

أثر استخدام تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات (SWOT) في خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة (دراسة تطبيقية)

أ.د/محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

سرمد اسماعيل خليل

طالب ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

ملخص الدراسة:

- تسعى الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أهمها:
خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة العراقية من خلال تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات في المنشآت العراقية وذلك لمساعدة إدارة تلك المنشآت في التوجهات الاستراتيجية لها في المستقبل.
حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية تناولت المنشآت الموجودة في العاصمة العراقية بغداد بسبب تعذر الحصول على البيانات من المنشآت.
وتوصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:
1. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتحديات تحليل (SWOT) وخفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
وأوصت الدراسة بما يلي:
1. الاهتمام بنقاط القوة الموجودة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الأول في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.

٢. الاهتمام بنقاط الضعف الموجودة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الثاني في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
٣. الاهتمام بالتهديدات المحيطة بالمنشآت حيث أنها تمثل العامل الثالث في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
٤. الاهتمام بالفرص المتوفرة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الرابع في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
٥. امكانية الاستفادة من تطبيق تحليل (SWOT) في المنشآت العراقية.

● **مشكلة الدراسة:** تواجه المنشآت بشكل عام مشكلة بناء وتعظيم المركز التنافسي لها في سوق المنافسة الشديدة، كما أن تخفيض التكاليف أصبح يمثل المشكلة الأولى على المستوى المحلى والعالمى للمنشآت، مما يؤثر بدوره على تحقيق أهداف تلك المنشآت، وبناءً على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل التالي:

هل استخدام تحليل SWOT(نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات) يؤثر في خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة العراقية؟

- **أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية الدراسة من الجانب الأكاديمي في تسليط الضوء على تحليل، SWOT والاستفادة منه في مساعدة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في عملية خفض تكلفة المنتجات الخاصة بها، وتمتد أهمية الدراسة إلى الجانب **التطبيقي** حيث تم تناول دراسة ميدانية ويمكن تعميم نتائج هذه الدراسة التطبيقية على العديد من المنشآت الصناعية في الجمهورية العراقية.
- **أهداف الدراسة** تسعى الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أهمها:
خفض تكلفة المنتج في المنشآت من خلال تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات في المنشآت وذلك لمساعدة إدارة تلك المنشآت في التوجهات الاستراتيجية لها في المستقبل.

- **متغيرات الدراسة** تمثلت متغيرات الدراسة فيما يلي **المتغير المستقل** وتمثل في تحليل SWOT، **والمتغير التابع** تمثل في خفض التكلفة CR.
- **منهج الدراسة:** اعتمدت الدراسة على منهجين أخذت من كل منهما بقدر الحاجة وهما: **المنهج الاستنباطي** وتم ذلك من خلال الرجوع إلى الأدبيات والبحوث والكتب والرسائل العلمية والدوريات المحاسبية، **المنهج الاستقرائي** وذلك لإجراء الدراسة الميدانية على مجتمع وعينة الدراسة وذلك للتوصل إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة.
- **حدود الدراسة:** تم عداد الدراسة في ضوء مجموعة من المحددات منها:
 - الحدود المكانية:** تمثلت في المنشآت العراقية المتواجدة في العاصمة بغداد، **الحدود الزمنية:** تمثلت بالسنة ٢٠١٦.
 - خطة الدراسة:** بالإضافة إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتم بمشيئة الله تعالى تقسيم الدراسة إلى النقاط الخمسة التالية: الدراسات السابقة، إدارة التكلفة، تحليل SWOT، أثر تحليل SWOT، الدراسة التطبيقية.
- أولاً: الدراسات السابقة.**
 - تعددت الدراسات السابقة التي تتناول متغيري هذه الدراسة ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:
 - ١,١. المجموعة الأولى: الدراسات السابقة التي تناولت تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتحديات (SWOT) ..
 - ٢,١. المجموعة الثانية: الدراسات السابقة التي تناولت خفض تكلفة المنتج. ويمكن تناول هذه المجموعتين على النحو التالي:
 - ١,١. المجموعة الأولى: الدراسات السابقة التي تناولت تحليل نقاط القوة والضعف و الفرص والتحديات (SWOT)، تعددت الدراسات السابقة التي تناولت تحليل (SWOT) ومن أهمها:

١ . دراسة (Vonk, et., al.,2007) بعنوان :

A SWOT Analysis Of Planning Support Systems, Environment & Planning.

تحليل (SWOT) لأنظمة دعم التخطيط :البيئة والتخطيط

تهدف الدراسة إلى: تحليل نظم الحاسب الآلي المرتبطة بدعم التخطيط والإسهام في الفهم العميق لجوانب القوة والضعف في البيئة الداخلية للمنشآت وكذلك الفرص والتهديدات في بيئتها الخارجية.

وتمثلت محاور الدراسة في: دراسة عملية التخطيط والأساليب والأدوات المستخدمة في عملية التخطيط والنظم الإلكترونية الداعمة لذلك.

وانتهت الدراسة إلى: إن من يقومون بعملية التخطيط يفضلون الاعتماد على الحاسب الآلي لإنجاز المهام المعقدة المرتبطة بعملية التخطيط، كما أشارت إلى إمكانية تطوير نظم الحاسب الداعمة للتخطيط من خلال تبادل المعلومات بين المخططين ومطورين النظم.

٢ .دراسة (Helms, et., al.,2010) بعنوان :

Exploring SWOT Analysis – Where Are We Now?

استكشاف تحليل SWOT أين نحن الآن؟

تهدف الدراسة إلى: دراسة استخدام أداة الإدارة الاستراتيجية تحليل (SWOT) والآراء المؤيدة والمعارضة لها.

وتمثلت محاور الدراسة في: في مراجعة التقارير والأبحاث التي تناولت تحليل (SWOT) في المجالات العلمية.

وانتهت الدراسة إلى: أن أكبر نقطة ضعف لتحليل (SWOT) هو أن البيئة في حالة تغير مستمر وتتغير معها نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات وان هناك حاجة للمسح البيئي على أساس منتظم لتحديث تحليل (SWOT).

٣ . دراسة (Carlsen & Andersson,2011) بعنوان :

Strategic SWOT Analysis Of Public, Private And Not-For-Profit Festival Organizations, Festival Management.

التحليل الاستراتيجي SWOT لشركات إدارة المهرجانات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح.

تهدف الدراسة إلى: تحليل التوجه الاستراتيجي للمنشآت العامة والخاصة وغير الهادفة للربح العاملة في مجال تنظيم المهرجانات وبصفة خاصة ما يتصل بأصحاب المصالح والتمويل والتسويق واستراتيجيات الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة. وتمثلت محاور الدراسة في: توظيف البيانات من دراسة أربعة مهرجانات أقيمت في أربع دول لمعرفة كيف يمكن اعتماد نهج استراتيجي من قبل مديري المهرجان في القطاعين العام والخاص والقطاع غير هادفة للربح، والقضايا الاستراتيجية التي تواجه كل المهرجانات، والإدارة المالية.

وانتهت الدراسة إلى: أن هناك بعض الاختلافات المثيرة للاهتمام بين المنشآت في جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات، فالمنشآت الخاصة الغير الهادفة للربح تتبنى استراتيجية قوية نحو تحليل جوانب القوة والضعف للبيئة الداخلية وعلى وجه الخصوص الجوانب المالية وكذلك مواطن الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، إما المنشآت العامة فهي الأكثر اعتمادا على أصحاب المصالح الذين يشكلون المصدر الأول لدخل هذه المنشآت.

٤. دراسة (صنكور، ٢٠١٥) بعنوان:

التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل SWOT

تهدف الدراسة إلى: إيجاد آلية ملائمة يمكن من خلالها تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط العراقي وانعكاسها في عملية اتخاذ القرارات التسعيرية المناسبة عن طريق استخدام أدوات التدقيق الاستراتيجي، والإفادة من نتائج التدقيق الاستراتيجي على المدى الطويل مع إجراء بعض المتغيرات ذات الأمد القصير في حالة حدوثها لبيان مدى تأثير هذه المتغيرات على أعمال الشركة المستقبلية.

وتمثلت محاور الدراسة في: التدقيق الاستراتيجي وأسعار النفط والعوامل المؤثرة فيها ومدى ملائمة التدقيق الاستراتيجي لتوقع أسعار النفط الخام.

وانتهت الدراسة إلى: تعد أدوات التحليل الاستراتيجي على وجه العموم من الأدوات الضرورية لإدارة المنشآت ومنها أداة تحليل SWOT على وجه الخصوص كونها توفر المؤشرات الموضوعية المؤثرة على أسعار النفط الخام لتحديد ومعالجة نقاط الضعف للعمل على تجاوزها وتعزيز نقاط القوة وتوسيعها لتكون أرضية لاستغلال الفرص ومواجهة التحديات المتوقعة.

التعليق على المجموعة الأولى من الدراسات السابقة يرى الباحث أن هذه المجموعة من الدراسات السابقة تعددت أهدافها ونتائجها ومجالات التطبيق فيها: وتناولت دراسة (Vonk, et., al.,2007) تحليل نظم الحاسب الآلي المرتبطة بدعم التخطيط والإسهام في الفهم العميق لجوانب القوة والضعف في البيئة الداخلية للمنشآت وكذلك الفرص والتهديدات في بيئتها الخارجية من خلال تحليل SWOT ، كما تناولت دراسة (Helms, et., al.,2010) أن أكبر نقطة ضعف لتحليل (SWOT) هو أن البيئة في حالة تغير مستمر وتتغير معها نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات وان هنالك حاجة للمسح البيئي على أساس منظم لتحديث تحليل (SWOT)، في حين أكدت دراسة (Carlsen & Andersson,2011) أن هناك بعض الاختلافات المثيرة للاهتمام بين المنشآت في جوانب القوة والضعف والفرص والتهديدات، فالمنشآت الخاصة غير الهادفة للربح تتبنى استراتيجية قوية نحو تحليل جوانب القوة والضعف للبيئة الداخلية وعلى وجه الخصوص الجوانب المالية وكذلك مواطن الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، إما المنشآت العامة فهي الأكثر اعتمادا على أصحاب المصالح الذين يشكلون المصدر الأول لدخل هذه المنشآت، كما تناولت دراسة (صنكور، ٢٠١٥) قدرة تحليل (SWOT) على توفير المؤشرات الموضوعية المؤثرة على أسعار النفط الخام لتحديد ومعالجة نقاط الضعف للعمل على تجاوزها وتعزيز نقاط القوة وتوسيعها لتكون أرضية لاستغلال الفرص ومواجهة التحديات المتوقعة.

وعلى الرغم من الإسهامات القيمة التي قدمتها هذه المجموعة من الدراسات السابقة إلا أنها لم تتناول أثر استخدام تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات (SWOT) في خفض تكلفة المنتج في المنشآت ومن ثم تبقى الفجوة البحثية قائمة.

وبعد تناول الباحث المجموعة الأولى من الدراسات السابقة والتي تناولت تحليل نقاط القوة والضعف, الفرص والتحديات (SWOT) سوف تتناول بمشيئة الله تعالى المجموعة الثانية من الدراسات السابقة والخاصة بخفض تكلفة المنتج.

٢,١. المجموعة الثانية الدراسات لسابقة التي تناولت خفض تكلفة المنتج تعددت الدراسات السابقة التي تناولت خفض تكلفة المنتج ومن أهمها:
١. دراسة (الكعبي، ٢٠٠٩) بعنوان:

تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التحليل الشبكي

تهدف الدراسة إلى: استخدام أسلوب التحليل الشبكي في القطاع النفطي عن طريق تطبيقه على احد مشاريع شركة المشاريع النفطية وبيان الفوائد المتوخاة منه التي تؤدي إلى خفض تكاليف المشروع. وتمثلت محاور الدراسة في: محاسبة التكاليف ودور المخططات الشبكية في تخفيض التكاليف في صناعة استخراج النفط.

وانتهت الدراسة إلى: إعداد نموذج التحليل الشبكي للتعرف على زمن انجاز المشروع وتحديد العلاقات المترابطة بالأنشطة الحرجة لغرض تخفيض وقت انجاز المشروع وكلفته لأحكام الرقابة على الزمن اللازم لإنجاز أنشطة المشروع أولاً بأول مما يوازن الزمن الفعلي مع الزمن المقدر إضافة إلى استخدام طريقة (المسار الحرج) في تخطيط المشروع يساعد الإدارة في تحقيق الرقابة على تكاليف المشروع ثم تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة التي تتناسب مع الزمن الأمثل للتنفيذ.

٢. دراسة (الزركاني، ٢٠١٣) بعنوان:

دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف

تهدف الدراسة إلى: بيان المرتكزات المعرفية للتكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف والتوافق بين الأساليب المتبعة لتحقيقها. وتمثلت محاور الدراسة في: التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.

وانتهت الدراسة إلى: ضرورة استعمال التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة لكي تستطيع الشركة المنافسة والبقاء وأن عملية التوافق بين الأساليب المتبعة في تحقيقها تؤدي لخفض التكاليف.

٣. دراسة (Nita,2014) بعنوان:

Integrated cost management in supply chain

إدارة التكاليف المتكاملة في سلسلة التوريد

تهدف الدراسة إلى: احتساب مؤشر أداء الموردين خلال سلسلة التوريد. وتمثلت محاور الدراسة في: إدارة التكلفة في سلسلة التوريد والتكلفة الإجمالية للملكية والتكلفة على أساس النشاط.

وانتهت الدراسة إلى: ضرورة تكامل كل من التكلفة الإجمالية للملكية والتكلفة على النشاط بهدف حساب مؤشر أداء الموردين مما يساهم في خفض التكاليف خلال سلسلة التوريد.

٤. دراسة (Liu,2015) بعنوان:

Research on Strategic Cost Management in Modern Enterprises

البحث عن إدارة التكلفة الاستراتيجية في المنشآت الحديثة

تهدف الدراسة إلى: مناقشة مشاكل إدارة التكاليف وإيجاد حلول للمشاكل التي تواجهها في المنشآت الحديثة.

وتمثلت محاور الدراسة في: إدارة التكاليف الاستراتيجية بدءاً من المفهوم وصولاً لحل المشاكل والتحديات.

وانتهت الدراسة إلى: ضرورة التحسين المستمر في إدارة التكاليف الاستراتيجية بهدف تحقيق ما هو مطلوب منها وضمان قدرة المنشآت على المنافسة وتحقيق الأرباح.

التعليق على المجموعة الثانية من الدراسات السابقة يرى الباحث أن هذه المجموعة من الدراسات السابقة تعدت أهدافها ونتائجها ومجالات التطبيق: حيث أنها استخدمت عدة أساليب بهدف خفض التكاليف حيث تناولت دراسة (الكعبي، ٢٠٠٩) التحليل الشبكي للتكاليف في حين أن دراسة (الزركاني، ٢٠١٣) استخدمت التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في حين أن دراسة (Nita,2014) قدمت التكامل بين التكلفة الإجمالية للملكية والتكلفة على أساس النشاط بينما دعت دراسة (Liu,2015) إلى التحسين المستمر والتطوير في عمليات إدارة التكاليف الاستراتيجية.

وعلى الرغم من الإسهامات القيمة التي قدمتها هذه الدراسات السابقة إلا أنها لم تتناول أثر استخدام تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات (SWOT) في خفض تكلفة المنتج في المنشآت ومن ثم تبقى الفجوة البحثية قائمة. وفي ضوء هذه الدراسات السابقة تم صياغة فرض الدراسة على النحو التالي: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) على خفض تكلفة المنتج في المنشآت العراقية".

ثانياً: إدارة التكلفة في المنشآت .

تحدد الأبعاد الرئيسية لمفهوم خفض التكلفة في الآتي (عبد الرحمن، ٢٠٠٣، ص ١٢٨):

- أن خفض التكلفة يعني متابعة الأنشطة وتكلفتها من بداية مرحلة التخطيط والتصميم، ثم مرحلة الإنتاج وحتى مرحلة ما بعد البيع، حيث أن النسبة الأكبر من تكاليف المنتج عادة ما تُحدد في مرحلة التخطيط والتصميم.
- الوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة في لحظة معينة لا يعنى تحقيق هدف خفض التكلفة، ولكن يعنى بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر

- عن اختراق تلك التكلفة وتخفيضها كلما أمكن ذلك، مما يحقق هدف استراتيجي هام وهو التحسين المستمر.
- يجب أن يكون التركيز في خفض التكلفة على مسببات حدوث التكلفة، حيث يمكن ذلك من إحداث الخفض ليس فقط في مجالات الأنشطة والعمليات الداخلية، و في مواطن أخرى مثل خدمات ما بعد البيع.
 - الخفض الحقيقي للتكلفة يجب أن يكون هدفاً استراتيجياً ليس فقط في الأجل القصير، وإنما أيضاً في الأجل الطويل. مما سبق يلاحظ أن خفض التكلفة كهدف استراتيجي يمثل الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهة البيئة التنافسية التي تُواجه كافة المنشآت، كما أن الخفض الحقيقي للتكلفة والذي يحقق الدعم المنشود للقدرة التنافسية لتلك المنشآت يجب أن يقوم على فلسفة الخفض الإيجابي، والذي يعنى المحافظة على مستويات ومعايير الجودة، مع استبعاد كافة مواطن الإسراف والأنشطة التي لا تُحقق قيمة للمنتج.

إدارة التكلفة (المفهوم، الأهداف):

يعتبر نظام إدارة التكلفة جزء من نظام معلومات الإدارة ونظام رقابة الإدارة بأنه هيكل وتنظيم وتوصيل البيانات للمدراء لعمل إجراءات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، (Micheal,2003,p43)، كما تم تعريفها على أنها مجموعة من الطرق والأساليب اللازمة لرقابة وتحسين أنشطة وعمليات المنشأة، مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح الحالية والمستقبلية لها (ابراهيم، ٢٠٠٢، ص ١٤٤).

ويشير مفهوم إدارة التكلفة إلى حسن توجيه الموارد المتاحة، بما يحقق الإنتاج بأعلى جودة ممكنة وبأقل تكلفة مقارنةً بالمنافسين من خلال الآتسي: (Drury,2004,p944) (عبد الرحمن، ٢٠٠٣، ص ٦٦) (منصور، ٢٠٠٥، ص ٣٣):

- تخطيط التكلفة قبل البدء في الإنتاج، بحيث يبدأ توجيه التكلفة في المراحل الأولية لتصميم المنتج.
 - يمكن لنظام إدارة التكلفة أن يوفر معلومات عن أداء المنتج أو الخدمة خلال دورة حياة المنتج فبدون هذه المعلومات فالمديرون ليس لديهم أساس لنقل التكاليف من إحدى المراحل خلال دورة حياة المنتج إلى تكاليف وربحية مراحل أخرى خلال دورة حياة المنتج.
 - رقابة التكلفة قبل وأثناء وبعد العملية الإنتاجية لتحقيق التكاليف المستهدفة.
- وتعرف إدارة التكلفة من وجهة نظر الباحث على أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب والطرق التي تؤدي إلى خفض تكاليف المنتجات، وتعظيم ربحيتها في ضوء الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، وظروف البيئة الخارجية لها، مما يدعم مركزها التنافسي في مواجهة المنشآت الأخرى.
- تتمثل أهداف إدارة التكلفة في: (عاطف، ٢٠٠٣، ص ٧٥-٧٧) (Michael,) (2003,p45).
- تخطيط التكلفة، أي التنبؤ بالتكلفة، قبل البدء في الإنتاج من خلال تحليل الأنشطة والعمليات اللازمة من بداية التصميم الأولي، وحتى مرحلة ما بعد البيع وذلك في ضوء الإمكانيات الداخلية المتاحة، وقدرات المنافسين وخصائص البيئة الخارجية.
 - قياس التكلفة، أي محاولة تحقيق المستوى الملائم من دقة القياس، مع شمول القياس لكافة مراحل دورة حياة المنتج، وتحديد أداء الخدمات والمنتجات خلال دورة حياة المنتج.
 - خفض التكاليف، أي البحث عن أساليب وبدائل الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد، مما يقلل من مجالات الإسراف، وتطوير تكاليف المنتجات من خلال استخدام مسببات التكلفة.

- رقابة التكلفة أي متابعة التكلفة وضبطها في منابعها خلال دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى أن نطاق الرقابة يتسع ليشمل الرقابة السابقة على الأداء، والرقابة أثناء الإنتاج، والرقابة اللاحقة للأداء.
- ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية، أي توفير المعلومات الموضوعية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية الاستراتيجية، والسماح بتتبع الاستراتيجية التنظيمية المختلفة.

بعد أن تناول الباحث تعريف خفض التكلفة وإدارة التكلفة (المفهوم، الأهداف) سيتم تناول أساليب إدارة التكلفة.
 ٢, ٢, ٣. أساليب إدارة التكلفة:

يلاحظ مما سبق أن إدارة التكلفة تُمثل الوسيلة الأكثر فعالية في مواجهة البيئة التنافسية الحديثة، إلا أنه بتغير هذه الخصائص بفعل ما استجد من متغيرات بيئية حديثة تحولت المنافسة من منافسة محدودة إلى منافسة شرسة وتحولت الأسواق من سوق البائع إلى سوق المشتري، إضافة إلى التطور التكنولوجي وتقلص دور عنصر العمل البشري في إدارة هذه التكنولوجيا وتميز المنتجات وقصر دورة حياتها ومرونة مواصفاتها، لتحقيق خفض التكلفة في المنشآت عن طريق بناء نموذج جديد لخفض التكلفة صالح للتطبيق في ظل بيئة التصنيع الحديثة بحيث يمكن المنشأة من البقاء والقدرة على المنافسة المحتملة والمتوقعة، ولقد اعتمد الباحث في محاولة لتصنيف الأساليب والتقنيات الحديثة التي يمكن استخدامها لخفض التكلفة ومدى قابليتها أو إمكانية تطبيقها في بيئة الأعمال والهدف من استخدامه (خفض التكلفة رقابة التكلفة تقييم الأداء)، ووفقا لذلك يمكن تقسيم هذه التقنيات لخفض التكلفة إلى ثلاث مجموعات هي:

أ. المجموعة الأولى: الأساليب والتقنيات لخفض التكلفة التي تطبق في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، ومن أهم هذه الأساليب والتقنيات ما يلي:

- تقنية أسلوب محاسبة التكلفة المستهدفة
- تقنية أسلوب هندسة القيمة
- تقنية أسلوب جداول التكلفة
- تقنية أسلوب إعادة الهندسة

ب. **المجموعة الثانية:** الأساليب والتقنيات لخفض التكلفة التي تطبق في مرحلة الإنتاج، وأهم هذه الأساليب والتقنيات ما يلي:

- تقنية أسلوب التحسين المستمر
- تقنية أسلوب المقاييس المرجعية

ج. **المجموعة الثالثة:** الأساليب والتقنيات التي تُطبق بعد مرحلة الإنتاج، والتي تهدف إلى قياس وتقييم الأداء، ومن أهم هذه الأساليب والتقنيات ما يلي:

- تقنية أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط
- تقنية أسلوب إدارة الجودة الشاملة
- تقنية أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد
- تقنية أسلوب بطاقة التقييم المتوازن للأداء

وبعد أن تناول الباحث أولاً الدراسات السابقة وثانياً إدارة التكلفة سيتم تناول تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات SWOT في ثالثاً.

ثالثاً: تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل SWOT

مفهوم وأهمية وأهداف تحليل (SWOT)

يعتبر أسلوب (SWOT) هو تحليل للبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة التي يكون لها تأثير مباشر على ادائها والمتمثلة بالمكونات التنظيمية والتسويقية والإنتاجية وتقييم الاداء مما يساعد المنشأة في التركيز على نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية و الفرص والتهديدات للبيئة الخارجية، وعليه يمكن تعريف تحليل (SWOT)

بأنه عملية تحديد وتشخيص الفرص والتهديدات التي يمكن استثمارها في البيئة الخارجية للمنشأة ومجابهة التهديدات والمخاطر التي تنتج عن التغيرات فيها، فضلاً عن الاهتمام بتشخيص مواقع القوة والضعف في البيئة الداخلية للمنشأة وتحديد انعكاساتها (Nicole، ٢٠٠٥، ص.١).

اهمية تحليل (SWOT) يمكن حصرها في محورين، المحور الاول: يتمثل بتحليل البيئة الداخلية والمتمثلة بعوامل القوة والضعف التي تقع داخل المنشأة والتي يكون لها تأثير مباشر على انشطتها مثل هيكل واهداف وسياسات المنشأة، اي تحديد نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية، والمحور الثاني: هو تحليل للبيئة الخارجية المتمثلة باكتشاف وتحديد الفرص الممكن استثمارها والتهديدات التي تعيق عمل المنشأة في بيئتها الخارجية(كاظم، ٢٠١٤، ص.١٣٠).

أهداف تحليل (SWOT)

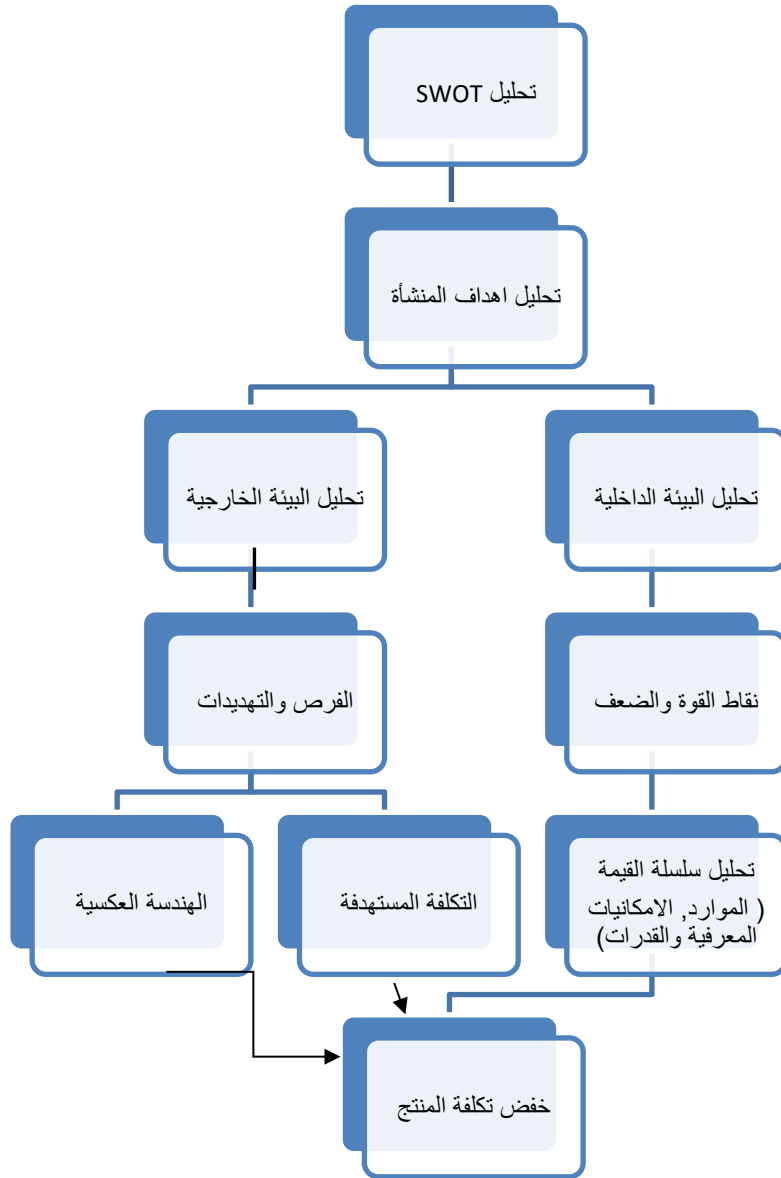
يوجد العديد من الأهداف التي يتم تحقيقها من خلال تطبيق تحليل (SWOT) من أهم هذه اهداف ما يلي:(عبيد، ٢٠٠٨، ص.١٨٥) (مهدي، ٢٠٠٤، ص.٧) (الشمري، ٢٠١٢، ص.٥٥)، (Blocher, et.al,2013,p.35).

- تحليل البيئة التنافسية
 - تحليل الموارد والقدرات الاستراتيجية
 - تطوير رؤية ورسالة منشآت الأعمال
 - تطوير الخيارات والبدائل الاستراتيجية
 - التنفيذ والرقابة الاستراتيجية
- وبعد أن تناول الباحث الدراسات السابقة في أولاً، وإدارة التكلفة ثانياً، وتحليل (SWOT) في ثالثاً، سيتم بمشيئة الله تناول أثر تحليل (SWOT) على خفض التكلفة.

رابعاً: أثر تحليل (SWOT) على خفض التكلفة.

- تحديد الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف، ويستلزم هذه التحليل التوفيق بين الظروف الداخلية والخارجية وتبدو خطواته كما يلي (عبد الله، ٢٠٠١، ص.٣٥):
- تحديد نقاط القوة: إن تمتع المنشأة بنقاط القوة يمكنها من استغلال الفرص المتاحة التي قد ينتج من تغيير الظروف البيئية، كما يمكنها من التغلب على التهديدات المحتملة أو الحد من أثارها.
 - تحديد نقاط الضعف: نقاط الضعف تعكس انخفاض الموارد والكفاءات ومقارنة بالمنافسين مثل ضعف برامج البحوث والتطوير، وضعف تسهيلات الإنتاج والتسويق مما تنعكس سلبا على أداء المنشأة.
 - تحديد الفرص: تأتي الفرص من البيئة الخارجية للمنشأة، هذا يعني إن الفرص لا تكون حقيقية إلا إذا توفرت لدى المنشأة الموارد والنظم والإمكانيات اللازمة لاستغلال هذه الفرص.
 - تحديد التهديدات: يقصد بالتهديدات العوائق أمام حاضر ومستقبل المنشأة مثل ارتفاع تكاليف المواد الخام المستخدمة في إنتاج معين أو أكثر من منتجات المنشأة نتيجة انخفاض الكمية المعروضة من المنتج، وقد يؤدي ذلك إلى ارتفاع سعر المنتجات التي تستخدم هذه المواد في إنتاجها بحيث يؤدي ذلك إلى اتجاه المستهلكين لاستخدام منتجات بديلة مثال ذلك (تغير أذواق وسلوك المستهلكين، التطور التكنولوجي).
- والغرض مما سبق، تحديد موقع الوحدة الاقتصادية وما هو المطلوب منها وما هي خططها الاستراتيجية، ومن ثم تحليل البيئة الخارجية والداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات ومن ثم استخدام سلسلة القيمة لحل نقاط الضعف واستغلال نقاط القوة بينما يمكن استخدام التكلفة المستهدفة والهندسة العكسية لتحديد الفرص واستغلالها ومواجهة التهديدات بما يساعد المنشأة على خفض تكلفة وهو ما يمكن تلخيصه خلال الشكل رقم (١) استخدام تحليل SWOT في خفض تكلفة المنتج

الشكل رقم (١)
استخدام تحليل SWOT في خفض تكلفة المنتج



المصدر: من أعداد الباحث

كما يمكن تلخيص نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات التي تحيط بالمنشأة من عدة جهات والمتمثلة بكل من (المنافسون، العملاء، الموردون، المنتجات البديلة) كما يلي:

- تهديدات المنافسين من انضمام أعضاء جدد إلى الصناعة يؤدي إلى التنافس مع المنشأة والتأثير على حصتها السوقية.
 - تهديدات السلع والخدمات البديلة هو مصدر التنافس بين المنشآت في صناعة ما مع المنشآت التي تنتج سلع بديلة وهي السلع التي لديها القدرة على إحلال الكامل أو الجزئي بدل السلع الأصلية وهي تسمى السلع المنافسة.
 - تؤثر قوة التفاوض مع الزبائن من خلال قدراتهم على تخفيض الأسعار والتفاوض بشأن جودة أفضل أو خدمة أكثر ويكون الزبائن أقوى إذا حدث ما يأتي:
 - أ. كمية الشراء كبيرة.
 - ب. توافر العديد من البائعين.
 - ج. مقدرة الزبائن على التواصل مع موردين الموردين.
 - القوة التفاوضية للموردين: يستطيع الموردون التأثير في الصناعة من خلال قدرتهم على رفع الأسعار أو تخفيض جودة السلع أو تقليل الخدمات المرافقة للمنتج ويتحقق ذلك عندما:
 - أ. سيطرة مجموعة قليلة من الموردين على تزويد المنشآت بالمواد اللازمة للصناعة.
 - ب. لا يتوفر البدلاء بسهولة.
 - ج. مقدرة الموردين على البيع لعملاء العملاء مباشرة مما يجعل منهم منافسين.
- ويرى الباحث أنه لا بد من معالجة نقاط الضعف ومواجهة التهديدات ودعم نقاط القوة واستغلال الفرص ولكي يتم ذلك لا بد من اختيار أدوات وأساليب تسهم في معالجة الضعف ومواجهة التحديات وتم اختيار سلسلة القيمة لمعالجة نقاط الضعف الداخلية ومعالجة التهديدات من خلال التكلفة المستهدفة والهندسة العكسية.

• أدوات إدارة التكلفة الداعمة لتحليل SWOT في هذه الدراسة:

يساعد تحليل سلسلة القيمة المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تنويع المنتج أو الخدمة وتخفيض المنتج ويحتاج المحاسبين والإداريين أن يعملوا جنباً إلى جنب مع المهندسين والمختصين بالإنتاج، التسويق، التوزيع والخدمات للتركيز على نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات التي تنتج من تحليل سلسلة القيمة ونتيجة لهذا تستطيع المنشأة أن تقرر بشكل أفضل لقنوات التوزيع، الأسعار، تشكيلية المنتجات وأسس البيع كما أن قياس تكاليف الطاقة وتعظيم استغلال طاقة المنشأة هو أمر ضروري للحفاظ على اكتساب ميزة تنافسية، وما يميز تقنية التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة والسيطرة على الموارد أنها لا تتطلب الكثير من الإمكانيات بقدر ما تتطلب سرعة الاستجابة لمتغيرات السوق والمثابرة على تحقيق الهدف بروح الجماعة، حيث إن سعر السوق في الغالب يمكن الحصول عليه بسهولة وكذلك فإن توزيع الكلف على مراكزها لا يتطلب الكثير من العمليات المعقدة التي قد تمثل عائقاً دون تطبيقها، ولكنها في الوقت نفسه تتطلب العمل بروح الجماعة وتعزيز الثقة بين الإدارة والعاملين من جهة وبين الإدارة وكل من المورد والزيون من جهة أخرى كما أنها توفر إمكانية فريدة للسيطرة على استخدام الموارد وتطوير الإنتاج من خلال إعادة النظر في أسلوب السيطرة بشكل عام وتحديث معايير الكفاءة بما يتلاءم مع البيئة المحيطة ويجعلها واقعية ومفيدة أكثر كونها تستخدم سعر السوق السائد كمعيار للكفاءة يستخدم لقياس كفاءة العاملين في إنتاج السلعة أو الخدمة، ويعد التحليل المفكك (الهندسة العكسية) مصدراً من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية، إذ تمتلك العديد من الوحدات أقسام مستقلة للأغراض تحليل المنتجات المنافسة من ناحية اعتبارات تصميم المنتج والمواد الأولية المستعملة والتقنيات التي يستعملها المنافسون.

(Kaplan et.al.,2000,p.371-374) (Johnson,et.al,2005,p.137)
(.Keenth Crow,2000, p3) (Hilton,2008:649-650)

خامساً: الدراسة الميدانية.

• عينة الدراسة:

مجتمع الدراسة مؤلف من منشآت صغيرة والبالغ عددها ٢١٨٠٩ والمنشآت المتوسطة البالغ عددها ١٢٠ في محافظات العراق حسب إحصائية ٢٠١٤ وتم اختيار عينة غير عشوائية وذلك نتيجة للظروف الأمنية وصعوبة الوصول حيث تم اختيار محافظة بغداد والبالغ عدد منشآتها ٣٩٦٥ منشأة صغيرة و٢٨ منشأة متوسطة حيث تم توزيع بنسبة ٨٠% للمنشآت الصغيرة نظراً لعددتها الكبير و٢٠% للمنشآت المتوسطة والجدول التالي يوضح توصيف عينة الدراسة وفقاً للاستمارات الموزعة والمستلمة:

جدول (١)

عينة البحث وفقاً للاستمارات الموزعة والمستلمة

النسبة المئوية (%)	العدد	الشركات
100	120	قائمة الاستقصاء الموزعة
9.16	11	قائمة الاستقصاء المفقودة
90.84	109	قائمة الاستقصاء المستلمة
85.83	103	قائمة الاستقصاء الصالحة للتحليل

المصدر : من إعداد الباحث

نتائج اختبار فروض الدراسة.

تم استخدام الانحدار المتعدد المتدرج والبسيط لمعرفة الأثر بين المتغيرات المستقلة (تحليل نقاط القوة والضعف, الفرص والتهديدات تحليل "SWOT") على المتغير التابع (خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم).

الفرض الذي نصه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتحليل نقاط القوة والضعف, الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) علي خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم "

يتم في هذه المرحلة تقدير قيم المعلمات والتي علي اساسها يمكن تحديد درجة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغيرات التابعة وذلك عن طريق نموذج الانحدار الخطي المتعدد المتدرج والبسيط وذلك لغرض قياس العلاقة الفعلية بين المتغيرات

ومعرفة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع وايضاً معرفة اكثر المتغيرات المستقلة (X) تأثيراً علي المتغير التابع (Y)، وبعد اعتماد النماذج التي تعطي اعلى قوة تأثير تفسيرية من خلال الاعتماد علي قيمة التحديد (R^2) والذي يوضح نسبة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع بالإضافة الي معامل التغيير المصحح (R^2) والذي يتم اعتماده في النماذج البسيطة تم استخلاص النتائج التالية:

نتائج تقدير وتحليل النموذج القياسي المستخدم المتعدد:
ويتم فيها تحديد قوة التأثير بين المتغيرات تحليل نقاط القوة والضعف،
الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) لعينات البحث باعتبارها المتغيرات المستقلة
(Independent) والمتغيرات التابعة خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة
والمتوسطة الحجم (Dependent).

- حيث رمزت لمتغيرات تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) باعتبارها المتغيرات المستقلة (Independent) بالرمز (X)
 - ورمزت للمتغيرات التابعة خفض تكلفة المنتج في المنشآت الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم (Dependent) بالرمز (Y)
- وذلك استناداً الي العلاقة التالية = $Y=F(X1,X2,X3,X4)$

معامل الانحدار الخطي المتعدد للاستبيان:

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) بأبعادها في خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لعينة البحث كما موضح في الجدول (٢).

الجدول رقم (٢)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

المتغيرات	R	R ²	الخطأ المعياري	قيمة ف	المعنوي
تحليل (SWOT)	0.0878	0.0771	3.023	111.047	0.000

المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق لتأثير تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) في خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كان التأثير بنسبة ٧٧,١% بمعامل تحديد (R=0.878)، اما النسبة الباقية فتفسرها متغيرات اخري لم تدخل في علاقة الانحدار بالإضافة الي الاخطاء العشوائية الناتجة عن اسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها، لذا تم قبول الفرض: بوجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) في خفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

• النتائج والتوصيات

أ. النتائج:

١. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين تحليل نقاط القوة والضعف، الفرص والتهديدات تحليل (SWOT) وخفض تكلفة المنتج في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- ب. التوصيات
 ١. الاهتمام بنقاط القوة الموجودة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الأول في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
 ٢. الاهتمام بنقاط الضعف الموجودة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الثاني في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.

٣. الاهتمام بالتهديدات المحيطة بالمنشآت حيث أنها تمثل العامل الثالث في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
٤. الاهتمام بالفرص المتوفرة لدى المنشآت حيث أنها تمثل العامل الرابع في ترتيب التأثير في عملية خفض التكلفة.
٥. إمكانية الاستفادة من تطبيق تحليل (SWOT) في المنشآت العراقية.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية:

١. ابراهيم، ماجدة حسين، (٢٠٠٢) انعكاسات النظرة العلمية لنظام إدارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٣، العدد ٢، ص. ١٤٢-١٥٦.
٢. الزركاني، مروة جمعة، (٢٠١٣)، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٣. الشمري، سرمد حمزة، (٢٠١٢)، التحليل الاستراتيجي الداخلي للموارد والقدرات الجوهرية وتحقيق الميزة التنافسية، *مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم*، العدد ٢٩، ص. ٤٥-٦١.
٤. الكعبي، عمار صبيح، (٢٠٠٩)، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التحليل الشبكي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد.
٥. صنكور، عادل حميد، (٢٠١٥)، التدقيق الاستراتيجي ودوره في تحسين التوقعات المستقبلية لأسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل SWOT بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق النفط سومو، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد.
٦. عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد، (٢٠٠٣)، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم المنشأة، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، مجلد ١٧ العدد ٢، ص. ١١٧-١٥٨.
٧. عبد الله، عبد المنعم فليح، (٢٠٠١)، انعكاسات استراتيجيات المنشأة على نظام التكاليف، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مجلد ٢٢، العدد ٢، ص. ٢٤٨-٣١٩.

٨. عبيد، عبد السلام ابراهيم،(٢٠٠٨)، التحليل الاستراتيجي والأداء التنافسي، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العدد ١٠، ص.٧١-١١٠.
٩. كاظم، دنيا طالب،(٢٠١٤)، الرؤيا الاستراتيجية للمنظمة التعليمية اعتماد التحليل الاستراتيجي، مجلة كلية الرافدين للعلوم، الجامعة، العدد ٣٤، ص.٥٦-٦٤.
١٠. منصور، وسام عبد الظاهر علي،(٢٠٠٥)، نموذج كمي مقترح لتحسين برامج تشخيص وخفض تكلفة خلايا التصميم والإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
١١. مهدي، أحلام صالح، (٢٠٠٤)، الدور الاستراتيجي في تحقيق التفوق التنافسي، مجلة التقني، هيئة المعاهد الفنية، العراق، العدد ٤، ص. ١٠٤-١٢١.

مراجع باللغة الإنكليزية

1. Blocher, Edward & Stout, David & Juras, Paul & Cokin, Gary, (2013), **Cost management: A strategic Emphasis**, The megraw - Hill Company, Inc., New York, U.S.A.
2. Carlsen, J., & Andersson, T. D. (2011). Strategic SWOT analysis of public, private and not-for-profit festival organisations. **International Journal of Event and Festival Management**, 2(1), pp.83-97.
3. Vonk, G., Geertman, S., & Schot, P. (2007). A SWOT analysis of planning support systems. **Environment and Planning** , 39(7), pp.1699-1714
4. Helms, M. M., & Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis-where are we now? A review of academic research from the last decade. **Journal of strategy and management**, 3(3), pp. 215-251.
5. Nita, B. (2014). Integrated Cost Management In Supply Chain, **Research Papers of the Wroclaw University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu**, (345).
6. Liu, Q. (2015). Research on Strategic Cost Management in Modern Enterprises. **Management & Engineering**, (21), 32.
7. Michael R. Kinney,(2003), **cost Accounting : Traditions and innovations 5e**, U.S.A.
8. Nicole, G.,(2005), "A proposed Swot For Teaching Strategic Analysis and Development", As BBSE- Journal, Thomas University, Vol.1, No.1.
9. Housley, John, (2004), Benchmarking- Is It Worth It?, from the world wide web: [http:// www.tandf.co.uk.2004](http://www.tandf.co.uk.2004).

10. Atkinson, Anthony A.& Kaplan, Robert S.& Matsumura, Ella Mae &Young S., Mark,(2007), **Management Accounting**, 5th ed, Person Education, Inc.