

## نموذج خلايا التكلفة كأداة لتعزيز الميزات التنافسية في

### المنشآت النسيجية السورية

(دراسة تطبيقية في شركة المغازل والمناسج)

إعداد طالب الدكتوراه

حسن خليفة

ومشاركة الدكتور

المشرف الأستاذ الدكتور

ياسين حسن

سليم الحسنية

العلوم الإدارية

المعهد العالي للتنمية الإدارية

جامعة دمشق

### المخلص

هَدَفَ البحث إلى استخدام نموذج خلايا التكلفة كأداة لتحليل التكاليف في المنشآت النسيجية السورية بهدف تحقيق خفض التكاليف الذي يعدُّ إحدى الميزات التنافسية المهمة في المنظمات. وقد كانت الإشارة إلى مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي: هل يشكل نموذج خلايا التكلفة المقترح أداة لتخفيض التكاليف بما يسهم في تعزيز الميزات التنافسية في المنشآت النسيجية السورية؟ أمّا منهج البحث فهو المنهج التطبيقي من خلال تطبيق النموذج المقترح على إحدى المنشآت النسيجية السورية العامة، وهي شركة المغازل والمناسج في مدينة دمشق لتحليل تكاليفها والحصول على معلومات تكاليفية تفيد في معرفة نقاط الضعف ونقاط القوة فيها بهدف تعزيز الميزات التنافسية. وقد خلص البحث إلى عدد من الاستنتاجات من تطبيق نموذج خلايا التكلفة المقترح، من خلال تحديد هيكل واضح وتفصيلي للتكاليف في المنشأة موضوع الدراسة في كل من نشاطات الإمدادات الداخلة

ونشاطات الإنتاج ونشاطات الإمدادات الخارجة والنشاطات التسويقية وخلايا التكلفة المقترنة بهذه النشاطات، وتحديد الأهمية النسبية لكل منها وإمكانيات تخفيضها بهدف تعزيز الميزات التنافسية للمنشأة من خلال إستراتيجية القيادة التكاليفية، فضلاً عن مجموعة أخرى من النتائج والمقترحات.

الكلمات المفتاحية:

خلايا التكلفة، الميزات التنافسية، المنشآت النسيجية السورية، شركة المغازل والمناسج.

## 1- منهجية البحث:

### 1-1- مقدمة:

تسعى المنظمات في أنحاء العالم كله إلى البحث عن الاستراتيجيات الكفيلة بالحصول على رضا العملاء وتحقيق ميزات تنافسية مقارنة بالمنافسين، ومن أهم هذه الاستراتيجيات إستراتيجية القيادة التكاليفية التي تهدف إلى تحقيق ميزات تنافسية من خلال تقديم منتجات ذات تكاليف أقل من المنافسين التي تؤدي إلى جذب نطاق واسع من العملاء من خلال كون المنظمة مورداً للتكلفة المنخفضة لمنتج معين أو خدمة معينة، وتساعد التكلفة المنخفضة للمنتجات أو الخدمات المنظمات من جهة على تخفيض أسعار هذه المنتجات أو الخدمات في السوق لتكون أقل من أسعار المنافسين، ومن ثم توسيع حصة المنظمة في السوق أو زيادتها، أو الإبقاء على الأسعار مماثلة لأسعار المنافسين، ومن ثم يكون كل من هامش الربح وهامش الأمان على الأسعار أكبر. إلا أن تبني إستراتيجية القيادة التكاليفية المناسبة في المنظمات يجب ألا يتوقف عند حدود معينة بل يجب أن تتطور من خلال تبني رؤى جديدة لمفهوم تخفيض التكاليف بشكل مستمر، ويشكل نموذج خلايا التكلفة رؤية جديدة لتحليل التكاليف في المنظمات بهدف الكشف عن مواطن الضعف والقصور في أدائها للوصول إلى ميزة التكلفة المنخفضة.

### 1-2- مشكلة البحث:

تعاني الصناعات النسيجية في سورية من منافسة كبيرة خلال السنوات الأخيرة نتيجة التوجه نحو حرية التجارة وكسر الاحتكار، فتحدد سعر بيع المنتجات في المنشآت النسيجية وفق السعر العالمي، مما جعل معظم هذه الشركات تعاني من عدة مشكلات، إذ ظهرت مشكلة ارتفاع التكاليف بوضوح في ظل المنافسة مع غياب أي أساليب متطورة لتحليل التكاليف بهدف الكشف عن مناطق ارتفاع التكاليف لتحقيق خفض التكاليف الذي يشكل إحدى الميزات التنافسية المهمة التي تسعى المنظمات لامتلاكها. ويمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:

\* هل يشكل نموذج خلايا التكلفة المقترح أداة لتخفيض التكاليف بما يساهم في تعزيز الميزات التنافسية في المنشآت النسيجية السورية ؟

### 1-3 - أهداف البحث وأهميته:

هدفت الدراسة إلى استخدام نموذج خلايا التكلفة كأداة لتحليل التكاليف في المنشآت النسيجية السورية، وذلك بهدف تحقيق خفض التكاليف الذي يعد إحدى الميزات التنافسية المهمة في

المنظمات؛ وذلك من خلال التعريف بنموذج خلايا التكلفة وتطبيقه على إحدى المنشآت النسيجية السورية وإجراء التحليل للتكاليف على ضوء ما يقدمه من بيانات. وتظهر أهمية البحث من خلال تطبيق نموذج جديد وهو نموذج خلايا التكلفة على صناعة مهمة وإستراتيجية في سورية وهي الصناعة النسيجية، الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى تحقيق الخفض التكاليفي في هذه الصناعة لتحقيق المزيد من الميزات التنافسية.

#### 1-4- طريقة البحث ومواده:

منهج البحث هو المنهج التحليلي التطبيقي من خلال تحليل نموذج خلايا التكلفة، ومن ثم تطبيقه على إحدى المنشآت النسيجية السورية العامة للحصول على معلومات تفيد في معرفة نقاط الضعف ونقاط القوة فيها بهدف تعزيز الميزات التنافسية. أمّا مصادر المعلومات فكانت معتمدة اعتماداً رئيساً على البيانات المالية التي حصلنا عليها من المنشأة موضوع الدراسة فضلاً عن المراجع العلمية العربية والأجنبية والبحوث والدوريات العلمية ذات الصلة.

#### 2- نموذج خلايا التكلفة:

##### 1-2- مفهوم خلايا التكلفة:

إن خلايا التكلفة تشكل منهجاً مقترحاً جديداً للنظر إلى النشاطات في المنظمة وتحليل التكاليف الخاصة بها، وينطلق هذا المفهوم من إعادة تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الوحدات أو المكونات الوظيفية (خلايا) تشكل مجموعها التكاليف الكلية لنشاطات المنظمة بدءاً من الحصول على المواد من الموردين وحتى العمليات النهائية المرتبطة بتسويق المنتج وخدمات ما بعد البيع مروراً بالعمليات الداخلية في المنظمة.

##### 2-2- النشاطات في نموذج خلايا التكلفة:

يتألف نموذج خلايا التكلفة من مجموعة من النشاطات الأساسية، وهي أربعة نشاطات أساسية، ومجموعة من النشاطات الفرعية التي تشكل مجموعات جزئية من النشاطات الأساسية وتعرف بخلايا التكلفة، ويمكن الإشارة إلى هذه النشاطات كما يأتي:

##### \* النشاطات الأساسية في نموذج خلايا التكلفة:

تضم نشاطات المنظمة جميعها التي تنشأ عنها التكلفة الكلية بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وحتى تسليم المنتج النهائي إلى المستهلكين النهائيين وخدمة ما بعد البيع، ويمكن تمثيل هذه النشاطات الأساسية بالشكل الأولي من خلال الشكل الآتي:



الشكل رقم (1): النشاطات الأساسية في نموذج خلايا التكلفة

1- النشاطات المتعلقة بالإمدادات الداخلة: ويقصد بها النشاطات والتكاليف المختلفة المتصلة بالإمدادات الداخلة كالحصول على المواد الخام والوقود والتركيبية الفنية للمواد ومكونات الأجزاء والبضائع والعناصر المختلفة الأخرى من الموردين...

2- نشاطات الإنتاج: وتضم النشاطات التي تؤدي إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات (منتجات أو خدمات).

3- النشاطات المتعلقة بالإمدادات الخارجة: وتشمل النشاطات والعمليات المتعلقة بنقل المخرجات أو توزيعها أو تخزينها أو تسليمها سواء كانت هذه المنتجات تامة الصنع أم نصف مصنعة، وتنفيذ وجدولة تسليم الطلبات في الوقت المناسب.

4- النشاطات المتعلقة بالتسويق: وترتبط بذلك جميع النشاطات المتصلة بالتسويق من تخطيط للمزيج التسويقي أو تنفيذ للوظائف التسويقية الأخرى، فضلاً عن النشاطات المرتبطة بدعم المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع للوصول إلى الرضا التام للمستهلك أو العميل...

#### \*النشاطات الجزئية في نموذج خلايا التكلفة:

تقسم النشاطات الأساسية في المنظمة إلى مجموعة من النشاطات الفرعية التي تشكل خلايا التكلفة في المنظمة، وتختلف هذه الخلايا وفقاً لطبيعة نشاط المنظمات، ويمكن الإشارة إلى بعض النشاطات الجزئية في هذا النموذج: - خلايا التكلفة المرتبطة بنشاطات الإمدادات الداخلة.

- خلايا التكلفة المرتبطة بنشاطات الإنتاج.

- خلايا التكلفة المرتبطة بنشاطات الإمدادات الخارجة.

- خلايا التكلفة المرتبطة بنشاطات التسويق.

### 3- الميزات التنافسية:

وجد مايكل بورتر أن جوهر الميزة التنافسية يرتكز على القيمة التي يمكن للشركات أن تخلقها لزيائنها والتي تتجلى من خلال الأسعار المنخفضة مقارنة بالمنافسين مع تقديم المنتجات نفسها، وعلى تقديم المنتجات والخدمات الفريدة التي تفوق ما يقدمه الآخرون (العيهار، 2005، ص108). وتعرف الميزة التنافسية (قنديل، 2008، ص61) بأنها مجموعة المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة دون منافسيها في أحد نشاطاتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية، أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحوص كل من نقاط القوة والضعف الداخلية وتحليلها فضلاً عن الفرص والتهديدات المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق. ويرى سملاي (سملاي، 2003، ص173) أن امتلاك الميزة التنافسية وتطويرها يعد هدفاً استراتيجياً تسعى الشركات والقطاعات جميعها إلى تحقيقه في ظل البيئة التنافسية الحالية. الأمر الذي يعني استثماراً لمجموعة الأصول المالية والبشرية والتكنولوجية بهدف:

1- إنتاج قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم.

2- التميز عن المنافسين.

إن الميزة التنافسية للمنظمات يمكن الوصول إليها عندما تمتلك هذه المنظمات الطرائق والأساليب الأكثر فعالية من تلك التي يستخدمها المنافسون في إدارة النشاطات نفسها، وهو ما يمكن إدراجه ضمن المفهوم الإبداعي بشكله الواسع، وينشأ ذلك من خلال تبني استراتيجيات تصب في الاستثمار الأمثل للموارد المختلفة للمنظمة التي تنعكس في مجملها في تعزيز القيمة التي يوليها الزبون لمنتجاتها، ومن ثم تحقيق التميز عن المنافسين.

3-1 استراتيجيات الميزات التنافسية:

تعتمد زيادة الأرباح وتعزيز مكانة الشركة أمام المنافسين على ما يسمى الاستراتيجيات التنافسية العامة أو استراتيجيات الميزة التنافسية، وهي تشمل مجمل التوجهات والمبادرات التي تتخذها الشركة لجذب العملاء وتلبية متطلباتهم، ومقاومة الضغوط التنافسية الواقعة عليها وتقوية وضعها ومكانتها في السوق. ويتمثل الهدف التنافسي في الأساس في القيام بعمل أفضل لتزويد المشتريين بما يبحثون عنه، ومن ثم تمكين الشركة من اكتساب ميزات تنافسية تفوق المنافسين في السوق (Delmas and Pecovic, 2012, P9)، ويتكون جوهر الإستراتيجية التنافسية للشركة من مبادراتها الداخلية لتقديم قيمة فائقة للعملاء فضلاً عن التحركات الدفاعية والهجومية لمواجهة مناورات المنافسين، والإجراءات اللازمة لنقل الموارد وتحريكها عبر الشركة لتحسين الإمكانيات التنافسية وتحسين وضع

الشركة في السوق على المدى الطويل، فضلاً عن الجهود للاستجابة لظروف السوق السائد (تومسون وستريكلاند، 2006، ص 160). وعلى تنوع الاستراتيجيات التي يمكن أن تتبعها الشركات فإنها في نهاية الأمر تتلخص في حجم السوق المستهدفة والميزة التنافسية التي تتبعها الشركة والتي تكون مرتبطة إما بالتكاليف المنخفضة أو بتميز المنتجات وجودتها، وبذلك يمكن وضع هذه الاستراتيجيات في توجهات عامة هي:

### 1- إستراتيجية القيادة التكاليفية (Cost Leadership):

ويعدُّ Porter (Porter, 1998, P12) هذه الإستراتيجية من أوضح الاستراتيجيات لدى الشركات، وتمثل في جذب نطاق عريض من العملاء، وتقوم على كون الشركة مورد التكلفة المنخفضة لمنتج معين أو خدمة معينة، ويتطلب التطبيق الناجح لإستراتيجية القيادة التكاليفية في الدرجة الأولى إدارة ممتازة لسلسلة القيمة؛ مما يؤدي إلى التخفيض في التكاليف في نشاطات المنظمات كلها (Ping et al, 2012, P10). ويرى Hesterly (Hesterly, 2010, P104) أن على المنظمات النظر إلى جني المنافع من خلال تخفيض تكاليفها دون تجاهل الاستراتيجيات الأخرى، فلا أحد يرغب بإنتاج منتجات منخفضة الجودة وربما لا يريد أحد شرائها. ويمكن للشركات الحصول على القيادة التكاليفية بطرائق كثيرة منها (الجاسم، 2007، ص 34):

- تنمية ثقافة تنظيمية تركز أساساً على الاهتمام الواعي والمدروس للعاملين بشأن التكلفة، وفي أجواء هذه الثقافة يضع العاملون جميعهم نصب أعينهم مسألة التكاليف وضرورة العمل على تخفيضها إلى مستوى الحد الأدنى.
- محاولة تقديم منتج أساسي بعيداً عن أية نفقات إضافية كمالية تؤدي إلى زيادة التكلفة في إنتاجه.
- استخدام بعض المواد الأولية منخفضة الثمن دون المساس بالجودة .
- استخدام وسائل دعائية مختلفة والاهتمام بالترويج مع تخفيض المبالغ الموجودة لنشاطات الترويج.
- الاستغناء عن الوسطاء في إيصال المنتج إلى المستهلك مباشرة .
- تعديل موقع المنظمة بحيث يكون أقرب إلى المستهلك.

### 2- إستراتيجية التميز (Differentiation):

وتمثل في السعي وراء تقديم السلع أو الخدمات بشكل مختلف عن المنافسين (Riston, 2011, P45)، وتمييز عروض منتجات الشركة وتفرداها عن المنتجات الخاصة بالمنافسين بطرائق وأساليب تجذب نطاقاً عريضاً من العملاء، وتحاول معظم الشركات في عالم اليوم الوصول إلى مستوى عالٍ من

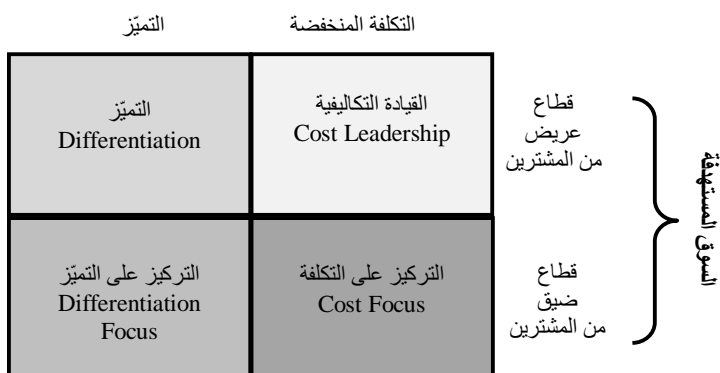
التميز في معايير الجودة، والخدمة، والموثوقية، والمرونة، والتكنولوجيا؛ وذلك من أجل امتلاك توليفة متكاملة من عناصر الميزة التنافسية غير المسبوقه (John and Schermerhorn, 2011, P 222).

### 3- إستراتيجية التركيز (Focus):

وتتميز هذه الإستراتيجية عن الاستراتيجيات السابقة بأنها تركز على قطاع محدود من المشتريين في مجال تنافسي محدود داخل قطاع الصناعة، وتكثيف نشاط المنظمة التسويقي في هذا الجزء والعمل على استبعاد المنافسين الآخرين ومنعهم من التأثير في حصة الشركة من خلال تقديم سمات مخصصة للعملاء الحاليين تلبي أذواقهم ومتطلباتهم بشكل يفوق المنتجات التي يقدمها المنافسون، إذ إن ما تقدمه هذه المنظمات من ميزات تفاضلية يجعلها أكثر قدرة على تلبية احتياجات العملاء في شريحة محددة من السوق (Kumar et al, 2011, P6)، وتأخذ هذه الإستراتيجية عند التطبيق العملي شكلين (إدريس والمرسي، 2007، ص 257) هما:

التركيز على التكلفة (Cost Focus) ويتم من خلال هذه الإستراتيجية التركيز على قطاع محدود من المشتريين، والعمل على تحقيق ميزة في قطاع السوق المستهدف تعتمد على التكلفة المنخفضة. التركيز على التميز (Differentiation Focus) وهي إستراتيجية تعتمد في تحقيق الميزة التنافسية على التميز في قطاع مستهدف ومحدد من السوق.

ويمثل الشكل الآتي مخططاً يوضح هذه الاستراتيجيات وفقاً للسوق المستهدفة ومجال المنافسة:



الشكل رقم (2): توزيع الاستراتيجيات التنافسية وفقاً للسوق المستهدفة

المصدر: (Paul and Kenneth, 2004, P53)



#### 4- الجانب التطبيقي:

##### 4-1- توصيف المنشأة موضوع الدراسة التطبيقية:

أُجريت الدراسة التطبيقية على إحدى المنشآت النسيجية السورية، إذ اختيرت منشأة في مدينة دمشق تقوم بإنتاج الأقمشة المنسوجة وتصنيعها، وهي شركة المغازل والمناسج (ش.م.م). تعمل المنشأة في شراء الخامات الأساسية لصناعة الغزل المتمثلة بالقطن من مؤسسة حلج وتسويق الأقطان فضلاً عن بعض الغزول من ألياف صناعية مثل البولستر وغزول ذات نمر رفيعة (خيوط رفيعة) لا يمكن تصنيعها لديها، وتستخدم هذه المنشأة الغزول القطنية المنتجة لديها كخامات أساسية في نشاط النسيج فضلاً عن شراء كمية من الغزول من ألياف صناعية مثل البولستر وغزول ذات نمر غير متوافرة لدى المنشأة وغزول توربينية. ويتألف نشاط النسيج من مجموعة من المراحل والنشاطات الوسيطة هي:

- مرحلة التسدية المباشرة: وهي عملية تحضيرية للنسيج تُرتَّبُ بها خيوط السداء<sup>1</sup> بشكل متجانس، وتُوضَعُ ووضعها في عرض معين، وتُلفُ بقوة شد ثابتة على اسطوانة تدعى مطواة التسدية.
- مرحلة التسدية غير المباشرة (الشقات): وهي عملية تحضيرية للنسيج تُلفُ بها خيوط السداء على مطواة نهائية تسمى مطواة السداء.
- مرحلة التنشيط: مرحلة تحضيرية تُقَوَّى من خلالها خيوط السداء لتحمل الإجهادات المختلفة على نول النسيج.
- مرحلة اللقي أو التبريز: وهي عملية تحضيرية لمطواة السداء لتشغيلها على نول النسيج.
- مرحلة النسيج: وهي عملية حياكة خيوط السداء مع خيوط اللحمية<sup>2</sup> للحصول على القماش المطلوب.

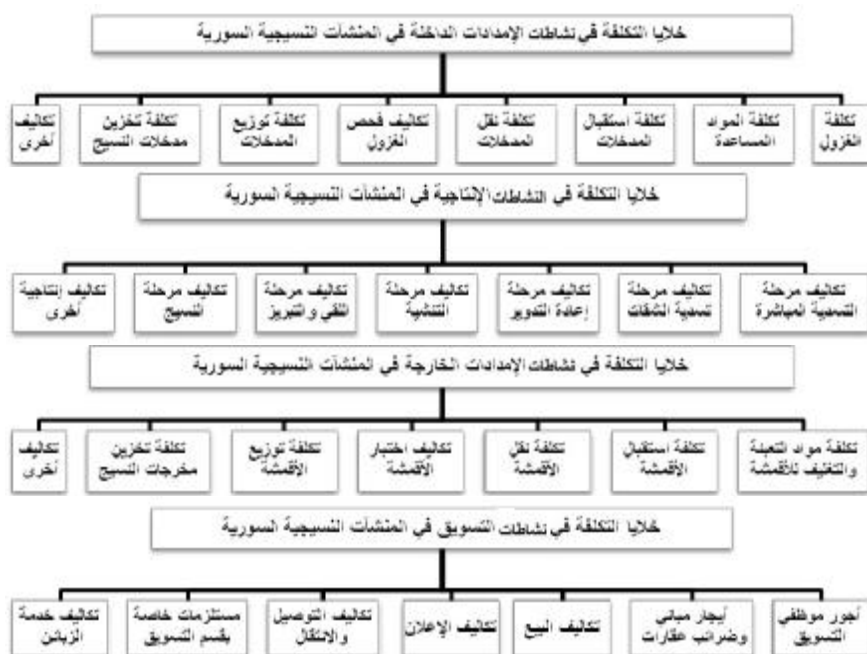
##### 4-2- نموذج خلايا التكلفة في المنشآت النسيجية:

طبّق نموذج خلايا التكلفة على المنشأة موضوع الدراسة بهدف تحديد الفوائد التطبيقية لهذا النموذج في التحليل التكاليفي لها، ومن ثمّ تحديد نقاط القوة لديها وتعزيزها، وتحديد نقاط الضعف وتلافيها بهدف تعزيز ميزات التنافسية المرتبطة بالتكلفة. ولصياغة البيانات المالية لهذه المنشأة وفق نموذج خلايا التكلفة جمعت البيانات المتعلقة بالتكاليف من المديرات المالية لهذه المنشأة، ووزعت وفق نموذج خلايا التكلفة، إذ وزعت هذه التكاليف في أربع مجموعات رئيسية، وهي:

1 خيوط السداء: هي الخيوط الطولية في القماش المنتج على أنوال النسيج.

2 خيوط اللحمية: هي الخيوط العرضية في القماش المنتج على أنوال النسيج.

- التكاليف المرتبطة بنشاطات الإمدادات الداخلة، وتضم التكاليف بدءاً من الحصول على الغزول والمواد اللازمة لقسم النسيج وحتى البدء بعملية الإنتاج.
  - التكاليف المرتبطة بنشاطات الإنتاج، وتضم التكاليف من مرحلة التسديبة وحتى النسيج.
  - التكاليف المرتبطة بنشاطات الإمدادات الخارجة، وتضم التكاليف من الحصول على القماش في مرحلة النسيج وحتى مرحلة التسويق.
  - التكاليف المرتبطة بنشاطات التسويق، وتضم النشاطات المتعلقة بتسويق المنتجات وخدمة الزبائن.
- بعد ذلك كان توزيع هذه المجموعات الرئيسية إلى خلايا التكلفة كما يأتي:



الشكل رقم (3): خلايا التكلفة في نشاطات المنشآت النسيجية السورية

### 3-4- تحليل التكاليف وفق نموذج خلايا التكلفة:

بناء على التقارير المالية للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010<sup>3</sup> رتبنا التكاليف وفق نموذج خلايا التكلفة، إذ تظهر التكاليف وفقاً للأقسام والخلايا التي أشرنا إليها سابقاً، فضلاً عن تحليل هذه التكاليف

3 إن البيانات المالية للعام 2011 لا يمكن الاعتماد عليها في الدراسة كونها في ظروف خاصة لهذا العام.

باستخدام التحليل الرأسي<sup>(4)</sup>؛ وذلك لإظهار وزن كل خلية تكلفة وأهميتها النسبية مقارنة بالتكلفة الكلية لكل نشاط رئيس، ثم تحديد الوزن والأهمية النسبية للنشاطات الرئيسية للمنشأة فيما بينها، إذ يظهر الجدول (1) خلايا التكلفة لنشاطات الإمدادات الداخلة للمنشأة (ش.م.م) العاملة في مجال النسيج:

الجدول رقم (1): خلايا التكلفة لنشاطات الإمدادات الداخلة للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010

التصنيف الرئيسي	التصنيف الفرعي	2010	%
1	تكلفة المواد الرئيسية	397,088,014	93.59
	المجموع	397,088,014	93.59
2	تكلفة الخامات المساعدة	9,605,812	2.26
	مواد صيانة وقطع غيار	14,622,329	3.45
	مستلزمات خدمية	0	0.00
	قرطاسية ومواد أخرى	223,838.5	0.053
	المجموع	24,451,979.5	5.76
3	تكلفة استقبال المدخلات	199,910.7	0.047
	المجموع	199,910.7	0.047
4	أجور النقل	86,136	0.020
	اهتلاك آليات النقل	0	0.00
	وقود وصيانة لآليات النقل	4,528.4	0.001
	المجموع	90,664.4	0.021
5	أجور عمال المخبر ومراقبة الجودة	399,821.3	0.094
	اهتلاك تجهيزات المخبر	0	0.00
	اهتلاك صالة المخبر	0	0.00
	المجموع	399,821.3	0.094
6	تكلفة توزيع المدخلات	---	---
	المجموع	---	---
7	أجور عمال المستودع	1,399,374.7	0.33
	اهتلاك صالة المستودع	0	0.00
	اهتلاك آليات المستودع	0	0.00
	تكاليف خاصة بتخزين المدخلات	395,435.8	0.093
	المجموع	1,794,810.5	0.423
8	مصاريف متنوعة	27,297.4	0.064
	المجموع	272,974	0.064
المجموع		424,298,174	100

4 التحليل الرأسي (Vertical Analysis): وهو أحد أنواع التحليل المالي للتقارير المالية ويتم من خلال نسبة عنصر (بند) جزئي إلى المجموعة الكلية أو نسبة مجموعة جزئية إلى مجموعة كلية K ويستخدم لتحديد وزن العنصر أو المجموعة الجزئية بالنسبة إلى المجموعة الكلية والأهمية النسبية لكل عنصر مع باقي العناصر الأخرى.

نجد أن تكلفة المواد الرئيسية (الغزول) شكلت 93.5% من هذه الإمدادات، وفي المرتبة الثانية تكاليف المواد المساعدة المختلفة نحو 6%. أما باقي الخلايا فكانت تكاليفها منخفضة، إلا أن هذه النسب لا يمكن تجاهلها فالنسبة 0.4% لخلية تخزين المدخلات شكلت 1,794,811 ل.س؛ مما يعني أن كل خلية من هذه الخلايا يمكن أن تحقق نقطة لتحقيق الخفض التكاليفي، أما القول: إن سعر الغزول هو محدد وموحد عالمياً وفق نشرات خاصة، ومن ثم فهو لا يشكل ميزة للمنشآت العاملة في النشاط نفسه والتوقف عن البحث في تخفيض هذه التكلفة هو أمر غير دقيق ويحتاج إلى إعادة نظر، ومن الممكن تخفيض خلية تكلفة المواد الرئيسية (الغزول) من خلال الاستخدام الأمثل لهذه المواد من خلال الدراسات الفنية لخطوط الإنتاج وطرائقه وربط الصنف بالغزول المناسبة من خلال ما يسمى بالاستخدام الأمثل للغزول، وتخفيض الهدر والتلف في هذه المواد إذ يظهر في قسم النسيج كثير من الفواقد والعيوب، وخصوصاً في تحضيرات النسيج مثل التسدية والتنشئة، كما أظهرت الدراسة الميدانية في الشركة موضوع الدراسة. وإن أحد الأساليب المقترح تطبيقها والممكن استخدامها لتخفيض تكلفة هذه المواد يعتمد على فلسفة نظام الإنتاج الآني Just in time من خلال تقليل الضياعات والهدر في المراحل الإنتاجية، فنظام JIT لا يؤدي إلى تقليل المخزون فحسب الذي له قيمة مالية مجمدة وغير مستثمرة كما يعتقد كثيرون، وإنما يجعلنا نرى المشكلات التي كانت كثرة المخزون تجعلنا نتغاضى عنها أو لا نراها، فعلى سبيل المثال عند الحاجة في مرحلة التسدية من أجل أمر تشغيل ما إلى كونات خيوط وزن كل منها 2 Kg يجب ألا نصنع في مرحلة التدويرات (لف الخيوط) كونات أكبر من ذلك إلا بحدود الهدر المسموحة عالمياً، أما أن نصنع كونات وزنها 2.5 Kg مثلاً فإن ضياع 0.5 Kg لن يجعلنا نشعر بوجود مشكلة أو قد نتغاضى عن ذلك لأن أمر التشغيل سيستمر ولن يكون هناك أي توقف، أما في حال الوزن للكونة 2 Kg فإن أي ضياع في هذا الوزن فوق الحدود المسموحة سيجعلنا نتوقف ملياً عند أسبابه، والعمل على حل المشكلة التي أدت إلى ذلك، لأن ذلك سوف يسبب خطأ أو نقصاً في أمر التشغيل، وهو أمر لا ترغب به أي منشأة أو زيون، وإن كان مثل هذا الأمر سيشكل إرباكات في المرات الأولى إلا أن الأمر سيكون أفضل بكثير مع الوقت. من جهة ثانية فإن المنشآت المتكاملة التي تملك نشاط الغزل الذي يتم من خلاله تأمين المواد لنشاط النسيج فيجب عليها الاستفادة من هذه الميزة لتخفيض تكاليفها، إلا أن من المؤسف أن هذه الميزة غير متوافرة في معظم شركات القطاع العام في سورية التي يشكل فيها نشاط الغزل عبئاً إضافياً على هذه المنشآت، إذ إن تكاليف إنتاج الغزول تفوق -في كثير من الأحيان- سعر الشراء المحدد في النشرات العالمية. ويظهر الشكل (4) توزيع هذه التكاليف الجدول السابق بيانياً:



الشكل رقم (4): نسب تكاليف نشاطات الإمدادات الداخلة للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010 (%)

تظهر قائمة التشغيل المستخدمة حالياً في المنشأة التكاليف الكلية للإنتاج بشكل كتل كبيرة غير متجانسة، ومن ثم فهي غير قادرة على تحديد المراحل التي تسبب ارتفاع في تكاليف الإنتاج والعمل على تخفيضها، أما نموذج خلايا التكلفة فيظهر تكاليف كل مرحلة من مراحل النسيج بشكل مستقل. ويبيّن الجدول رقم (2) نموذج خلايا التكلفة للنشاطات الإنتاجية للمنشأة (ش.م.م) العاملة في مجال النسيج:

الجدول رقم (2): خلايا التكلفة للنشاطات الإنتاجية (التشغيلية) للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010

التصنيف الرئيسي	التصنيف الفرعي	2010	%
مرحلة التسدية المباشرة	أجور عمالة مباشرة	1,636,000.7	1.131
	أجور عمالة غير مباشرة	4,090,001.7	2.828
	خدمات لازمة لألات الإنتاج	465,007.7	0.322
	اهتلاك آلات	0	0.00
	اهتلاك مبان	41,406.9	0.029
	المجموع	6,232,417	4.309
مرحلة تسدية الشقات	أجور عمالة مباشرة	1,090,667	0.754
	أجور عمالة غير مباشرة	2,726,667.5	1.885
	خدمات لازمة لألات الإنتاج	465,007.7	0.322
	اهتلاك آلات	0	0.000
	اهتلاك مبان	41,406.9	0.029
	المجموع	4,323,749.1	2.989
مرحلة إعادة التدوير	أجور عمالة مباشرة	818,000.3	0.566
	أجور عمالة غير مباشرة	818,000.3	0.566
	خدمات لازمة لألات الإنتاج	465,007.7	0.322
	اهتلاك آلات	0	0.00
	اهتلاك مبان	5,521	0.004
	المجموع	2,106,529.3	1.456

0.377	545,333.5	أجور عمالة مباشرة	مرحلة التشيية	4
1.885	2,726,667.5	أجور عمالة غير مباشرة		
4.211	6,090,672.6	خدمات لازمة لآلات الإنتاج		
0.00	0	اهتلاك آلات		
0.029	41,406.9	اهتلاك مبان		
6.502	9,404,080.5	المجموع		
2.639	3,817,334.7	أجور عمالة مباشرة	مرحلة النقي والتبريز	5
0.754	1,090,667	أجور عمالة غير مباشرة		
0.322	465,007.7	خدمات لازمة لآلات الإنتاج		
0.004	5,886	اهتلاك آلات		
0.004	5,521	اهتلاك مبان		
3.72	5,384,416.4	المجموع		
11.31	16,360,005.9	أجور عمالة مباشرة	مرحلة النسيج	6
25.07	36,264,679.8	أجور عمالة غير مباشرة		
4.54	6,559,431.3	خدمات لازمة لآلات الإنتاج		
4.61	6,666,802	اهتلاك آلات		
0.097	140,783.2	اهتلاك مبان		
45.63	65,991,702.4	المجموع		
27.78	40,178,843	صيانة خارجية وتشغيل لدى الغير	تكاليف إنتاجية أخرى	7
7.613	11,011,319.6	الورش		
35.39	51,190,162.6	المجموع		
100	144,633,057	المجموع		

إذ ظهر في المنشأة (ش.م.م) موضوع الدراسة أن تكاليف مرحلة النسيج شكلت نحو 45.6% من تكاليف النشاطات الإنتاجية، ومن خلال الدراسة الميدانية بينت الإدارة أن سبب ارتفاع هذه التكلفة يعود إلى أن آلات النسيج جديدة وأن معدل الإهلاك لها مرتفع، إلا أنه عند العودة للتكاليف في نموذج خلايا التكلفة أظهرت الأرقام غير ذلك فتكلفة الإهلاك للآلات شكلت فقط 10% من تكاليف مرحلة النسيج، في حين شكلت العمالة المباشرة وغير المباشرة نحو 80% من تكاليف هذه المرحلة، ويعود القسم الأكبر لهذه النسبة العالية إلى العدد الكبير للعمالة غير المباشرة التي شكلت 55% من هذه التكلفة، فمثلاً يشكل عمال الصيانة نحو 30% من العمالة الكلية في هذا المرحلة مما يعد نسبة عالية مقارنة بالدول الأخرى، إذ تشكل في تركيا 25.2% وفي إيطاليا 22.2% (غبرزي، 2008، ص56-57)، وعلى عكس المتوقع فنادرًا ما تؤدي زيادة العمالة إلى تطوير العمل فهي تخلق نوعاً من الاتكالية على الآخرين والبطء في إنجاز الواجبات، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في توزيع

العمالة واستغلال طاقاتهم بأعمال مفيدة في المنشأة من خلال التقدير الدقيق لاحتياجات كل عمل من حيث العدد والنوعية، ويجري ذلك وفق عدة أساليب منها على سبيل المثال استخدام أسلوب تحليل عبء العمل لتحديد حجم العمالة اللازمة لكل عمل (الصباغ ودره، 2008، ص 172) من خلال معرفة عبء العمل الإجمالي في كل وظيفة وعبء العمل الذي يستطيع أن يقوم به الفرد داخل الوظيفة؛ وذلك من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{عدد العاملين في الوظيفة} = \frac{\text{عبء العمل الإجمالي في الوظيفة}}{\text{عبء العمل الذي يقوم به الفرد}}$$

المرتبة الثانية كانت للتكاليف الإنتاجية الأخرى التي شكلت نحو 35.4% وتشمل الصيانة الخارجية والتشغيل لدى الغير والورشات المختلفة نتيجة لوجود ضعف في الخبرات أو عدم توافر التقانة أو المواد اللازمة للإنتاج، ويمكن تخفيض هذه التكاليف من خلال رفع الكفاءة الفنية والإنتاجية للعاملين وتطوير وسائل الإنتاج مما يحد من التشغيل والصيانة الخارجية. أما المرتبة الثالثة فكانت لمرحلة التنشئة بنسبة 6.5% من التكاليف، ثم مرحلة التسديدية المباشرة 4.3% ... ويظهر الشكل (5) التوزيع البياني لتكاليف النشاطات الإنتاجية:



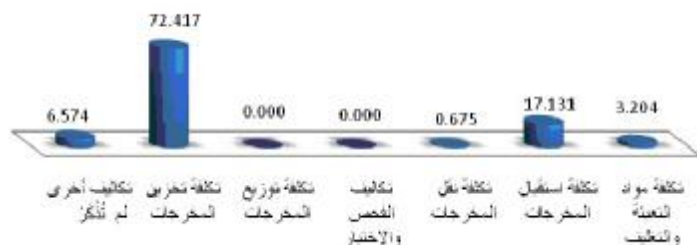
الشكل رقم (5): نسب تكاليف النشاطات الإنتاجية للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010 (%)

الجدول رقم (3) يبين نموذج خلايا التكلفة لنشاطات الإمداد الخارجي للمنشأة (ش.م.م) العاملة في مجال النسيج الذي يظهر التكاليف المختلفة المتعلقة بالمرجات من الأقمشة التي لا يمكن الحصول عليها بشكل تفصيلي في أي قائمة من القوائم المستخدمة في هذه المنشأة، وغالباً ما تكون هذه التكلفة مختلطة مع تكاليف أخرى وغير واضحة، أما في نموذج خلايا التكلفة فتظهر التكاليف كما يأتي:

الجدول رقم (3): خلايا التكلفة لنشاطات الإمدادات الخارجة للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010

%	2010	التصنيف الفرعي	التصنيف الرئيسي
3.204	230,126	تكلفة مواد التعبئة والتغليف	1 تكلفة مواد التعبئة والتغليف
3.204	230,126	المجموع	
17.131	1,230,584.1	تكلفة استقبال المخرجات	2 تكلفة استقبال المخرجات
17.131	1,230,584.1	المجموع	
0.405	29,122	أجور النقل	3 تكلفة نقل المخرجات
0.130	9,365	اهتلاك آليات النقل	
0.139	10,000	مستلزمات لآليات النقل	
0.675	48,487	المجموع	
0.000	0	اهتلاك تجهيزات المخبر	4 تكاليف الفحص والاختبار
0.000	0	اهتلاك صالة المخبر	
0.000	0	المجموع	
---	---	تكلفة توزيع المدخلات	5 تكلفة توزيع المخرجات
---	---	المجموع	
68.523	4,922,336.2	أجور عمال المستودع	6 تكلفة تخزين المخرجات
3.730	267,921.2	اهتلاك صالة المستودع	
0.165	11,852	اهتلاك آليات المستودع	
72.417	5,202,109.4	المجموع	
6.574	472,218	تكاليف أخرى	7 تكاليف أخرى
6.574	472,218	المجموع	
100	7,183,524.5	المجموع	

من خلال خلايا التكلفة لنشاطات الإمداد الخارجي نجد أن تكلفة تخزين المخرجات شكلت نحو 72.4% من تكاليف نشاطات الإمدادات الخارجة؛ ممّا يدلّ على وجود كميات كبيرة من المخازين، إلا أن نظرة أكثر عمقاً في النموذج نجد أن أجور العمالة في مستودع تخزين المواد تشكل معظم هذه التكاليف؛ مما يستوجب إعادة النظر فيها من خلال عبء العمل المفترض، كما أُشير إليه سابقاً. المرتبة الثانية كانت لتكاليف استقبال المخرجات بنسبة 17%.... ويظهر الشكل (6) التوزيع البياني لتكاليف نشاطات الإمدادات الخارجة:



الشكل رقم (6): نسب تكاليف نشاطات الإمدادات الخارجة للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010 (%)

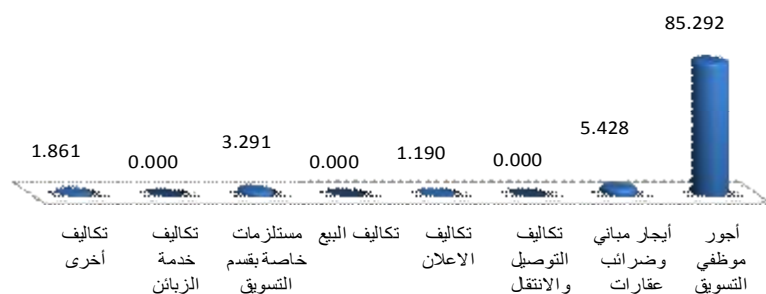


بالنسبة إلى تحديد تكاليف النشاطات التسويقية نجد أن المنشأة لا تحوي مديرية تسويقية مستقلة، وتنقسم مهام التسويق ووظائفه بين الفنيين والمهندسين لتصميم المنتجات، ومسؤولية التسعير للمديرية التجارية، والإعلان يكون من مسؤوليات إدارة المبيعات... الأمر الذي يؤدي إلى عدد من المشكلات والصعوبات وضياع تكاليف التسويق بين عدة أقسام في المنشأة، مما يجعل الأولوية في تنظيم إدارة التسويق تحت إشراف ومراقبة إدارة مستقلة بوصفه أمراً ضرورياً لا بد منه لتطوير الأداء التسويقي الضعيف أصلاً في المنشآت النسيجية السورية عموماً من جهة، وضبط التكاليف في هذا القسم ومراقبتها من جهة ثانية. ويبين الجدول رقم (4) نموذج خلايا التكلفة للنشاطات التسويقية:

الجدول رقم (4): خلايا التكلفة لنشاطات التسويق للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010

التصنيف	2010	%	
أجور موظفي التسويق	3,236,190.2	85.292	1
إيجار مبانٍ وضرائب عقارات	205,967	5.428	2
تكاليف التوصيل والانتقال	111,470	---	3
تكاليف الإعلان	45,170	1.190	4
تكاليف البيع	0	0.00	5
مستلزمات خاصة بقسم التسويق	124,868.3	3.291	6
تكاليف خدمة الزبائن	---	---	7
تكاليف أخرى	70,598	1.861	8
المجموع	3,794,263.5	100	

من خلال الجدول نجد أن أجور العاملين في التسويق شكلت التكلفة الكبرى في هذا النشاط بما يعادل 85%، ثم تكاليف المتعلقة بإيجار المباني وضرائب العقارات بنسبة 5.4%، أما باقي التكاليف فقد كانت صغيرة الأمر الذي يدل على ضعف الأداء التسويقي، إذ تجلت معظم التكاليف في أجور العمالة وفي إيجارات المباني الأمر الذي يشكل مرآة للواقع المتردي للتسويق في المنشآت النسيجية الذي يتطلب المزيد من البحث والاهتمام. ويظهر الشكل (7) التوزيع البياني لتكاليف النشاطات التسويقية:



الشكل رقم (7): نسب تكاليف نشاطات التسويق للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010 (%)

الجدول رقم (5) يظهر تكاليف النشاطات الرئيسية في نموذج خلايا التكلفة للمنشأة (ش.م.م) العاملة في مجال النسيج التي توزعت في أربعة نشاطات أساسية شكلت تكاليف نشاطات التوريد الداخلي النسبة العليا بين باقي النشاطات إذ شكلت 73% من تكاليف المنشأة، وكانت نشاطات الإنتاج في المرتبة الثانية بنسبة نحو 25% ثم نشاطات التوريد الخارجي بنسبة 1.2%، وأخيراً نشاطات التسويق بنسبة 0.65%. كما يبيّن الشكل (8) التوزيع البياني لتكاليف النشاطات الرئيسية:

الجدول رقم (5): خلايا التكلفة للنشاطات الرئيسية للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010

التصنيف	2010	%
1 نشاطات التوريد الداخلي	424,298,174	73.166
2 نشاطات الإنتاج	144,633,057.3	24.941
3 نشاطات التوريد الخارجي	7,183,524.5	1.239
4 نشاطات التسويق	3,794,263.5	0.654
المجموع	579,909,019.3	100

المصدر: إعداد الباحثين استناداً إلى البيانات المالية للمنشأة (ش.م.م)



الشكل رقم (8): نسب تكاليف النشاطات الرئيسية للمنشأة (ش.م.م) للعام 2010 (%)

ونرى أن التحليل النسبي لخلايا التكلفة باستخدام التحليل الرأسي أظهر وزن كل خلية تكلفة وأهميتها النسبية مقارنة بالتكلفة الكلية لكل نشاط رئيس، ثم تحديد الوزن والأهمية النسبية للنشاطات الرئيسية للمنشأة فيما بينها، وأن النتائج التي حصلنا عليها وفقاً لخلايا التكلفة لا يمكن الحصول عليها وفق أي قائمة أو نموذج مستخدم لدى المنشأة التي هي قائمة التشغيل وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية التي مع أنها تعطي نتائج مهمة لدى تحليلها؛ إلا أنها تعد قاصرة في تحليل التكاليف، ويستلزم تحليل التكاليف من المديرين الماليين الغوص في تفاصيل عديدة غير متجانسة تجعل هذا الموضوع في غاية الصعوبة، وتجعل من الجهات الأخرى غير العاملة في المجال المالي كإدارة الإنتاج والإدارة الفنية وإدارة الموارد البشرية وإدارة التسويق... غير قادرة على الكشف عن مواطن الخلل في هذه التكاليف التي تنطوي -في كثير من الحالات- على أخطاء فنية وتقنية وإنتاجية، أما من خلال نموذج خلايا التكلفة فإن تحليل التكاليف يأخذ بعداً سهلاً للتطبيق من خلال التوزيع الواضح والشامل للتكاليف؛ مما يسمح بالإفادة من هذا النموذج في القطاعات المختلفة للمنشأة.

ويمكن القول: إن نموذج خلايا التكلفة مقارنة بالقوائم المستخدمة في المنشآت النسيجية يقدم مجموعة من الاختلافات نذكر منها:

1- إن قائمة الدخل تشمل الإيرادات وتكلفة المنتجات والمصاريف المختلفة للمنشأة ككل، دون تفصيل للأقسام الرئيسية (الغزل - النسيج - الصباغة...)؛ مما يجعل التكاليف مركبة ومتداخلة، ومن ثم صعوبة تحليل هذه التكاليف وتحديد مناحي القوة والضعف فيها، وحتى في حال تحديد هذه المناحي فمن الصعب بمكان تقويمها؛ وذلك بسبب تداخلها وعدم إمكانية تطبيق حلول واحدة عليها. أما نموذج خلايا التكلفة فيأخذ كل قسم بشكل مستقل ويقسمه إلى النشاطات الرئيسية، ويقسم كل نشاط إلى خلايا التكلفة، ومن ثم وضوح ودقة في تحديد التكاليف المختلفة وسبل تخفيضها.

2- إن قائمة التشغيل ومع أنها تكون خاصة بكل قسم في المنشأة مثل قائمة تشغيل الغزل وقائمة تشغيل النسيج... إلا أنها تهتم بالنشاط الإنتاجي وتغفل كثيراً من التكاليف التي يمكن أن يؤدي تخفيضها إلى تعزيز ميزة القيادة التكاليفية لدى المنشأة، كتكاليف التسويق وتكاليف الإمدادات الخارجية وجزءاً من تكاليف الإمدادات الداخلة.

3- تعتمد قوائم الدخل والتشغيل في إعدادها على الأساليب التقليدية للتكاليف، أما نموذج خلايا التكلفة فيعتمد على أساليب متطورة مثل التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة.

- 4- يلائم نموذج خلايا التكلفة بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بحدّة المنافسة والتكنولوجيا المتطورة، ويسهم بتخفيض مستمر للتكاليف من خلال البنية الواضحة للتكاليف التي يقدمها النموذج مقارنة بالقوائم المستخدمة حالياً.
- 5- يتجاوز نموذج خلايا التكلفة المفهوم التقليدي للقيمة المضافة الذي تتبناه قائمة التشغيل، فنموذج خلايا التكلفة يخطى حدود نشاطات الإنتاج إلى نشاطات المنشأة جميعها من الحصول على الإمدادات الداخلة وحتى تسويق المنتج.
- 6- يمكن نموذج خلايا التكلفة من كشف تكاليف المهام والوظائف الداخلية المحددة بشكل تفصيلي، ويعالج الجزئيات ومن ثمّ يكشف العديد من الفرص لتخفيض التكاليف التي غالباً ما تكون غير ظاهرة في قائمتي الدخل والتشغيل.
- 7- عدم إمكانية استخدام أساليب محددة لتخفيض التكاليف في قوائم الدخل والتشغيل نتيجة عمومية البيانات التكاليفية التي يتم الحصول عليها، في حين تكون هذه الأساليب أكثر إمكانية للتطبيق في نموذج خلايا التكلفة نتيجة ما يقدمه من بيانات تكاليفية.
- 8- يعدّ نموذج خلايا التكلفة تبويماً جديداً للبيانات متخصصاً في التكاليف ويحوي عناصر تختلف عن العناصر التي تحويها القوائم والتقارير المالية الأخرى، ومع الجهد المطلوب في إعداد نموذج خلايا التكلفة وبشكل خاص في المرة الأولى مقارنة بالنماذج التي تعامل معها هذه المنشآت وتتنقنها، إلا أن ما تقدمه من نتائج ومعلومات تكاليفية يستحق العمل والوقت المبذولين لإعداده وتطبيقه.

#### 5- النتائج والمقترحات:

- خلص البحث إلى مجموعة من النتائج والمقترحات على المستويين التحليلي والتطبيقي نذكر منها:
- 1- طرح نموذج خلايا التكلفة كمفهوم جديد لتحليل التكاليف بهدف تحقيق الخفض التكاليفي وتعزيز ميزة القيادة التكاليفية للمنشآت، وينطلق هذا المفهوم من إعادة تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الوحدات أو المكونات الوظيفية (خلايا) تشكل مجموعها التكاليف الكلية لنشاطات المنظمة بدءاً من الحصول على المواد من الموردين وحتى العمليات النهائية المرتبطة بتسويق المنتج وخدمات ما بعد البيع مروراً بالعمليات الداخلية في المنظمة.
  - 2- الإشارة إلى استراتيجيات الميزة التنافسية، وضرورة تبنيها لتحقيق الاستثمار الأمثل للموارد المختلفة للمنشآت بعد تحديد نقاط القوة والضعف في التكاليف، وتمييز المنتجات التي تنعكس في مجملها على تخفيض التكلفة أو في تعزيز القيمة التي يوليها الزبون لمنتجاتها، ومن ثمّ تعزيز الميزات التنافسية.

- 3- إمكانية استخدام نموذج خلايا التكلفة بشكل تطبيقي كأسلوب لتحليل التكاليف داخلياً واستراتيجياً بهدف تخفيض التكاليف؛ بما يسهم في تعزيز الميزات التنافسية من خلال القيادة التكاليفية.
- 4- أظهر تطبيق نموذج خلايا التكلفة على المنشآت النسيجية السورية من خلال الدراسة التطبيقية على المنشأة (ش.م.م) ما يأتي:
- تحديد الأهمية النسبية إلى كل من النشاطات الرئيسية وخلايا التكلفة للمنشأة؛ وذلك لتحديد أوليات خفض التكاليف الذي يتوجه -غالباً- في المنشآت النسيجية نحو النشاط الإنتاجي مهماً مواطن عديدة أكثر أهمية لخفض التكاليف، وكانت النتائج كما يأتي:
  - شكلت تكلفة نشاطات الإمدادات، الداخلة نحو 73% من التكلفة الكلية للمنشأة، وشكلت تكلفة المواد الرئيسية (الغزول) 93.5% من هذه الإمدادات، ثم تكاليف المواد المساعدة المختلفة نحو 6%، مع أن سعر المواد محدد عالمياً فإن تخفيض خلية تكلفة المواد الرئيسية (الغزول) تكمن من خلال الاستخدام الأمثل لهذه المواد من خلال الدراسات الفنية لخطوط الإنتاج وطرقه وربط الصنف مع الغزول المناسبة من خلال ما يسمى بالاستخدام الأمثل للغزول، وتخفيض الهدر والتلف واستخدام طرائق متطورة في الإنتاج مثل تخطيط مستلزمات المواد أو الإنتاج الآني (JIT)...
  - شكلت نشاطات الإنتاج نحو 25% من التكلفة الكلية كانت نصيب مرحلة النسيج من هذه التكلفة 45.6% من تكاليف النشاطات الإنتاجية، وقد شكلت العمالة المباشرة وغير المباشرة نحو 80% من تكاليف هذه المرحلة، ويعود القسم الأكبر لهذه النسبة العالية إلى العدد الكبير للعمالة غير المباشرة التي شكلت 55% من تكلفة المرحلة.
  - كانت نسبة تكاليف التسويق والإمدادات الخارجة لا تتجاوز 2% من التكاليف الكلية للمنشأة، يعود القسم الأكبر منها إلى أجور العمالة، الأمر الذي يعد مؤشراً سلبياً على أداء هذين النشاطين، وبشكل خاص النشاطات التسويقية في هذه المنشآت التي تحتاج المزيد من البحث.
- 5- تحديد إيجابيات تطبيق نموذج خلايا التكلفة في المنشآت النسيجية السورية مقارنة بالقوائم المالية المستخدمة حالياً.
- 6- يقترح الباحثون تطبيق نموذج خلايا التكلفة في المنشآت النسيجية السورية باستخدام التحليل الأفقي بين عدة سنوات أو التحليل المقارن بين الشركات العاملة في النشاط نفسه، أو من خلال النسب والمؤشرات المالية المتعلقة بهذا النموذج. الأمر الذي يجعل النموذج أداة فعالة لتحليل التكاليف تؤدي إلى خفض التكاليف، مما ينعكس إيجاباً على تعزيز قدراتها التنافسية.

## المصادر والمراجع

- آرثر تومسون؛ ستريكلاند، 2006. الإدارة الإستراتيجية: المفاهيم والحالات العملية. الطبعة الأولى، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت: 490 صفحة.
- باسل فارس قنديل، 2008. أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية "دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، إشراف الدكتور رشدي عبد اللطيف وادي، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة: 183 صفحة.
- تشارلز هل؛ جاريت جونز، 2001. الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي وعبد المتعال محمد سيد أحمد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية: 775 صفحة.
- زهير نعيم الصباغ؛ عبد الباري إبراهيم درة، 2008. إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي والعشرين: منحى نظمي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- عبد الناصر الجاسم، 2007. أثر تشكيل العنقود الصناعي في تطوير القدرة التنافسية للصناعات المحلية بالتطبيق على الصناعات النسيجية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سورية: 152 صفحة.
- عبد الرحمن ثابت إدريس؛ جمال الدين المرسي، 2007. الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية للنشر، المنوفية، مصر.
- غيرزي، 2008، تقارير شركة غيرزي حول الصناعات النسيجية في سورية، برنامج التطوير والتحديث الصناعي.
- فلة العيهار، 2005. دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.
- يونس حيدر، 2008. التحليل الاستراتيجي، دار الرضا للنشر، دمشق، سورية.
- يحضيه سملاي، 2003. إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، الجزائر: 1-16.

-Barney, J. and Hesterly, W., 2010. *Strategic management and competitive advantage*, 3ed edition.

-Delmas, M., Bekovic, S., 2012. *Sustainability and market conditions: the resources efficiency paradox*, work paper series, University of California: 1-36.

- Hill, Ch., Jones, G., 2012. **Strategic management: an integrated approach**, South western, 10th edition, Canada: 495 Pages.
- John, R., and Schermerhorn, J., 2011. **Introduction to management**, John Wiley & sons, 11th edition: 640 pages.
- Kumar, V., et al., 2011. **Is market orientation a source of sustainable competitive advantage or simply the cost of competing?**, Journal of marketing, American marketing association, vol. 75: 1-31.
- Ping, L.V., et al., 2012. **International competitive strategy choices: comparing firms in China and India**, work paper, Indian institute of management: 1-32.
- Porter, M., 1998. **Competitive strategy(techniques for analyzing)**, free press, New York: 396 pages.
- Paul, D., et al., 2004. **Strategic management issues and cases**, Blackwell Publishing, 2nd edition, Oxford, UK.
- Ritson, N., 2011. **strategic management**, Ritson & Ventus publishing, APS: 52 pages.