

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف-1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تحت عنوان:

الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها

لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح

تحت إشراف الأستاذ الدكتور

عومر عكي علواني

من إعداد:

راضية عطوي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. محفوظ جبار
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عومر عكي علواني
مناقشا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. تيجاني بالرقى
مناقشا	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	د. مهدي نوادي
مناقشا	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. علي رحال
مناقشا	جامعة مسيلة	أستاذ محاضر	د. حسين بلعجوز

السنة الجامعية: 2016 / 2017



# إهداء

أهدي ثمرة جهدي وخلاصة عملي

إلى من انتظرا هذه اللحظة بفارغ الصبر

إلى أعز ما أملك في الوجود قرة عيني وسبب وجودي  
إلى الذين ناضلا لتربيتي وسعادتي وتعليمي لبلوغ أسمى المراتب  
أمي وأبي حفظكما الله وأطال في عمركما

إلى إخوتي وأخواتي وكل العائلة

إلى كل الأحباب والأصحاب

إلى كل من يبتغي للعلم طريقا...



# شكر وتقدير

قال تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم "

فالحمد والشكر لله العليّ القدير الذي هداني لطاعته، وأنار لي درب العلم والمعرفة، وأعانني على أداء هذا الواجب، ووفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع

واستناداً لقول رسوله صلى الله عليه وسلم:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى

الأستاذ الدكتور "**عومر عكي علواني**" الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم يبخل بنصائحه وتوجيهاته؛

إلى أستاذي وأخي "**فريد نطرش**" الذي كان دعماً لي ولم يبخل عليّ كلما احتجته؛

إلى أخي "**نسيم**" وأفراد عائلتي على مساندتي في إنجاز الدراسة التطبيقية؛

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة؛

وإلى كل من شجعني على إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة.





# فهرس المحتويات

إهداء

شكر وتقدير

V-I

فهرس المحتويات

VII

فهرس الأشكال

VIII

فهرس الجداول

ص.أ

مقدمة

ص.01

الفصل الأول: مدخل للإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

ص.02

تمهيد

ص.03

1- مفهوم الإستراتيجية

ص.03

1-1- أصل مصطلح الإستراتيجية

ص.04

1-2- مفهوم الإستراتيجية في المجال العسكري

ص.07

1-3- مفهوم الإستراتيجية في مجال إدارة الأعمال

ص.11

1-4- تطور الإستراتيجية

ص.15

2- الأهداف الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية

ص.16

1-2- أنواع أهداف المنظمة

ص.16

2-2- القرارات الإستراتيجية

ص.20

3- مستويات الإستراتيجية

ص.20

1-3- الإستراتيجية الشاملة للمنظمة

ص.20

2-3- الإستراتيجية التنافسية أو على مستوى مجال النشاط

ص.21

3-3- الإستراتيجيات التشغيلية أو الوظيفية

ص.21

4- أنواع الإستراتيجيات التنافسية

ص.22

1-4- إستراتيجية الريادة في التكلفة

ص.22

2-4- إستراتيجية التميز

ص.23

3-4- إستراتيجية التركيز



5- الإدارة الإستراتيجية

ص. 27

ص. 27

1-5- مفهوم الإدارة الإستراتيجية

ص. 30

2-5- خصائص الإدارة الإستراتيجية

ص. 30

3-5- الفرق بين الإدارة الإستراتيجية، التفكير الإستراتيجي، والتخطيط الإستراتيجي

ص. 35

خلاصة الفصل

ص. 37

الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

ص. 38

تمهيد

ص. 39

1- نشأة وتطور محاسبة التسيير

ص. 43

2- مفهوم محاسبة التسيير

ص. 45

3- محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية

ص. 46

1-3- عدم التلائم مع تغيرات البيئة الاقتصادية

ص. 47

2-3- التركيز المالي

ص. 47

3-3- التوجه قصير الأجل

ص. 49

4- الإستراتيجية في محاسبة التسيير

ص. 50

5- مراحل تطور الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية

ص. 50

1-5- المرحلة الأولى

ص. 51

2-5- المرحلة الثانية

ص. 52

3-5- المرحلة الثالثة

ص. 55

6- محاسبة التسيير الإستراتيجية

ص. 56

1-6- مفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية

ص. 60

2-6- دور المحاسب في محاسبة التسيير الإستراتيجية

ص. 62

3-6- مدى انتشار تطبيق محاسبة التسيير الإستراتيجية

ص. 63

خلاصة الفصل

ص. 65

الفصل الثالث: إدارة التكاليف والإستراتيجية

ص. 66

تمهيد

ص. 66

1- بعض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف

ص. 67	1-1- التكلفة Cost
ص. 67	2-1- ميدان أو موضوع التكلفة Cost Object
ص. 68	3-1- عامل التكلفة Cost driver
ص. 69	4-1- تخصيص وتوزيع التكاليف Cost Assignment and Cost Allocation
ص. 70	1-5- التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة Direct Costs and Indirect Costs
ص. 70	1-6- التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة Fixed Costs and Variable Costs
ص. 71	7-1- محاسبة التكاليف Cost Accounting
ص. 72	8-1- إدارة التكلفة Cost Management
ص. 73	9-1- نظام إدارة التكلفة Cost Management System

## 2- أهمية معلومات إدارة التكاليف

ص. 76	1-2- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة الإدارة الإستراتيجية
ص. 76	2-2- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة التخطيط واتخاذ القرارات
ص. 76	3-2- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة المراقبة الإدارية والتشغيلية
ص. 76	4-2- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة إعداد القوائم المالية

## 3- التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية وتأثيرها على إدارة التكاليف

ص. 77	1-3- تغيرات الأسواق وزيادة التركيز على العملاء
ص. 80	2-3- تغير أسس (قواعد) المنافسة
ص. 84	3-3- التطور في مجال تكنولوجيا التصنيع
ص. 86	4-3- التطور في تكنولوجيا المعلومات
ص. 88	5-3- ظهور أشكال حديثة للهياكل التنظيمية

## 4- محدودية أنظمة التكاليف التقليدية وحتمية التوجه نحو التركيز الإستراتيجي لإدارة التكاليف

## 5- الانتقال من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

## 6- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف Strategic Cost Management

ص. 97	1-6- مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
ص. 101	2-6- اهتمامات وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
ص. 104	3-6- خصائص الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والفرق بينها وبين إدارة التكاليف التقليدية

## خلاصة الفصل

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

## تمهيد

1- التكلفة المستهدفة

ص. 114

ص. 115

ص. 116

ص. 118

ص. 121

ص. 126

ص. 130

1-1 جذور التكلفة المستهدفة

1-2 مفهوم التكلفة المستهدفة

1-3 مبادئ التكلفة المستهدفة

1-4 مراحل (مستويات) تطبيق التكلفة المستهدفة

1-5 تحليل القيمة والتحسين المستمر للتكاليف كتقنيات مدعمة للتكلفة المستهدفة

1-6 تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

2- التكلفة على أساس النشاط (ABC) الإدارة بالأنشطة (ABM)

ص. 133

ص. 134

ص. 136

ص. 139

ص. 142

ص. 149

ص. 151

ص. 153

ص. 155

ص. 156

2-1 جذور الـ ABC/ABM

2-2 مشاكل أنظمة التكاليف التقليدية والعوامل التي أدت إلى ظهور الـ ABC

2-3 مفهوم وأهداف الـ ABC

2-4 خطوات إعداد نظام الـ ABC

2-5 الإدارة بالأنشطة: المفهوم والأهداف

2-6 مجالات تطبيق الـ ABM

2-7 استخدام الـ ABM في إلغاء الأنشطة والتكاليف التي ليست لها قيمة مضافة

2-8 تخفيض التكاليف على طريقة الأنشطة

2-9 تقييم الـ ABC/ABM

3- بطاقة الأداء المتوازنة

ص. 159

ص. 159

ص. 160

ص. 162

ص. 169

ص. 169

ص. 170

ص. 172

3-1 تعريف بطاقة الأداء المتوازنة

3-2 جذور بطاقة الأداء المتوازنة

3-3 هيكل بطاقة الأداء المتوازنة

3-4 إيصال وتنفيذ الإستراتيجية

3-5 المقاييس المختلفة والمتقدمة

3-6 علاقة "السبب- الأثر"

3-7 تقييم بطاقة الأداء المتوازنة

4- تقنيات وأساليب أخرى

ص. 173

ص. 173

ص. 176

ص. 179

4-1 تكلفة دورة حياة المنتج أو التكلفة الإجمالية

4-2 إدارة الجودة الشاملة

4-3 الإنتاج في الوقت المحدد

خلاصة الفصل

ص. 183

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الجزائرية

ص. 186

تمهيد

ص. 186

1- أهداف الدراسة

ص. 187

2- فرضيات الدراسة

ص. 187

3- منهجية الدراسة

ص. 187

4- أداة الدراسة

ص. 190

5- عينة الدراسة

ص. 191

1-5- معلومات شخصية

ص. 193

2-5- معلومات عن المؤسسة

ص. 195

6- صدق الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته

ص. 195

1-6- صدق الاستبيان

ص. 195

2-6- الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

ص. 196

7- المعالجة الإحصائية

ص. 197

8- تحليل البيانات واختبار الفرضيات

ص. 197

1-8- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

ص. 199

2-8- تحليل محاور الدراسة

ص. 220

خلاصة الفصل

ص. 222

الخاتمة

ص. 228

البيبلوغرافيا

ص. 236

الملاحق

ص. 237

ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

ص. 244

ملحق رقم 02: استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

ص. 251

ملحق رقم 03: مخرجات المعالجة الإحصائية

# فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	مراحل تطور الإستراتيجية	01
15	المستويات الثلاثة في المنظمة	02
19	الأبعاد الأساسية للإستراتيجية: نموذج "VIP"	03
24	الإستراتيجيات التنافسية وعلاقتها بالحصة السوقية وربحية المنظمات	04
34	المفاهيم المتداخلة المتعلقة بالإستراتيجية	05
46	محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية	06
75	مراحل سلسلة قيمة المعلومات	07
79	التحول من سوق البائع إلى سوق المشتري	08
89	التغيرات التي شهدتها الهياكل التنظيمية عبر الزمن	09
102	اهتمامات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في القرن العشرين والواحد والعشرين	10
116	أصل التكلفة المستهدفة	11
119	مقارنة بين الطريقة الغربية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة	12
121	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	13
123	تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة	14
124	طريقة التكلفة المستهدفة	15
129	التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكلفة	16
138	تغير نسبة الأعباء غير المباشرة مقارنة بالأعباء المباشرة عبر الزمن	17
141	معالجة الأعباء وفق طريقة الـ ABC	18
150	نموذج الـ ABC / ABM ثنائي الأبعاد	19
161	بطاقة الأداء المتوازنة	20
171	مخطط إستراتيجية إعادة تصميم العمليات	21
175	التكاليف المتعهد بها والتكاليف المحتملة خلال مراحل دورة حياة المنتج	22
179	مفهوم نظام الـ TQM	23



فهرس الجداول

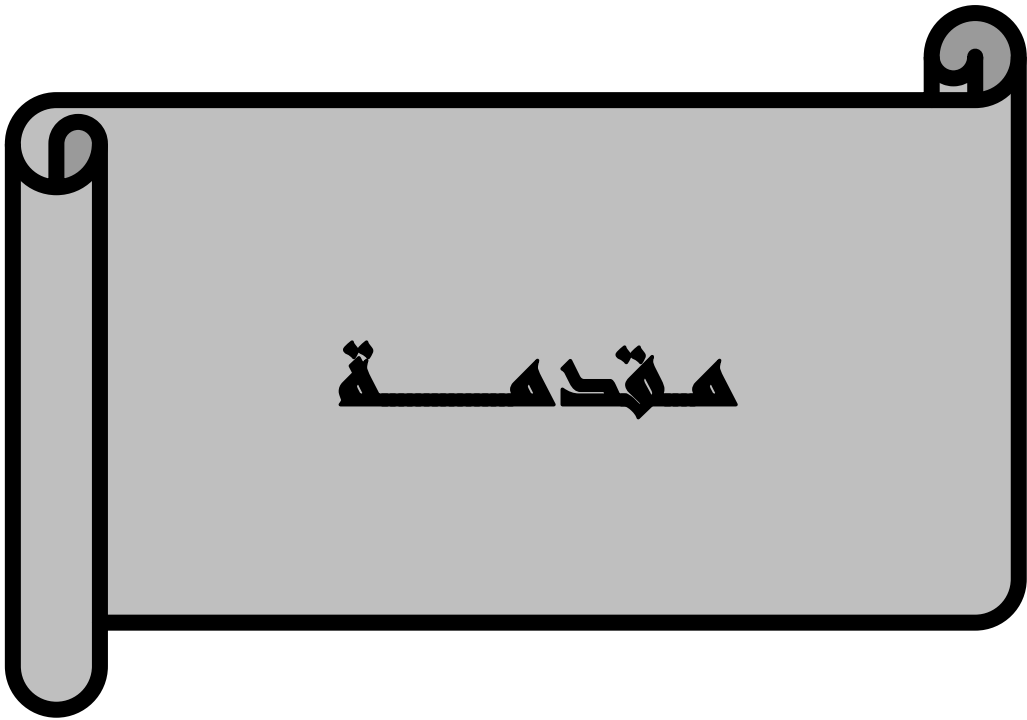
## فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	مفهوم الإستراتيجية	10-08
02	متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية	25
03	متطلبات الطرق المختلفة لتنفيذ الإستراتيجيات التنافسية	26
04	مفهوم الإدارة الإستراتيجية	29-28
05	اتجاهات الربط بين محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية	54-53
06	مقارنة بين البيئة الاقتصادية السابقة والمعاصرة	90
07	مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة	94-93
08	مقارنة بين إدارة التكاليف التقليدية والإدارة الإستراتيجية للتكاليف	106
09	مصفوفة الأنشطة/العوامل المسببة	148
10	أهداف ومقاييس الأداء للمنظور المالي	163
11	أهداف ومقاييس الأداء لمنظور العملاء	164
12	أهداف ومقاييس الأداء لمنظور العمليات الداخلية	165
13	أهداف ومقاييس الأداء لمنظور التعلم والنمو	168
14	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	191
15	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	192
16	توزيع عينة الدراسة حسب المقاييس البيداغوجية التي تضمنها التكوين	192
17	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	193
18	توزيع عينة الدراسة حسب مدى إطلاعهم على أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف	193
19	قائمة المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة	194
20	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	196
21	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	198
22	الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي	201
23	الإستراتيجية العامة المتبعة	202
24	الميزة التنافسية المعتمدة لتحقيق الإستراتيجية العامة	202
25	الأهداف والنتائج المنتظرة من التخطيط الإستراتيجي	203
26	المدى الزمني للتخطيط الإستراتيجي	204
27	مدى تطور نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات العينة	205
28	مكانة نظام محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	206
29	مصدر معلومات نظام محاسبة التكاليف	206
30	ارتباط نظام محاسبة التكاليف بنظام تخطيط موارد الإنتاج (ERP)	207



## فهرس الجدول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
208	وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف	31
209	كفاية المعلومات التي ينتجها نظام محاسبة التكاليف	32
212	إمكانية تطبيق مداخل ABM/ABC /سلسلة القيمة	33
214	إمكانية تطبيق TQM	34
216	إمكانية تطبيق TC /Kaizen / JIT	35
217	إمكانية تطبيق BSC	36
219	الصعوبات والمعوقات العامة	37



## تمهيد

شهدت العقود الأخيرة تحولا كبيرا في مجال محاسبة التكاليف، حيث تم الانتقال من مفهوم حساب التكاليف إلى إدارة التكاليف والإدارة الإستراتيجية للتكاليف وأصبحت المعلومات المحاسبية تلعب دورا أساسيا في تحديد أنسب اتجاه استراتيجي للمنظمة. هذا التحول كان نتيجة لاشتداد المنافسة في البيئة الاقتصادية، تطور تكنولوجيا التصنيع ونظم المعلومات، التركيز على العملاء، تطور الأسواق في جميع أنحاء العالم وإدخال أشكال جديدة لإدارة المنظمات.

تكتسب أنظمة إدارة التكاليف أهمية كبيرة، لكن من المهم أيضا معرفة كيفية وتوقيت تطبيقها وذلك لتحقيق النجاح على المدى الطويل. وتكمن أهمية هذه الأنظمة في مساعدة المسيرين على فهم هيكل وسلوك التكاليف، وبذلك اتخاذ القرارات التي ستمكّن المنظمة من تحقيق أو استغلال ميزة تنافسية إستراتيجية مما يؤدي إلى تحقيق النجاح التنافسي على المدى الطويل. ومن جهة أخرى تلعب إدارة التكاليف الإستراتيجية دورا هاما في وظائف الإدارة وخاصة الإدارة الإستراتيجية، حيث يمكن أن تعمل على تسهيل تطوير وتنفيذ إستراتيجية المنظمة.

تسعى الإدارة الإستراتيجية إلى تطوير الوضعية التنافسية للمنظمة بميزة تنافسية تضمن النجاح المستمر. وقد جعل تزايد ضغوط المنافسة العالمية، الابتكار التكنولوجي والتغيرات في مجالات الأعمال الاقتصادية من الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أكثر أهمية وديناميكية من أي وقت مضى. ومن جهة أخرى أوجبت هذه الضغوط على المسيرين ضرورة التفكير بطريقة تنافسية، ويتطلب القيام بذلك وجود إستراتيجية، فالمسيرون بحاجة إلى التفكير على المدى الطويل والتفكير الجماعي التكاملية.

يشمل التفكير على المدى الطويل توقع التغيرات، المنتجات والعمليات الإنتاجية المصممة لاستيعاب التغيرات المتوقعة في متطلبات العملاء. وبينما تعتبر المرونة مهمة، تعد القدرة على إجراء تغييرات سريعة أمرا أساسيا كما بينت المفاهيم الجديدة للإدارة من سرعة التسويق والتصنيع. إضافة إلى ذلك، فإن دورة حياة المنتج والمدة الممتدة من إدخال منتج جديد إلى السوق إلى زواله، يُتوقّع أن تصبح أقصر فأقصر. وفي ظل هذه المتغيرات، لم يعد النجاح في المدى القصير مقياسا للنجاح المطلق، بل أصبحت المنظمات تسعى للنجاح على المدى الطويل. ولتحقيق هذا الهدف لا بد من التفكير الاستراتيجي على المدى الطويل.

ونظرا لتزايد أهمية المتغيرات الإستراتيجية (مثل الجودة، التكلفة والوقت) بالنسبة للإدارة، انتقلت إدارة التكاليف من الدور التقليدي المتمثل في حساب تكاليف المنتجات والرقابة التشغيلية إلى تركيز استراتيجي أوسع هو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. أي أن التركيز الجديد أصبح يتمحور حول دور تسهيل الإدارة

والتسيير بتطوير التكلفة ومعلومات أخرى تدعم إدارة وتسيير المنظمة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية. أي وبعبارة أخرى، قبل التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية كان التركيز منصبا على الأساليب المفصلة لحساب ومراقبة تكاليف المنتجات على مستوى قسم المحاسبة. وكان ذلك يتلاءم مع إنتاج منتجات معيارية بأحجام كبيرة ومع ندرة التغير في أنظمة التصنيع في ذلك الوقت. أما حاليا، فيجب أن تكون أنظمة إدارة التكاليف للمنظمة أكثر ديناميكية للتعامل مع التغيرات السريعة للبيئة الاقتصادية والتنوع المتزايد في المنتجات وعمليات التصنيع. كما يجب أن تكون قادرة على مساعدة الإدارة في هذه البيئة الديناميكية بتسهيل الإدارة الإستراتيجية.

الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ليست مجرد إدارة للتكاليف وإنما يمكنها أيضا زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية، رفع مستوى رضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضع الاستراتيجي للمنظمة. ويكمن المفتاح في ضرورة النظر إلى التكاليف والقيمة التي توفرها في آن واحد. وبعبارة أخرى، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي "عامل نجاح استراتيجي" للمنظمة ويساهم في تشكيل مستقبلها.

## 1- إشكالية البحث

في ظل الخصائص الجديدة للبيئة الاقتصادية الحالية التي فرضتها العولمة وما صاحبها من تطورات تكنولوجية سريعة، تجارة إلكترونية، ظهور منافسين جدد واشتداد المنافسة، أصبحت رغبات وتوقعات العملاء المستفيدين من السلع والخدمات وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب على الإدارة أن تسعى لتلبيته بكفاءة وبجودة عالية، على أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور استراتيجي يأخذ في اعتباره متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة. فلم يعد المقصود بالمنافسة الحصول على العملاء فقط وإنما أيضا القدرة على توقع الطلب. كما أدت حدة المنافسة إلى الحد من قدرة المنشأة على التأثير في جانب الإيرادات نظرا لكون الأسعار يحددها السوق وليس المنتج، الأمر الذي دفعها إلى التركيز على الجانب الخفي للربحية والمتمثل في جانب التكلفة عن طريق تخفيض التكاليف وترشيد الإنفاق. غير أن هذا التخفيض في التكاليف إذا كان في غير موضعه ستكون له آثار سلبية سواء على المدى القصير أو الطويل، كما أنه لا ينبغي أن يؤثر سلبا في قدرة المؤسسة على تلبية احتياجات عملائها أو قدرتها على التفاعل مع التغيرات المستقبلية للبيئة الاقتصادية. أي أن الهدف هو تخفيض التكلفة على أن يتم ذلك من منظور استراتيجي. وهذا ما يبرر تطوير نظم لإدارة التكاليف ومحاسبة التسيير والتوجه الكبير نحو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف خلال الفترة الأخيرة استجابة للتغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية.

ومن هنا تُطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن تخفيض التكاليف ودعم إستراتيجية المنظمة باستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؟ وهل تتوفر لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم مقومات تطبيقها؟

وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بحاسبة التسيير وإدارة التكاليف وما هي علاقتها بالإستراتيجية؟
- ما هو مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؟ ما هي أهدافها وخصائصها؟ وما هي العوامل التي أدت إلى ظهورها؟
- ما هي الأدوات والأساليب التي يمكن استخدامها في ظل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لتحقيق هدف تخفيض التكاليف؟
- هل تتوفر المؤسسات الصناعية الكبيرة بالجزائر على تفكير استراتيجي؟ وهل تتوفر على أنظمة لإدارة التكاليف؟
- هل يمكن أن تطبق المؤسسات الصناعية الكبيرة بالجزائر أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؟
- ما هي الصعوبات والمعوقات التي من شأنها أن تحول دون استعمال هذه المؤسسات لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؟

## 2- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته على المستوى الأكاديمي من حيث تناوله لمدخل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كمنطلق لتحسين المستمر للأرباح ودعم القدرة التنافسية للمنظمات في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الحديثة وبعد أن أصبحت الإيرادات تتحدد وفقاً لسعر السوق في ظل هذه المنافسة المتزايدة، مما جعل الإيرادات خارجة عن تحكم المنظمة إلى حد كبير. كما يبين أهمية اللجوء إلى أساليب حديثة مثل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كأداة لتحقيق ميزة تنافسية.

كما تمتد أهمية هذا البحث إلى الجانب التطبيقي وذلك بسعيه إلى محاولة دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الجزائرية. ومن جهة أخرى إبراز ما إن كان لهذه المؤسسات توجه (تفكير) استراتيجي ومدى كفاية المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة تكاليفها في اتخاذ القرارات.

### 3- أهداف البحث

على ضوء الإشكالية المطروحة يمكن تلخيص أهداف البحث في جملة من الأهداف على المستوى النظري والتطبيقي، نلخصها فيما يلي:

#### 3-1- على المستوى النظري

- عرض التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية وإظهار مدى انعكاس ذلك على أنظمة إدارة التكاليف وكيف يمكن تكيف هذه الأخيرة لتلبية احتياجات هذه البيئة؛
- إظهار أن إدارة التكاليف التقليدية قد لا تكون مناسبة لمتطلبات التغيرات في البيئة الاقتصادية ولا تدعم نجاح المنظمة على المدى الطويل؛
- تحديد معنى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وإبراز أهميتها كمنطلق لتخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنظمة؛
- توفير مرجع يلم بمعظم أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي يمكن أن تلجأ إليها المؤسسات لتخفيض تكاليفها.

#### 3-2- على المستوى التطبيقي

- معرفة أولاً ما إن كان للمؤسسات المدروسة توجه (تفكير) استراتيجي بشكل عام وما إن كان لها اهتمام بالتخطيط الاستراتيجي بشكل خاص؛
- معرفة المكانة التي تحتلها أنظمة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسات، إضافة إلى وصفها وتحديد وظائفها واستخداماتها وتقييم مدى كفايتها؛
- معرفة مدى توفر مناخ مناسب (أرضية صالحة) في هذه المؤسسات يسمح بتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بالتركيز على أهم المداخل منها؛
- ومعرفة أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف الأكثر ملاءمة لتطبيقها وتلك الأقل ملاءمة في ظل خصوصيات المؤسسات المدروسة؛
- تحديد أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذه المؤسسات لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

#### 4- فرضيات البحث

على ضوء الإشكالية المطروحة وتحقيقاً لأهداف البحث، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- لا تتلاءم إدارة التكاليف التقليدية مع متطلبات التغييرات في البيئة الاقتصادية كما أنها لا تدعم نجاح المنظمة على المدى الطويل؛
- تدعم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف القدرة التنافسية للمنظمات في ظل المتغيرات الجديدة للبيئة الاقتصادية وهناك عدة طرق لتجسيدها؛
- عدم توفر المؤسسات المدروسة على إستراتيجية محددة وواضحة وعدم التزامها بإجراءات التخطيط الاستراتيجي؛
- أنظمة محاسبة التكاليف المعتمدة من طرف المؤسسات المدروسة مجرد أنظمة بسيطة؛
- لا تتوفر المؤسسات المدروسة على مقومات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؛
- تواجه أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات المدروسة.

#### 5- خطة البحث

في محاولة منا للإجابة عن أسئلة الإشكالية المطروحة أعلاه وتحقيق أهدافه واختبار فرضياته، سيتم تقسيم البحث إلى أربعة فصول نظرية وفصل تطبيقي. وذلك على النحو التالي:

- ❖ الفصل الأول: مدخل للإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية يتناول هذا الفصل بعض المفاهيم العامة المتعلقة بالإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية. وذلك من خلال تحديد مفهوم الإستراتيجية، الأهداف الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية، مستويات الإستراتيجية، وأنواع الإستراتيجيات التنافسية. كما يحدد مفهوم الإدارة الإستراتيجية والفرق بينها وبين التفكير الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي؛

❖ **الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية** نحاول من خلال هذا الفصل إبراز تطور دور محاسبة التسيير في الاهتمام بالبعد الإستراتيجي وتوفير المعلومة وكيف تطورت من محاسبة التسيير إلى محاسبة التسيير الإستراتيجية. وذلك من خلال تحديد مفهوم محاسبة التسيير وتتبع نشأتها وتطورها، عرض نقائص أنظمة محاسبة التسيير التقليدية ومراحل الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية، ثم التطرق إلى محاسبة التسيير الإستراتيجية؛

❖ **الفصل الثالث: إدارة التكاليف والإستراتيجية** نعرض في هذا الفصل بعض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف، أهمية معلومات إدارة التكاليف، التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية وتأثيرها على إدارة التكاليف، محدودية أنظمة التكاليف التقليدية وحتمية التوجه نحو التركيز الإستراتيجي لإدارة التكاليف، الإنتقال من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؛

❖ **الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف** يعرض هذا الفصل بعض التقنيات والأساليب التي يمكن استخدامها في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. حيث يتناول بشكل أساسي الأساليب التالية: التكلفة المستهدفة (TC)، تحليل القيمة والتحسين المستمر كتقنيات مدعمة لها، التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإدارة بالأنشطة (ABM)، بطاقة الأداء المتوازنة (BSC). إضافة إلى تقنيات وأساليب أخرى بشكل مختصر تشمل: تكلفة دورة حياة المنتج، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)؛

❖ **الفصل الخامس: الدراسة الميدانية** نحاول في هذا الفصل دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم والوقوف على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون ذلك. وستقتصر الدراسة على الأساليب التالية: الـ ABC / ABM / سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، التكلفة المستهدفة (TC) // الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) / التحسين المستمر (Kaizen) وبطاقة الأداء المتوازنة (BSC).

## 6- منهجية البحث

لأجل تحقيق أهداف البحث سنستخدم الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث سيتم الاعتماد على مراجع مختلفة تشمل كتباً ومقالات باللغة العربية والأجنبية للإلمام بالجانب النظري للموضوع، كما سيتم تجميع البيانات من أفراد عينة الدراسة بتوزيع استبيان عليهم ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي



SPSS<sup>1</sup> واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

## 7- الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من زوايا مختلفة، لا يسعنا ذكرها كلها. حيث تم الاعتماد على ما توفر منها لدينا وخاصة الأصلية منها كمراجع في الجانب النظري لهذا البحث، وسنكتفي هنا بإيراد عينة منها فقط على سبيل المثال وليس الحصر. ولقد تعمدنا أن نركز في اختيارنا لهذه العينة على تلك الدراسات التي اشتملت على دراسة تطبيقية.

### 7-1- بعض الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة البشتاوي وجريه (2015) بعنوان: "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، هدفت إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وأن هذه الشركات تطبق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة. وأن هناك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في هذه الشركات لتوفر المقومات الأساسية لذلك مثل: توافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الإستراتيجية وانتشار ظاهرة الأتمتة ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين، كما أظهرت الدراسة في المقابل وجود بعض الصعوبات للتطبيق.

- دراسة العفيري (2010) بعنوان: "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" هدفت إلى تبين أهم الآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج والحفاظ على مستوى متميز من الجودة وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة والاهتمام بمستوى جودة يضمن أداء محاسبيا لدعم القدرة التنافسية بما يلي طموح المنظمات في إدارة الجودة والتكلفة والأداء

<sup>1</sup> Statistical Package for the Social Sciences

لمواجهة تحديات المنافسة. وذلك بتقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ اتضح أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل استراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء؛

✓ أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي. إضافة لتكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى استراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً.

- دراسة عبد العظيم (2005) بعنوان: "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات" هدفت إلى تحليل الاتجاهات المختلفة في الأدب المحاسبي لدمج المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية وأثر هذا الاندماج على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب أن يقوم نظام محاسبة التسيير بالمنظمات بالفعل بتوفير جزء من تلك المعلومات. لكن تدعيم الإدارة الإستراتيجية، والذي أصبح ضرورة تفرضها ظروف المنافسة والعديد من العوامل المعقدة والمتشابكة المحيطة بالمنظمات، يتطلب توفير كل هذه المعلومات وعلى أساس دوري يضمن الاستفادة منها في تطبيق أدوات المحاسبة الإستراتيجية وتحقيق المزايا المترتبة عليها.

- دراسة المحمود ورزق (2005) بعنوان: "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" تناولت الدراسة إدارة التكاليف الإستراتيجية من الناحية النظرية، حيث تناولت المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد، تقييم الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في ظل هذه البيئة، وإبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات عامة ولشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة في ظل بيئة النظام العالمي الجديد. ومن الناحية التطبيقية تم إجراء استطلاع على بعض شركات المساهمة السعودية لبيان الدور الذي يمكن أن يلعبه مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية في دعم المركز التنافسي لتلك الشركات في السوق العالمية، واستطلاع مدى تطابق أو اختلاف آراء المسؤولين في هذه الشركات من حيث العوامل المؤثرة في درجة المنافسة وفي المركز التنافسي

للشركة والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم هذا المركز. وقد انتهت الدراسة التطبيقية إلى أن هناك اتفاق بين آراء المسؤولين في شركات المساهمة السعودية فيما يخص: المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها، والمظاهر التنافسية لشركة المساهمة. في حين تباينت آراءهم فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في درجة المنافسة، العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة، الدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها، الطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة، وأثر المنافسة على محاسبة التكاليف.

## 5-2- بعض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- دراسة Aksu (2013) بعنوان « **System Dynamics Approach as a Tool of Strategic Cost Management** » هدفت إلى إدخال مدخل ديناميكيات النظام لعالم المحاسبة والذي يبين أن أهم الأحداث تحصل كنتيجة لبلوغ بعض التراكمات (غالبا ما تكون خفية) لمستويات معينة مع الوقت. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن استخدام هذا المدخل والذي تتمثل مبادئه الأساسية في أهمية العلاقات السببية، أهمية السببية الدائرية (مسببات ردود الفعل) عبر الوقت، توجيه نمط السلوك الديناميكي (بدلا من توجيه الحدث)، الهيكل الداخلي كسبب أساسي للسلوك الديناميكي (المنظور الذاتي) ومنظور النظم، كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف. إضافة إلى أن متخذي القرار يمكنهم من خلال هذا المدخل تقييم البيانات غير المالية التي تحسن أداء الأعمال الاقتصادية ومختلف السيناريوهات التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف البيئة. كما توصلت الدراسة إلى أن مدخل ديناميكيات النظام لا يحدد فقط هيكل سلوك التكلفة على أساس السببية دون الحاجة إلى تصنيف ثابت للمتغيرات في محاسبة التسيير التقليدية، وإنما يعرض العلاقة بين المتغيرات بشكل بسيط وفعال مما يسمح للمسيرين بالوصول إلى المعلومات المستخدمة في القرارات الإستراتيجية قبل حدوث الأنشطة، وعلى ضوء هذه المعلومات تنتج سياسات مناسبة لتحقيق أهداف الوحدات.

- دراسة Fu (2007) بعنوان « **Strategic Cost Management in E-Supply Chain** » تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في سلسلة الإمداد الإلكترونية كمفهوم جديد يدمج بين ثلاثة مجالات: الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، إدارة سلسلة الإمداد وتطبيق الأنترنت. ويطور أحد أهم الأدوات الخاصة بكيفية تطبيق سلسلة الإمداد الإلكترونية في تحسين كفاءة خلق ثروة للمساهمين والقدرة التنافسية في السوق. تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

- ✓ تمديد سلسلة الإمداد الإلكترونية<sup>2</sup> وسلسلة القيمة إلى سلسلة القيمة الإلكترونية<sup>3</sup>؛
- ✓ التعريف بالمفهوم الجديد: ميكانيزم (آلية) تنسيق سلسلة القيمة الإلكترونية<sup>4</sup>؛
- ✓ عرض كيفية إدماج سلسلة القيمة الافتراضية وسلسلة القيمة الحقيقية في سلسلة القيمة الإلكترونية؛
- ✓ بناء إطار نموذجي للإدارة الإستراتيجية للتكاليف في سلسلة الإمداد الإلكترونية اعتمادا على المفهوم الجديد ميكانيزم (آلية) تنسيق سلسلة القيمة الإلكترونية؛
- ✓ تطوير بعض الأساليب الجديدة المتعاونة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف في سلسلة القيمة الإلكترونية لحل بعض المشاكل في محاسبة التسيير.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ آلية تنسيق سلسلة القيمة الإلكترونية هي آلية وسيطة بين آلية السوق وآلية التسلسل الهرمي للمنظمة، وهي أساس نظري لبناء نظام للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، ويمكن تطبيق هذه النظرية في البحث واستكشاف تلك القضايا العميقة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف: سرعة الاستجابة للسوق، إدارة ومراقبة التكاليف المتعاونة لعدة شركات، تنسيق عدة شركات لتصميم المنتج، المراقبة المتعاونة للإمداد وتدفق الأموال؛
- ✓ يجب أن تتجاوز الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في سلسلة الإمداد الإلكترونية حدود المنظمة وضرورة الجمع بين الاستراتيجيات الفردية للمنظمات واستراتيجيات سلسلة الإمداد الإلكترونية.

– دراسة (2006) El Kelety بعنوان: « Towards A Conceptual Framework For Strategic

» **Cost Management : The Concept, Objectives And Instruments**، بينت أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا زالت في مراحل البحث وأن الدراسات لا تزال في مرحلة مبكرة. وقد هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار مفاهيمي شامل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث أجرت تحليلا لآثار التغيرات في بيئة الأعمال الاقتصادية على أنظمة إدارة التكاليف. وأظهرت أن الاتجاهات والتغيرات في بيئة الأعمال تؤثر في هيكل التكاليف ودورة حياتها، وبالتالي ينبغي تكييف نظم إدارة التكاليف لتلبية احتياجات بيئة الأعمال. إضافة إلى ذلك، قيمت الدراسة نظم إدارة التكاليف التقليدية في ضوء الاتجاهات والتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال،

<sup>2</sup> ترجمة لـ E-supply chain: وتعني إدماج سلسلة الإمداد وتطبيق الأنترنت في نظام واحد متكامل.

<sup>3</sup> ترجمة لـ Cyber-value chain: وتعني إدماج كل العمليات (بما فيها الافتراضية أو العمليات المعلوماتية) من المستخدمين النهائيين مروراً بالموردين الأصليين الذين يقدمون المنتجات، والخدمات والمعلومات التي تصيف قيمة لأجل العملاء وأصحاب المصلحة الآخرين في سلسلة الإمداد الإلكترونية. ويمكن استنتاج من هذا التعريف أن سلسلة القيمة الإلكترونية تتضمن سلسلة القيمة، سلسلة القيمة الافتراضية (المعلوماتية)، سلسلة الإمداد وسلسلة الإمداد الإلكترونية.

<sup>4</sup> ترجمة لـ Cyber-value chain coordination mechanism

وقدمت بعض الأمثلة التي تؤكد أن إدارة التكاليف التقليدية ينبغي أن تتحرك باتجاه الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من البحوث لتعزيز الإطار المقترح للإدارة الإستراتيجية للتكاليف في المستقبل، واستكشاف القضايا التنظيمية اللازمة لها وتفعيلها في المستقبل للمساهمة في وضع نظرية متماسكة لها.

- دراسة **Slagmulder و Cooper (1998)** بعنوان « **Strategic Cost Management : The Scope of Strategic Cost Management** » هدفت إلى إظهار أهمية العملاء والموردين كعنصرين أساسيين في تخفيض التكلفة وتحسين الوضعية الإستراتيجية والتنافسية للمنظمة ضمن سلسلة القيمة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه خلافاً لأنظمة التكاليف التقليدية التي تكون محدودة داخل جدران المنظمة وتستعمل فقط لتحديد تكاليف المنتجات وتعامل تكاليف العملاء والموردين على أنها نفقات عامة يتم تخصيصها على المنتجات بطريقة غير دقيقة، أو يتم اعتبارها كأعباء للدورة، لا تتوقف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عند جدران المنظمة، وإنما تمتد إلى العملاء والموردين حيث يجب تخصيص تكاليفهم مثلما يتم تخصيص تكاليف الإنتاج.

### 5-3- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة في مجموعتين:

المجموعة الأولى عبارة عن دراسات تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من الجانب النظري فقط، مثل دراسة **Cooper و Slagmulder** التي تناولت مجال الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، دراسة **El Kelety** التي تناولت إطاراً مفاهيمياً شاملاً للإدارة الإستراتيجية للتكاليف مع محاولة إبراز الاختلاف بينها وبين أنظمة التكاليف التقليدية، دراسة **Fu** التي حاولت الدمج بين الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، إدارة سلسلة الإمداد، وتطبيق الأنترنت، دراسة **Aksu** التي حاولت إظهار أهمية استخدام مدخل ديناميكيات النظام كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، دراسة **العفيري** التي حاولت تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً.

المجموعة الثانية عبارة عن دراسات تم تطبيقها على شركات صناعية في دول مختلفة، مثل دراسة **البشتاوي وجريه** التي هدفت إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة **المحمود**

ورزق التي حاولت إبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق لتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات عامة ولشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة.

أما هذه الدراسة فإلى جانب تناولها الجانب النظري لمحاسبة التسيير وإدارة التكاليف بشكل عام ومحاسبة التسيير الإستراتيجية وإدارة التكاليف الإستراتيجية بشكل خاص وعرضها النظري لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، فإنها تدرس إمكانية تطبيق بعض هذه الأساليب على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم، والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحد من إمكانية تطبيق هذه الأساليب في هذه المؤسسات.

# الفصل الأول:

## مدخل للإستراتيجية والإدارة

### الإستراتيجية

#### تمهيد

- 1- مفهوم الإستراتيجية
- 2- الأهداف الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية
- 3- مستويات الإستراتيجية
- 4- أنواع الإستراتيجيات التنافسية
- 5- الإدارة الإستراتيجية

#### خلاصة الفصل

### تمهيد

تتصف البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المنظمات في الوقت الراهن بالتغير المستمر واشتداد المنافسة أكثر من ذي قبل، وذلك بسبب التغيرات السريعة التي تحدث في الاقتصاديات الإقليمية والعالمية على حد سواء، والتي أثرت بشكل أو بآخر في التغيرات السياسية، الاجتماعية والثقافية...إلخ. وقد أدى ذلك إلى زيادة درجة عدم التأكد البيئي. ولم تكن منظمات الأعمال في الدول النامية ومنها وطننا العربي بعيدة عن كل ذلك، بل تأثرت بكل هذه التغيرات وخاصة الدولية منها.

في ظل هذه الظروف، وجدت المنظمات نفسها، وبالأخص إدارتها العليا أمام تحد كبير، هو المحافظة على بقائها واستمرارها في خضم هذه المنافسة الشرسة. وبذلك حتمية البحث عن فلسفة أعمق ورؤية أشمل وفكر أغور بعدا يعتمد على اختيار المجالات التي تضمن للمنظمة التفوق وإدارتها من أجل التكيف مع التغيرات البيئية، وتوظيف هذه المجالات للحصول على النمو المرغوب، والوصول إلى النجاح الاستراتيجي الذي يضمن للمنظمة البقاء الأطول.

تتمثل هذه الفلسفة الشاملة في مدخل الإدارة الإستراتيجية الذي يمكن المنظمات من تحديد ميزتها الإستراتيجية وإدارتها بما يضمن النجاح في تحقيق أهدافها المسطرة وتوجيهها وضمان بقائها واستمراريتها.

سنحاول في هذا الفصل عرض بعض المفاهيم العامة من خلال التطرق إلى:

- 1- مفهوم الإستراتيجية؛
- 2- الأهداف الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية؛
- 3- مستويات الإستراتيجية؛
- 4- أنواع الاستراتيجيات التنافسية؛
- 5- مفهوم الإدارة الإستراتيجية والفرق بينها وبين التفكير الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي.



### 1- مفهوم الإستراتيجية

تعتبر الإستراتيجية من أقدم المفاهيم التي عرفتها البشرية. وقد ظهر وتطور هذا المفهوم في المجال العسكري ثم انتقل إلى المجال الإداري حيث وجد علماء الإدارة ضالتهم فيه خاصة في العقد الرابع من القرن الماضي.

نشأت البذور الأولية للإستراتيجية كمفهوم، كفكر، كوسيلة وكمارسة، مع الصراع المسلح منذ أن كان في أشكاله الأولى. فقد عبرت عليه أقوال القادة الصينيين القدماء ومرورا بالعصور القديمة والوسطى، ليبدأ مفهوم الإستراتيجية في التطور مع مطلع عصر النهضة في أوروبا ليصبح جزءا من العلوم الاجتماعية ويرتبط بالنظريات الاقتصادية، القانونية والسياسية.

شهد القرن الثامن عشر تطورات في الأساليب الإستراتيجية ونشأة النظريات والخيارات الإستراتيجية التي ارتبطت بالعقائد الفلسفية والاجتماعية، وقد كان القرن العشرين عهد التحولات العميقة في هذا المفهوم الذي ساهمت في بلورته كثرة الحروب وتراكم الخبرات والتجارب (الزهوني، عشاش ووادي، 2013).<sup>5</sup> وسنتناول في هذه النقطة مفهوم الإستراتيجية وتطورها من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- أصل مصطلح الإستراتيجية؛
- مفهوم الإستراتيجية في المجال العسكري؛
- مفهوم الإستراتيجية في مجال إدارة الأعمال.

### 1-1- أصل مصطلح الإستراتيجية

تحتاج المنظمات إلى الإستراتيجية لنفس أسباب حاجة الجيش لها، للتوجيه، وضع الأهداف، تخصيص الموارد بطريقة فعالة والتنسيق بين القرارات المتخذة من طرف أشخاص مختلفين. وتعود معظم مفاهيم ونظريات إستراتيجية المنظمة إلى الإستراتيجية العسكرية (Grant and Jordan, 2012, p. 12). حيث يعود أصل هذا المصطلح إلى اليونان القديمة وهو مشتق من الكلمة اليونانية « strategos »<sup>6</sup> التي تدل على

<sup>5</sup> تنبيه: الطريقة الأساسية المعتمدة للتمهيش في هذا البحث هي ذكر لقب المؤلف، سنة النشر والصفحة بين قوسين في نهاية الفقرة وأحيانا لا ترد الصفحة إذا كانت الفكرة واردة في المرجع ككل في عدة صفحات وليس في صفحة محددة منه. للإشارة فإن كل مرجع تمكنا من الوصول والإطلاع عليه ذكر بين قوسين. وفي بعض الأحيان يرد أكثر من مرجع بين قوسين وهذا للإشارة أن الفكرة مأخوذة من أكثر من مرجع، علما أن كل هذه المراجع بحوزتنا. أما بالنسبة للمراجع التي تعذر علينا الوصول إليها ولم يتسن لنا الإطلاع عليها بشكل مباشر وإنما ذكرت في المراجع التي بحوزتنا، فقد ارتأينا تمهيشها في أسفل الصفحة في حال أراد القارئ الإطلاع عليها. كما خصص التمهيش في أسفل الصفحة كذلك لأي إضافة أو توضيح.

<sup>6</sup> تعني كلمة « stratos »: الجيش و « agos »: أنا أقود (Gervais, 2003, p. 8)، ومنها اشتقت كلمة « strategos » التي تعني قائد الجيش و « strategia » التي تعني قيادة الجيش (Bougllet, 2011, p. 8).

دور الجنرال في قيادة الجيش (Bhimani and al., 2008, p. 771)، وعرفت لمدة طويلة من الزمن على أنها فن كبار القادة العسكريين ثم انتقلت معرفتها من جيل لآخر بحدود ضيقة. وبما أن القائد العسكري كان في الغالب الإمبراطور أو الملك، تباين مفهوم الإستراتيجية لدى كل قائد أو مفكر تبعاً لتباين التكوين الفلسفي والفكري لكل منهم، فكان فن قيادة القوات العسكرية هو المعنى الذي انسجم مع مفهوم الإستراتيجية في العصور القديمة (جبر وعلوان، بدون سنة نشر، ص.ص. 1-2؛ الزهوني، عشاش ووادي، 2013).

### 2-1 - مفهوم الإستراتيجية في المجال العسكري

تفترض الإستراتيجية في الأصل حالة حرب وترتبط بفن قيادة القوى العسكرية لتحقيق النصر، "هي فن التفكير في الطرق والوسائل الضرورية للفوز" (Gervais, 2003, p. 8). وقد مارس هذا الفن بعض القادة العسكريين القدماء مثل الإسكندر المقدوني ويوليوس قيصر دون أن يدونوا خبرتهم عنه. وهكذا ساد اعتقاد لمدة طويلة من الزمن بأن الإستراتيجية مجرد فن يمارسه القادة الموهوبون عن حدس وعبقرية وأنه ليست له قواعد ونظريات علمية. ومع تقدم وازدهار العلوم الطبيعية وسيادة الفلسفة في أوروبا بالذات خلال القرن الثامن عشر، بدأت دراسة الحرب على أسس علمية وبدأت محاولات دراسة الإستراتيجية بصورة علمية (الركابي، 2004، ص.22).

ويعود تاريخ الإستراتيجية إلى كتابات المفكر الصيني Sun Tzu<sup>7</sup>، الذي أرشد القادة العسكريين إلى التخطيط في الحرب من أجل النصر. وذلك بعرضه لمبادئ الحرب في القرن الخامس قبل الميلاد، من خلال كتابه "فن الحرب" الذي ظهر في طبعته الفرنسية لأول مرة في أوروبا سنة 1772 عن طريق الراهب الفرنسي Jean Joseph Marie Amiot. عرض Sun Tzu من خلال ثلاثة عشر مقال فلسفة لقيادة الحرب، مفادها أن يسعى قائد الجيش لإحباط خطط العدو عن طريق تضليله، وأن يضمن حماية جيشه عوض البحث عن تدمير جيش الخصم. بمعنى الغنيمية بالنصر عن طريق التكيف مع تدابير وتحركات جيش العدو. ويتطلب ذلك دراسة ومعرفة وضعية كلا الجيشين من كل النواحي قبل الالتزام بالحرب (أي الطرفين يتميز بالتوافق بين الحاكم والمحكومين؟ في صالح من ستكون حالة الجو وميدان المعركة؟ أي الجيشين له القائد الأفضل من حيث الكفاءة، الشجاعة والمؤهلات الفردية؟ من هو الجيش الأفضل من حيث الأسلوب والتنظيم؟ من هو الجيش الأقوى؟ من هم الجنود الأفضل تدريباً؟). واغتنام الفرصة بعدها إذا تبين أن الأمور في صالح الجيش

<sup>7</sup> Sun Tzu (1993), L'art de la guerre, Paris, Agora, Presses Pocket cité dans (Gervais, 2003, p. 09)

وتوفرت الإمدادات اللازمة. أي أن إستراتيجية Sun Tzu تهتم بالميزة التي تمنحها المعرفة الجيدة لوضعية كل من الجيش الخاص وجيش العدو (Gervais, 2003, p.p. 09 – 11).

ويفترض Sun Tzu أن الهدف هو إجبار العدو على الانسحاب دون قتال، بفضل نظام معلومات جيد وحركية كبيرة، بمعنى التكيف بشكل أفضل مع إستراتيجية الخصم لإحباطه (Gervais, 2003, p. 8).

ولقد عرف Sun Tzu الإستراتيجية على أنها فن تنظيم الجيوش، تنسيق القوى ووضع الخطط العسكرية في المعركة، وأنها الخطة الشاملة (تزو، 2007، ص.3).

أما Von Clausewitz<sup>8</sup> فوضع مفهومه للإستراتيجية على ضوء مفهومه عن الحرب الذي توصل إليه من خلال ملاحظته للحملات العسكرية لنابليون. حيث بين أن الحرب ليست إلا شكلا من أشكال السياسة الخارجية، دبلوماسية الدولة والعنف، وتخضع لأهداف سياسية (Marchesnay, 2004, p. 22) وأنها استمرار للسياسة بوسائل أخرى، بهدف البحث عن قتل العدو والعمل على ذلك (Gervais, 2003, p. 9).

يفترض Clausewitz أن هدف الحرب هو الفوز عن طريق السيطرة على الطرف الآخر (البحث عن تدميره)، حيث أن الهدف من القتل والجرح هو تدمير القوى المادية والمعنوية للخصم لمنع أي مقاومة منه للخضوع وإجباره على قبول المطالب، أي أن الحرب هي ممارسة للعنف بهدف إخضاع العدو.

ووفقا لـ Clausewitz تكون الإستراتيجية قبل المعركة، فهي التي تحدد الميدان، الوقت والوسائل المستعملة، وتتعلق بالمناورات التي يتم اتخاذها في ساحة المعركة لضمان التفوق في المعركة الحاسمة. أي أن الإستراتيجية هي التي تضع مخطط الحرب وتحدد التصرفات (الإجراءات) الأساسية المتعلقة بقيادتها، حيث تضع خططا لمختلف الحملات العسكرية وتنظم الالتزام بها.

أما التكتيك فيكون خلال المعركة ويتمثل في الجمع الأفضل للوسائل المتوفرة (Gervais, 2003, p. 9). أي أن التكتيك يتعلق بالمناورات الضرورية لربح المعارك، بينما تتعلق الإستراتيجية بربح الحرب (Grant and Jordan, 2012, p. 13).

وعلى ضوء هذا عرف Clausewitz الإستراتيجية على أنها فن استخدام المعارك كوسيلة من أجل الوصول إلى هدف الحرب (جبر وعلوان، بدون سنة نشر، ص. 2؛ الزهوني، عشاش ووادي، 2013).

<sup>8</sup> هو فيلسوف ومفكر ألماني وقائد عسكري، عين مدربا لملك بروسيا فريدريك غليوم الرابع، وأسهم إسهاما فلسفيا في فهم الحرب من خلال كتابه "في الحرب" (On War) الذي نشره سنة 1832.

أي بعبارة أخرى، الإستراتيجية هي فن إعداد المعارك ووضع الخطط العامة للحرب وتحديد التطور المتوقع لمختلف المعارك التي تتألف منها الحرب وتحديد الاشتباكات التي ستقع في كل معركة. وإذا قارنا بين مفهوم **Sun Tzu** ومفهوم **Clausewitz** نجد أن كلاهما يتفق في كون الإستراتيجية فن وضع الخطط العامة للحرب وتحديد الوسائل المستخدمة لتحقيق النصر. إلا أن الاختلاف بينهما يكمن في الوسيلة، حيث يعتمد **Sun Tzu** على التعرف الجيد على العدو (أي نظام معلومات جيد) والعمل على إحباط خطته وبذلك تحقيق النصر دون البحث عن تدميره أي دون قتال. وفي المقابل يركز **Clausewitz** على المعارك والاشتباكات كوسيلة لتدمير العدو والانتصار عليه.

من جهة أخرى، عرف **Von Moltke**<sup>9</sup> الإستراتيجية بأنها إجراء الملاءمة العملية للوسائل الموضوعية تحت تصرف القائد للوصول إلى الهدف المطلوب (طشطوش، 2009، ص.111). أي استخدام الوسائل المتاحة بالطريقة التي تضمن تحقيق الأهداف المسطرة.

وعرفها الكاتب العسكري البريطاني **Liddle Hart** بأنها فن توزيع واستخدام مختلف الوسائل العسكرية لتحقيق هدف السياسة. وهو يعتقد أن الهدف من الإستراتيجية ليس البحث عن كسب المعركة بل عن وضع استراتيجي ملائم وإن لم يؤدي إلى النصر فإنه يخلق ظروفًا ملائمة لمعركة تأتي بعده وتنتزع النصر حتمًا (الركابي، 2004، ص.22).

ورد في قاموس أكسفورد بأن الإستراتيجية هي فن عرض وتوجيه العمليات العسكرية الكبيرة والعمليات الخاصة بالحملة. أما الموسوعة البريطانية فتشير إلى أنها علم وفن استخدام جميع موارد الدولة للوصول إلى هدف الحرب (جبر وعلوان، بدون سنة نشر، ص.3).

وقدم الجنرال الإستراتيجي الفرنسي المعاصر **Bover** مفهومًا مغايرًا لمفهوم **Liddle Hart** حيث عرف الإستراتيجية بأنها فن استخدام القوة للوصول إلى أهداف السياسة. واعتبرها ومضة من ومضات العبقرية تكمن روحها في اللعبة المجردة الناجمة عن تعارض إرادتين، وأنها الفن الذي يسمح باستخدام التكنولوجيا بأقصى فعالية ممكنة، وأنها فن حوار القوى (الركابي، 2004، ص. 23)

وعرفها المارشال الفرنسي **Ferdinand Foch**<sup>10</sup> بأنها فن حوار الإيرادات التي تستخدم القوة لحل خلافاتها (جبر وعلوان، بدون سنة نشر، ص.2).

<sup>9</sup> هو جنرال ألماني كان يعتبر الحرب علما وفنا أكثر من اعتبارها مشكلة أو قضية تستخدم القوة العسكرية لضمان الإنتصار. وتعلم **Von Moltke** من نابليون أن المناورة هي روح الحرب ومن **Clausewitz** أن الدبلوماسية والإستراتيجية مرتبطتان ارتباطًا وثيقًا.

<sup>10</sup> هو مارشال فرنسي كان أستاذًا بالمدرسة العليا للحرب ثم أصبح مديرها، وأثناء مشاركته في الحرب العالمية الأولى تمسك بنظريته التي تقول بأن الهجوم حتى النهاية هو الوسيلة الوحيدة التي تقود إلى النصر، وعبر عن آرائه في كتابين: "في إدارة الحرب" و "من مبادئ الحرب"

كما عرفها السياسي والقائد العسكري الصيني ورئيس الحزب الشيوعي **Mau Tse Tung** بأنها دراسة القوانين الموجهة للحرب والتي تتحكم في وضع الحرب الكلي (الركابي، 2004، ص. 23).

أما في الفكر العسكري الأمريكي فقد عرف دليل ضباط أركان القوات المسلحة الأمريكية لعام 1959 الإستراتيجية بأنها فن وعلم استخدام القوات المسلحة للدولة بغرض تحقيق أهداف السياسة الوطنية عن طريق استخدام القوة أو التهديد باستخدامها (الزهوني، عشاش ووادي، 2013؛ طشطوش، 2009، ص. 112).

من خلال الاستعراض السابق لمفهوم الإستراتيجية في المجال العسكري، نلاحظ أنه وعلى الرغم من تعدد وكثرة التعاريف إلا أن لها نقاطا مشتركة تمكننا من الوصول إلى التعريف التالي: الإستراتيجية هي فن التخطيط للحرب والمعارك التي تتألف منها وتحديد كيفية استخدام مختلف الوسائل والطرق المتاحة، بناء على أسس علمية لتحقيق هدف الحرب أو أهداف سياسية.

### 3-1 - مفهوم الإستراتيجية في مجال إدارة الأعمال

انتقل مفهوم الإستراتيجية من المجال العسكري إلى مجالات إدارة الأعمال بعد الحرب العالمية الثانية، وبالتحديد سنة 1947، من خلال المحاولة التي أبداها الباحثان Von Neumann و Morgenstern في مؤلفهما عن نظرية المباريات والسلوك الاقتصادي، حيث حددا فيه العلاقة بين تحركات المنظمة والموقف الذي تواجهه، فإن اتخذت مجموعة من هذه التحركات وجهة معينة فهي إستراتيجية (الركابي، 2004، ص. 25).

وفي سنوات الخمسينات، بحثت المنظمات الأمريكية الكبرى عن أفكار لتطوير استراتيجياتها ووجدتها في النظريات العسكرية لقيادة الحروب، الحملات العسكرية والمعارك. وبذلك ظهرت عدة مؤلفات حول فن الحرب المطبق في مجال الأعمال، وكتب تصف معارك شهيرة للامتثال بها في حل المشاكل الإستراتيجية للمنظمات (Marchesnay, 2004, p. 22). كما ارتبط هذا المصطلح بمهارات الإدارة، القيادة والخطاب. أما حاليا فيستعمل في مختلف المؤلفات في مجال الإدارة والتسيير ومن طرف الممارسين بمعنى مختلف. ولقد تمكن Mintzberg وآخرون (1998) من خلال تحليل شمل أكثر من 400 مقال حول الإستراتيجية من تحديد عشر مدارس فكرية رئيسية للإستراتيجية<sup>11</sup> (Bhimani and al., 2008, p. 771).

<sup>11</sup> Les dix écoles de pensée sont les suivantes : Modélisation (conceptuelle), Planification (Formelle), Positionnement (Analytique), Entrepreneuriale (Visionnaire), cognitive (Mentale), Apprentissage (Emergente), Politique (à base de pouvoir), Culturelle (Idéologique), Environnementale (Passive), Configurationnelle (Episodique) (Marchesnay, 2004, p. 13)

لتفاصيل أكثر حول هذه المدارس يمكن الرجوع إلى المرجع التالي:

Colin White (2004), Strategic Management, Palgrave Macmillan, New York, p.p. 16- 20

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

ولقد وردت عدة تعاريف لمصطلح الإستراتيجية من طرف مختلف المؤلفين في هذا المجال، وسنعرض فيما يلي (الجدول رقم 01) بعضاً منها وذلك للفترة الممتدة ما بين 1954 و 2005:

الجدول رقم 01: مفهوم الإستراتيجية

التعريف	المؤلف والسنة
"تحليل الموقف الحاضر وتغييره إذا تطلب الأمر، ويدخل في ذلك تحديد ماهية ومقدار الموارد" (الركابي، 2004، ص. 25).	Peter Drucker <sup>12</sup> (1954)
"تحديد الأهداف الأساسية للمنظمة على المدى الطويل واعتماد طرق التصرف وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف" (Nickols, 2008, p. 1).	Alfred D. Chandler <sup>13</sup> (1962)
"تصور المنظمة عن طبيعة العلاقة المتوقعة بينها وبين البيئة الخارجية والتي في ضوءها تتحدد نوعية الأعمال التي ينبغي القيام بها على المدى البعيد" (طشوش، 2009، ص. 112).	Ansoff <sup>14</sup> (1965)
"صياغة الأهداف والأغراض ووضع السياسات والخطط الرئيسية لتحقيق هذه الأهداف بطريقة تحدّد أعمال المنظمة الحالية أو المستقبلية ونوعها الحالي أو المستقبلي". (Nickols, 2008, p. 1)	Robert N. Anthony <sup>15</sup> (1965)
"صياغة القرارات التي تحدد وتكشف عن أهداف وأغراض المنظمة، تنتج السياسات الرئيسية والخطط لتحقيق هذه الأهداف، وتحدّد ميدان الأعمال الذي تتبعه المنظمة، نوع تنظيمها الاقتصادي والبشري أو النوع المُنتظر، وطبيعة المساهمة الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تنوي تقديمها للمساهمين، العمال، العملاء والهيئات (الجمعيات)". (Nickols, 2008, p. 2)	Kenneth R. Andrews <sup>16</sup> (1980)
"صيغة واضحة لكيفية منافسة المنظمة، الأهداف التي ينبغي تحقيقها والسياسات التي ستكون ضرورية لبلوغ تلك الأهداف". (Nickols, 2008, p. p. 2-3)	Michael Porter <sup>17</sup> (1980)

<sup>12</sup> تعريف Peter Drucker للإستراتيجية في كتابه "ممارسة الإدارة" (The Practice of Management) (1954)

<sup>13</sup> تناول Alfred D. Chandler مؤلف كتاب "الإستراتيجية والهيكل التنظيمي" (Strategy and Structure) (1962) العلاقة بين الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإستراتيجيتها

<sup>14</sup> تعريف Ansoff للإستراتيجية في كتابه "إستراتيجية المنظمة" (Corporate Strategy) (1965)

<sup>15</sup> Robert N. Anthony مؤلف كتاب "التخطيط ونظم الرقابة" (Planning and Control Systems) (1965)، الذي يعتبر أحد الكتب التي وضعت أساس التخطيط الإستراتيجي، ولم يعط Anthony تعريفه الخاص للإستراتيجية وإنما استعمل تعريفاً قدّمه زميله في جامعة Harvard، Kenneth R. Andrews في مقال غير منشور.

<sup>16</sup> أسناد بجامعة Harvard لفترة طويلة وناشر مجلة "the Harvard Business Review" والذي نشر أول طبعة لكتاب "The Concept of Corporate Strategy" سنة 1971 وقام بتحديثها سنة 1980

<sup>17</sup> تعريف Michael Porter في كتابه الذي نشره سنة 1980 "الإستراتيجية التنافسية" (Competitive Strategy)

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

### الجدول رقم 01 (تابع 1): مفهوم الإستراتيجية

التعريف	المؤلف والسنة
<p>1. الإستراتيجية كخطة عامة (Strategy as a plan): "هي نوع من النشاط المقصود للتعامل مع موقف معين" وكونها خطة فإن لها صفتين أساسيتين: الأولى، أنها توضع قبل النشاطات التي وُجدت لأجلها، والثانية أنها أعدت لتحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة (Mintzberg, 1987, p. 11)؛</p> <p>2. الإستراتيجية كمناورَة أو حيلة معينة (Strategy as a ploy): الإستراتيجية كخطة يمكن أن تكون عامة أو خاصة، فإذا كانت خاصة فإنها مناورة وهي بمثابة محاولة لخداع الخصم أو المنافس، والمناورة هنا تأخذ مفهومًا أضيق يكون أقرب للتكتيك منه للإستراتيجية (Mintzberg, 1987, p. 12)؛</p> <p>3. الإستراتيجية كنموذج (Strategy as a pattern): لا يكفي تعريف الإستراتيجية كخطة للإلمام بمفهومها، حيث نحتاج أيضا للنظر في السلوك الناتج عنها، أي الإستراتيجية كنموذج مجسد في مجموعة من الأفعال المنظمة (Mintzberg, 1987, p. 12)؛</p> <p>4. الإستراتيجية كوضعية (Strategy as a position): وعلى وجه التحديد كوسيلة لتوقع المنظمة في محيطها لتكون بذلك قوة ربط بين المؤسسة ومحيطها أي بين البيئة الداخلية والخارجية (Mintzberg, 1987, p. 15)؛</p> <p>5. وأخيرا الإستراتيجية كتصور (Strategy as a perspective): لا يتضمن محتواه التوقع المختار فقط وإنما كذلك الطريقة المتأصلة لفهم العالم أي ردود الأفعال والتصرفات الجماعية (Mintzberg, 1987, p. 16).</p>	<p>Mintzberg<sup>18</sup> Henry (1987)</p>
<p>تعني <b>الفعالية التشغيلية</b> أداء الأنشطة المشابهة بشكل أفضل من المنافسين. فهي تتضمن الكفاءة (Efficiency) لكنها لا تنحصر فيها فقط، حيث تعود على أي عدد من الممارسات التي تسمح للمنظمة باستخدام أفضل لمدخلاتها. في حين أن <b>الإستراتيجية</b> تعني أداء أنشطة مختلفة عن تلك التي يقوم بها المنافسون أو القيام بأنشطة مماثلة ولكن <b>بطرق مختلفة</b>. حيث أن معظم الابتكارات والتجديدات الإدارية الشائعة مؤخرًا- الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد «JIT»، المقاربة أو المعايرة «Benchmarking»، إعادة هيكلة العمليات، المناورة «Outsourcing»- جميعها تدور حول تحسين الفعالية التشغيلية وهذه الأساليب مهمة إلا أنها غير كافية، لسبب بسيط هو أنها سهلة التقليد. والإستراتيجية تعني <b>الاختلاف</b> باختيار مجموعة مختلفة وفريدة من الأنشطة المتناسقة والمتكاملة لتقديم مزيج فريد من القيمة وبذلك تحقيق ميزة تنافسية (Porter, 1996, p.p. 61- 78).</p>	<p>Michael Porter<sup>19</sup> (1996)</p>

<sup>18</sup> في سنة 1987 قدم Henry Mintzberg، أستاذ في الإدارة بجامعة McGill، في مقاله «The Strategy Concept I : Five Ps For Strategy» خمس تعاريف للإستراتيجية كل منها يكمل الآخر وأطلق عليها "Five Ps". وقد ناقش Mintzberg العلاقة التي يمكن أن تكون بين هذه المفاهيم الخمسة واستعمال كل منها وخلص في الأخير إلى أن الإستراتيجية ليست مجرد مفهوم لكيفية التعامل مع خصم أو مجموعة من المنافسين أو السوق وإنما تقودنا كذلك إلى بعض أهم القضايا المتعلقة بالمنظمات كأدوات للتفكير والتصرف الجماعي وأنه بتفسير واستعمال هذه التعريفات الخمسة يمكن التخلص من الالتباس الناتج من الاستخدامات المتناقضة وسوء التحديد لمصطلح الإستراتيجية وبذلك إثراء القدرة على فهم وتسيير العمليات التي تتشكل من خلالها الإستراتيجيات

<sup>19</sup> عرف Porter الإستراتيجية في مقاله "ما هي الإستراتيجية (What is Strategy ?) من خلال التمييز بينها وبين الفعالية التشغيلية (Operational Effectiveness)، حيث يرى أن كلاهما ضروري لتحسين الأداء والذي يعتبر الهدف الرئيسي لكل مؤسسة، لكن كلا منهما يعمل بشكل مختلف.



## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

### الجدول رقم 01 (تابع 2): مفهوم الإستراتيجية

التعريف	المؤلف والسنة
<p>"خطة العمل التي ينتهجها المديرون الإستراتيجيون لاستغلال موارد المنظمة وكفاءاتها المتميزة لاكتساب مزايا تنافسية في السوق أو المجال الصناعي" (جونز وهيل، 1998، ص.305) أي كيفية ملاءمة المنظمة لقدراتها الخاصة مع الفرص المتاحة في السوق لأجل بلوغ أهدافها العامة. وبلوغ ذلك لا بد أن تسعى المنظمة إلى فهم القطاع الذي تعمل فيه، حيث يمكن أن يركز تحليل القطاع على القوى الخمس التالية: (أ) المنافسين الحاليين، (ب) الداخلين (أو المنافسين) المحتملين إلى السوق، (ج) المنتجات البديلة، (د) قدرة العملاء على المساومة، (هـ) قدرة موردي المدخلات على المساومة. وقد افترض Porter (1980، 1985، 1996) هذه الأبعاد الخمسة التي يجسد الأثر الجماعي لها الربحية المحتملة للمنظمة. وبشكل عام، تتخفف الربحية المحتملة بزيادة المنافسة، قوة الداخلين المحتملين إلى السوق، وجود منتجات بديلة وقوة العملاء والموردين. وكخلاصة، تحدث المنافسة القوية، قوى التفاوض للموردين والعملاء ضغطا كبيرا على الأسعار. (Bhimani and al., 2008, p.p. 771-773)</p>	<p>Charles W. L. Hill و Gareth R. Jones (1998)</p>
<p>يميز بين الإستراتيجية والتخطيط ويرى أن الإستراتيجية ليست التخطيط أو التصور "visioning" - لأننا نخدع أنفسنا إذا كنا نعتقد أنه بإمكاننا التنبؤ أو، الأسوأ من ذلك، التحكم في المستقبل - بل هي "استخدام التحليل الدقيق لفهم وضعية المؤسسة في السوق والتأثير عليها". (Dobson, Starkey and Richards, 2004, p. 01)</p>	<p>John Kay (2000)</p>
<p>يرى أن أفضل إستراتيجية تكون موجهة نحو التغيير الجذري وخلق رؤية جديدة للمستقبل تكون بها رائدا بدلا من كونك متتبعاً للاتجاهات التي يحددها الآخرون. فوفقاً لـ Hamel "الإستراتيجية الناجحة = بصيرة + رؤية" (Dobson, Starkey and Richards, 2004, (winning strategy= foresight + vision) p. 01)</p>	<p>Gary Hamel (2000)</p>
<p>"هي تحديد لتوجه المنظمة ومجال عملها على الأمد البعيد والذي يسمح لها بتحقيق ميزة تمكنها من مواجهة التحديات البيئية وتلبية احتياجات السوق وتوقعات أصحاب المصالح من خلال تشكيل الموارد التي تمتلكها". (إدريس، 2013، ص. 24)</p>	<p>Johnson et al. (2005)</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع المذكورة في الجدول



## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

على الرغم من الجدل القائم حول جوهر الإستراتيجية، إلا أن هناك اتفاق على أن هذه الأخيرة تتعلق بالربط بين قدرات المؤسسة وبيئتها الخارجية ويختلف المحللون حول كيفية القيام بذلك. وهناك اتجاهان للآراء المتعلقة بالإستراتيجية، اتجاه يميز بين الإستراتيجية والتخطيط ويعتبرها عملية إدارية جوهرها هو سرعة رد الفعل والمرونة للقدرة على التكيف مع البيئة التي تتميز بعدم الثبات وعدم قابليتها للتنبؤ. وحسب أنصار هذا الاتجاه، يتمثل الاهتمام الاستراتيجي الأساسي في وضع نظام إداري يسهل قدرة المنظمة على التجاوب مع بيئة تتميز بكونها مجهولة، لا يمكن التنبؤ بها وبذلك غير قابلة للنهج التخطيطي. بينما يميل أصحاب الاتجاه الآخر إلى المساواة بين الإستراتيجية والتخطيط، ووفقا لهذا المنظور تجمع المعلومات، تصفى وتحلل وتبنى التوقعات، ويعتمد المديرون الرئيسيون على عمل قسم التخطيط لتقرير أفضل مسار للمنظمة.

وبعد هذا العرض لمختلف التعاريف التي وضعت لمصطلح الإستراتيجية وعلى الرغم من اختلاف الصياغات إلا أنه يمكن القول أن جميعها تتفق في كون الإستراتيجية هي:

- تحديد للأهداف على المدى الطويل؛
- وضع للخطط والسياسات التي تعمل على بلوغ هذه الأهداف؛
- تخصيص الموارد بالشكل الذي يسمح باكتساب مزايا تنافسية وتحسين الوضعية التنافسية المستقبلية للمنظمة؛
- وذلك من خلال الربط بين البيئة الداخلية والخارجية.

### 4-1- تطور الإستراتيجية

أدت الحاجات العملية إلى تطور الإستراتيجية عبر الزمن، حيث مرت بعدة مراحل يوضحها الشكل رقم 01 أدناه ونلخصها فيما يلي:

الشكل رقم 01: مراحل تطور الإستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (Grant and Jordan, 2012, p.p. 13- 14)

#### 1-4-1- المرحلة الأولى: التخطيط المالي (الموازنة المالية)

واجه المديرون التنفيذيون خلال سنوات الخمسينات والستينات من القرن الماضي صعوبات متزايدة في التنسيق بين القرارات والمحافظة على الرقابة في المنظمات التي عرفت تعقيدا ونموا في حجمها، حيث كانت توفر الموازنات المالية في شكل تخطيط مالي سنوي وتقييم للاستثمار، الرقابة واختيار المشروع على المدى القصير، إلا أنها لم تقدم الكثير لتوجيه تطور المنظمة على المدى الطويل (Grant and Jordan, 2012, p.p. 13- 14)

#### 1-4-2- المرحلة الثانية: التخطيط طويل الأجل (التخطيط المبني على التنبؤ)

ظهر في أواخر سنوات الخمسينات مفهوم تخطيط المنظمة (corporate planning) والذي عرف كذلك بالتخطيط طويل الأجل (long term planning) ليخدم هدف توجيه تطور المنظمة على المدى الطويل وذلك بالاعتماد على تنبؤات الاقتصاد الكلي. حيث كان الشكل النموذجي للتخطيط يتمثل في وثيقة تخطيط لخمس سنوات تحدد الأهداف، تنتبأ بالاتجاهات الاقتصادية (طلب السوق، حصة السوق، العائد، التكاليف والهوامش)، تحدد الأولويات بالنسبة لمختلف المنتجات ومجالات أعمال المنظمة، وتخصص إنفاقات رأس المال.

وقد تسارع انتشار التخطيط من خلال الكم الهائل للمقالات والكتب التي تناولته، وقد أثبتت التقنيات الحديثة للتخطيط طويل الأجل منفعتها في تطوير وتوجيه استراتيجيات التميز التي كان يعتمد عليها عدد كبير من المنظمات في سنوات الستينات. وفي منتصف سنوات الستينات قامت معظم المنظمات الأمريكية والأوروبية بإنشاء أقسام للتخطيط (Grant and Jordan, 2012, p. 14).

أهم ما ميز هذه المرحلة هو تركيز عملية التخطيط على الإمكانيات المتاحة للمنظمة دون البحث في البدائل الممكنة، مما جعلها روتينية تقوم على إجراء بعض التعديلات البسيطة على خطط الأعوام السابقة لتكون خططا مستقبلية للمنظمة (إدريس، 2013، ص. 43)؛

### 1-4-3- المرحلة الثالثة: الإستراتيجية (أو التخطيط الإستراتيجي)

خلال سنوات السبعينات وفي أوائل الثمانينات، اهتزت الثقة في التخطيط طويل الأجل والانبهار بالأساليب العلمية في الإدارة، حيث أرشدت الأزمات البترولية لسنة 1974 و 1979 إلى عصر جديد يتميز بعدم استقرار الاقتصاد الكلي، ومع اشتداد المنافسة العالمية بين المنظمات اليابانية، الأوروبية ومنظمات جنوب شرق آسيا، أصبحت المنظمات تواجه بيئة اقتصادية أكثر اضطرابا، الأمر الذي حال دون إمكانية التخطيط لاستثمارات المنظمات، منتوجاتها الجديدة واحتياجاتها البشرية لأكثر من ثلاث أو خمس سنوات، والسبب بكل بساطة يعود لعدم إمكانية التنبؤ لمستقبل أبعد من ذلك. وكانت النتيجة تحول التركيز من التخطيط إلى تشكيل الإستراتيجية (Grant and Jordan, 2012, p. 14).

ويسمي البعض هذه المرحلة بمرحلة **التخطيط الإستراتيجي**، حيث تتعدى عملية التخطيط داخل المنظمة لتشمل خارجها، بمحاولة للمنظمات إيجاد أسواق جديدة والتفكير في الأسواق المحتملة. بينما يطلق عليها البعض الآخر تسمية **التوجه البيئي**، حيث اهتم الكتاب والمفكرون خلال هذه الفترة بدراسة وتحليل العوامل البيئية للتعرف على مدى تأثيرها على أنشطة ومهام المنظمات، حيث أن البيئة أصبحت معقدة داخليا بسبب التكنولوجيا والتكاليف والقرارات الإدارية، وخارجيا بسبب المنافسة العالمية (إدريس، 2013، ص. 44).

ويمكن تجزئة هذه المرحلة إلى المراحل الفرعية التالية:

- **مرحلة السبعينات: (مرحلة التوجيه المالي)** أصبحت البيئة أكثر ديناميكية مع تطور درجة تعقدها، مما تطلب تطبيق بعض خصائص الإدارة الإستراتيجية ولكن مراعاة سيطرة الأساليب العلمية، الكمية والمالية

في هذه المرحلة، وكان مصطلح الإدارة الإستراتيجية يشير إلى صياغة وتطبيق الرقابة على الإستراتيجية (إدريس، 2013، ص. 44)؛

- **مرحلة الثمانينات: (مرحلة التوجيه التنافسي)** في هذه المرحلة تعقدت العوامل البيئية مع استمرار عدم الاستقرار البيئي لتعدد المتغيرات البيئية وتشابكها، مما تطلب التركيز على تحليل الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة بشكل دقيق مع تحليل المنافسين للتعرف على عوامل القوة والضعف لديهم بما يحدد الموقف السوقي للمنظمة ولمنافسيها وبذلك التعامل مع متغيرات السوق المختلفة (إدريس، 2013، ص. 44)؛

- **مرحلة التسعينات: (مرحلة التركيز على موارد المنظمة)** خلال سنوات التسعينات تحول تركيز التحليل الإستراتيجي من مصادر الربح في البيئة الخارجية إلى مصادر الربح داخل المنظمة، وأصبحت موارد وإمكانيات المنظمات تعتبر تدريجيا أهم مصدر للميزة التنافسية والقاعدة الأساسية لتشكيل الإستراتيجية، وشكل هذا التركيز على الموارد تحولا في التفكير حول الإستراتيجية، فبدلا من الاهتمام باستراتيجيات متماثلة، شجع التركيز على الموارد المنظمات على تحديد الطريقة التي تجعلها مختلفة عن منافسيها وتصميم استراتيجيات تستغل اختلافاتها حيث عرف Porter الإستراتيجية بأنها الاختلاف (Grant and Jordan, 2012, p. 15).

### 1-4-4- المرحلة الرابعة: الإدارة الإستراتيجية

تعتبر هذه المرحلة من أعقد مراحل تطور الإستراتيجية، وتعتبر المرحلة المعاصرة بتعقيدها والمتوقع أن تسود خلال الفترات المستقبلية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، وتهدف إلى إدارة كل موارد المنظمة وتطبيق الميزة التنافسية والمساعدة في خلق ومعرفة المستقبل. ومن أهم الأبعاد المميزة لهذه المرحلة ما يلي: (إدريس، 2013، ص. 45)

- أن الإستراتيجية تمثل ذلك التصور العام الذي يجب أن تكون عليه المنظمة وتسعى لتحقيقه من خلال وضوح رؤيتها المستقبلية (Vision) وتحديد رسالتها التنظيمية (Mission) وبناء لغاياتها وأهدافها بوعي وإدراك لعناصر التأثير المعقدة؛

- أن الاتجاه المعاصر يركز على مقومات مبدأ الإستراتيجية دون الدخول في بيان خطوات الإستراتيجية الإدارية باعتبار أن الإيمان بالمبدأ يقلل من المعوقات؛

- أن الإستراتيجية الإدارية وسيلة تحقيق تماسك المنظمة داخليا وتحديد وجهتها خارجيا مع تدعيم علاقتها بمتغيرات البيئة المختلفة؛

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

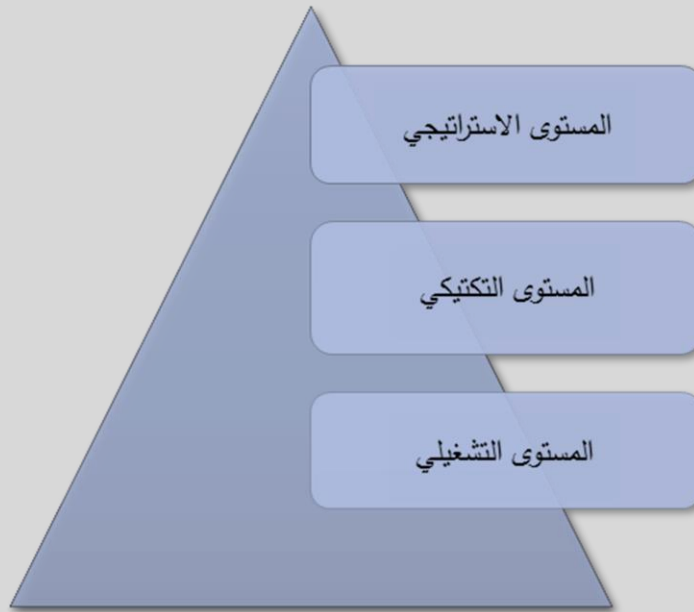
- تزداد أهمية التحليل والتنبؤ الإستراتيجي للوقوف على عناصر القوة والضعف وأبعاد الفرص والمخاطر بما يمكن من الفجوة الإستراتيجية؛

- تؤثر نوعية المنظمة وأنشطتها الحالية والمتوقعة على عملية التخطيط الإستراتيجي.

### 2- الأهداف الإستراتيجية والقرارات الإستراتيجية

ويوضح الشكل رقم 02 الذي يعود لـ Ansoff (1965) بأنه يمكن تمييز ثلاثة مستويات في المنظمة: المستوى الإستراتيجي، المستوى التكتيكي والمستوى التشغيلي. وقد ميز Ansoff بين هذه المستويات الثلاثة ليعين وجود أنواع مختلفة من القرارات (الإستراتيجية، التكتيكية والتشغيلية) ترتبط بأنواع مختلفة من الأهداف سنعرضها فيما يلي (Bouglet, 2011, p. 8).

الشكل رقم 02: المستويات الثلاثة في المنظمة



المصدر: (Bouglet, 2011, p. 9)

### 2-1- أنواع أهداف المنظمة

تسعى كل منظمة مهما كانت طبيعتها أو حجمها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن تصنيفها في

ثلاث أنواع مختلفة كما يلي: (Bougllet, 2011, p.p. 8- 10)

#### 1-1-2- الأهداف الإستراتيجية: تلزم المنظمة على المدى الطويل ويمكنها أن تؤثر على الأداء لفترة

طويلة، حيث تتعلق مثلا بالمحافظة على مركز الريادة في السوق، اتباع سياسة اقتناء مساهمات في شركات أخرى، أو الحصول على حصص في أسواق جديدة. أي أن الأهداف الإستراتيجية تحدد الاتجاهات الرئيسية للمنظمة وتعود للإدارة العامة؛

#### 2-1-2- الأهداف التكتيكية: تتعلق بالإشراف وتستهدف آثارا على المدى المتوسط (مثل: بلوغ موقع

معين في الأسواق الجديدة المستهدفة ويرجع ذلك للمصلحة التجارية)؛

#### 3-1-2- الأهداف التشغيلية: تتعلق بالمدى القصير وتسمح بتطبيق الاتجاهات الرئيسية، وبينما ترجع

الأهداف الإستراتيجية للإدارة العامة، الأهداف التشغيلية هي من شؤون الإدارات التشغيلية (المالية، التجارية، إدارة الموارد البشرية،...) وتسمح الأهداف التشغيلية بتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

وتهتم الإستراتيجية بالأهداف الإستراتيجية فقط وتسعى لتحقيقها، ولذلك تعرف بأنها "مجموعة القرارات

المتخذة من طرف الإدارة العامة لبلوغ أهدافها طويلة الأجل" (Bougllet, 2011, p. 10)

### 2-2- القرارات الإستراتيجية

تتخذ القرارات الإستراتيجية عادة تحت ظروف المخاطرة وندرة المعلومات، إذ تصنع دائما في ظل معلومات غير كاملة وخاطئة في الغالب بسبب سيادة حالة عدم التأكد من المستقبل، لذلك يستوجب هذا النوع من القرارات توفر قدرات متميزة، خاصة لكون هذه القرارات تحدد الاتجاه العام للمنظمة وأن معظمها يكون في إطار نظرة شمولية لمستقبلها (النعيمي وآخرون، 2012، ص.10). وترتبط القرارات الإستراتيجية عادة

بمايلي: (Johnson et al. 2008, p.p. 2- 6)

#### - الاتجاه طويل الأجل للمنظمة: حيث تتضمن إستراتيجية أي منظمة قرارات طويلة الأجل حول الشكل

الذي ينبغي أن تكون عليه المنظمة وطبيعة نشاطها، كما أن تنفيذ هذه القرارات يأخذ فترة زمنية طويلة (Johnson et al. 2008, p. 2). فالقرار الإستراتيجي يربط المؤسسة على المدى الطويل خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد (المالية، البشرية، المادية،...)، على عكس القرارات التشغيلية التي لها اتجاه قصير المدى. فعلى سبيل المثال، عندما تقرر مؤسسة القيام بعمليات معينة لبيع منتوجها بسعر مرتفع فإن هذا

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

القرار يعتبر تشغيليا أو تكتيكيا ذو أفق قصير أو متوسط المدى لا يتطلب إعادة تخصيص للموارد، على عكس قرار فتح متاجر في بلدان أخرى الذي يعدّ استراتيجيا ويستلزم تخصيصا للموارد على المدى الطويل (Cartier, Delacour et Joffre, 2010, p.2)؛

- **مجال نشاط المنظمة:** على سبيل المثال، ما إن كان ينبغي على المنظمة أن تركز على مجال نشاط واحد أو عدة مجالات مختلفة؛

- **ميزة المنظمة التنافسية:** تهدف القرارات الإستراتيجية عموما للحصول على ميزة تنافسية والتي يمكن بلوغها بطرق مختلفة، كما يمكن أن يكون لخلق الميزة التنافسية كذلك عدة أشكال. فمثلا في القطاع العام يمكن أن يعتبر تقديم خدمات أفضل قيمة من تلك التي تقدمها الجهات الأخرى ميزة تنافسية تسمح بالحصول على الدعم والتمويل من الحكومة. وفي جميع الحالات، يعتمد دوام الميزة التنافسية على شرطين أساسيين: أولا، خلق قيمة إضافية للعملاء بمعنى تقديم عرض يجعل العملاء مستعدين لدفع مقابله سعر إضافي يفوق التكلفة. وثانيا، يجب أن يكون هذا النظام لخلق القيمة صعب التقليد من طرف المنافسين وإلا لن يكون للمؤسسة ميزة تنافسية مستدامة؛

- **التلاؤم الاستراتيجي مع البيئة الاقتصادية:** تستخلص الإستراتيجية من البيئة التنافسية التي تطورت فيها المنظمة. ومن هذا المنظور، يمكن تعريف تموقع المنظمة (positionnement) بشكل صحيح باعتباره استجابة لمتطلبات محددة. فبالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يمكن أن يعني التموقع احتلال المؤسسة لجزء معين من السوق، أما في حالة الشركات متعددة الجنسية فيمكن أن يعني ذلك شراء مؤسسات أخرى؛

- **موارد ومؤهلات المنظمة:** تُبنى الإستراتيجية على أساس موارد ومؤهلات المنظمة. وانطلاقا من هذا المنظور، فإن الإستراتيجية لا تتضمن التلاؤم مع السوق كيفما كان، بل على العكس، تتضمن استغلال القدرة الإستراتيجية للمنظمة من أجل خلق ظروف جديدة للنجاح، وبذلك تطوير أسواق جديدة؛

- **تخصيص الموارد:** سواء تعلق الأمر بالتلاؤم مع البيئة الاقتصادية أو باستغلال إمكانيات المنظمة، فإن الإستراتيجية تتطلب بالضرورة تخصيصا للموارد: المالية، البشرية، المادية، التكنولوجية، والتجارية. أي تخصيص تشكيلة الموارد الأكثر ملاءمة مع الأنشطة الأكثر رواجاً؛

- **ترقيات وقيم الأطراف المؤثرة في المنظمة:** تتأثر إستراتيجية المنظمة بتطلعات وقيم الأطراف الذين يمارسون سلطة عليها، فيمكن اعتبار الإستراتيجية لحد معين، كانعكاس لمواقف ومعتقدات هؤلاء الذين لهم أكبر تأثير على المنظمة. هل تريد المؤسسة التوسع أو تبحث فقط عن دعم وضعيتها الحالية؟ ما هي حدود

مجال نشاطها؟ الإجابة عن هذه الأسئلة تعطي فكرة عن قيم وتطلعات الذين يؤثرون في إستراتيجية المنظمة ويساهمون في تطورها.

وعلى العموم، وانطلاقاً من العناصر المذكورة أعلاه، يمكننا تمييز القرارات الإستراتيجية عن غيرها من القرارات التشغيلية والتكتيكية بالخصائص التالية: (Johnson et al. 2008, p.p. 6-7)

• **التعقيد:** تتميز القرارات الإستراتيجية بتعقيدها، ويلاحظ هذا التعقيد خاصة في المنظمات ذات الامتداد الجغرافي - مثل الشركات متعددة الجنسيات - وتلك التي تمارس أنشطة متنوعة؛

• **عدم اليقين:** عدم اليقين متأصل في الإستراتيجية لأنها تشمل على اختيار اتجاهات تبعا لوضعية مستقبلية غير معلومة. حيث أن البيئة الاقتصادية دائمة التطور ولا يمكن التنبؤ بالتجديدات الواعدة؛

• **التأثير على القرارات التشغيلية:** يمكن أن تؤثر القرارات الإستراتيجية على القرارات التشغيلية، فعلى سبيل المثال، فإن أي محاولة للتنسيق بين أنشطة المؤسسة سيكون لها انعكاسات على الجوانب التشغيلية. وتعتبر هذه العلاقة بين الإستراتيجية والجوانب التشغيلية هامة لسببين، من جهة لأن أدكى الاستراتيجيات تكون عديمة الفائدة تماما إذا لم تترجم في الواقع العملي من خلال النشاط اليومي للمنظمة، ومن جهة أخرى، من الجيد أن تكون الميزة الإستراتيجية قابلة للتحقق بفعالية على المستوى التشغيلي؛

• **تتطلب القرارات الإستراتيجية منهجا شاملا:** فمن وجهة نظر الاستراتيجي عبارات مثل "إستراتيجية مالية"، "إستراتيجية تسويقية"، أو "الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية" لا أساس لها من الصحة. لأن الإستراتيجية بالأساس تخص المؤسسة ككل، فإذا كان لكل وظيفة في المنظمة إستراتيجيتها الخاصة قد تكون النتيجة في أحسن الأحوال توافق للآراء وفي أسوأ الأحوال صراع سياسي. ولحل المشاكل الإستراتيجية، يجب أن يتجرد المسيرين من اختصاصهم الوظيفي أو التشغيلي من أجل فض النزاع بين المسؤولين الآخرين ذوي المصالح والأولويات المختلفة؛

• **شبكات اتصال بالأطراف الخارجية:** مثل الموردين، الموزعين والعملاء تعتبر أساسية للإستراتيجية؛

• **التغيير عنصر أساسي للإستراتيجية:** حيث يمكن أن تنتج عن القرارات الإستراتيجية تغيرات على المستوى الداخلي (التنظيمي والثقافي) والخارجي للمنظمة (علاقات المنظمة بالأطراف الخارجية) (Cartier, Delacour et Joffre, 2010, p.2)، ومع ذلك فإن التغيير غالبا ما يكبح بالثقافة التنظيمية والموارد المتراكمة على مرّ الزمن (Johnson et al. 2008, p. 7).



ولتلخيص خصائص القرارات الإستراتيجية يمكن استعمال نموذج « VIP »<sup>20</sup> المبين في الشكل رقم 03 أدناه والذي يحدّد الأبعاد الثلاثة الأساسية للإستراتيجية: القيمة، التقليد والمجال.

وحسب هذا النموذج التركيبي تشمل الإستراتيجية الإجابة على ثلاث أسئلة: (Johnson et al. 2008, p. 7)

- على أي نموذج لخلق القيمة يعتمد أداء المنظمة (ما هو النموذج الاقتصادي المستعمل)؟
- كيف يتم تقادي تقليد هذا النموذج من طرف المنافسين لأجل تحقيق ميزة تنافسية؟
- على أي مجال يمتد هذا النموذج لخلق القيمة؟

الشكل رقم 03: الأبعاد الأساسية للإستراتيجية: نموذج « VIP »

### تتعلق القرارات الإستراتيجية بـ:

- اختيار نموذج لخلق القيمة (أو نموذج اقتصادي) يستجيب لتطلعات الأطراف المؤثرة في المنظمة
- مقاومة النموذج للتقليد لضمان دوام الميزة التنافسية
- تحديد مجال المنظمة: ما الذي تقوم به، ما الذي لا تقوم به، في أي بيئة وفي أي مجال

### وتتميز بالخصائص التالية:

- هي معقدة بطبيعتها
- تم إعدادها في ظل حالة عدم اليقين
- تؤثر على القرارات التشغيلية
- تتطلب منهاجا شاملا (داخل وخارج المنظمة)
- تنطوي على تغيرات كبيرة

المصدر: (Johnson et al. 2008, p. 7)

<sup>20</sup> VIP : abréviation de Valeur- Imitation- Périmètre

### 3- مستويات الإستراتيجية

لا يمكن القول أن الإستراتيجية توضع فقط على مستوى الإدارة العليا، حيث أن كل المسيرين في كل المستويات الإدارية يساهمون في وضعها. ويصنف معظم الأكاديميون الإستراتيجيات في ثلاث مستويات: (Ritson, 2011, p.19)

#### 3-1- الإستراتيجية الشاملة للمنظمة<sup>21</sup>

هي الإستراتيجية التي تحدد مجالات الأعمال الاقتصادية التي ينبغي أن تكون فيها المنظمة، حيث تتعلق بالصيغة والهيكل المستقبلي لهذه الأخيرة وتؤثر على منطقتها والمجال الذي تنوي المنافسة فيه. أي بيان مسار المنظمة ككل بتحديد مجالات العمل التي يتعين عليها المشاركة فيها من أجل تعظيم ربحيتها على المدى الطويل. وفي معرض اختيارها لمجالات العمل التي سوف تنافس فيها يكون أمامها خيارات متعددة، فيمكن أن تركز على نشاط واحد فقط كما يمكنها انتهاج سياسة تنوع أنشطتها أو قد تلجأ لتبني سياسة التكامل الرأسي أو الأفقي أو انتهاج سياسة التكامل الخلفي لإنتاج مدخلاتها الخاصة، أو سياسة التكامل الأمامي لتصريف مخرجاتها، كما يمكنها اعتماد التحالفات الإستراتيجية كبداية للتكامل الرأسي والتنوع (جونز وهيل، 1998، ص.463).

كما تتضمن إستراتيجية المنظمة اختيار المجال الجغرافي الذي تغطيه، تنوع المنتجات والخدمات التي تقدمها وطريقة توزيع الموارد على الأنشطة المختلفة. وعلى العموم، تأخذ إستراتيجية المنظمة بعين الاعتبار تطلعات الملاك أي المساهمين، الدولة أو الأسواق المالية. والفهم الجيد لهذا المستوى للإستراتيجية يعتبر أمر حتمي، لأنه يشكل أساس القرارات الإستراتيجية الأخرى، ويمكنه أن يأخذ شكل رسالة (Mission) صريحة أو ضمنية تعكس التوجهات العامة للمنظمة. ومن المهم جدًا توضيح إستراتيجية المنظمة: فتحديد الأنشطة التي ينبغي أن يتضمنها مجال المنظمة هو أساس كل القرارات الإستراتيجية الأخرى (Johnson et al. 2008, p. 8).

#### 3-2- الإستراتيجية التنافسية أو على مستوى مجال النشاط

تتعلق بتحديد المنتجات والخدمات التي ينبغي أن تقدمها المنظمة والأسواق التي تتوجه لها ولأي مدى يتم تلبية احتياجات العملاء أثناء تحقيق أهدافها (Ritson, 2011, p. 19). أي تحديد عوامل النجاح الأساسية للأنشطة التي حددتها إستراتيجية المنظمة على مستوى الأسواق الخاصة بكل نشاط، ويعني هذا عادة تحديد كيفية الحصول على ميزة تنافسية والأسواق الجديدة التي يمكن إنشاؤها ولهذا السبب تحديدا سميت الإستراتيجية على مستوى النشاط بالإستراتيجية التنافسية (Johnson et al. 2008, p. 8). وبهذا يمكن تعريف

<sup>21</sup> Corporate Strategy: المصطلح المتداول عادة هو إستراتيجية المؤسسة، لكننا ارتأينا اعتماد مصطلح إستراتيجية المنظمة بالمفهوم الواسع

الإستراتيجية على مستوى النشاط على أنها خطة العمل التي ينتهجها المديرون الإستراتيجيون لاستغلال موارد المنظمة وكفاءاتها المتميزة لاكتساب مزايا تنافسية في سوق أو في صناعة معينة. ويقتضي ذلك اتخاذ قرارات تتعلق بحاجات العملاء أو ما الذي يتعين إشباعه، وبذلك تحديد خصائص المنتج أو الخدمة، جماعات المستهلكين أو الفئة التي ينبغي إشباع حاجاتها. وبذلك تحديد السوق وتجزئته، الكفاءات المتميزة أو كيفية إشباع حاجات العميل، حيث يمكن للمنظمة اتباع أربع طرق لتحقيق المزايا التنافسية وهي: الكفاءة المتوقعة، الجودة، التجديد والاستجابة للعميل (جونز وهيل، 1998، ص.ص. 305-308).

### 3-3- الإستراتيجيات التشغيلية أو الوظيفية

أي كيف تدعم مختلف الوظائف داخل المنظمة إستراتيجية النشاط وإستراتيجية المنظمة؟ أو بعبارة أخرى، ما يستطيع المديرون عمله على مستوى الوظائف أو العمليات داخل المنظمة لتحقيق التفوق في كل من: الكفاءة، الجودة، التجديد والاستجابة للعميل. فإستراتيجيات المستوى الوظيفي هي تلك الإستراتيجيات الموجهة لتحسين فعالية العمليات الأساسية داخل المنظمة مثل عمليات الإنتاج، التسويق، إدارة الموارد، البحث والتطوير والموارد البشرية (جونز وهيل، 1998، ص. 239). وفي الواقع، يرتبط نجاح الإستراتيجيات التنافسية في معظم المنظمات بشكل كبير بالسلوكات والقرارات المتخذة على المستوى التشغيلي، حيث يمثل التناسق بين القرارات التشغيلية والإستراتيجية نقطة حتمية (Johnson et al. 2008, p. 9).

### 4- أنواع الإستراتيجيات التنافسية:

يمكن أن تتبنى المؤسسة إحدى الإستراتيجيات الرئيسية التالية التي حددها Porter (1980-1985): تمييز منتجاتها أو تحقيق الريادة في التكلفة أو التركيز.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> هناك تصنيفات أخرى للإستراتيجيات العامة حسب Mintzberg (1988) ومؤلفي كتاب Strategor (Blanc, Dussauge, Quélin, 1988-1997) والتي جاءت بناء على انتقادات الإستراتيجيات العامة لـ Porter. حيث ميز Mintzberg في البداية بين إستراتيجية التركيز من جهة وإستراتيجيتي التكلفة والتمييز من جهة أخرى، بحجة أن التركيز يحدد امتداد السوق في حين أن الإستراتيجيتين الأخرين تفسر كيف ينبغي أن تعمل المؤسسة على ذلك، ثم اقترح بعدها توحيد جميع الإستراتيجيات العامة تحت اسم واحد هو: التمييز معتبرا إستراتيجية التكلفة لـ Porter كإستراتيجية تميز للسعر على أساس أن إستراتيجية التكلفة لا يمكنها تحقيق ميزة تنافسية إلا إذا كان السعر المعروض أقل من السعر المتوسط للسوق، كما ميز Mintzberg خمس متغيرات أخرى لإستراتيجية التمييز (التمييز من خلال جودة المنتج، التميز من خلال الصورة التسويقية التي يمنحها للإشهار للمنتج، التميز من خلال تصميم المنتج، التميز من خلال الخدمة التي ترافق بيع وتوزيع المنتج وعدم التميز). أما بالنسبة لمؤلفي Strategor فقد اعتبروا إستراتيجيات التركيز لـ Porter مجرد إستراتيجيات تميز وبذلك صنفوا الإستراتيجيات العامة إلى: إستراتيجيات التكلفة (من خلال إستراتيجية الحجم والتي تتضمن "الكفاءة") وإستراتيجيات التميز (من خلال إستراتيجيات التحسين، التنقية (épuration)، التخصص والتحديد). (Mezghani, sans date de publication, p.p. 4-6)

4-1- إستراتيجية الريادة في التكلفة: هي قدرة المؤسسة على تحقيق تكلفة منخفضة مقارنة بالمنافسين من خلال تحسين الإنتاجية والكفاءة، القضاء على الضياع والمراقبة المحكمة للتكاليف. تهتم إدارة المنظمات التي تطبق هذه الإستراتيجية بتخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج، التمويل، الأفراد، التسويق، البحث والتطوير. وتعتبر هذه الإستراتيجية الأكثر إنتشارا على مستوى العالم حيث لاقت رواجاً كبيراً خلال السبعينات عندما ظهرت فكرة منحنيات الخبرة.<sup>23</sup> وكمثال عن بعض الشركات الرائدة في التكاليف كل في مجالها نذكر: Hyundai (في صناعة السيارات)، BIC (في مجال الأقلام)، Dell (في مجال الكمبيوتر)، Timex (في مجال الساعات). كل هذه الشركات تقدم منتجات وخدمات مماثلة لتلك التي يقدمها منافسوها ولكن بتكلفة أقل عموماً للعملاء. أي أن انخفاض أسعار البيع - بدلاً من منتجات فريدة من نوعها - يوفر ميزة تنافسية لهؤلاء الرواد في التكلفة.

ويترتب على اعتماد هذه الإستراتيجية ميزتين: أولاً، نظراً لانخفاض التكاليف المرتبطة بها، فإن رائد التكلفة قادر على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح. وإذا اتجهت الشركات العاملة في نفس المجال الصناعي إلى فرض أسعار مشابهة لمنتجاتها، فسوف يستمر رائد التكلفة في تحقيق أرباح أعلى من منافسيه نظراً لما يتمتع به من مزايا التكلفة المنخفضة. ثانياً، إذا ما زادت حدة المنافسة داخل المجال الصناعي وبدأت الشركات تتنافس على الأسعار، نجد أن رائد التكلفة قادر على تحمل المنافسة بشكل أفضل من الشركات الأخرى نظراً لانخفاض تكاليفه، ولهذين السببين نرجح تحقيق رائد التكلفة لأرباح تفوق نسبتها المعدل المتوسط. ( Mezghani, sans date de ;Bhimani and al., 2008, p. 773 )

publication, p. 4؛ جونز وهيل، 1998، ص.ص. 308-309؛ عبد العظيم، 2005، ص.13)

4-2- إستراتيجية التميز: هي قدرة المؤسسة على تقديم منتجات أو خدمات يعتبرها العملاء متفوقة وفريدة من نوعها مقارنة بتلك التي يقدمها منافسوها. فعلى سبيل المثال، تمكنت Nokia وبنجاح من تمييز منتجاتها في مجال صناعة الهواتف النقالة، كما فعلت Cross (في مجال الأقلام)، Rolex (في مجال الساعات)، Coca-Cola (في مجال المشروبات الغازية) وذلك بتجديد منتجاتها من خلال البحث وتطوير أساليب توصل المنتجات إلى السوق بسرعة. حيث تمكنت كل واحدة من هذه المؤسسات من توفير منتجات محسنة ومتميزة. وقد رفع هذا التميز من مستوى الولاء للماركة والأسعار التي يستعد العملاء لدفعها في المقابل. وتعني قدرة المؤسسة التي تقوم بالتميز لإشباع حاجة العميل بطريقة لا يستطيع المنافسون

<sup>23</sup> منحني الخبرة هو منحني يبين أثر الخبرة على التكلفة، يتم تمثيله بيانياً على معلم ذو محورين، يمثل محور الترتيب فيه التكلفة ومحور الفواصل حجم الإنتاج المتراكم. حيث يبين منحني الخبرة الإنخفاض المحقق في التكلفة نتيجة الخبرة المكتسبة من تضاعف حجم الإنتاج المتراكم عبر الزمن، فكما كررت المؤسسة إنتاج منتج معين كلما اكتسبت الخبرة للتحكم في تكاليفه وتمكنت من تخفيضها.

محاكاتها، أنه بإمكانها فرض سعر عالمي لمنتجاتها (سعر يعتبر أعلى من متوسط السعر في الصناعة). كما تسمح القدرة على زيادة الإيرادات من خلال فرض أسعار عالية (بدلا من تخفيض التكلفة كما يفعل رائد التكلفة) بتفوق المؤسسة التي تعتمد سياسة التميز على منافسيها وتحقيق أرباح أعلى من المعدل المتوسط. وعادة ما يكون السعر الاستثنائي العالي أعلى بكثير من السعر الذي يفرضه رائد التكلفة ويدفعه المستهلكون لاعتقادهم أن جودة المنتج تستحق الفرق في السعر، وبالتالي يجري تسعير المنتج طبقا لطبيعة السوق وإمكاناته. (Bhimani and al., 2008, p. 773 ; Mezghani, sans date de publication, p.4)؛ جونز وهيل، 1998، ص.ص. 314 - 318)

**4-3- إستراتيجية التركيز:** وتتمثل في التركيز على شريحة معينة من العملاء وتكييف الإستراتيجية لخدمتهم. وتركز هذه الإستراتيجية على قسم خاص أو شريحة معينة من السوق يمكن تحديدها إما على أساس جغرافي أو حسب نوع العميل أو خط الإنتاج. وتشمل هذه الإستراتيجية على خيارين هما: (Mezghani, sans date de publication, p. 4)؛ جونز وهيل، 1998، ص.ص. 323 - 328)

**4-3-1- التركيز على إستراتيجية ريادة التكلفة:** وتتمثل في البحث عن ميزة أدنى تكلفة في الجزء المستهدف من السوق، وإذا استخدمت المنظمة هذه الإستراتيجية فإنها بذلك تدخل في منافسة مع رائد التكلفة من خلال شرائح السوق المرتبطة بمزايا التكلفة. فمثلا إذا كانت مؤسسة تتبنى إستراتيجية التركيز على التكلفة المنخفضة تستهدف سوقا محلية للإسمنت فإنها ستنتمتع بتكاليف نقل منخفضة مقارنة بتكاليف المؤسسة التي تعمل على المستوى القومي. وإذا كانت تستهدف حجما صغيرا من المنتجات التقليدية فإنها ستنتمتع بميزة التكلفة في هذا المجال وتترك السوق النمطية ذات الحجم الإنتاجي الكبير لرائد التكلفة؛

**4-3-2- التركيز على إستراتيجية التميز:** وتتمثل في التميز على مستوى الجزء المستهدف من السوق، وإذا اتجهت المؤسسة إلى هذه الإستراتيجية فإنه يصبح في متناولها كل وسائل التميز المتاحة للمنتج المتميز. والملفت للنظر هنا، أن المؤسسة التي تتبنى مفهوم التركيز تنافس المنتج المتميز في شريحة واحدة أو في عدد قليل من الشرائح. فمثلا يمكن لمؤسسة في مجال السيارات تتبنى إستراتيجية التركيز أن تنافس مؤسسة أخرى متميزة في شريحة السيارات الرياضية. وتميل المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية التركيز إلى تطوير منتجات ذات جودة متميزة بنجاح نظرا لمعرفتها وخبرتها بالتجمعات الاستهلاكية الصغيرة أو لمعرفتها بالمنطقة.

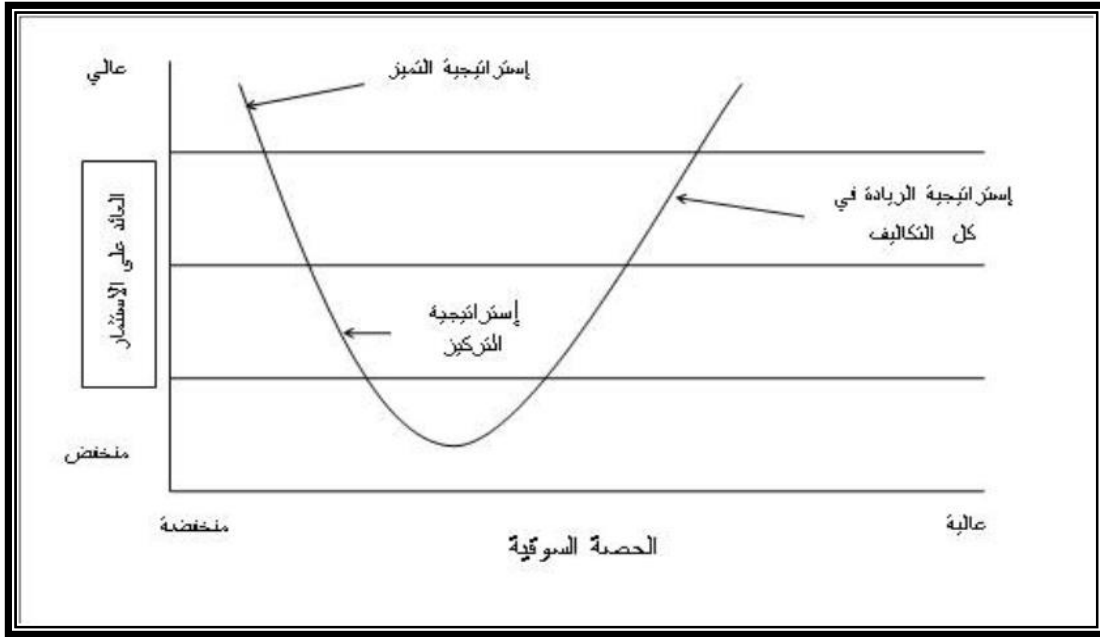
بالإضافة إلى ذلك، يسمح التركيز على نطاق محدود من المنتجات بتطوير عملية التحديث بشكل أسرع من المنتج الذي يتبنى إستراتيجية التميز، إلا أن ذلك لا يسمح بتقديم الخدمات لكل شرائح السوق مما

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

يضع المؤسسة في منافسة مباشرة مع المنتج المتميز، لذلك فإنها تعمل على بناء وتدعيم حصتها من السوق في إطار شريحة واحدة منه وإن نجحت فربما تبدأ في خدمة شرائح سوقية أكثر فأكثر وتبتعد عن الميزة التنافسية التي يحظى بها المنتج المتميز.

وقد أشار عبد العظيم (2005، ص. 14) في دراسته إلى أن Rowe (1994) قد نادى بانعكاس نجاح المنظمة في تطبيق إحدى الإستراتيجيات التنافسية العامة على حصتها السوقية وربحياتها على النحو الذي يبينه الشكل رقم 04 أدناه.

الشكل رقم 04: الإستراتيجيات التنافسية وعلاقتها بالحصصة السوقية وربحية المنظمات



المصدر: (عبد العظيم، 2005، ص. 14) 24

ويتضح من هذا الشكل أن اختيار المنظمة لإستراتيجية تنافسية محددة ينعكس على ربحيتها وحصتها السوقية بصورة واضحة، فإستراتيجية التميز تحقق أعلى مستوى للعائد على الاستثمار لأنها تقوم على إنتاج منتج مبتكر ذو جودة عالية يتمتع بمواصفات تجبر فئة محددة من المستهلكين على شرائه بالسعر الذي تحدده المنظمة. وغالبا لا تكون هناك منافسة في إنتاج هذا المنتج لفترة زمنية تتفاوت حسب طبيعة وحجم الطلب المتوقع عليه.

<sup>24</sup> نقلا عن: Alan J. Rowe, 1994, *strategic Management : A Methodological Approach*, 4th ed., Addison- Wesley Publishing Co., New York, p. 269

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

من ناحية أخرى، تحقق إستراتيجية التركيز أدنى مستوى من العائد على الاستثمار لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب المؤسسات المنافسة في إنتاجها، وتحقق هذه الإستراتيجية قدراً أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز.

أما إستراتيجية الريادة في التكلفة فتحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية لأنها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن وبالتالي تتيح للمنشأة تحقيق مركز تنافسي أفضل في السوق، كما تحقق مستوى مرتفع من العائد على الاستثمار.

وتحاول كل منظمة بالطبع اختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي ممكن، لكن هذا الاختيار يتوقف على مدى توافر مهارات وموارد محددة واتخاذ إجراءات تنظيمية ورقابية متنوعة (عبد العظيم، 2005، ص.ص. 14-15). والجدول رقم 02 أدناه يوضح متطلبات تنفيذ كل إستراتيجية.

الجدول رقم 02: متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية

الإستراتيجيات التنافسية	الموارد والمهارات المطلوبة	المتطلبات التنظيمية
الريادة في التكلفة	استثمارات رأسمالية كبيرة، إمكانية الحصول على المواد الأولية وبتكاليف منخفضة، مهارات هندسية في عمليات الإنتاج والقدرة على تكييف التصميم وتخفيض تكاليف التصنيع، يد عاملة قابلة للتكيف، رقابة مكثفة على القوى العاملة، كفاءة الإنتاج والكفاءة التشغيلية، الابتكار على مستوى العمليات، حصة سوق كبيرة، نظام توزيع منخفض التكلفة وإمكانية التأثير على شبكات التوزيع.	رقابة مشددة على التكاليف، تقارير رقابية مفصلة ومتكررة، هيكل التنظيم والمسؤوليات، نظام حوافز على أساس تحقيق الأهداف المحددة
التميز	قدرات تسويقية عالية، نزعة إبداعية، هندسة إنتاجية متطورة، قدرة على البحث والتطوير، سمعة متميزة في النوعية أو القيادة التكنولوجية وصورة إيجابية جيدة، مراقبة الجودة، تنوع التشكيلة، قوة بيع كفأة، يد عاملة مؤهلة، مواد أولية ذات جودة، جودة المنتج، حلقات وصل مع المهارات التي يمكن الحصول عليها من المنظمات الأخرى، شبكة توزيع خاصة وتعاون وثيق بين قنوات التوزيع	تنسيق وثيق بين وظائف البحوث والتطوير، الإنتاج والتسويق، حوافز على أساس نوعية الإنتاج وليست كميته، استقطاب العمالة الماهرة والعلماء والأفراد المبدعين
التركيز	مزيج مما جاء أعلاه نحو الهدف	مزيج مما جاء أعلاه موجه نحو الهدف

المصدر: (عبد العظيم، 2005، ص.ص. 15؛ Mezghani, sans date de publication, p.8) بتصرف

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

وقد عرض Mezghani الأوجه (أو الطرق) المختلفة لكل من الاتجاه الاستراتيجي لتخفيض التكاليف والتميز ومتطلبات كل وجه منها وذلك انطلاقاً من قوائم المتطلبات التي أعدت لكل اتجاه استراتيجي، حيث ميّز كل طريقة بمجموعة من المتطلبات يسمح تقييمها بتحديد الطريقة الأنسب لبيانات كل مؤسسة وهذا ما يلخصه الجدول رقم 03 أدناه.

الجدول رقم 03: متطلبات الطرق المختلفة لتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية

إستراتيجية "التميز"		إستراتيجية "التكاليف المنخفضة"	
المتطلبات	الطريقة	المتطلبات	الطريقة
جودة المنتج، جودة المواد الأولية، مراقبة الجودة، يد عاملة مؤهلة، خدمات، تصميم الجودة	الجودة (Qualité)	حصة سوق كبيرة، الابتكار على مستوى العمليات، يد عاملة قابلة للتكيف، إمكانية الحصول على المواد الأولية، التأثير على شبكات التوزيع	الحجم (Volume)
صورة إشهارية جيدة، تسويق تنافسي، التأثير على شبكات التوزيع	الصورة الإشهارية (Image)	كفاءة الإنتاج، الكفاءة التشغيلية، يد عاملة قابلة للتكيف، بساطة التصميم، شبكات توزيع منخفضة التكاليف	الكفاءة (Efficacité)
منتجات ذات جودة عالية، يد عاملة مؤهلة، تصميم مبتكر للمنتج	التصميم (Design)	الحاجة إلى عرض قليل (منقى)، مواد أولية منخفضة التكاليف، بساطة التصميم، شبكات توزيع منخفضة التكاليف	التنقية (Epuration)
خدمات، تنوع التشكيلة، قوة بيع كفاءة، شبكة توزيع خاصة	الخدمة (Service)	الحاجة إلى عرض ملائم (محدود)، القدرة على تكيف التصميم، القدرة على تخفيض تكاليف التصنيع	التحديد (Limitation)

المصدر: (Mezghani, sans date de publication, p.10)



ومن خلال الجدول 03 أعلاه، يتضح أنه يمكن للمؤسسة أن تنفذ إستراتيجية الريادة في التكلفة بأوجه مختلفة، وذلك إما من خلال زيادة حجم إنتاجها أو بالتركيز على كفاءتها، أو تنقية عرض منتجاتها أو تحديد عرضها. كما يمكنها تطبيق إستراتيجية التميز بالاعتماد على جودة منتجاتها أو سمعتها وصورتها الإشهارية أو تصاميمها المبتكرة أو خدماتها المتميزة. ولكل طريقة من هذه الطرق الثمانية متطلبات تتحدد على أساسها الطريقة الأنسب لكل مؤسسة.

### 5- الإدارة الإستراتيجية

يؤكد مصطلح "الإدارة الإستراتيجية" على أهمية المسيرين في الإستراتيجية، حيث أن الإستراتيجيات لا تظهر لحالها وإنما تتطلب أطرافا (des acteurs) وبالأخص مسيرين لاتخاذ القرارات وتنفيذ الإستراتيجيات فلا يجب أبدا إهمال البعد البشري (Johnson et al. 2008, p. 12). وسنحاول في هذه النقطة تقديم لمحة موجزة عن السمات الرئيسية ومزايا الإدارة الإستراتيجية وتحديد بعض الأفكار والمبادئ والمصطلحات التي اعتبرها الأكاديميون والمسирون جوهر الإدارة الإستراتيجية.

### 5-1- مفهوم الإدارة الإستراتيجية

يعتبر الوصول إلى تعريف واحد متفق عليه لمعنى الإدارة الإستراتيجية أمرا صعب المنال كما هو الحال بالنسبة لمصطلح الإستراتيجية، غير أن المراجعة الأدبية يمكنها أن توفر لنا درجة من التوافق حول مختلف السمات الرئيسية لها مثل: اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف على المدى الطويل، وسنحاول في هذه الفقرة تحديد مفهوم الإدارة الإستراتيجية من خلال استعراض اجتهادات بعض الباحثين في هذا المجال، وذلك من خلال الجدول رقم 04 المبين أدناه.

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

### الجدول رقم 04: مفهوم الإدارة الإستراتيجية

التعريف	المؤلف والسنة
"الإدارة الإستراتيجية هي عملية متابعة تحقيق رسالة المنظمة أثناء إدارتها لعلاقتها مع البيئة" (الركابي، 2004، ص. 57)	Higgins (1983)
"هي دقق (أو سيل) من القرارات والأفعال التي تؤدي إلى تطوير إستراتيجية أو استراتيجيات فاعلة للمساعدة في تحقيق أهداف المنظمة، والتي يستطيع من خلالها الإستراتيجيون تحديد الأهداف، كما أنها تساعدهم في اتخاذ القرارات من ذات الصفة" (الركابي، 2004، ص. 57)	Glueck & Jauch (1984)
"تعتبر الإستراتيجية على أبسط مستوى لها ذات أهمية لارتباطها بتحديد أهداف وغايات المنظمة، ونتيجة لذلك تتجه الإدارة الإستراتيجية للتعامل مع القرارات التي تؤثر على مستقبل المنظمة على المدى الطويل"	Byars (1984)
"هي طريقة لتسيير المنظمة التي تدرك تعقد بيئتها، فتصبح هذه الإدارة، العملية التي يستطيع من خلالها المدير تحويل العوامل البيئية والاعتبارات الداخلية والشخصية والسياسية إلى قرارات تتشأ عنها الإستراتيجيات (الأهداف وخطط التصرف للوصول إليها) بهدف توجيه المنظمة في المستقبل" (الركابي، 2004، ص. 57)	Comerford & Callaghan (1985)
"هي صياغة الخطط ووضعها موضع التنفيذ، وكذلك تنفيذ فعاليات ذات صلة بشؤون ذات أهمية عالية ملحة وحيوية ومستمرة للمنظمة ككل" (الركابي، 2004، ص. 58)	Sharplin (1985)
"هي المصطلح المستعمل للإشارة إلى صياغة وبلورة سياسة/ إستراتيجية المستوى الأعلى وتنفيذها في كل من المنظمات الخاصة والعامّة" (الركابي، 2004، ص. 58)	Steiner & Miner (1986)
"هي العملية التي يستطيع المديرون بواسطتها تأسيس اتجاه طويل الأمد للمنظمة، وتحديد أهداف أداء معينة وتطوير الإستراتيجيات لغرض تحقيق هذه الأهداف في ضوء جميع الظروف الداخلية والخارجية ذات العلاقة، ثم التعهد بتنفيذ الخطط الإجرائية المختارة" (الركابي، 2004، ص. 58)	Thompson & Strickland (1987)
"هي مجموعة من القرارات والإجراءات الناجمة عن صياغة وتطبيق الإستراتيجيات المصممة لتحقيق غايات منظمة ما" (الركابي، 2004، ص. 58)	Pearce & Robinson (1988)
"هي مجموعة من القرارات والممارسات الإدارية التي تحدد الأداء طويل الأمد لمنظمة ما، ويتضمن ذلك وضع الإستراتيجيات وتطبيقها وتقييمها والمراقبة" ويضيفان محددان مجال تركيز الإدارة الإستراتيجية بأنه "ملاحظة وتقييم الفرص والقيود البيئية في ضوء نواحي القوة والضعف للمنظمة" (الركابي، 2004، ص. 58)	Wheelen & Hunger (1989)
"هي علم وفن صياغة، تنفيذ وتقييم القرارات الوظيفية المتضاربة التي ستسمح للمنظمة بتحقيق أهدافها" (الركابي، 2004، ص. 59)	Fred F. David (1993)
"هي تلك العملية التي تتألف من مجموعة من الخطوات، تقوم من خلالها الإدارة العليا بتحليل الفرص والقيود الموجودة في البيئة الخارجية، وأوجه القوة والضعف في المنظمة، وتحديد الرسالة والأهداف، ثم وضع الاستراتيجيات على مستوى المنظمة، مستوى مجال النشاط والمستوى الوظيفي، التي تتطابق مع أوجه القوة والضعف في المنظمة وفرص وتهديدات البيئة الخارجية، ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات وممارسة الرقابة الإستراتيجية" (الركابي، 2004، ص. 59)	Wright, Pringle & Krall (1994)
"هي تلك العملية التي يتم من خلالها تحديد وصياغة العلاقة بين المنظمة والبيئة التي تنشط فيها، من خلال تنمية غايات وأهداف واستراتيجيات للنمو، وتحديد محفظة الأعمال لكل العمليات والأنشطة التي تمارسها المنظمة" (الركابي، 2004، ص. 59)	Kotler (1997)

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

### الجدول رقم 04 (تابع): مفهوم الإدارة الإستراتيجية

المؤلف والسنة	التعريف
Karst (1998)	الإدارة الإستراتيجية هي الإطار الذي تعدّ فيه الخيارات المتعلقة بطبيعة واتجاه المنظمة ويشير إلى أن القرارات الإستراتيجية ذات أهمية أساسية للمنظمة.
Dobson, Starkey & Richards (2004)	"هي كل ما هو ضروري لوضع المؤسسة في الطريق الذي سيضمن بقاءها على المدى الطويل في البيئة التي تتميز بالمنافسة. والإستراتيجية هي طريقة المنظمة للتعبير عن كيفية خلق قيمة فريدة وبذلك استقطاب المستهلك الذي يمثل شريان الحياة لها." (p.03) ثم فصل أكثر بتقديم التعريف التالي: "تطوي الإدارة الإستراتيجية على القرارات المتعلقة بما يمكن أن تفعله المنظمة، بالنظر إلى الفرص المتاحة في بيئتها؛ ما تستطيع القيام به، نظرا للموارد المتاحة لها؛ ما تريد القيام به، بالنظر إلى القيم الشخصية وتطلعات صنّاع القرار الرئيسيين، وما الذي عليها فعله، في ضوء السياق الأخلاقي والقانوني الذي تعمل فيه." (p.07)
Dess, Lumpkin & Taylor (2005)	"تتضمن الإدارة الإستراتيجية التحليل، القرارات والإجراءات التي تتعهد بها المنظمة لخلق وتعزيز ميزات تنافسية" و يبرز هذا التعريف مكونين أساسيين يتجهان لتصميم الإدارة الإستراتيجية. الأول، أن الإدارة الإستراتيجية لأي منظمة تتطلب ثلاث عمليات متتالية هي: تحليل الأهداف الإستراتيجية إلى جانب تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تكون على نطاق واسع وتنصب في تحديد قطاع وكيفية المنافسة وأخيرا الإجراءات اللازمة لتنفيذ الإستراتيجية، ويتطلب ذلك من القادة تخصيص الموارد اللازمة وتصميم المنظمة بالشكل الذي يسمح بتطبيق الاستراتيجيات المقصودة. أما الثاني، فهو أن جوهر الإدارة الإستراتيجية يتمثل في دراسة سبب تفوق بعض المؤسسات عن الأخرى، وبالتالي يحتاج المسيرين لتحديد كيفية المنافسة التي تسمح بالحصول على مزايا تنافسية تدوم لفترة طويلة أي أن التحدي الذي يواجهه المؤسسة هو خلق ميزة تنافسية مستدامة (p.p. 01-02).
Helfer, Kalika & Orsoni (2008)	" الإدارة الإستراتيجية هي مجموع المهام التابعة للإدارة العليا والتي تهدف لتحديد طرق النمو المستقبلي للمنظمة وتوفير الوسائل التنظيمية لتحقيقها" (ص.12)
Johnson et al. (2008)	"تتضمن الإدارة الإستراتيجية ثلاث مركبات أساسية هي: (أ) التشخيص الإستراتيجي، الذي يحدد الوضعية الإستراتيجية للمنظمة مقارنة ببيئتها الخارجية، إمكاناتها الداخلية وتطلعات الأطراف المؤثرة فيها، (ب) الخيارات الإستراتيجية، التي تتضمن صياغة مختلف الخيارات المحتملة وانتقاء أحدها، (ج) تنفيذ الإستراتيجية وإدارة التغيرات التي تفرضها" (ص. 24)

### المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع المذكورة في الجدول

وبناء على التعاريف التي وضعها مختلف المؤلفون لمفهوم الإدارة الإستراتيجية وعلى الرغم من تباينها، يمكن الوصول إلى التعريف التالي:

الإدارة الإستراتيجية هي مجموعة القرارات والإجراءات الإدارية التي تتضمن تحليل الوضعية الإستراتيجية الحالية للمنظمة من خلال تحليل بيئتها الخارجية وما تتطوي عليه من فرص وتهديدات، وتحليل بيئتها الداخلية للوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف، ومحاولة الربط بين التحليل الداخلي والخارجي ومصالح مختلف أصحاب المصلحة في المنظمة لاختيار الإستراتيجية المناسبة التي تحدد أهداف وأداء المنظمة على المدى الطويل، وصياغة هذه الإستراتيجية ووضعها موضع التنفيذ وتقييمها.

### 5-2- خصائص الإدارة الإستراتيجية

- ذكر Dess، Lumpkin و Taylor (2005) أربع سمات رئيسية للإدارة الإستراتيجية تتمثل فيما يلي:
- اتجاه الإدارة الإستراتيجية نحو الأهداف العامة للمنظمة: أي أنه ينبغي توجيه الجهود إلى ما هو أفضل للمؤسسة ككل لا لجزء منها فقط والنظر للقضايا الإستراتيجية من منظور المنظمة بدلا من المجالات الوظيفية؛
  - تتضمن الإدارة الإستراتيجية العديد من أصحاب المصلحة في صنع القرار: فعند اتخاذ القرارات يجب أن يأخذ المديرون بعين الاعتبار كل من له مصلحة في ذلك من أفراد، جماعات ومنظمات لها مصلحة في نجاح المنظمة بما في ذلك المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين والمجتمع ككل؛
  - تتطلب الإدارة الإستراتيجية إدماج كلا من المنظور القصير والطويل المدى: أي أنه على المديرين المحافظة على كل من الرؤية المستقبلية للمنظمة وكذلك التركيز على احتياجاتها التشغيلية الحالية. فعلى جميع المديرين في المنظمة التمتع بمنظور الإدارة الإستراتيجية وتقييم كيفية تأثير أعمالهم على تحقيق الأهداف العامة للمنظمة؛
  - تتضمن الإدارة الإستراتيجية معرفة المفاضلة بين الفعالية والكفاءة: وترتبط هذه النقطة ارتباطا وثيقا بالنقطة السابقة، وتعني هذه المعرفة العلم بحاجة المنظمات للسعي للعمل بفعالية (القيام بالشيء الصحيح) وكفاءة (القيام بالأشياء بشكل صحيح). وبما أنه على المديرين تخصيص واستعمال الموارد بحكمة، فيجب عليهم توجيه جهودهم نحو تحقيق الأهداف العامة للمنظمة حيث أن هؤلاء الذين يركزون على تحقيق الموازنات والأهداف قصيرة الأجل قد يفشلون في تحقيق الأهداف العامة للمنظمة.

### 3-5- الفرق بين الإدارة الإستراتيجية، التفكير الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي

يوجد اختلاف جوهري بين الأنشطة الإستراتيجية الثلاثة التالية: التفكير الاستراتيجي، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية والتي تستخدم بحسب درجة المنافسة، عمر المنظمة وسرعة معدل دوران الميزة التنافسية.

تطرقنا سابقا إلى مفهوم الإدارة الإستراتيجية، وكتعريف بسيط لها يمكن القول أنها "أي تصرف إداري يُتخذ لتحقيق الإستراتيجية، وبالأخص لتحقيق الرؤية الناتجة عن تفكير استراتيجي إبداعي. والإستراتيجي الناجح في مجال الأعمال لا يلتزم فقط بالتفكير الاستراتيجي بل يتحرك نحو الخطوة الموالية المتمثلة في

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية حيث يعمل على تنفيذ رؤيته. وبالتالي فإن الإدارة الإستراتيجية تترجم الغاية الإستراتيجية إلى تصرف إستراتيجي حيث تُوجّه وتنظم كل هذه التصرفات لتحقيق هذه الغاية التي تحدّد بدورها الاتجاه الذي ينبغي أن تأخذه المنظمة." (White, 2004, p.56)

وحتى نتمكن من التمييز بين الإدارة الإستراتيجية وبين التفكير الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي لابد من تحديد مفهوم هاذين الأخيرين، وهذا ما سنعرضه فيما يلي.

**5-3-1- التفكير الإستراتيجي:** يتضمن دمج عدة أنواع من التقنيات والمهارات الفكرية فضلا عن بعض العادات والمواقف في سياق تحديد المشكل المراد معالجته، انطلاقا من مقدار هائل ومبهم مبدئيا من البيانات غير المترابطة، ثم معالجة هذا المشكل (White, 2004, p.43).

يُستعمل التفكير الإستراتيجي قوة التصور الإبداعي لتوليد أفكار متجددة تعمل على تحسين القدرة على خلق ميزة تنافسية والحفاظ عليها. ويمكن أن يركز على فكرة جديدة أو دمج عدد من المفاهيم المختلفة بطريقة جديدة لمعالجة المشكل وغالبا ما تعتبر طبيعة الدمج في حد ذاتها تجديدا استراتيجيا (White, 2004, p.76).

يمكن أن يكون التفكير الإستراتيجي **ضمنيا** أو **صريحا**، فليست كل الإستراتيجيات مقصودة ومعدّة بشكل صريح، حيث يستخدم بعض الأشخاص التفكير الإستراتيجي دون إدراكهم لذلك، ويمتلك العديد من المنجزين البارزين إدراكا فطريا للعناصر الأساسية للإستراتيجية. فالتفكير الإستراتيجي غالبا ما يكون عملية غير مقصودة وفي هذه الحالة يسمى بالتفكير الإستراتيجي الضمني. وعلى العكس يمكن أن يكون التفكير الإستراتيجي متعمدا أو صريحا. وقد يُستعمل التفكير الإستراتيجي في مختلف مجالات النشاط فضلا عن الأنشطة الاقتصادية (White, 2004, p.46).

ويتميز التفكير الإستراتيجي بالخصائص التالية: (White, 2004, p.47)

- **منظور الأنظمة (systems perspective):** حيث يتطلب التفكير الإستراتيجي توجها نحو الكل بدل التركيز على الجزء؛
- **التركيز على القصد (Intent-focused):** يتضمن التفكير الإستراتيجي وجود غاية فهو محدد الاتجاه والهدف، كما يتجلى في شكل عملية اكتشاف أو تعلّم تأخذ وقتها لتكتمل، هذا إن اكتملت، ولا يمكن تجنب حدوث بعض التأخير في تحقيق الأهداف، وهو بذلك يشبه كتابة قصة؛

- تشجيع التفكير الآني (Thinking in real-time): يربط المفكرون استراتيجيا الماضي بالحاضر والمستقبل، فالتفكير الإستراتيجي عملية قراءة ديناميكية لما يمكن أن يحصل في المستقبل انطلاقا من سلوك سابق؛

- القيام على الفرضيات (Hypothesis-driven): تربط هذه الخاصية التفكير الإستراتيجي بالأسلوب العلمي. فمن الضروري وضع فرضيات جديدة واختبارها وهي عملية متكررة لا نهاية لها. وبذلك يُعتبر التفكير الإستراتيجي إبداعيا من جهة في التكوين الذهني للفرضيات، وانتقادي أو تحليلي من جهة أخرى في إخضاع الفرضيات للاختبار؛

- الانتهاز الذكي (Intelligent opportunism): يجب أن يكون هناك حيز لممارسة الذكاء من طرف كل شخص في كل مكان في المنظمة، ويتطلب هذا حيزا لأجل تكييف الإستراتيجيات الحالية أو الجديدة يتسع لمثل هذه التبصرات الجديدة.

5-3-2- التخطيط الإستراتيجي: يمثل تعريف التخطيط الإستراتيجي إشكالا كما هو الحال بالنسبة للإستراتيجية، فأحيانا يُفترض أن كلاهما يعبر عن نفس الشيء، وأحيانا أخرى تضع الإستراتيجية الأهداف ويُظهر التخطيط كيفية تحقيق تلك الأهداف. وأوضح طريقة للتمييز بينهما هي بالحديث عن الإستراتيجية ك نطاق شامل للأسلوب، المنظور، الوضعية و الحيلة المعتمدة للمنافسة، لا كمجرد خطة.

يفترض التخطيط دائما الوجود المسبق للإستراتيجية، فمن المستحيل التخطيط دون وجود إستراتيجية واضحة، حيث أن الهدف من أي خطة هو تحقيق تلك الإستراتيجية. غير أن الإستراتيجية لا تعني بالضرورة التخطيط أو التخطيط بمفهومه المعتاد، ولكنها توفر الإطار الذي يمكن أن ينفذ فيه التخطيط بشكل ناجح. كما أنها لا تتطلب بالضرورة تطوير عملية تخطيط رسمية وقسم تخطيط منظم، فالمنظمة التي تتمتع بإستراتيجيين جيدين ليس عليها بالضرورة إنتاج وبشكل مقصود خطط إستراتيجية شاملة ومفصلة، بل قد تنتج خططا إستراتيجية ذات نطاق وظيفي محدود للغاية (White, 2004, p.p. 59-60).

يتميز التخطيط بالتحليل ويتطلب اهتماما حذرا بكيفية استخدام كل الموارد لأجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي ينبغي أن تحدّد بالتفصيل، كما يتطلب جمع البيانات المفصلة المتعلقة بتحقيق تلك الأهداف الإستراتيجية، حيث تعالج هذه البيانات لنتج خطة. فالتخطيط يتعلق ب: (White, 2004, p.60)

- إعداد خطط وظيفية منفصلة؛

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

- تفصيل الخطة لتناسب مع المستويات الدنيا للمنظمة عندما يكون ذلك ضرورياً؛
- آفاق التخطيط، أي الفترة الزمنية التي ينبغي أن تتحقق فيها الأهداف، حيث يتم تقسيم معظم الخطط إلى خطط قصيرة الأجل، فصلية أو سنوية.

ويُفهم هنا أن التخطيط الإستراتيجي يتضمن استخدام أساليب تخطيط رسمية بما في ذلك وضع خطط واضحة بمجموعة كاملة من الأهداف وتطبيق هذه الخطط على كل الوحدات والمجالات الوظيفية للمنظمة وعلى جميع المستويات، حيث ينصب التركيز على الشمولية. فلكل أجزاء المنظمة دور محدد بعناية تؤديه في تنفيذ هذه الخطط.

ما هو الهدف الرئيسي من التخطيط؟ هذا الهدف له تأثير عميق على طبيعة الإستراتيجية. حيث يمكن أن يأخذ التخطيط اتجاهاً: (White, 2004, p.60)

- **التحفظ:** أي هذا ما يمكن القيام به وذلك انطلاقاً من قيود الموارد المتاحة حالياً في المؤسسة، ويجب أن تتوفر لكل وحدة الموارد المطلوبة لتنفيذ الجزء الخاص بها من الخطة؛
- **الراديكالية:** الموجهة بصورة رئيسية نحو خلق موارد جديدة في محاولة لكسر القيود الحالية.

يتعلق التخطيط جزئياً بالأهداف، إعادة هيكلة الشركة وإعادة تشكيل بيئتها، وجزئياً باستعمال ما لديها بأكبر قدر من الفعالية، ومن الأفضل إيجاد التوازن بأن يتضمن التخطيط شيئاً من كلا الاتجاهين باحترام القيود الموجودة والرغبة في التحرر منها.

وبالتالي يمكن تعريف التخطيط كما عرفه White (2004) بأنه يتضمن: (White, 2004, p.p. 60-61)

- صياغة منهجية لخطط مكتوبة مترابطة بصورة منطقية وشاملة، تحديد جميع أعمال الإدارة الإستراتيجية المناسبة لتحقيق الغاية الإستراتيجية للمنظمة كما هو معبر عنه في أهدافها طويلة الأجل؛
- ترجمة هذه الخطط طويلة الأجل إلى خطط تشغيلية وإدارية قصيرة الأجل ويتضمن ذلك تنظيم الإجراءات اللازمة لتنفيذ المخططات طويلة الأجل في المدى القصير؛
- التحديد الدقيق للموارد اللازمة لتنفيذ تلك الإجراءات والكيفية الممكنة للحصول عليها؛
- عملية تخطيط مطورة بالكامل مع التواصل بتلك الخطط وتنفيذها ومراقبة تنفيذها مع إمكانية التعديل خلال فترة التنفيذ.

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

وكخلاصة للتمييز بين التفكير الإستراتيجي، الإدارة الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي، يمكن القول أن الإستراتيجية وبكل تغيراتها الكثيرة تعتبر مفهوما مفيدا، وأن التخطيط الإستراتيجي هو أداة مفيدة للمساعدة على تسيير المنظمة خاصة إذا كان من الممكن نشر الإستراتيجية والخطط الإستراتيجية بنجاح في جميع أنحاءها. كما أن التفكير والإدارة بشكل إستراتيجي تعتبر جوانب مهمة في مسؤوليات المديرين. وكل هذا جزء مما يلزم لإدارة المشاريع، فلا يكفي واحد منها فقط.

ومن الواضح أن توفر التفكير الإستراتيجي يؤدي بالضرورة إلى وضع خطط إستراتيجية وما إن توضع هذه الأخيرة يستلزم الأمر إدارة إستراتيجية لتؤدي هذه الخطط ثمارها ولتتحقق الأهداف. لكن وكما أشار العديد من المؤلفين، فإن الهدف في الواقع هو التفكير والإدارة بشكل إستراتيجي وليس الالتزام بالتخطيط الإستراتيجي بصورة عمياء فقط بغية التخطيط الإستراتيجي، أي أن هذا الأخير وسيلة وليس غاية. ومع ذلك، عندما يتعلق الأمر بتحديد مضمون الفروقات بين التفكير الإستراتيجي، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية نجد أن هناك تحفظ ملحوظ عند كل المؤلفين، لذلك سوف نتخذ هذه الفروقات على سبيل التنبية ولاجتتاب الخلط بين هذه المفاهيم: (Nickols, 2008, p. 7)

فحسب Nickols (2008) فإنه من المفيد عرض هذه المفاهيم على أنها مجموعة من المفاهيم "المتداخلة" كما هو مبين في الشكل رقم 05 أدناه.

الشكل رقم 05: المفاهيم المتداخلة المتعلقة بالإستراتيجية



المصدر: (Nickols, 2008, p. 7)



يظهر الشكل 05 أن التفكير الإستراتيجي يكتنف جميع المفاهيم الأخرى، وتمثل الإدارة الإستراتيجية الجهد المبذول لتجسيد وجني ثمار التفكير الإستراتيجي من خلال صياغة الإستراتيجية، التخطيط الإستراتيجي وتنفيذ الإستراتيجية.

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكننا استخلاص مايلي:

- يوجد اختلاف حول تحديد مفهوم الإستراتيجية وعلى الرغم من اختلاف صياغات التعاريف إلا أنه يمكن القول أن جميعها تتفق في كون الإستراتيجية تحديدا للأهداف على المدى الطويل والطريقة التي تتبعها المنظمة لتحقيق أهدافها المسطرة فضلا عن تخصيص الموارد وذلك من خلال الربط بين بيئتها الداخلية والخارجية؛

- للقرارات الإستراتيجية خصائص تميزها عن غيرها من القرارات التشغيلية؛

- تُصنّف الإستراتيجيات في ثلاثة مستويات هي: **إستراتيجية المنظمة الشاملة** التي تحدد مسار المنظمة ككل بتحديد مجالات العمل التي يتعين عليها المشاركة فيها من أجل تعظيم ربحيتها على المدى الطويل؛ **الإستراتيجية التنافسية على مستوى مجال النشاط** التي تحدد عوامل النجاح الأساسية للأنشطة التي حددتها إستراتيجية المنظمة على مستوى الأسواق الخاصة بكل نشاط، ويعني هذا عادة تحديد كيفية الحصول على ميزة تنافسية والأسواق الجديدة التي يمكن إنشاؤها؛ وأخيرا **الإستراتيجيات التشغيلية أو الوظيفية** التي توجّه لتحسين فعالية العمليات الأساسية داخل المنظمة لدعم إستراتيجية النشاط وإستراتيجية المنظمة بتحقيق التناسق بين القرارات التشغيلية والقرارات الإستراتيجية؛

- للإستراتيجية التنافسية ثلاث أنواع هي: **إستراتيجية الريادة في التكلفة** بتحقيق المنظمة لتكاليف منخفضة مقارنة بالمنافسين، **إستراتيجية التميز** بتقديم منتجات وخدمات فريدة ومتميزة، و**إستراتيجية التركيز** والمتمثلة في التركيز على شريحة معينة من العملاء وتكييف الإستراتيجية لخدمتهم وذلك إما بالتركيز على تقديم أدنى تكلفة على مستوى هذه الشريحة أو بالتركيز على التميز على مستوى هذا الجزء المستهدف من السوق. وتحاول كل منظمة بالطبع اختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي

## الفصل الأول: مدخل الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

ممکن، لكن هذا الاختيار يتوقف على مدى توافر متطلبات تنفيذ كل إستراتيجية من مهارات وموارد محددة وإجراءات تنظيمية ورقابية متنوعة؛

- الإدارة الإستراتيجية هي أي تصرف إداري يُتخذ لتحقيق الإستراتيجية وضمان استمرارية المؤسسة ونموها، وبالأخص لتحقيق الرؤية الناتجة عن تفكير إستراتيجي إبداعي؛

- يجب التمييز بين التفكير الإستراتيجي، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية كما يجب معرفة العلاقة بين هذه المفاهيم، فيجب توفر التفكير الإستراتيجي لتحقيق الإدارة الإستراتيجية التي تعمل على تجسيد الأفكار المتجددة الناتجة عن التفكير الإستراتيجي في شكل تصرفات إدارية لجنبي ثمار التفكير الإستراتيجي ولتتحقق الأهداف المسطرة وذلك من خلال صياغة الإستراتيجية، التخطيط الإستراتيجي وتنفيذ الإستراتيجية. أي أن التخطيط الإستراتيجي هو أداة لتحقيق الإدارة الإستراتيجية والتفكير الإستراتيجي.

# الفصل الثاني:

## محاسبة التسيير والإستراتيجية

### تمهيد

- 6- نشأة وتطور محاسبة التسيير
- 7- مفهوم محاسبة التسيير
- 8- محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية
- 9- الإستراتيجية في محاسبة التسيير
- 10- مراحل تطور الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية
- 11- محاسبة التسيير الإستراتيجية

### خلاصة الفصل

### تمهيد

شهد مجال محاسبة التسيير تغيرات كبيرة على مدار أكثر من قرن من الزمن، إلا أن أهم هذه التغيرات كانت منذ مطلع وإلى غاية منتصف سنوات الثمانينات، حيث عرفت الكتب المعاصرة لمحاسبة التسيير تغيرا ملحوظا في المصطلحات والمواضيع التي تتناولها (مثل: عوامل التكلفة، سلسلة القيمة ومحاسبة التسيير الإستراتيجية). ويعتبر Kaplan أحد أهم المشجعين لهذا التغير، حيث كانت المقالات<sup>26</sup> التي كتبها في مطلع سنوات 1980 والكتاب<sup>27</sup> الذي كتبه مع Johnson سنة (1987) محفزات رئيسية للتغير الجوهرى المرتبط بالدور والوظيفة المرتقبة لمحاسبة التسيير. فقد أكد Kaplan و Johnson (1987) أن محاسبة التسيير التقليدية لم تعد تتماشى مع متطلبات المنظمات المعاصرة لكونها تهتم أساسا بتوفير المعلومات لغرض إعداد القوائم المالية ونظرا لتوجهها قصير المدى (Durden, 2004, p.1 ; Collier, 2012, p.355). وذكر أن هذه الأنظمة تهمل توجه المنظمة الطويل الأجل وقابليتها العامة للنمو، كما أنها تتجه إلى تشجيع المسيرين على التركيز المفرط على الأداء المالي قصير الأجل. وقد تطرقت الأدبيات إلى مشاكل أنظمة محاسبة التسيير التقليدية على نطاق واسع، فعلى سبيل المثال، لم تعرف العديد من تقنيات وأساليب محاسبة التسيير (مثل التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات) أي تغيير منذ مطلع سنوات 1920 إلى بداية الثمانينات مما جعلها لا تتلاءم مع بيئة المنظمات التي شهدت تطورا (Kaplan, 1984 ; Johnson and Kaplan, 1987).

وبعدما تطرقنا في الفصل السابق إلى مفهوم الإستراتيجية، سنحاول في هذا الفصل الوقوف على العلاقة بينها وبين محاسبة التسيير وكيف تطورت هذه الأخيرة إلى أن أصبحت تسمى بمحاسبة التسيير الإستراتيجية. وذلك من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- 1- نشأة وتطور محاسبة التسيير؛
- 2- مفهوم محاسبة التسيير؛
- 3- محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية؛
- 4- الإستراتيجية في محاسبة التسيير؛
- 5- مراحل تطور الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية؛
- 6- محاسبة التسيير الإستراتيجية.

<sup>26</sup> Kaplan (1983، 1984)

<sup>27</sup> الكتاب يحمل عنوان "Relevance lost: the Rise and Fall of Management Accounting"

### 1- نشأة وتطور محاسبة التسيير

كان توجه المؤسسات بعد الثورة الصناعية نحو نمطية المنتجات أي إنتاج منتج واحد نمطي. ويعد نموذج « T » الخاص بالسيارات لـ FORD<sup>28</sup> أفضل مثال على ذلك حيث كان نموذجا فريدا من نوعه ويتمتع برواج كبير في السوق. وبما أن هذه المؤسسات كانت تنشط في ظل بيئة مستقرة، لم تكن بحاجة للمحاسبة التحليلية لأن المحاسبة المالية وجمع الأعباء حسب الوظائف كان كافيا لتزويدها بالمعلومات الضرورية لتسييرها، كما أن النفقات العامة (الإدارة، البحث والتطوير، الطرق والأساليب، الدراسات التجارية) لم تكن تمثل إلا جزءا ضئيلا من مجموع الأعباء (Burlaud et Simon, 2000, p.12).

لكن أتمتة الإنتاج التي تبعت الثورة الصناعية أدت إلى كبر حجم العمليات الإنتاجية وتعقيدها، حيث أصبحت تتطلب توظيف عدد أكبر من الأفراد ورؤوس أموال كبيرة لتمويل الآلات، مما جعل المحاسبة المالية غير كافية لوحدها لتسيير المؤسسة. وقد أشار مؤرخو المحاسبة إلى أن ارتفاع عدد الشركات التي أدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة تسبب في زيادة الاهتمام بما يسمى بمحاسبة التكاليف (الممهدة "لمحاسبة التسيير")<sup>29</sup> لأجل تحديد تكلفة المنتجات وممارسة الرقابة من طرف المسيرين في غياب الملاك. وانعكاسا لذلك كانت التسمية الأولى لمحاسبي التسيير هي "محاسبي التكلفة" وتمثل عملهم في فهم الأعمال على المستوى التقني وكانت لهم القدرة على تقديم النصح للمسيرين غير الماليين فيما يتعلق بالقرارات التشغيلية. فمحاسبة التكاليف كانت تهتم بتحديد تكلفة الشيء، سواء كان منتوجا، نشاطا، قسما في المنظمة أو جزءا من السوق (Collier, 2012, p.8 ; Collier, 2003, p.6).

ومن هنا واستجابة لهذه التغيرات التي حدثت في البيئة الاقتصادية ظهرت وتطورت طرق التسيير التaylorي في الفترة الممتدة بين 1850 و 1910 خاصة في الصناعات الأمريكية. وفي سنة 1907 تحديدا أوجد Donaldson Brown مساعد Pierre Du Pont Nemours الصيغة التي تربط بين معدل العائد على الاستثمار (Return On Investment : ROI)، معدل ربحية الاستغلال ومعدل دوران رأس المال وبذلك

<sup>28</sup> تم إطلاق نموذج « T » سنة 1908.

<sup>29</sup> تعتمد المراجع الأنجلوساكسونية مصطلح محاسبة التكاليف (cost accounting) أو مصطلح محاسبة التسيير (management accounting)، أما في فرنسا فقد عرف المصطلح تطورا عبر الزمن حيث كانت تسمى بالمحاسبة الصناعية (comptabilité industrielle) ثم المحاسبة الداخلية (comptabilité interne) ثم سميت بالمحاسبة التحليلية (comptabilité analytique) وهو المصطلح الذي اعتمده المخطط المحاسبي العام الفرنسي 1982، كما سميت بالمحاسبة التحليلية للاستغلال (comptabilité analytique d'exploitation) وبعدها تحليل التكاليف (analyse des couts) و كذلك تحليل ومراقبة التكاليف (analyse et contrôle des couts) وأخيرا محاسبة التسيير (comptabilité de gestion). وفي المراجع الألمانية نجد مصطلح « Kostenrechnung » والذي يعني حساب التكاليف (Burlaud et Simon, 2000, p. 3).

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

جمعت لأول مرة الأنواع المختلفة للمحاسبة التي استعملت حتى ذلك الوقت بطريقة منفصلة (محاسبة رأس المال، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف) في نموذج موحد، شامل ومتناسق وكونت صورة اقتصادية كاملة عن المؤسسة وهكذا تم إنشاء البناء المتكامل "محاسبة مالية- محاسبة تحليلية - مراقبة العمليات من خلال التكاليف- مراقبة الاستثمارات من خلال الربحية " والذي يعتبر صالحا اليوم كقاعدة لتسيير المؤسسة وكذلك لمراقبة التسيير .

وقد أنهى ابتكار Donaldson Brown سلسلة طويلة للابتكارات كانت بدايتها سنة 1902 تحت إشراف الإخوة Du Pont ، كما أنهم أدخلوا وبنجاح تخصيص التكاليف غير المباشرة لحساب التكاليف الكلية للمنتجات، تقييد الأصول بتكلفة الاقتناء ومعدل مردودية رأس المال المستثمر في كل قسم. وقد استوحى الإخوة Du Pont ومساعدتهم خلال هذا العمل دروسا كثيرة من رجل كان بمثابة زميل في Johnson and Lorino Steel Company، يدعى Frederick Taylor والذي يُعتبر أحد رواد مراقبة التسيير الصناعية، حيث طور المحاسبة التحليلية، قياس الوقت (Le chronométrage)، متابعة ساعات عمل اليد العاملة المباشرة، المعايير (Standards)، تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس ساعات عمل اليد العاملة المباشرة أو ساعات عمل الآلة، تسيير المخزون والمواد، الأجر وذلك منذ سنوات 1889 حتى 1895، كما أنه مارس تأثيرا كبيرا على أنظمة التسيير، ليس على Du Pont Nemours فقط وإنما كذلك على General Motors التي كانت في أحد الأوقات فرعا لـ Du Pont Nemours وعلى General Electric أين أُخذ مفهوم التكلفة المعيارية وعُمم استيحاءا من دروس Taylor.

صحيح أن كل ما سبق ذكره يعتبر من التاريخ القديم لكنه يهمننا لأن الأدوات المستعملة اليوم في مراقبة التسيير تحمل أثر جذورها التاريخية، إذ أنها تعكس طبيعة المحيط الذي نشأت فيه ووجدت لأجله. أي الصناعة الكبرى التي ظهرت بين 1880 و 1910 م. وبذلك فمن غير البديهي أن تتلاءم مع احتياجات مؤسسات 1980- 2010 م إلا إذا أخذنا بفرضية استقرار الصناعة وعدم تغييرها طوال قرن كامل، فالنظام التaylorي نشأ في ظل بيئة لها خصائصها (Lorino, 1991, p.p. 7-9) .

لكن وبعد أزمة الثلاثينات وفي أوروبا في الخمسينات، أعطت المنافسة وتتنوع المنتجات صورة جديدة للصناعة ولنظام المعلومات الذي تحتاجه المؤسسة، حيث تم الانتقال من المؤسسة ذات المنتج النمطي إلى المؤسسات متعددة المنتجات والأسواق (Burlaud et Simon, 2000, p.12).

وبذلك انتهت مدة صلاحية قواعد النموذج التايلوري، كما أكد المؤلفون أمثال Chandler (1990) أن الهيكل الجديدة للمنظمات التي ظهرت في القرن العشرين -المنظمات متعددة الأقسام، التكتلات والشركات متعددة الجنسيات- أحدثت زيادة في الطلب على المحاسبة بما في ذلك تقييم أداء الأقسام والميزانيات التقديرية. كما ساد اعتقاد أن مطالب الحكومة لمعلومات حول التكاليف أثناء الحربين العالميتين أدت إلى تطورات في محاسبة التكاليف<sup>30</sup> التي تختص بتحديد تكلفة شيء ما سواء كان منتوجا، نشاطا، قسما من المنظمة أو جزءا من السوق، كان سببها متطلبات الحكومة للمعلومات حول التكاليف خلال الحربين العالميتين، ولم يصبح مصطلح "محاسبة التسيير" مستعملا إلا بعد الحرب العالمية الثانية<sup>31</sup> (Collier, 2003, p.7 ; Collier, 2012, p.9).

وقد تتبع Johnson و Kaplan (1987) في كتابهما<sup>32</sup> تطور محاسبة التسيير من جذورها في الثورة الصناعية بدعمها لأنواع من الصناعات مثل النسيج، تحويل الفولاذ، النقل والتوزيع. حيث كانت هذه الأنظمة تهتم بتقييم كفاءة العمليات الداخلية بدلا من قياس ربحية المنظمة، وإنتاج تقارير مالية باستعمال نظام يقوم على معاملات منفصلة لإعداد التقارير عن الأداء المالي. وذكر Kaplan و Johnson (1987، ص.12) "أن ممارسات محاسبة التسيير المستعملة وقتها ظهرت خلال سنة 1925. ولم يكن من الضروري في تلك الفترة حساب تكلفة منتجات مختلفة لأن أصناف المنتجات كانت متجانسة، لكن Kaplan و Johnson (1987) وصفا كيف حاولت المؤسسات الصناعية تحسين أدائها من خلال اقتصاديات الحجم بزيادة حجم المخرجات لتخفيض تكلفة الوحدة، مما أدى إلى الاهتمام بقياس كفاءة العمليات الإنتاجية. ومع مرور الوقت، تنوعت أصناف منتجات المؤسسات استجابة لطلبات السوق وبذلك سعت المؤسسات لتحقيق وفورات الحجم من خلال إنتاج منتوجين أو أكثر في منشأة واحدة، مما أدى إلى الحاجة لمعلومات أفضل عن كيفية مساهمة المزيج التسويقي في تحسين الأرباح الإجمالية للمؤسسة. وقد ذكر Kaplan و Johnson (1987، ص.4) كيف "يجب أن يوفر نظام محاسبة التسيير معلومات دقيقة في الوقت المناسب لتسهيل جهود الرقابة على

<sup>30</sup> يُعتقد أن أول كتاب في محاسبة التكاليف كان « Factory Accounts » لـ Garcke و Fell والذي تم نشره سنة 1897.

<sup>31</sup> من الناحية التاريخية يمكن القول أن محاسبة التكاليف ظهرت قبل محاسبة التسيير وفقا لـ Kaplan (1984) وتحولت محاسبة التكاليف إلى محاسبة التسيير في الفترة الممتدة من 1945 إلى سنوات الستينات (Langfield, 2008, p. 207). وبما ان محاسبة التسيير (التقليدية) ركزت على المعلومات المالية، دون أن تتضمن البيئة الإقتصادية التي يتم فيها اتخاذ القرارات وتنفيذها، تحولت بعدها محاسبة التسيير إلى محاسبة التسيير الإستراتيجية وذلك بإدراج المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الإقتصادية لأجل تنفيذ إستراتيجية المنظمة (Ramljak and Rogosic, no publication date, p.01).

<sup>32</sup> H. T. Johnson, R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

التكاليف، قياس وتحسين الإنتاجية وابتكار عمليات إنتاجية محسنة. إضافة إلى تسجيله لتكاليف المنتجات بشكل دقيق يمكّن من اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير، إنتاج منتجات جديدة، التخلي عن المنتجات المهملة ومواجهة المنتجات المنافسة" (Collier, 2012, p.p. 8-9).

وقد ميّز Vatter (1950)<sup>33</sup> بين حاجات المسيرين وحاجات الأطراف الخارجيين للمعلومات وأكد أن حصول المسيرين على بيانات أقل دقة وبشكل سريع أفضل من الحصول على معلومات كاملة ولكنها متأخرة. ولقد ذكر Kaplan و Johnson (1987، ص.161) "أن المنظمات التي تتمتع بإمكانية الوصول لأبعد قوة حسابية... نادرا ما تميز بين المعلومات اللازمة فورا للرقابة الإدارية والمعلومات المؤقّرة بشكل دوري لتلخيص القوائم المالية." وأشار أن التطورات في نظرية المحاسبة خلال العقود الأولى للقرن العشرين جاءت من طرف الأكاديميين الذين "ركزوا على نماذج اتخاذ قرار بسيطة في مؤسسات بسيطة جدا- تلك التي تنتج منتوجا واحدا أو عددا قليلا فقط من المنتجات، بمرحلة إنتاجية واحدة عادة - حيث طوروا أفكارهم اعتمادا على المنطق والاستنتاج. ولم يحاولوا دراسة المشاكل التي يواجهها فعلا مسيرو المنظمات التي تنتج مئات أو آلاف المنتجات بعمليات إنتاجية معقدة" (ص.175). واستنتجا أنه "من غير المفاجئ في هذه الحالة أن تقدم أنظمة محاسبة التسيير السائدة وقتها منافع قليلة للمنظمة. ففي بعض الحالات، لا تمنع المعلومات التي توفرها هذه الأنظمة اتخاذ المسيرين لقرارات جيدة فقط، بل يمكنها في الحقيقة أن تشجع القرارات السيئة." (ص.177)

كما ذكر Kaplan و Johnson (1987) كيف أن المنافسة العالمية التي حدثت منذ سنوات الثمانينات تركت محاسبة التسيير متخلفة من حيث منفعتها في اتخاذ القرار. وأن ظهور الأنظمة الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المناسب، التصنيع المتكامل باستعمال الكمبيوتر، قصر دورات حياة المنتجات وانخفاض المؤسسات الصناعية وتزايد المؤسسات الخدمائية أدى إلى ظهور الحاجة إلى "معرفة دقيقة بتكاليف المنتجات، رقابة ممتازة للتكاليف ومقاييس أداء محكمة" (ص.220). وأن "التحدي في البيئة التنافسية هو تطوير مداخل حديثة وأكثر مرونة لتصميم أنظمة فعالة لمحاسبة التكاليف، المراقبة الإدارية وقياس الأداء" (ص.224).

<sup>33</sup> مرجع مذكور في (Collier, 2012, p. 09)



وبذلك كانت هناك عدة تغيرات عرفتها محاسبة التسيير منذ نشر كتاب « *Relevance lost* » سنة 1987 وكذلك نتيجة للتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الإقتصادية، حيث انتقلت محاسبة التسيير من اهتمامها التقليدي الضيق بمجموعة من الأرقام إلى دمج مسائل أوسع لقياس وتسيير الأداء. فمحاسبة التسيير الآن تهتم في مختلف المنظمات بما يلي وبدرجات متفاوتة: (Collier, 2012, p.p. 9-10)

- الإدارة على أساس القيمة؛
- قياس الأداء غير المالي؛
- التركيز على العمليات أو الأنشطة الأفقية بدلا من التقارير الهرمية على أساس المسؤوليات الإدارية الفردية؛
- إدارة الجودة والإدارة البيئية؛
- المسائل الإستراتيجية بعيدا عن حدود المنظمة والدورة السنوية لإعداد التقارير؛
- التركيز على أساليب الإنتاج التي تعمل على تخفيض الهدر وتحديد وإلغاء الممارسات المحاسبية المسرفة والتي لها مساهمة ضعيفة في اتخاذ القرارات الإدارية.

### 2- مفهوم محاسبة التسيير

على خلاف المحاسبة المالية تعمل محاسبة التسيير على إعداد تقارير للإدارة أي أنها توفر معلومات تتعلق باتخاذ القرارات الإدارية، لذلك فإن محاسبة التسيير تكون أكثر تفصيلا ويحتمل أن تكون أكثر تنوعا من المحاسبة المالية لأنها ينبغي أن توفر معلومات خاصة عوضا عن إتباع المعايير العامة لإعداد التقارير التي تكون ذات طابع إلزامي في مختلف أنواع المنظمات. وهذا لا يعني أن كل تقارير محاسبة التسيير خاصة، إذ أن هناك تقارير روتينية<sup>34</sup> وأخرى غير روتينية<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> المعلومات الروتينية: تتعلق بربحية (مردودية) أجزاء مختلفة من الأعمال التجارية مثل: المنتجات، الخدمات، العملاء، قنوات التوزيع، التأكيد أن الأنشطة التي لها مردودية فقط هي التي يتم إنجازها، كما أن هذه المعلومات ضرورية لاتخاذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد، المزيج الإنتاجي، التوقف عن الإنتاج وتحديد أسعار البيع. (Drury, 2001, p.15)

<sup>35</sup> المعلومات غير الروتينية: ضرورية للقرارات الإستراتيجية والتي تتعلق مثلا بتطوير أو إنتاج منتج أو خدمة جديدة، الاستثمار في مصنع جديد وتجهيزات جديدة والتفاوضات طويلة الأجل مع العملاء والموردين. (Drury, 2001, p.15)

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

وقد وردت عدة تعريفات لمحاسبة التسيير وبصياغات مختلفة من طرف الباحثين في هذا المجال كل حسب أسلوبه، وفيما يلي نذكر بعضا منها:

حسب Hilton (2005، ص. 4) فإن محاسبة التسيير هي: "عملية تحديد، قياس، تحليل، تفسير، وإيصال المعلومات لتحقيق أهداف المنظمة. ومحاسبة التسيير هي جزء من العملية الإدارية ويعتبر القائمون بها طرف إستراتيجي هام في الفريق الإداري للمنظمة." كما ذكر Hilton (2005) أن محاسبة التسيير جزء هام من نظام المعلومات الإداري لأي منظمة ولها خمسة أهداف هي: (أ) توفير المعلومات لاتخاذ القرارات والتخطيط، والمساهمة المسبقة في عمليات اتخاذ القرار والتخطيط كجزء من فريق الإدارة؛ (ب) مساعدة المسيرين في إدارة ومراقبة العمليات؛ (ج) تحفيز المسيرين والموظفين الآخرين على توجيه مجهوداتهم نحو تحقيق أهداف المنظمة؛ (د) قياس أداء الأنشطة، الوحدات الفرعية، المسيرين والموظفين الآخرين داخل المنظمة؛ (هـ) تقييم الوضعية التنافسية للمنظمة والعمل مع مسيرين آخرين لضمان تنافسية المنظمة في قطاعها على المدى الطويل (Hilton, 2005, p.p. 4-29).

وأورد معهد محاسبي التسيير<sup>36</sup> (IMA) (2010) التعريف التالي: "محاسبة التسيير هي دور البناء الداخلي لممهني المحاسبة والمالية الذين يعملون داخل المنظمات. حيث يشارك هؤلاء في تصميم وتقييم عمليات المؤسسة، التنبؤ ووضع الميزانيات، تنفيذ ومراقبة الضوابط الداخلية وكذلك تحليل، توليف (تركيب) وتجميع المعلومات للمساعدة في الوصول إلى القيمة الاقتصادية."<sup>37</sup> (Eldenburg and Wolcott, 2011, p.p.8-9) ومن خلال تعريف محاسبة التسيير حدد معهد محاسبي التسيير الأنشطة الأساسية التي تتضمنها محاسبة التسيير فيما يلي: (Collier, 2012, p.9)

- المشاركة في عملية التخطيط على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي، بما في ذلك وضع السياسات وإعداد الميزانيات التقديرية؛
- بدء وتقديم التوجيه للقرارات الإدارية، بما في ذلك توليد، تحليل وعرض المعلومات المناسبة؛
- المساهمة في مراقبة الأداء والتحكم فيه من خلال توفير التقارير التي تتضمن المقارنة بين الأداء الفعلي والمقدر وتحليل وتفسير الانحرافات.

<sup>36</sup> Institute of Management Accountants

<sup>37</sup> IMA, *About Management Accounting*, available at [www.imanet.org/about\\_management.asp](http://www.imanet.org/about_management.asp) (accessed January 17, 2010).

ويعرّف Atkinson وآخرون (2012) محاسبة التسيير على أنها "عملية تزويد المسيرين والموظفين داخل المنظمة بالمعلومات الملائمة، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك لأجل اتخاذ القرارات، تخصيص الموارد، رقابة، تقييم ومكافأة الأداء." (Atkinson et al., 2012, p.26)

وعلى الرغم من الاختلاف بين الباحثين المختصين في صياغة التعاريف لمحاسبة التسيير إلا أن هناك اتفاق ظاهر وواضح حول الهدف المتمثل في توفير مختلف المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لمساعدة المسيرين في اتخاذ قراراتهم الإدارية بل والمساهمة في ذلك في إطار تنفيذ الإستراتيجية المخططة وتحقيق الأهداف المسطرة على مستوى كل المراحل -تخطيط، تنفيذ، مراقبة وتقييم-.

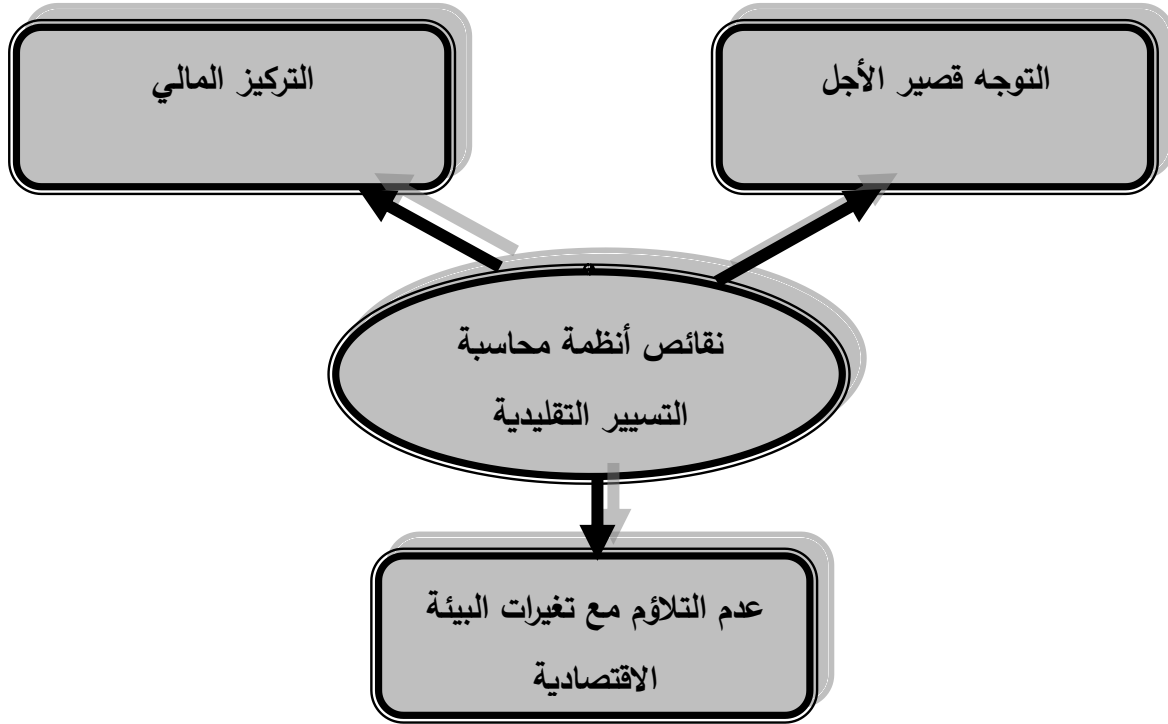
### 3- محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية

خلال العشرين سنة الأخيرة من القرن العشرين أصبحت المواضيع والممارسات التي تشملها محاسبة التسيير ودورها داخل المنظمات موضوع تدقيق أكاديمي هام.<sup>38</sup> تطور هذا التدقيق بشكل واسع باتباع تأكيد Kaplan (1984) على أن معظم المنظمات لا تقيس المؤشرات الملائمة للأداء وأن المسيرين كانوا يركزون كثيرا على مقاييس مالية بسيطة، إجمالية وقصيرة المدى. وقد تم إثبات أنه على الرغم من تغير البيئة الإقتصادية والتنافسية إلا أن معظم تقنيات محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير المطبقة في تلك الحقبة الزمنية تم تطويرها في بداية سنوات العشرينات. وبشكل عام، قيل أنه تم إجراء تحديثات صغيرة فقط على تصميم وتطبيق أنظمة محاسبة التسيير، إضافة إلى أن التركيز الكبير لتلك الأنظمة كان على الرقابة المالية. وقد لخص Durden (2004) محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية في ثلاث نقاط هي: عدم تلاؤمها مع تغيرات البيئة الإقتصادية، تركيزها المالي وتوجهها قصير الأجل (Durden, 2004, p. 39). وهذا ما يوضحه الشكل رقم 06:

<sup>38</sup> مثل دراسات: Kaplan، 1984، Howell و Soucy، 1987، Kaplan و Johnson، 1987، Vollman، 1987، Dent، 1990، 1990؛

Kaplan، 1990، Lord، 1996، Chenhall، 2003، المراجع مذكورة في (Durden، 2004، p. 39)

الشكل رقم 06: محدودية أنظمة محاسبة التسيير التقليدية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (Durden, 2004, p. 39)

### 3-1- عدم التلاؤم مع تغيرات البيئة الاقتصادية

يمكن القول أن أنظمة محاسبة التسيير التقليدية في كثير من الأحيان لا تتوافق بشكل مناسب مع احتياجات المنظمات التي تنشط في بيئة الأعمال الاقتصادية المعاصرة. حيث أنها تهمل عناصر مهمة في البيئة الاقتصادية التي تطورت وتغيرت بشكل ملحوظ بمرور الوقت. حيث تتميز هذه البيئة بتحولات معتبرة من حيث هيكله ووظيفة المنظمات مع قلة التركيز على الهياكل الهرمية. علاوة على ذلك، عرفت ممارسة الإدارة تغيرا ملحوظا وأصبحت الأسواق أكثر عالمية وتحررا مع ظهور الشركات التي تنشط وتنافس عبر عدة دول مما يجب أن يؤدي إلى تغير ممارسات محاسبة التسيير. كما تتضمن التغيرات ظهور أنظمة الإنتاج بكمية قليلة (Lean production systems)، فرق العمل المستقلة وحلقات الجودة. وعموما فقد تم التأكيد على أن المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ينبغي أن تكون أكثر استجابة وتوافقا مع احتياجات المنظمات المعاصرة (Durden, 2004, p.p. 39- 40).

### 3-2- التركيز المالي

يوضح التعريف التالي لمحاسبة التسيير الذي قَدّم سنة 1981 من طرف الجمعية القومية للمحاسبين NAA<sup>39</sup> المبادئ التي قامت عليها محاسبة التسيير في مطلع سنوات الثمانينات:

"محاسبة التسيير هي عملية تحديد، قياس، تجميع، تحليل، تحضير، تفسير وإيصال المعلومات المالية المستعملة من طرف الإدارة في التخطيط، التقييم والمراقبة داخل المنظمة..." (Durden, 2004, p. 40).

يتمثل التوجه الرئيسي لهذا التعريف في جمع وترتيب المعلومات المالية لتسهيل الرقابة، لذلك، يمكن القول أن تركيز محاسبة التسيير آنذاك كان ضيقا نسبيا حيث انحصرت على المعلومات المالية فقط لمقابلة احتياجات المسيرين. ولم يتضمن التعريف أي اعتراف صريح أو ضمني لاستعمال المعلومات غير المالية في سياق محاسبة التسيير. إضافة إلى أنه في حين يبدو أن المراقبة جزء مهم في التعريف، إلا أنه لم ترد أي إشارة لكيفية ارتباط ذلك باستراتيجيات وأهداف المنظمة. فعلى سبيل المثال، لا توجد أي إشارة في التعريف للبيئة الخارجية للمنظمة وتأثيرها على معلومات محاسبة التسيير المطلوبة أو كيف يمكن استعمال هذه المعلومات لتحسين أداء المؤسسة على المدى الطويل. ويبدو ضمنا أن التركيز العام لمحاسبة التسيير تم توجيهه من حيث التصميم الضيق لنموذج الرقابة، أين يكون التركيز على حساب المعايير والميزانيات والانحرافات الناتجة. والمهم، يمكن القول أن التعريف الوارد أعلاه يحصر مجال محاسبة التسيير في المراقبة المالية (Durden, 2004, p. 40)؛

### 3-3- التوجه قصير الأجل

فصّل Kaplan (1984) في عدد معتبر من نقائص أنظمة محاسبة التسيير بناء على مجموعة من التعاريف مثل التعريف الذي قَدّمته NAA (1981). وقد كان توجهه الرئيسي أن تلك الأنظمة شجعت المسيرين على التركيز المفرط على الأداء المالي قصير الأجل، وفي هذا الصدد قال: "إن قدرة المؤسسة أو القسم على زيادة الأرباح المسجلة بينما تضحي بالصحة الاقتصادية للمؤسسة على المدى الطويل يعتبر نقطة ضعف أساسية في النموذج المحاسبي" (Kaplan, 1984, p. 411).

وقد حدد Kaplan (1984) ثلاث سلوكيات إدارية رأى أنها نتجت عن التركيز على الأرباح قصيرة الأجل. أولها، نقص استعمال الأعراف والقواعد المحاسبية التي شجعت المسيرين على صياغة (أو نمذجة) ممارسة محاسبة داخلية اعتمادا على قواعد التقارير الخارجية. وفي هذا الصدد قال Kaplan: "تستعمل المؤسسات الأعراف المحاسبية لأجل التخطيط والرقابة، لا لأنها تدعم إستراتيجية المنظمة بل لأنها اختيرت

<sup>39</sup> National Association of Accountants

عن طريق عملية سياسية خارجية من طرف المنظمين" (Kaplan, 1984, p.410). وبالمثل أشار Johnson و Kaplan (1987) أن محاسبة التسيير أصبحت خاضعة لاحتياجات ومتطلبات المحاسبة المالية. ومن هذه الناحية، أشارا إلى أن المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير لأغراض التسيير الداخلي لا تختلف عن تلك التي توفرها للإفصاح الخارجي. كما قام Drury و Tayles (1997)<sup>40</sup> باستقصاء حول المؤسسات الصناعية بالمملكة المتحدة بهدف جمع المعلومات عن ممارسة محاسبة التسيير وعلاقتها بالإفصاح الخارجي وقد دعمت النتائج التي توصلوا إليها وجهة نظر Kaplan (1984) و Johnson و Kaplan (1987) بأن المؤسسات تستعمل نفس المعلومات في كل من التقارير الداخلية والخارجية.

يتمثل السلوك الثاني الذي ذكره Kaplan (1984) في ريادة الأعمال المالية، وهذا عندما يحقق المديرون أرباحا مرتفعة في المدى القصير باستعمال صفقات مالية (مثل عمليات الاندماج والاقتراء) التي قد لا تخلق قيمة طويلة المدى للمؤسسة. أما العامل الأخير فيتمثل في السلوك الإداري الانتهازي قصير الأجل من خلال مثلا تخفيض الإنفاق على الاستثمارات المتحفظة وغير الملموسة لتضخيم الأرباح قصيرة الأجل. وقد أشار Kaplan (1984) إلى أسباب مختلفة قد تفسر تركيز المديرين المفرط على المدى القصير وسلوك المضاربة. وتتضمن هذه الأسباب عدة عوامل منها قضاء المديرين على المتوسط لفترة عمل قصيرة في مؤسسة واحدة (بدلا من قضاء كامل الحياة المهنية في نفس المؤسسة)، الاستعمال الكبير لخطط المكافآت التنفيذية التي تركز على الأداء السنوي، المزيد من المنافسة العالمية القوية بدلا من الأسواق المستقرة والتي يمكن التنبؤ بها، منظمات أكبر حجما قد تكون فيها أمثلة الإجراءات على المدى القصير أقل وضوحا منها في المؤسسات الصغيرة، وتخفيض متوسط الوقت بين ترقية المديرين إذا ما قورن بالممارسة التاريخية. وقد اقترح Kaplan (1984) بأنه ينبغي تعديل أنظمة محاسبة التسيير لتتضمن مقاييس أداء تساعد على التنبؤ وتشجع المديرين على التركيز إلى حد كبير على الربحية المستقبلية، مثل تجديد المنتج، إرضاء العميل ومهارات ومعنويات العمال، حيث قال:

"إن مقاييس الأداء المالي كربحية القسم مثلا تعطي فكرة خاطئة عن الموضوعية والدقة، لكن من السهل نسبيا استغلال هذه المقاييس بطرق لا تعمل على تحسين الوضعية التنافسية للمؤسسة على المدى الطويل، وأصبحت نقطة تركيز السلوك الانتهازي لمديري الأقسام... ولذلك ربما هناك حاجة لأنظمة تقييم أداء أكثر غموضا وأقل دقة" (Kaplan, 1984, p.415).

<sup>40</sup> مرجع مذكور في (Durdin, 2004, p. 41)

وكخلاصة، فقد تم تأكيد أنه ينبغي على محاسبي التسيير (المحاسبين الإداريين) جمع مجموعة أوسع من المعلومات المالية وغير المالية والتي ترتبط بشكل وثيق بتحقيق الربحية على المدى الطويل والأهداف الإستراتيجية (Durden, 2004, p.p. 41-42).

### 4- الإستراتيجية في محاسبة التسيير

ظهرت عدة كتابات أدبية خلال سنوات الثمانينات<sup>41</sup> تنادي بحاجة محاسبة التسيير لأن تصبح إستراتيجية أكثر من حيث تركيزها. وكانت هناك دعوة لتبني تقنيات، أساليب ومداخل مستحدثة لمحاسبة التسيير تساعد المنظمات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، هذه الدعوة اتبعت بشكل كبير انتقادات Kaplan (1983، 1984) لممارسات محاسبة التسيير التقليدية التي اعتبرها غير ملائمة لاحتياجات المنظمات المعاصرة (عبد العظيم، 2005، ص. 2؛ Durden, 2004, p. 38).

ولقد استمر الجدل حول نطاق ودور محاسبة التسيير وأصبح هذا الموضوع مجال نقاش أكاديمي واسع كتب حوله العديد من المؤلفين.<sup>42</sup> وانتقدت أنظمة محاسبة التسيير بشكل خاص بكونها لا تعكس دائما تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة التي تتميز على سبيل المثال بتكنولوجيات التصنيع العالية، تمكين كبير للعمال والهيكل التنظيمية المفلطحة للمنظمات. ويبدو هذا الانتقاد ملائما أكثر في الوقت الحالي مع الدور المتنامي للمنظمات المتشابكة أو التي لا حدود لها، كما تمت الإشارة إلى أن التركيز يجب أن يكون على الجزء "الإداري" من "محاسبة التسيير" وأن حدودها قد تحتاج للتمديد لتتجاوز المفاهيم التقليدية للرقابة التنظيمية.

واستجابة للانتقادات المتعددة لمحاسبة التسيير، انصب اهتمام كبير على تطوير أنظمة تركز بشكل صريح على المعلومات في سياق استراتيجيات المنظمة وأهدافها طويلة الأجل. واعتبرت هذه الأنظمة كوسائل لتطوير تركيز أوضح للرقابة طويلة المدى وتمكين الأنظمة من التوافق أكثر مع الهياكل والتصاميم المختلفة للمنظمات المعاصرة.

<sup>41</sup> مثل: Shank, 1989 ; Nanni, Miller and Vollmann, 1988 ; Kaplan, 1983 ; Simmonds, 1981 ; Elier, Goletz and Keegan, 1982 ; ذكرت هذه المراجع في (Durden, 2004, p. 38)

<sup>42</sup> أمثال: Bromwich and Bhimani, 1989 ; Dent, 1990 ; Eccles, 1991 ; Johnson, 1992 ; Cooper, 1996 ; Lord, 1996 ; Foster and Young, 1997 ; Shields, 1997 ; Otley, 1999 ; Hopper, Otley and Scapens, 2001 ; Maher, 2001 ; Otley, 2001 ; Parker, 2001 ; Chenhall, 2003 ; Chenhall and (Durden, 2003) ; Langfield-Smith, 2003 ; Durden and Parera, 2003 ; Hansen, Otley and Van der Stede, 2003 ; Otley, 2003) ذكرت هذه المراجع في (Durden, 2004, p.p. 1-2)

ولتسليط الضوء على حاجة أنظمة محاسبة التسيير للتوافق أكثر مع استراتيجيات المنظمات وأهدافها طويلة الأجل، ظهر اتجاهان رئيسيان في الكتابات المتعلقة بذلك. يرتبط الاتجاه الأول<sup>43</sup> بتبني تقنيات وممارسات مختلفة ركزت على إستراتيجية المنظمة وسميت عموماً بمحاسبة التسيير الإستراتيجية. ولم يتطرق هذا الاتجاه بشكل صريح للتقنيات والممارسات في سياق تصميم نظام رقابة تنظيمي شامل. أما الاتجاه الثاني<sup>44</sup> فقد اهتم بتحديد مركبات أنظمة الرقابة التنظيمية التي تسمح بتركيز استراتيجي أقوى على المدى الطويل. وقد اعترف أصحاب هذا الاتجاه بأن "الحديث عن "نظام رقابة إداري" في حد ذاته قد يكون مضللاً... فأنظمة الرقابة التنظيمية تشبه أكثر الحزم، لكونها عناصر مختلفة تضاف من طرف أشخاص مختلفين في أوقات مختلفة" (Durden, 2004, p.p. 1-3).

### 5- مراحل تطور الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية:

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها والتي تتمثل في المراحل الثلاث التالية التي ذكرها Roslender (1996)، (2002):

**5-1- المرحلة الأولى:** بدأت هذه المرحلة خلال سنوات الثمانينات بعد تعبير Kaplan عن تحفظاته بشأن مدى ملاءمة محاسبة التسيير، حيث صرح بعدم ملاءمة المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة لاعتماد الإدارة عليها لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة ومرجع ذلك في رأيه تطوير واتباع العديد من تكنولوجيات التصنيع الحديثة بعد منتصف السبعينات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب محاسبة التسيير لمواكبة تلك التطورات. فلم توفر محاسبة التسيير أساليباً مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة عن تطبيق تلك الأساليب، مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج أو زيادة المنتج، وتمثل كل تلك المعلومات مصادراً لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات (عبد العظيم، 2005، ص. 7).

<sup>43</sup> مثل: Simmonds, 1981 ; Bromwich, 1990 ; Dixon and Smith, 1993 ; Guilding, Cravens and Tayles, 2000 ;

Roslender and Hart, 2003

<sup>44</sup> مثل: Simons, 1987 ; Daniel and Reitsperger, 1991 ; Dent, 1990 ; Roberts, 1990 ; Kaplan and Norton, 1996 ;

Langfield-Smith, 1997 ; Vaivio, 1999 ; Chenhall, 2003



اتسمت هذه المرحلة بظهور مجموعة من التقنيات الحديثة نسبيا في مجال محاسبة التسيير أبرزها حساب التكلفة على أساس النشاط (ABC : Activity Based Costing) ومجموعة أخرى مثل التحليل الإستراتيجي للتكاليف، حساب تكاليف الجودة وحساب تكاليف الإنتاجية (throughput costing). يتمثل العامل المشترك بين تلك الأساليب في كونها صمّمت لتوفر معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للمنظمات والتي أشار Kaplan إلى أهميتها لنجاح المنظمة في الأسواق التنافسية الجديدة (Roslender and Hart, 2002, p. 257; Roslender, 1996, p. p. 536-537).

5-2- المرحلة الثانية: تضمنت هذه المرحلة تطوير ما يمكن وصفه بـ "مجموعات" من التقنيات المترابطة التي تشكل مداخل شاملة (Generic Approaches) لتدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمات، فعلى سبيل المثال تمثل المحاسبة على أساس النشاط مدخلا شاملا يضم تقنية حساب التكلفة على أساس النشاط وتقنيات أخرى مرتبطة بها مثل تحليل ربحية العميل (Customer Profitability Analysis)، تحليل الربحية المباشرة للمنتج (Direct Product Profitability)، إعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة، ويتمثل العامل المشترك بين كل هذه التقنيات في تركيز جميعها على النشاط.

يطلق Roslender على المجموعة الثانية من المداخل الشاملة مصطلح "محاسبة التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم تقنيات حساب تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة ومجموعة من الأساليب المثيلة منها نظرية القيود (Theory of Constraints)، الأداء المقارن أو المرجعي (Benchmarking)، والتحسين المستمر للأداء (Continuous Performance Improvement). ما يجمع بين هذه الأساليب هو بحثها عن التميز التشغيلي من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، وأفضل طريقة لتصور هذه المجموعة هو النظر إليها على أنها تقوم على المزج بين مواضيع ومفاهيم محاسبة التسيير، إدارة الإنتاج وإدارة العمليات.

أما المجموعة الثالثة فتضم مجموعة الأساليب التي تندرج ضمن ما يطلق عليه اسم محاسبة التسيير الإستراتيجية، والتي تتميز بتعدد التخصصات التي تضمها باشمالها على أفكار مستمدة من محاسبة التسيير ومن إدارة التسويق. وتتضمن تقنيات هذه المجموعة تحليل وضعية المنافسين، محاسبة التكاليف المستهدفة ومحاسبة تكاليف دورة حياة المنتجات، إضافة إلى استفادتها من معلومات تحليل مواصفات المنتجات وتحليل سلسلة القيمة. ومقارنة بالمجموعتين السابقتين، تتميز محاسبة التسيير الإستراتيجية بتركيزها على النواحي الخارجية للمنظمة (Roslender and Hart, 2002, p. 258; Roslender, 1996, p. 538).

5-3- المرحلة الثالثة: أهم ما يميز هذه المرحلة هو صياغة عدد من الفلسفات الإدارية (Managerial Philosophies)، حققت ثلاث منها صدق محاسبي واضح هي: الإدارة على أساس الأنشطة، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وإدارة التكلفة المستهدفة. ويوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات الثلاث غير أن لكل منها طريقة مختلفة للدمج بين مجموعة من التقنيات والمفاهيم والمواضيع، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات، ولكل منها نقطة تركيز معينة. فالإدارة على أساس النشاط تنظر لعمليات المنظمة واستهلاك الموارد من منظور الأنشطة، بينما تركز إدارة التكلفة المستهدفة على أسس فلسفة التوجه نحو السوق، أما فلسفة الإدارة الإستراتيجية للتكاليف فتجمع بين تحليل سلسلة القيمة، تحليل عوامل التكلفة وتحليل الوضعية الإستراتيجية (Roslender and Hart, 2002, p.p. 258- 259; Roslender, 1996, p.p. 538- 539).

ومما سبق نستخلص أن الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية تم من خلال ثلاث مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال محاسبة التسيير تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية. وخلال المرحلة الثانية تم تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمة، حيث تم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، مجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وترتبط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة التسويق. أما المرحلة الثالثة، فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات.

وقد تناول عبد العظيم (2005) في دراسته اتجاهات دمج المحاسبة والإدارة الإستراتيجية وذلك من خلال تحليله للكتابات المختلفة التي استهدفت دمج المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية وتحديد ما يوفره كل أسلوب من المعلومات التي يمكن أن تدعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات وانعكاس كل اتجاه على المعلومات المحاسبية. وهذا ما يلخصه الجدول رقم 05 أدناه. حيث استخلص أن كل اتجاه ينعكس بصورة واضحة على المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب الإداري لتفعيل الإدارة الإستراتيجية.

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية

الجدول رقم 05: اتجاهات الربط بين محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية

الاتجاه	مضمونه	انعكاسه على المعلومات المحاسبية
<b>Simmonds</b>	أول من أطلق مصطلح "محاسبة التسيير الإستراتيجية" سنة 1981 على مجموعة من أنشطة محاسبة التسيير التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري بهدف توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المنظمات. ويقوم هذا الشكل الجديد من المحاسبة على تحليل وضعية المنافسين.	يجب توفير معلومات عن التكاليف، الأسعار، حجم المبيعات، الحصص السوقية، التدفقات النقدية ومدى استغلال الموارد، وهذه المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير الإستراتيجية تبعد عن النطاق المعتاد لمحاسبة التسيير وتتطلب تعاون المحاسبين مع إدارة التسويق.
<b>Simons</b>	تناولت الدراسة الأولى (1987) العلاقة بين نظم المراقبة المحاسبية (Accounting Control Systems) وإستراتيجيات المنظمة في إطار نظرية القيود اعتمادا على تصنيف الإستراتيجيات التنافسية التي يمكن أن تتبعها المنظمة إلى إستراتيجية المدافع، إستراتيجية المنقلب والإستراتيجية المهجنة. أما الدراسة الثانية (1990) فاستبدلت منظور الإرتباط بمحاولة لبناء نموذج على أساس حالة تحليلية مفصلة وناقشت الدراسة الاختلاف بين الإستراتيجية التنافسية وإستراتيجية المنظمة وأوضحت بصورة أساسية أنه يجب النظر للإستراتيجية على أنها عملية (Process) ورفضت الفصل بين صياغة الإستراتيجية وتنفيذها، وبدلا من التركيز على انعكاسات الإستراتيجية على نظم المراقبة ركزت الدراسة على طرق تعامل الإستراتيجية مع نظم المراقبة الإدارية.	المنظمات التي تتبع إستراتيجية المدافع تركز على الريادة في كل التكاليف وجوده خدمة العملاء وتهتم بقدر محدود بتطوير المنتج والسوق، وتستخدم نظم المراقبة المحاسبية بكثافة مقارنة بمثيلاتها التي تتبع إستراتيجية المنقلب. حيث أن هذه الأخيرة تهتم بصورة أكبر بالسوق وتوسع دائما لخلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع والإبتكار، وتهتم بصورة كبيرة بالتنبؤ ببيانات عن المستقبل وبوضع أهداف للموازنات وتتابع باستمرار المخرجات مع اهتمام منخفض بمراقبة التكاليف. أما المنظمات التي تتبع الإستراتيجية المهجنة فتطبق مزيجا من عناصر الإستراتيجيتين السابقتين معا.
<b>Hiramoto</b>	إدارة التكلفة المستهدفة، وهو أسلوب يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية، ووفقا لهذا الأسلوب تحدد المنظمات أسعار منتوجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم تحدد الربح الذي ترغب المنظمة في تحقيقه وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف.	يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى توفير معلومات عن نسب هامش الربح، تحديد التكاليف المسموح بها، ويتطلب القيام بتحليل وظيفي للتكاليف وإعداد قوائم تكاليف تفصيلية كما يتطلب التعاون بين المحاسب، إدارة التسويق وإدارة الإنتاج.
<b>Shank and Govindarajan</b>	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وتهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتهتم بعنصر المنافسة، وتتميز بالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، وتعتمد على ثلاثة أنماط من التحليل هي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل الوضعية التنافسية وتحليل مسببات التكلفة.	تستلزم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تحليل عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، فيجب توفير معلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمنظمة، إجراء تحليل للتكاليف وفقا للإستراتيجية التنافسية التي تنتهجها المنظمة، فقد تنتهج إستراتيجية الريادة في التكلفة فتحتاج إلى التركيز على التكاليف المعيارية، أو تتبع إستراتيجية التميز فتركز على تكاليف التسويق، كما يجب أيضا توفير معلومات تفصيلية عن مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية.

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

الجدول رقم 05 (تابع): اتجاهات الربط بين محاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية

الاتجاه	مضمونه	انعكاسه على المعلومات المحاسبية
<b>Bromwich</b>	محاسبة التسيير الإستراتيجية التي ينصب التركيز الخارجي لها على السوق وليس على المنافسين، حيث يجب على كل منظمة الحفاظ على عملائها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس على أساس خفض تكلفة المنتج فقط وزيادة جودته وتحسين أوقات التسليم، ولكن على أساس كل المتغيرات الإستراتيجية معا. واستعمل Bromwich (1990) نظريتين اقتصاديتين للدعم النظري لمحاسبة التسيير الإستراتيجية وربطها باستراتيجيات Porter التنافسية، هما: نظرية Lancaster عن مواصفات المنتج التي تدعم المحاسب من خلال تحديد تكلفة مواصفات المنتج ومراقبة أداؤها عبر الزمن وهذا يساهم في إستراتيجية التميز. ونظرية Baumol عن الأسواق التنافسية (Contestable Markets) والتي تتطلب من المحاسب تحليل التكلفة وإعداد تقارير عن هيكله تكاليف المنافسين لمساعدة المسير على اتخاذ قرارات حساسة في الأسواق المنافسة وهذا يساهم في إستراتيجية الريادة في التكلفة. وأكد Bromwich في دراسة له مع Bhimani (1994) على وجود مدخلين رئيسيين لمحاسبة التسيير الإستراتيجية: يقوم الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات منتجات المنظمة، في حين يقوم الثاني على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي تتضمنها سلسلة القيمة التي توفرها المنتجات للعملاء.	يجب توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة، تكاليف المنافسين وهياكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة فترات زمنية. تحديد تكلفة مواصفات المنتج وتكاليف الوظائف التي يوفرها للعملاء. كما تتطلب محاسبة التسيير الإستراتيجية إكتساب المحاسبين مهارات جديدة في مجالات لم يعتادوها وتعاونهم بشكل أكبر مع الإدارة العامة للمنظمة واستراتيجياتها والقائمين على التسويق وتطوير المنتجات، أي ضرورة فهم المحاسب لعمليات التسويق والمشاكل التي يمكن أن تواجهها.
<b>Kaplan and Norton</b>	بطاقة التقييم المتوازن للأداء والتي تضم مجموعة من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمنظمة ومدى تحقيق أهدافها الإستراتيجية. وتضم بطاقة التقييم المتوازن للأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالي مجموعة أخرى من المقاييس التي تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية وبعد التعلم والنمو.	يجب ربط إستراتيجية المنظمة بعملية إعداد الموازنة بها، فيتم إعداد موازنة إستراتيجية تهدف إلى تطوير قدرات إنتاجية جديدة والوصول إلى عملاء جدد وأسواق جديدة وإدخال تحسينات جوهرية على عمليات الإنتاج والقدرات المتوفرة للمنظمة حاليا، ويجتمع مجلس الإدارة دوريا لإجراء مراجعة الإستراتيجية للنتائج التي تظهرها بطاقة التقييم المتوازن للأداء عن الفترات السابقة وإتاحة المعلومات الناتجة عن تقييم الأداء لجميع العاملين بالمنظمة.
<b>Roslender and Hart</b>	مدخل محاسبة التسيير عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية (Brand Management Accounting)، كامتداد لأسلوب المحاسبة عن تكاليف المواصفات، حيث أن مصطلح المواصفات يشتمل ضمنا على عدة أمور ملموسة ترتبط بمنتج أو خدمة معينة، كما أن المنافع التي يحصل عليها العميل عن السلعة أو الخدمة قد تتضمن عوامل غير ملموسة تتعلق بإشباع إنفعالي أو عاطفي يتحقق نتيجة الحصول على منتج يحمل ماركة معينة.	يقوم هذا المدخل على الإنتقال من مقاييس الأداء المالي الجامدة مثل الربح وإيراد المبيعات والتدفقات النقدية، وإعطاء اهتمام أكبر للمقاييس غير المالية مثل فعالية أداء المبيعات، رضى العملاء وولائهم وأوجه قوة الأصناف.

المصدر: (عبد العظيم، 2005، ص.ص. 13-33) - بتصرف

### 6- محاسبة التسيير الإستراتيجية

وفقا لـ Kaplan (1984) فإن "محاسبة التسيير يجب أن تخدم الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ولا يمكنها أن تكون مستقلة وتعمل على تطوير مجموعة الإجراءات وأنظمة القياس الخاصة بها لتطبيقها على كل المنظمات على حد سواء دون الأخذ بعين الاعتبار القيم الأساسية، الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بكل منظمة" (Kaplan, 1984, p.414) أي بعبارة أخرى ينبغي أن ترتبط أنظمة محاسبة التسيير بإستراتيجية المنظمة. قام Simmonds بدوره سنة 1981 بنشر مقال<sup>45</sup> قدّم فيه حجة قوية لاعتماد محاسبة التسيير الإستراتيجية، واستمرت العديد من الدراسات الأكاديمية والمهنية في هذا الموضوع وبلغت ذروتها بورقة بحث مؤثرة كتبها Bromwich (1990)<sup>46</sup> وكتاب « Pathways to Progress » لـ Bromwich و Bhimani (1994)، وفي نفس الفترة الزمنية وبالولايات المتحدة الأمريكية كان الأكاديميون المؤثرون أمثال Robert Kaplan، Robin Cooper و John Shank من أشد المنتقدين لحالة محاسبة التسيير وقاموا بالبحث على تحسين ملاءمتها بتبني الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

وعلى جانبي المحيط الأطلسي، نشرت دراسات حالات أثبتت تفوق محاسبة التسيير الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية للتكاليف على الأشكال التقليدية لمحاسبة التسيير، وأصبحت ضرورة اتخاذ المنظور الإستراتيجي لمحاسبة التسيير حكمة مقبولة. ومع ذلك، أشارت دراسات استطلاعية مختلفة حول الممارسة في سنوات التسعينات أن الإقبال على محاسبة التسيير الإستراتيجية كان بطيئا. وقد تساءل بعض المعلقون<sup>47</sup> عما إذا كانت هذه الأخيرة "من نسج الخيال الأكاديمي"، وتساءل آخرون<sup>48</sup> عما إذا كان للمحاسبين القدرة أو المهارات اللازمة لجعل محاسبة التسيير الإستراتيجية ناجحة. وعلى الرغم من الأدلة، استمر العديد من المعلقون<sup>49</sup> في اعتقادهم بأنها مسألة وقت فقط ليتم اعتماد محاسبة التسيير الإستراتيجية على نطاق واسع على مستوى الصناعة ولتبرز كقوة هامة في تشكيل محاسبة التسيير الحديثة. (Langfield, 2007, p.p. 204-205)

وسنحاول في هذه النقطة التطرق إلى محاسبة التسيير الإستراتيجية من خلال تحديد مفهومها، دور المحاسب في محاسبة التسيير الإستراتيجية، ومدى انتشارها.

<sup>45</sup> المقال يحمل عنوان « Strategic management Accounting »

<sup>46</sup> المقال يحمل عنوان « The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets »

<sup>47</sup> مثل (Lord, 1996)

<sup>48</sup> مثل (Cooper, 1996)

<sup>49</sup> أمثال (Bromwich and Bhimani, 1994 ؛ Dixon and Smith ، 1993 ، Roslender ، 1995)

### 1-6- مفهوم محاسبة التسيير الإستراتيجية

لا يوجد تعريف متفق عليه لمحاسبة التسيير الإستراتيجية في الكتابات الأدبية، حيث عرفت من طرف Roslender و Hart على أنها "مدخل عام للمحاسبة لأجل تحقيق وضعية إستراتيجية من خلال محاولة دمج محاسبة التسيير وإدارة التسويق وذلك ضمن إطار الإدارة الإستراتيجية" (Roslender and Hart, 2003, p.255). وعرفها Simmonds على أنها "توفير وتحليل بيانات محاسبة التسيير المتعلقة بالمنظمة ومنافسها لاستعمالها في تطوير ومراقبة إستراتيجية المنظمة" (Simmonds, 1981, p. 26). أي أن تعريف Simmonds ركز على مقارنة المنظمة بمنافسها ودعا لجمع المعلومات اللازمة للتمكن من تحديد حصة المنظمة في السوق، أسعار المنافسين وتكاليف وحجم مبيعاتهم. حيث أن المنظمة التي تراقب حصتها في السوق يمكنها قياس مدى اكتسابها أو فقدانها لوضعية تنافسية. كما أن معرفة تكاليف المنافسين تمكن المنظمة من اكتشاف محاولة المنافس لتغيير وضعياته التنافسية النسبية من خلال مثلا التلاعب بالأسعار. فمعرفة حصة السوق وهيكل التكاليف يمكن من تقييم القرارات على ضوء ردود الأفعال المحتملة للمنافس.

وقد اقترح Simmonds (1981) كذلك بعض التغييرات والإضافات على أنظمة محاسبة التسيير التقليدية لتتضمن المعلومات المذكورة سابقا، كأن يتم إدراج تقييمات حصة السوق في محاسبة التسيير والعرض الروتيني للميزانيات في شكل إستراتيجي بتضمنها لأعمدة تخص المنظمة وأخرى لمنافسها وبذلك يمكن مقارنة التغيرات في الوضع التنافسي الناتجة عن إنفاق الأموال أو قرارات التسعير مع الوضع الراهن (Lord, 1996, p.349).

من جهته، قدّم Bromwich تعريفا يحصر محاسبة التسيير الإستراتيجية في المعلومات المالية ولكنه يركز على الأداء مقارنة بالمنافسين وذلك من خلال تعريفها على النحو التالي:

"محاسبة التسيير الإستراتيجية هي توفير وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتوجات المنظمة، تكاليف المنافسين، هيكل التكلفة ومراقبة إستراتيجيات المنظمة وإستراتيجيات منافسها في هذه الأسواق على مدى فترات زمنية" (Bromwich, 1990, p. 28).

يمكن أن يعتبر البعض أن حصر محاسبة التسيير الإستراتيجية في المعلومات المالية والتكاليف تقييدا لها، حيث يعتبر الكثيرون المعلومات غير المالية عنصرا مهما في محاسبة التسيير الإستراتيجية (Langfield, 2007, p. 205).

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

وأكد Bromwich على أن تركيز المنظمة ينبغي أن يكون على المسائل الخارجية (السوق وليس فقط المنافسين) باعتبار أن الأرباح تتحدد في الأسواق وفيها يتحدى المنافسون المنظمة. وذكر أنه من الضروري الذهاب أبعد من مقترحات Simmonds، ليس فقط بمقارنة المنظمة بمنافسيها، ولكن كذلك بتقييم أرباح منتجات المنظمة من وجهة نظر كل من العميل والمنظمة على حد سواء. وقد أشار العديد من المؤلفين إلى أن عدم تضمين التقارير المالية التقليدية لمعلومات عن العوامل الخارجية المؤثرة في المنظمة يجعلها ذات اتجاه معاكس لذلك اللازم لتقييم وقياس المسائل الإستراتيجية (Lord, 1996, p.349 ; Roslender and Hart, 2002, p.265 ; Bromwich, 1990, p.27).

من جهة أخرى، عرّف بعض المعلقون محاسبة التسيير الإستراتيجية على أنها عملية تتضمن مراحل،

فعلى سبيل المثال، وصفتها Lord (1996) بتضمنها لثلاث مركبات هي: (Lord, 1996, p.p.354- 355)

- جمع معلومات عن المنافسين: لأجل مقارنة المنظمة مع منافسيها يجب جمع معلومات عن أسعار

المنافسين، تكاليفهم وحجم مبيعاتهم ومعلومات تسمح بتحديد حصة المنظمة في السوق؛

- استغلال فرص خفض التكاليف: بدلا من مجرد تلبية المعايير يجب التركيز على التحسين

المستمر، ويشمل ذلك إيجاد طرق لخفض التكاليف و/ أو تعزيز التميز باستغلال الروابط في سلسلة القيمة، زيادة عوامل التكلفة التنفيذية وإيصال عوامل التكلفة الهيكلية إلى المستوى الأمثل. وفي بعض الحالات يمكن استعمال مقاييس أداء مختلفة وغير مالية لقياس ومراقبة التحسينات في هذه المجالات؛

- ربط الاهتمامات المحاسبية بالوضع الإستراتيجية: فعلى حسب الوضعية الإستراتيجية المختارة

تولي المنظمات اهتماما مختلفا على عناصر محاسبة التسيير التقليدية. فالمنظمات التي تتبع

إستراتيجية التميز تعلق أهمية عالية لتحليل التكاليف التسويقية ولا تولي أهمية كبيرة للتكاليف المعيارية

لتقييم الأداء واستخدام تكلفة المنتج في تحديد الأسعار نظرا للتغير الدائم للمنتجات لمقابلة متطلبات

العملاء. على عكس المنظمات التي تتبع إستراتيجية الريادة في التكلفة والتي تولي أهمية كبيرة

للتكاليف المعيارية في تقييم الأداء وإعداد ميزانيات تقديرية مرنة لمراقبة تكاليف التصنيع، الاعتماد

على تكاليف المنتجات لاتخاذ قرارات التسعير وتحليل تكاليف المنافسين.

أما Dixon و Smith (1993) فقد رأيا أن محاسبة التسيير الإستراتيجية عملية تتضمن أربع مراحل

متسلسلة هي: (Smith and Dixon, 1993, p. 607)

- تحديد وحدات الأعمال الإستراتيجية (تقسيم المنظمة إلى وحدات مستقلة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية)؛
- التحليل الإستراتيجي للتكاليف؛
- التحليل الاستراتيجي للسوق؛
- التقييم الإستراتيجي.

علما أن كل مرحلة تتطلب الانتهاء منها قبل الشروع في المستوى الموالي من التحليل، فمن غير المجدي مثلا محاولة تحليل الوضعية الإستراتيجية للتكاليف قبل التحديد المناسب لوحدات الأعمال. إضافة إلى أن هذه العملية لا تنتهي بالتقييم الإستراتيجي، بل هي دورة مستمرة، حيث أن وحدات الأعمال يمكن أن تتغير كما أن الوضعية الإستراتيجية لتكاليف المنظمة قابلة للتغير وقد تركز الأسواق فجأة، غير أن المنظمة لن تدرك هذه التغيرات إذا اعتبرت أن محاسبة التسيير الإستراتيجية سنوية (Smith and Dixon, 1993, p. 607).

وكالعديد من المعلقين على محاسبة التسيير الإستراتيجية، يرى كل من Lord (1996) و Smith و Dixon (1993) بأنها ربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية. في حين يرى البعض الآخر أن التسويق هو التوجه الأكثر ملاءمة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية مثل Roslender و Hart اللذان أكدا أن محاسبة التسيير الإستراتيجية "يجب أن تدمج حقًا بالمسائل، النظريات والمفاهيم التسويقية لتشكل تزاوجا عادلا (marriage of equal partners) " وأنه ينبغي أن تتضمن "محاسبة التسيير عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية" الناتجة عن مقاييس أداء مثل حصة السوق، نمو السوق وقوة العلامة التجارية، كما يجب أن تركز تقارير ربحية العميل على العلامات التجارية الفرعية وعروض السوق الخاصة (Roslender and Hart, 2002, p.269).

وبينما استُعمل مصطلح "محاسبة التسيير الإستراتيجية" (Strategic Management Accounting) من طرف الأكاديميين المحاسبين وفي بعض الأحيان من طرف الممارسين في المملكة المتحدة، أستراليا ونيوزيلندا، عرف مصطلح "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف" (Strategic Cost Management) رواجاً أكثر في الأدبيات بالولايات المتحدة الأمريكية (Langfield, 2007, p. 205). والذي عرفه Shank (1989، ص.50) بأنه: "المزج بين عناصر التحليل المالي لثلاث محاور من أدب الإدارة الإستراتيجية- تحليل القيمة، تحليل الوضعية الإستراتيجية، وتحليل عوامل التكلفة." ويبدو أن هذا التعريف للإدارة الإستراتيجية للتكاليف يشبه



## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

نوعاً ما تعريف Lord (1996) و Smith و Dixon (1993) لمحاسبة التسيير الإستراتيجية، غير أن البعض يرى أن محاسبة التسيير الإستراتيجية أوسع (أشمل) من الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

وقد نشر Shank فصلاً بعنوان "Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right(?) sizing" في كتاب Bhimani الذي يحمل عنوان *Contemporary Issues in Management* (Shank, 2007) في كتابه الذي يحمل عنوان *Contemporary Issues in Management* يقدم *Accounting* عرض فيه تطور ما يسميه "بالمحاسبة الإستراتيجية" و "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف". يقدم الفصل منظور الولايات المتحدة الأمريكية الذي يركز على التطورات والتأثيرات في مجال محاسبة التسيير مع إقرار المساهمات، الروابط والتطورات الموازية بالمملكة المتحدة. وأوضح Shank أنه عقب ظهور الإستراتيجية كمجال للدراسة في مدارس الأعمال الرائدة بالولايات المتحدة خلال سنوات السبعينات وفي أوائل الثمانينات، واتجاه العديد من تخصصات الأعمال الإقتصادية لإلحاق الإستراتيجية بأسمائها - إستراتيجية العمليات، الإستراتيجية التسويقية، الإستراتيجية التنظيمية- كان لابد للمحاسبة الإستراتيجية من الظهور والحلول محل محاسبة التسيير.

ويعتبر Shank ظهور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كمرحلة ثالثة لتطور محاسبة التسيير: انطلاقاً من محاسبة التكاليف إلى محاسبة التسيير ثم محاسبة التكاليف الإستراتيجية، حيث تحولت محاسبة التكاليف إلى محاسبة التسيير في الفترة الممتدة ما بين 1945 إلى سنوات 1960، حين أكدت محاسبة التسيير على دور المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بمختلف مشاكل المنظمة ولم تأخذ بعين الاعتبار لا صراحة ولا ضمناً بيئة المنظمة التي اتخذت فيها تلك القرارات (Langfield, 2007, p. 207).

ويشير Shank إلى حماسه في حوالي عام 1985 حول إمكانيات جلب التركيز الاستراتيجي الحديث لمحاسبة التسيير، حيث اعتبر مقاله الذي لقي رواجاً والذي يحمل عنوان "Strategic cost management: new wine, or just new bottles?" (Shank, 1989) كموجه لباحثي وممارسي محاسبة التسيير، وقد لقي هذا المقال دعماً من طرف الكتابات الأكاديمية والمهنية المتزايدة في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والتي دعت إلى تغيير تركيز محاسبة التسيير (Langfield, 2007, p. 207).

وكخلاصة يمكن التوصل إليها من خلال الربط بين مختلف التعاريف الواردة أعلاه، تقتضي محاسبة التسيير الإستراتيجية إعطاء توجه استراتيجي لتوليد، تفسير وتحليل معلومات محاسبة التسيير و توفر أنشطة المنافسين البعد الرئيسي للمقارنة.

### 2-6- دور المحاسب في محاسبة التسيير الإستراتيجية

أشار Simmonds (1981) إلى أن للمحاسبين مهارات مطوّرة بشكل جيد تسمح بتوفير الأسس اللازمة لتطبيق محاسبة التسيير الإستراتيجية بقوله:

"يقضي المحاسبون الإداريون نسبة كبيرة من وقتهم وجهدهم في جمع وتقدير بيانات الأسعار، التكلفة والحجم المتعلقة بالمنافسين وتقدير الوضعية الإستراتيجية النسبية للمنظمة ومنافسها كأساس لتشكيل إستراتيجية المنظمة" ( Simmonds, 1981, p.26 ).

ولم يكتف Simmonds (1981) بالإشارة فقط إلى أن المحاسبين الإداريين هم الأشخاص الأمثل لجمع وتحليل البيانات الخارجية التي تعتبر ملائمة للإدارة الإستراتيجية، بل لمح كذلك إلى أن الأشخاص الذين يملكون مهارات مطورة لمحاسبة التسيير وحدهم القادرين على القيام بذلك (Lord, 1996, p.364).

وقد أكدّ Dixon و Smith (1993) كذلك وجهة نظر Simmonds مشيرين إلى أن المهارات التحليلية والمالية ومهارات اتخاذ القرار للمحاسبين الإداريين توفر لهم إمكانية المساهمة في عملية تقييم الإستراتيجية. كما نكرا أنه يمكن للمحاسب الإداري أن يربط بين الإستراتيجية وتحليل القيمة وكذلك المساعدة في تقويم احتمال تحقق الأهداف. وعلى الرغم من إقرارهما بملاءمة المحاسبين الإداريين لتعزيز وتنفيذ محاسبة التسيير الإستراتيجية، إلا أنهما خلاصا للاعتراف بأن بعض عمليات محاسبة التسيير الإستراتيجية يمكن أن تقوم بها وظائف أخرى بالمنظمة مثل وظيفة التسويق، وفي هذه الحالات، سيكون دور المحاسب الإداري هو التدقيق في هذه البيانات للتأكد من مدى صحتها. ومع ذلك، رأى Dixon و Smith (1993) أن هناك مستقبلا زاهرا لمحاسبة التسيير الإستراتيجية في الجمع بين مختلف الوظائف والتخصصات داخل المنظمة من خلال عمل المحاسب الإداري مع قسم الإنتاج، التسويق، المبيعات، المحاسبة والمالية للحصول على المعلومات الإستراتيجية. كما أكدوا على ضرورة إلمام المحاسب الإداري بالمفاهيم الإستراتيجية التي يمكن اكتسابها من خلال التدريب الأكاديمي والمهني، لتطبيق محاسبة التسيير الإستراتيجية، واعترفا أن هذه الأخيرة كانت في مرحلتها البدائية وأنه مع مرور الوقت من المتوقع أن يعمل كل من الممارسين والأكاديميين على تحسين تقنيات جمع وتحليل البيانات (Dixon and smith, 1993, p.p. 616- 617).

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

وقد دعم Bromwich و Bhimani (1994) هذه الحجة كما فعل Shank في أعماله الأولى وفي فصله الذي كتبه سنة 2007 حيث ذكر أنه يعتقد أن المحاسبين الإداريين لديهم الفكر والمهارات ولكن المدراء الماليين والمنظمات لديهم أولويات أخرى (langfield, 2008,p. 219).

من جهة أخرى، كان لبعض المعلقين وجهة نظر مختلفة، حيث اعترضت Lord على فرضية Simmonds التي مفادها بأن المحاسبين الإداريين بمهاراتهم المطورة هم الأنسب لإيجاد واستغلال فرص تخفيض التكاليف، وأثبتت من خلال دراسة حالة أنه في الكثير من الحالات يمكن إيجاد هذه الفرص على المستوى التشغيلي وليس من طرف المسيرين أو المحاسبين، وأنه يمكن للمؤسسات جمع واستعمال معلومات عن المنافسين بشكل ناجح بدون أي مدخلات من المحاسب الإداري، وبذلك توصلت إلى إمكانية تطبيق محاسبة التسيير دون الحاجة إلى وجود محاسبين إداريين (Lord, 1996, p.364). وقد دعم Cooper هذا الرأي بقوله أنه باتجاه المنظمات لإدارة التكاليف ستحتاج أكثر لمعلومات محاسبة التسيير ولكن بعدد أقل من المحاسبين الإداريين والعدد المتبقي سيلعب دورا مساندا وليس دورا قياديا. ولتصبح أنظمة إدارة التكاليف على أساس النشاط فعالة، يجب أن يعتبرها كل فرد داخل المنظمة كأداة لإدارة التكاليف بدلا من اعتبارها أداة محاسبية (langfield, 2008, p. 220).

اختلف Roslender (1995) بدوره مع وجهة نظر Simmonds، فبعد عرضه لمناهج Bromwich و Bhimani، Porter، Shank و Govindarajan، تساءل عن إمكانية تطبيق اقتراحاتهم، كما لاحظ أن "معظم محاسبي المملكة المتحدة الحاليين غير ملائمين تماما لمثل هذه الممارسات نتيجة لتكوينهم وتدريبهم المحاسبي المعتمد أساسا على المنهج الكمي" (Roslender, 1995, p.52). وأشار إلى أن العديد من المحاسبين يجدون تقبل "أرقام محاسبية بسيطة ومرنة" أمرا صعبا (Roslender, 1995, p.54)، وتوقع وجود مقاومة لاستخدامها. وقد أشار أيضا إلى مشاكل ضرورة التعاون بين مختلف التخصصات داخل المنظمة - عمل المحاسبين مع المهندسين، مسؤولي المبيعات والتسويق-. وعلى الرغم من إغرابه عن أمل تطوير شكل جديد لمحاسبة التسيير يركز أكثر على الجوانب النوعية للتنظيم والتسيير، إلا أنه كان لديه شكوكا حول قبولها (Roslender, 1995, p.55).

بالنسبة لـ Coad (1996) فقد أكد أنه ولتطبيق محاسبة التسيير الإستراتيجية يحتاج المحاسبون للعمل بذكاء (smart work) واجتهاد (hard work). حيث عرّف العمل بذكاء على أنه إمكانية اختيار أساليب ذكية وبارعة للتعامل مع مهمة معينة وتعديل هذه الأساليب بذكاء ودهاء كلما تطلّب الأمر، أما الاجتهاد فيعبر

عن الجهد المبذول لإنجاز المهام. كما أثبت أنه من الضروري لتنفيذ محاسبة التسيير الإستراتيجية أن يكون للمحاسبين الإداريين توجه تعليمي (أو يسمح باكتساب معارف جديدة) (Learning orientation) ليضمن لهم العمل بذكاء واجتهاد الضروريان للتحكم في جمع المعلومات ومواجهة الصعوبات التي تملئها محاسبة التسيير الإستراتيجية في حين أن توجه الأداء (performance orientation) يدعم فقط الاجتهاد. إضافة إلى ذلك، ونظرا لضرورة الاتصال الفعال مع الوظائف الأخرى، يجب أن يكون للمحاسب الإداري الإستراتيجي مهارات التواصل الجيد والقدرة على التعاطف (empathize) مع الغير من داخل وخارج المنظمة (Coad, 1996, p.p. 387- 408).

### 3-6- مدى انتشار تطبيق محاسبة التسيير الإستراتيجية

بدأت محاسبة التسيير الإستراتيجية بالظهور في سنوات الثمانينات. ويرى langfield (2008) أنه كان هناك حماس كبير بخصوصها من طرف الجهات المحاسبية المهنية والأكاديمية لسنوات عديدة، وأن الرسالة الواضحة التي يمكن الخروج بها عموما من الدراسات التجريبية، هي عدم وجود أي إثبات على اتساع نطاق استخدام محاسبة التسيير الإستراتيجية في الواقع العملي في شكلها الذي صورّه Simmonds. حيث لم تؤدي ورقات البحث المعيارية التي مجّدت فوائد محاسبة التسيير الإستراتيجية والتطورات المفاهيمية إلى انتشار استخدام محاسبة التسيير الإستراتيجية، كما أن نقص استخدامها يجعل من تقييم نجاح تطبيقها أو عدمه أمرا صعبا. إضافة إلى أن مصطلح محاسبة التسيير الإستراتيجية ليس مفهوما بشكل جيد من طرف الباحثين أو على المستوى العملي، وفي بعض الحالات لم يُعترف حتى بهذا المصطلح.

ويضيف langfield (2008) كذلك أن الأدلة على انتشار استخدام تقنيات محاسبة التسيير الإستراتيجية ليست قوية. وأهم هذه الأدلة تلك المتعلقة بتقنية حساب التكاليف على أساس النشاط ABC، حيث وُجدت عدة دراسات استقصائية ودراسات حالة حول تطبيقها، غير أنها أثبتت أن اعتمادها كان بشكل منخفض وحتى أن مستوى اعتمادها قد تناقص على مرّ الزمن وأن العديد من المؤسسات لم تعط أهمية لتطبيق هذه التقنية.

كما أشار langfield (2008) إلى وجود الكثير من الكتابات حول نجاح الشركات اليابانية وفوائد العديد من التقنيات اليابانية لمحاسبة التسيير مثل تقنية التكلفة المستهدفة، التحليل الوظيفي وهندسة القيمة. وعلى الرغم من ذلك هناك أدلة محدودة على انتشار اعتماد تقنيات محاسبة التسيير الإستراتيجية ذات الطابع الياباني خارج اليابان. وتلك المؤسسات الغربية التي اعتمدها هي في الغالب فروع لشركات يابانية. وعلّق langfield قائلا أنه "وبعد مرور خمس وعشرون سنة من الصعب مواصلة القول بأنها الأيام الأولى لمحاسبة

التسيير الإستراتيجية وأن هناك تأخر محاسبي، إضافة إلى أن العديد من دراسات الحالة كشفت أنه وفي بعض الأحيان طبقت تقنيات وأدوات محاسبة التسيير الإستراتيجية دون إشراك وظيفة المحاسبة" (langfield, 2008, p. 221).

### خلاصة الفصل

نتيجة لتوجه الأسواق نحو العالمية أصبحت حاجة المنظمات للانسجام أكثر مع محيطها الخارجي أمراً حتمياً. وأصبحت المعلومات المتعلقة بأنشطة المنظمة وتلك المتعلقة بمنافسيها وبظروف السوق الحالية ضرورية للمسيرين لموافقة موارد منظماتهم مع الفرص الإستراتيجية لأجل تحقيق ميزة تنافسية. وللحفاظ على الميزة التنافسية، أصبح لزاماً على المنظمة تفحص بيئتها باستمرار لضمان توفيرها لهدف متحرك للمنافسين ولتدرك تماماً التغيرات المستقبلية في السوق. ويعتبر تطور محاسبة التسيير لتصبح ما يسمّى "محاسبة التسيير الإستراتيجية"، أحد أساليب توفير مثل هذه المعلومات، حيث وجهت عدة انتقادات لمحاسبة التسيير التقليدية باعتبارها لا تتلاءم مع متطلبات المنظمات المعاصرة، تركيزها المالي، وتوجهها قصير الأجل. وقد تم تأكيد أنه ينبغي على محاسبي التسيير (المحاسبين الإداريين) جمع مجموعة أوسع من المعلومات المالية وغير المالية والتي ترتبط بشكل وثيق بتحقيق الربحية على المدى الطويل والأهداف الإستراتيجية. وقد كان تطور محاسبة التسيير لربطها بالإستراتيجية وفقاً لـ Roslender في ثلاث مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال محاسبة التسيير تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية.

وخلال المرحلة الثانية تم تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمة، حيث تم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، مجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة التسويق.

أما المرحلة الثالثة، فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات.

وقد استعمل مصطلح محاسبة التسيير الإستراتيجية لأول مرة من طرف Simmonds سنة 1981 وبرزت في نهاية سنوات الثمانينات كواحدة من التقنيات والمداخل الموجهة لترميم عدم ملاءمة محاسبة التسيير التقليدية، وقد ساهم في ذلك Bromwich في ذلك الوقت بشكل أساسي كأحد أهم الأكاديميين المدافعين عنها،

## الفصل الثاني: محاسبة التسيير والإستراتيجية

وما ميز محاسبة التسيير الإستراتيجية عن غيرها توجهها الخارجي ما جعل Bromwich و Bhimani يعتبرانها وسيلة لتحرير محاسبة التسيير من أرض المصنع. كما أن استخدام مصطلح "إستراتيجية" لتسمية المدخل كان القصد منه الإيحاء بأن محاسبة التسيير الإستراتيجية تتضمن الأفق طويل الأجل. وقد اختلف المؤلفون في تحديد مفهوم المصطلح فهناك من عرفها من خلال ربط محاسبة التسيير بالإدارة الإستراتيجية وهناك من يرى أن التسويق هو التوجه الأكثر ملاءمة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية. وعلى الرغم من هذا الاختلاف يمكن تعريفها عمليا بأنها "توفير وتحليل المعلومات المتعلقة بالأنشطة الداخلية للمنظمة، وتلك المتعلقة بمنافسها وبتجاهات السوق الحالية والمستقبلية لأجل المساعدة في عملية تقييم الإستراتيجية" (Dixon and Smith, 1993, p.605).

وعلى الرغم من مرور زمن طويل على ظهور محاسبة التسيير الإستراتيجية في الأدبيات، ورغم الحماس الكبير الذي حظيت به من طرف الجهات المحاسبية المهنية والأكاديمية لسنوات عديدة، إلا أنه لم يتم اعتمادها على نطاق واسع في الواقع العملي، ويعود السبب الرئيسي في ذلك لغياب مفهوم مقبول عموما للمصطلح وعدم وضوح أساليب وتقنيات محاسبة التسيير الإستراتيجية ونقص المهارات اللازمة للمحاسبين الإداريين لتحقيق متطلبات محاسبة التسيير الإستراتيجية.

# الفصل الثالث:

## إدارة التكاليف والإستراتيجية

### تمهيد

- 12- بعض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف
- 13- أهمية معلومات إدارة التكاليف
- 14- التغيرات التي شهدتها البيئة الإقتصادية وتأثيرها على إدارة التكاليف
- 15- محدودية أنظمة التكاليف التقليدية وحمية التوجه نحو التركيز الإستراتيجي لإدارة التكاليف
- 16- الانتقال من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
- 17- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

### خلاصة الفصل

### تمهيد

مثلما أثرت التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية على محاسبة التسيير لتتطور من شكلها التقليدي إلى محاسبة التسيير الإستراتيجية، أثرت كذلك على أنظمة التكاليف. فنظرا للنقص الذي اتسمت به أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية فيما يخص توفير المعلومات الضرورية للمسيرين برزت إدارة التكاليف ثم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (Aksu, 2013, p.29). حيث أصبحت المنظمات ملزمة بإدارة تكاليفها لضمان بقاءها واستمراريتها في السوق، كما أن التخفيض البسيط للتكاليف لم يعد كافيا بل أصبح من الضروري إدارة التكاليف بشكل إستراتيجي (Cooper, Slagmulder, 2003, p.23). ويتوجب أن يعمل كل شخص داخل المؤسسة على تطبيق إدارة التكاليف على طول كامل دورة حياة المنتج، حيث ينبغي أن يبدأ ذلك في المراحل الأولى من دورة حياته لأن القدرة على تغيير تصميم المنتج في هذه المراحل ترفع من درجة تخفيض التكاليف. ويجب أن تصمم المنتجات بالشكل الذي يضمن الجودة والوظائف المطلوبة من طرف العملاء من جهة ومستوى الأرباح الذي تريد المؤسسة تحقيقه من جهة أخرى (Cooper, Slagmulder, 1997a, p.01). وسنعرض في هذا الفصل النقاط التالية:

- 1- بعض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف؛
- 2- أهمية معلومات إدارة التكاليف؛
- 3- التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية وتأثيرها على إدارة التكاليف؛
- 4- محدودية أنظمة التكاليف التقليدية وحتمية التوجه نحو التركيز الاستراتيجي لإدارة التكاليف؛
- 5- الانتقال من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؛
- 6- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

### 1- بعض المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف

بغض النظر عن الإستراتيجية التي تتبعها المنظمات الناجحة فإنها بحاجة لتطبيق إدارة التكاليف بفعالية، ولتحقق ذلك لابد من فهم المصطلحات والمفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف، ولذلك سنحاول في هذه النقطة تحديد بعض هذه المفاهيم.



1-1- التكلفة: Cost

التكلفة حسب Horngren هي مجموع الأعباء المتحملة لأجل تحقيق هدف محدد، وهي تخص شيئاً معيناً (منتج، آلة، خدمة أو عملية) يسمى هذا الشيء بميدان التكلفة (Horngren et al., 2009, p.30).

وعرفها Hilton، Maher، Lanen و Rajan بأنها تضحية تقاس بالموارد المتنازل عنها لتحقيق هدف معين، أي أن تكلفة أي عنصر هي قيمة الموارد المضحى بها للحصول على ذلك العنصر (Hilton, 2005, p.36 ; Maher, Lanen and Rajan, 2006, p. 29)

وغالبا ما يستعمل مصطلح "تكلفة" عند الإشارة لتقييم السلعة أو الخدمة المكتسبة. وعندما يستعمل المصطلح بهذا المعنى تعبر التكلفة عن قيمة أصل، وعندما تنتهي فوائد الاكتساب (للسلع والخدمات المكتسبة) تصبح التكلفة عبئا أو خسارة (Weil and Maher, 2005, p.35). لذلك من المهم التمييز بين التكلفة والعبء، فهذا الأخير هو عكس الإيراد في الدورة المحاسبية ولذلك يتم طرحه من إيرادات الدورة. بينما تُحمّل التكاليف كلما كانت هناك تضحية بالموارد سواء اعتبرت أصلا أو عبئا (كما يمكن أيضا تحمل تكاليف لا تُقيد في نظام المحاسبة المالية لا كأصول ولا كأعباء مثل المبيعات الضائعة). وإذا سجلت التكلفة كأصل (مثل الإيجار المدفوع مسبقا لمبنى مكتب) ستتحول إلى عبء عندما يستهلك الأصل (يستعمل المبنى لفترة زمنية بعد دفع الإيجار) (Maher, Lanen and Rajan, 2006, p. 30).

1-2- ميدان أو موضوع التكلفة: Cost object

تُحمّل التكاليف لميادين تكلفة وذلك لأغراض مختلفة تتضمن التسعير، تحضير دراسات الربحية ومراقبة الإنفاق (Garrison, Noreen and Brewer, 2012, p.43). وميدان التكلفة هو أي منتج، خدمة، عميل، نشاط أو وحدة بالمنظمة تحمّل لها التكاليف. وعموما تعتبر المنتجات، الخدمات والعملاء ميادين تكلفة، بينما يمكن أن تعتبر الأقسام المكونة للمنظمة إما مراكز تكلفة (cost pools) أو ميادين تكلفة، على حسب اهتمامات الإدارة الأساسية إن كانت تكاليف المنتجات أو الأقسام. ومفهوم ميدان التكلفة مفهوم واسع، حيث يتضمن المنتجات، مجموعات المنتجات، الخدمات، المشاريع والأقسام، كما يمكن أن يطبق على العملاء أو البائعين. وتلعب ميادين التكلفة دورا مهما في اتخاذ القرارات، قياس الأداء وتنفيذ الإستراتيجية، بما في ذلك تحضير القوائم المالية والضرائب (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p.64)

3-1-1 عامل التكلفة: Cost driver

يسمى أيضا بمسبب التكلفة وهو أي عامل يتسبب في تغيير التكلفة الكلية لميدان التكلفة. وغالبا ما تواجه مجهودات تخفيض التكاليف مشكلتين رئيسيتين هما: تحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة أي تلك الأنشطة التي يعتبر العميل أنها تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة التي يشتريها، والاستعانة بعوامل التكلفة لإدارة الأنشطة ذات القيمة المضافة بكفاءة. وكأمثلة عن عوامل التكلفة نذكر: عدد ساعات العمل، كمية المواد المستهلكة، تكلفة اليد العاملة المباشرة، رقم الأعمال، عدد الوحدات المباعة، عدد الطلبات... (Horngren et al., 2009, P.30).

توفر عوامل التكلفة دورين هامين للمحاسب الإداري هما: إمكانية تخصيص التكاليف على ميادين التكلفة، وتفسير سلوك التكلفة أي كيف تتغير التكاليف الكلية إذا تغيرت عوامل التكلفة. وعلى العموم، يسبب ارتفاع عوامل التكلفة ارتفاعا في التكلفة الكلية وأحيانا تكون العلاقة عكسية فمثلا إذا افترضنا أن عامل التكلفة هو درجة الحرارة فإن انخفاض هذا العامل في الأوقات الباردة من السنة سيؤدي إلى ارتفاع تكاليف التدفئة الكلية.

تستعمل معظم المنظمات، وخاصة تلك التي تتبع إستراتيجية الريادة في التكلفة، إدارة التكاليف للحفاظ على وضعيتها التنافسية أو تحسينها، وتتطلب إدارة التكاليف الفهم الجيد لكيفية تغير التكلفة الكلية لميدان التكلفة عند تغير عوامل التكلفة. وتُصنّف عوامل التكلفة إلى أربعة أنواع: (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p.p. 67- 73)

3-1-1-1 عوامل تكلفة النشاط: تكون على المستوى التفصيلي للعمليات وترتبط بنشاط معين، مثل:

إعداد الآلة، مراقبة المنتج، معالجة المواد، التعبئة والتغليف، وتحدّد هذه العوامل باستعمال تحليل الأنشطة حيث يتم تحديد عامل تكلفة لكل نشاط؛

3-1-1-2 عوامل تكلفة الحجم: تكون على مستوى إجمالي مثل مستوى الإنتاج بالنسبة لعدد الوحدات

المنتجة. حيث يعبر عامل التكلفة في هذه الحالة على الكمية المنتجة أو حجم الخدمة المقدّمة وكمثال على عوامل تكلفة الحجم نذكر: عدد الوحدات المنتجة، كمية المواد الأولية وعدد ساعات اليد العاملة المباشرة؛

3-1-1-3 عوامل تكلفة هيكلية: تستعمل لتسهيل القرارات الإستراتيجية والتشغيلية، وهي إستراتيجية

بطبيعتها لأنها تتعلق بالقرارات التي لها آثار على التكاليف الكلية للمنظمة على المدى الطويل. وتساعد التحاليل الإستراتيجية باستعمال عوامل التكلفة الهيكلية المنظمة على تحسين وضعيتها التنافسية، وتتضمن

هذه التحليل تحليل سلسلة القيمة والإدارة على أساس النشاط. ويمكن لتحليل سلسلة القيمة أن يساعد المنظمة على تقييم النتائج طويلة الأجل لالتزامها الحالي أو المخطط بعوامل التكلفة الهيكلية؛

**4-3-1- عوامل تكلفة تنفيذية:** هي عوامل يمكن للمنظمة إدارتها في المدى القصير لتخفيض التكاليف مثل: تمكين القوى العاملة (المنظمات التي لديها علاقات جيدة مع العمال يمكنها تخفيض التكاليف التشغيلية بجدارة)، تصميم العمليات الإنتاجية (تسريع تدفق المنتج بابتكار تكنولوجيات التصنيع يمكن من تخفيض تكاليف الإنتاج)، العلاقة بالموردين (يمكن تخفيض التكاليف بالاتفاق مع الموردين على توفير المواد اللازمة بالجودة والكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد). ويقوم المديرون بدراسة عوامل التكلفة التنفيذية لإيجاد طرق لتخفيض التكاليف ويتم إنجاز هذه الدراسات كجزء من المراقبة التنفيذية.

### 4-1- تخصيص وتوزيع التكاليف: Cost Assignment and Cost Allocation

**تخصيص التكاليف (Cost Assignment)** هو عملية تخصيص تكاليف الموارد على مراكز التكلفة ثم تخصيص تكاليف مراكز التكلفة على ميادين التكلفة. أي أن كل التكاليف يتم تخصيصها على ميادين التكلفة. وهناك نوعان من التخصيص هما: التخصيص المباشر (**Direct tracing**) والتوزيع (**Allocation**).

(Blocher, Stout and Cokins, 2010, p.64)

يقصد بالتخصيص المباشر تخصيص التكاليف المباشرة مثل المواد الأولية التي يمكن تخصيصها مباشرة على ميدان التكلفة.

بينما يستعمل مصطلح التوزيع للتكاليف غير المباشرة، وهو عملية تخصيص هذه الأخيرة على ميادين التكلفة. ويتم ذلك باستعمال معدل توزيع أو معدل تحميل (**allocation rate or burden rate**).

(Anthony, Hawkins and Marchant, 2004, p. 583)

5-1 - التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة: Direct Costs and Indirect Costs

تصنّف التكلفة إلى مباشرة أو غير مباشرة حسب علاقتها بمركز أو ميدان التكلفة.

**التكاليف المباشرة** هي التكاليف التي يمكن تخصيصها بوضوح على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة. فعلى سبيل المثال تكلفة المواد الأولية اللازمة لمنتج معين هي تكلفة مباشرة لأنه يمكن تخصيصها مباشرة على المنتج.

في المؤسسات الإنتاجية يتم تجميع تكاليف المواد الأولية في مراكز تكلفة (أقسام الإنتاج) ثم تُخصص على كل منتج مُصنّع والذي يمثل ميدان تكلفة، وبالمثل، تكلفة تحضير وجبة المسافر بالنسبة لمؤسسات النقل الجوي هي تكلفة مباشرة لأنه يمكن تخصيصها مباشرة على كل مسافر. وعامل التكلفة بالنسبة للتكاليف المباشرة هو عدد وحدات ميدان التكلفة مثل عدد العلب المنتجة أو عدد المسافرين (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p.64).

**أما التكاليف غير المباشرة** فهي تلك التكاليف التي يصعب تخصيصها على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة لأن العلاقة بينها وبين ميادين التكلفة غير واضحة، لذلك يتطلب تخصيصها القيام بعمليات حسابية. فعلى سبيل المثال، تعتبر تكاليف إنارة المصنع تكاليف غير مباشرة بالنسبة للمنتج وذلك لأن الإنارة تساهم في إنتاج المنتج (فالعمال بحاجة للإنارة لوضوح الرؤية)، ولكن من غير الممكن التحديد الدقيق للجزء الذي ساهمت الإنارة في إنتاجه من المنتجات (Horngren et al., 2009, p.31).

ونشير هنا إلى أن الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة هو فصل محاسبي يهدف إلى الدقة في حساب تكاليف ميادين التكلفة وتقييم أسباب الانحرافات. حيث أن انحراف التكاليف المباشرة يعود أساساً إلى **كفاءة الأداء فقط**. بينما انحرافات التكاليف غير المباشرة فتعود إلى الكفاءة وإلى احتمال خطأ في اختيار أسس أو معدلات التحميل.

6-1 - التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة: Fixed Costs and Variable Costs

تتكون التكلفة الكلية من تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة، **التكلفة المتغيرة** هي تلك التكلفة التي تتغير عند تغير مستوى النشاط، فمثلاً يتطلب نشاط صناعة الكراسي استهلاكاً للخشب، شراء واستهلاك الخشب يخلق

تكلفة للخشب ترتفع بارتفاع عدد الكراسي المصنعة، ويسمى المتغير الذي يسبب تغير التكلفة بعامل التكلفة، ولذلك فإن التكلفة المتغيرة تكتب بالصيغة التالية: (Atkinson and al., 2012, p.88)

**التكلفة المتغيرة = التكلفة الوحودية لعامل التكلفة × عدد وحدات عامل التكلفة**

أما **التكلفة الثابتة** فهي التكلفة التي لا تتغير في المدى القصير بتغير مستوى النشاط، وما يميز التكلفة الثابتة هي أنها ترتبط بحجم الموارد المكتسبة لا بحجم الموارد المستعملة ولهذا تسمى بتكاليف الطاقة الإنتاجية (capacity-related costs). وكمثال على هذه التكاليف نذكر: اهتلاك الآلات ورواتب المشرفين على الإنتاج حيث لا ترتبط هذه التكاليف بالزمن المتاح للآلة أو مدة الإشراف المستعملة.

(Atkinson and al., 2012, p.90)

والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة هو فصل هدفه **اقتصادي** وليس محاسبي كالفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة. فالمتغيرة (تكاليف الاستغلال) ترتبط بقرارات التشغيل، القصير المدى، والمسؤول عنها هو العامل في منصب عمله. أما الثابتة (تكاليف هيكلية) فترتبط بقرارات الاستثمار، الطويل المدى، والمسؤول عنها هو الإدارة العليا.

### 7-1- محاسبة التكاليف: Cost Accounting

حسب معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants (IMA)) فإن "محاسبة التكاليف تتضمن تصنيف، تسجيل، تخصيص، تلخيص وإعداد التقارير المتعلقة بالتكاليف الحالية والمتوقعة. وتشمل تصميم وعمليات أنظمة التكاليف وإجراءات تحديد تكاليف الأقسام، الوظائف، المسؤوليات، الأنشطة، المنتجات وعناصر أخرى".<sup>50</sup> وتستعمل معلومات محاسبة التكاليف في كل من محاسبة التسيير والمحاسبة المالية (Eldenburg, Wolcott, 2011, p.8).

وقد كان أول ظهور لأساليب محاسبة التكاليف في بداية سنوات 1800 ومع كبر حجم المنظمات ازدادت الحاجة لقياس، مراقبة وتحفيز الأداء وبذلك تطورت ممارسات محاسبة التكاليف في منتصف سنوات 1800 بشكل جيد. وفي بداية سنوات 1900 أصبحت المنظمات مطالبة بتوفير تقارير خارجية كالقوائم المالية والضريبة على المداخل ولأن تكلفة مسك مجموعتين من السجلات لمتطلبات معلومات منفصلة كانت مرتفعة

<sup>50</sup> Adapted from IMA Management Accounting Glossary, Exposure Draft (accessed at [www.imanet.org](http://www.imanet.org), June 29, 2010).

نسبيا، ركزت محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى على توفير معلومات لإعداد القوائم المالية وتحديد الضريبة على المداخل. بعدها وتحديدا في الفترة الممتدة بين بداية سنوات 1900 ومنتصف سنوات 1970 تغيرت قليلا ممارسات محاسبة التكاليف نظرا لأن البيئة الاقتصادية أصبحت أكثر تغيرا وعالمية ونظرا لاشتداد المنافسة أكثر، حيث زاد الطلب على معلومات أكثر تطورا لمحاسبة التكاليف وقد مكّنت التكنولوجيات الحديثة محاسبي التكاليف من تطوير أنظمة محاسبة التكاليف السابقة والتي اعتبرت غير عملية. وحاليا تستعمل معلومات محاسبة التكاليف لأغراض متنوعة تشمل اتخاذ القرارات الداخلية، قياس ومراقبة الأداء على كل المستويات، والتوفيق بين أهداف الموظفين وأصحاب المصالح. إضافة إلى ذلك، يجمع ويحلل محاسبي التكاليف الآن معلومات حول النشاطات المالية وغير المالية مثل التقارير حول ربحية العميل أو نجاح التسويق أو أنشطة البحث والتطوير. وتستعمل هذه المعلومات أيضا لتنسيق المعاملات مع الموردين- وبذلك امتدت محاسبة التكاليف التقليدية إلى خارج جدران المنظمة (Eldenbug, Wolcott, 2011, p.9).

### 8-1 - إدارة التكلفة: Cost Management

كثيرا ما يُساء تفسير المصطلحات المحاسبية ولا يُستثنى منها مصطلح "إدارة التكلفة" خاصة لكونه يشمل "محاسبة التكاليف" و"محاسبة التسيير" والتي هي بدورها عرضة لإساءة التفسير، فهناك من يعتبر هذه المصطلحات كمترادفات وهناك من يستعملها للدلالة على أشياء مختلفة. وفي كل الأحوال فإن إدارة التكلفة تُبنى على كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير وتفترض معرفة كلا منهما، ومع ذلك فإن إدارة التكاليف ليست مجرد محاسبة للتكاليف أي مجال المحاسبة الذي يهتم بتسجيل، قياس وعرض المعلومات المتعلقة بتكلفة الأشياء بل هي أشمل من ذلك، كما أنها لا تعني كذلك محاسبة التسيير التي تهتم بالكيفية التي ينبغي أن تُستعمل بها المعلومات المتعلقة بالتكاليف وباقي المعلومات المالية وغير المالية في التخطيط، الرقابة، التحسين المستمر واتخاذ القرارات (El Kelety, 2006, p. 59 ; Hansan and Mowen, 2005, p.04).

وعلى ضوء ذلك عرف Horngren et al. (2009) إدارة التكلفة على أنها "أساليب وأنشطة المسيرين التي تهدف لإرضاء العملاء وذلك بالسعي إلى التخفيض المستمر للتكاليف والتحكّم فيها." وأكد على ضرورة الانتباه لدور عوامل التكلفة في إدارة التكاليف (Horngren et al., 2009, p.31).

بينما عرّفها Blocher، Stout و Cokins (2010) بأنها "إنتاج واستعمال معلومات إدارة التكلفة"، حيث تتضمن معلومات إدارة التكلفة "معلومات مالية تتعلّق بالتكاليف والعوائد، ومعلومات غير مالية تتعلق

بالمحافظة على العملاء، الإنتاجية، الجودة وعوامل النجاح الأساسية الأخرى" (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 03).

أما Hilton، Maher و Selto (2010) فقد عرفوا إدارة التكاليف باعتبارها أداة تخدم اتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال ثلاث خصائص على أنها: " فلسفة، مبدأ ومجموعة من التقنيات تهدف لخلق القيمة بأقل تكلفة": (Hilton, Maher and Selto, 2010, p.7)

✓ فلسفة: لأنها تتطلب البحث الدائم عن الوسائل لاتخاذ أفضل القرارات لخلق القيمة للعميل بأقل تكلفة؛

✓ مبدأ: تقوم إدارة التكاليف على مبدأ مفاده أن كل التكاليف تنتج عن قرارات التسيير؛

✓ تقنيات: إدارة التكاليف هي مجموعة من التقنيات الفعالة التي تعمل على تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف وتستخدم مؤشرات الأداء لتقييم نتائج القرارات.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف إدارة التكلفة على أنها القرارات المتخذة من طرف المسيرين لأجل تخفيض التكاليف ودعم إرضاء العملاء في آن واحد وذلك بالاعتماد على معلومات مالية وغير مالية.

### 9-1 - نظام إدارة التكلفة: Cost Management System

إنّ التقدم الهائل للتكنولوجيا وازدياد حدة المنافسة جعل المسيرين يبحثون عن تقديم سلع ذات جودة عالية وتوفير خدمات متميزة للعملاء، كل ذلك بأقل تكلفة ممكنة. وقد وضعت تلك الاحتياجات متطلبات أعلى من الاعتيادي للمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التسيير، إذ تحفزت الكثير من الشركات بالتحول من منظور محاسبة التكلفة التاريخية إلى منظور محاسبة إدارة التكلفة والذي أسماه Hilton (2005) بنظام إدارة التكلفة وعرفه بأنه "نظام تخطيط ورقابة إداري يسعى لتحقيق الأهداف الآتية: (Hilton, 2005, p.p. 23-24)

- قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة الضرورية للمنظمة؛

- تحديد وحذف تكاليف الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة والتي لا يؤدي حذفها إلى الإضرار بجودة المنتج، الأداء، أو القيمة المدركة؛

- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة الرئيسية المنجزة داخل المنظمة؛

- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكنها تحسين الأداء المستقبلي للمنظمة.

وهكذا فإن التركيز في نظام إدارة التكلفة حسب Hilton يكون على الأنشطة لذلك يطلق عليه البعض تسمية "محاسبة الأنشطة" أو "إدارة الأنشطة".

أما Barfield، Raiborn، و Kinney (2002) فقد عرّفوا نظام إدارة التكلفة على أنه "جزء من نظام المعلومات والمراقبة الإداري ويتمثل في وضع طرق رسمية مطورة لتخطيط ومراقبة أنشطة المنظمة المولدة للتكلفة والمتعلقة بالأهداف قصيرة المدى والإستراتيجيات طويلة الأجل. ونظام إدارة التكلفة الفعال يجب أن يزود المسيرين بالمعلومات الضرورية لتحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على مركز تنافسي في المدى الطويل. ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية لنظام إدارة التكلفة في النقاط الست التالية: (Barfield, Raiborn, Kinney, 2002, p.p. 42-47)

- توضيح تكاليف المنتجات بشكل منطقي، خاصة باستعماله لمسببات (عوامل) التكلفة **Cost Drivers** (الأنشطة التي لها علاقة سببية وتأثيرية مباشرة مع التكاليف)؛

- تقييم أداء مراحل دورة حياة المنتج أو الخدمة؛

- تحسين فهم العمليات والأنشطة؛

- مراقبة التكاليف؛

- قياس الأداء؛

- السماح للمسيرين بتحقيق إستراتيجية المنظمة.

أي أن أهمية هذه الأنظمة تكمن في كونها تساعد المسيرين على فهم هيكل وسلوك التكاليف وبذلك اتخاذ القرارات التي ستمكّن المنظمة من تحقيق أو استغلال ميزة تنافسية إستراتيجية.

### 2- أهمية معلومات إدارة التكاليف

تتضمن معلومات إدارة التكاليف كل ما يحتاجه المسيرون للإدارة الفعالة للمنظمة لإيصالها إلى نجاح تنافسي، وتشمل هذه المعلومات كلا من المعلومات المالية وغير المالية الضرورية لنجاح المنظمة. ويختلف دور إدارة التكاليف في المنظمة باختلاف الإستراتيجية التنافسية المتبعة، طبيعة المنظمة (صناعية، خدماتية، تجارية، منظمة غير ربحية، أو منظمة حكومية)، والوظيفة الإدارية التي طبقت عليها إدارة التكاليف (وظيفة

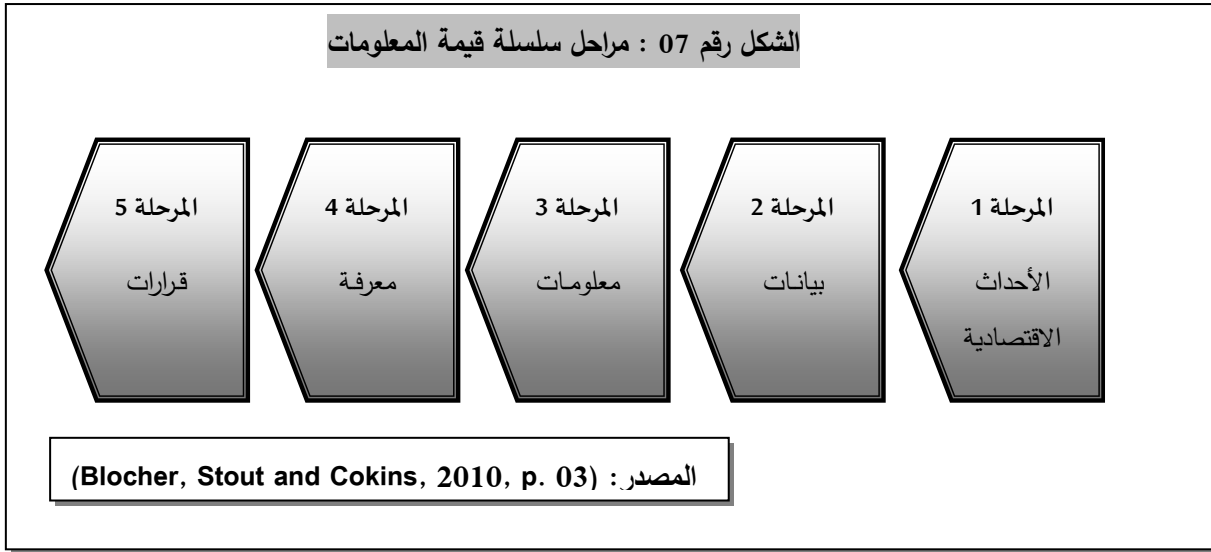


## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

الإدارة الإستراتيجية، وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات، وظيفة المراقبة الإدارية والتشغيلية ووظيفة إعداد القوائم المالية) (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 23).

المحاسب الإداري هو المحاسب أو المهني الذي ينتج ويستعمل معلومات إدارة التكاليف، وقد تم تفسير الدور الإستراتيجي الذي يلعبه المحاسب الإداري في المنظمة في التعريف الذي قدمه معهد المحاسبين الإداريين لمحاسبة التسيير، والذي مفاده أن "محاسبة التسيير هي المهنة التي تتضمن المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية، اقتسام أنظمة التخطيط وإدارة الأداء، وتقديم الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 03).

أي أن المحاسب الإداري يستخدم خبرته الفريدة (في اتخاذ القرار، التخطيط، إدارة الأداء وغيرها) بالعمل مع مسيري المنظمة للمساعدة في نجاح صياغة وتنفيذ الإستراتيجية حيث يتم إنتاج واستعمال معلومات إدارة التكاليف داخل سلسلة قيمة المعلومات للمنظمة من المرحلة 1 إلى المرحلة 5 كما يبينه المخطط التالي (الشكل رقم 07):



ففي المستويات الأولى لسلسلة قيمة المعلومات يقوم المحاسب الإداري بجمع وتلخيص البيانات (المرحلة 2) انطلاقاً من الأحداث الاقتصادية (المرحلة 1)، ثم يتم تحويل هذه البيانات إلى معلومات (المرحلة 3) من خلال التحليل واستعمال خبرة المحاسب الإداري. في المرحلة 4 تُدمج هذه المعلومات بمعلومات أخرى عن إستراتيجية المنظمة والبيئة التنافسية لينتج عنها معرفة، وفي المرحلة 5 يستعمل المحاسب الإداري هذه المعرفة للمشاركة مع الفرق الإدارية في اتخاذ قرارات إستراتيجية تعمل على تطوير إستراتيجية المنظمة (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 03).

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

يوفر المحاسب الإداري معلومات إدارة التكاليف المالية وغير المالية للمسيرين والفرق العاملة بالمنظمة لاستعمالها في إدارة المنظمة لجعلها ناجحة ومنافسة أكثر، حيث تُقدّم هذه المعلومات لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية الأربعة للإدارة: (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p.p. 04- 06)

**2-1- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة الإدارة الإستراتيجية:** تتمثل وظيفة الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحقيق وضعية تنافسية تضمن النجاح المستمر للمنظمة وذلك من خلال تحديد الأهداف وتنفيذ الخطط التي تسمح بتحقيقها. وتحتاج الإدارة الإستراتيجية معلومات إدارة التكاليف لدعم سلامة القرارات الإستراتيجية المتعلقة باختيار المنتجات، طرق التصنيع، تقنيات وقنوات التسويق، تقييم ربحية العميل وغيرها من المسائل طويلة الأجل؛

**2-2- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة التخطيط واتخاذ القرارات:** يتضمن التخطيط واتخاذ القرارات إعداد الميزانيات التقديرية وتخطيط الربح، إدارة التدفقات النقدية وقرارات أخرى تتعلق بعمليات المنظمة كقرار تصليح أو استبدال قطعة معينة، قرار تغيير الخطة التسويقية أو قرار البدء في تطوير منتج جديد. وتستعمل معلومات إدارة التكاليف هنا لدعم القرارات المتكررة المتعلقة باستبدال التجهيزات، إدارة التدفقات النقدية، إعداد الميزانيات التقديرية للمواد الأولية والمشتريات، جدولة الإنتاج والتسعير؛

**2-3- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة المراقبة الإدارية والتشغيلية:** تتضمن المراقبة وظيفتين هما: المراقبة التشغيلية والمراقبة الإدارية. تكون المراقبة التشغيلية عندما يراقب مسيرو المستويات الوسطى (مثل مدير الإنتاج) أنشطة مسيري وعمال المستويات التشغيلية (مثل المشرفين على الإنتاج). وعلى العكس، المراقبة الإدارية هي تقييم مسيري المستويات الوسطى من طرف مسيري المستويات الأعلى بالمنظمة. وتكون معلومات إدارة التكاليف ضرورية لهاته الوظيفتين لتوفير أسس عادلة وفعالة لتحديد العمليات غير الكفاءة ومكافأة وتشجيع المسيرين الأكثر فعالية؛

**2-4- معلومات إدارة التكاليف بالنسبة لوظيفة إعداد القوائم المالية:** تعتبر معلومات إدارة التكاليف ضرورية لإعداد القوائم المالية لتوفير محاسبة دقيقة للمخزونات والأصول الأخرى امتثالاً بمتطلبات القوائم المالية لأجل إعداد هذه الأخيرة واستعمالها في الوظائف الإدارية الثلاث الأخرى.

### 3- التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية وتأثيرها على إدارة التكاليف

تتصف البيئة الاقتصادية والصناعية المعاصرة بالتغير المستمر وعدم الثبات، وقد تسببت عدة اتجاهات وتغيرات للبيئة الاقتصادية خلال السنوات الأخيرة في تعديلات هامة على مستوى المفاهيم والأساليب المحاسبية والإدارية. وسنناقش هنا أهم هذه الاتجاهات والتغيرات التي عرفتتها البيئة الاقتصادية وانعكاساتها على الأساليب والمفاهيم المحاسبية والإدارية، لاسيما على محاسبة التكاليف وإدارتها. حيث سنحلل تغير الأسواق وزيادة التركيز على العملاء، التحولات في أسس المنافسة، التطور في مجال التصنيع وتكنولوجيا المعلومات وأخيرا الأشكال الحديثة للمنظمات.

#### 3-1- تغيرات الأسواق وزيادة التركيز على العملاء

يعتبر نمو الأسواق والتجارة الدولية من أهم التطورات التي أحدثت تغيرات كبيرة في بيئة الأعمال الاقتصادية المعاصرة. حيث كان لذلك أثر كبير على كل من المنظمات، المستهلكين وكذلك واضعي القوانين، كما أدى ذلك إلى تزايد التحالفات بين الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات لضمان فرص أكبر للنمو وتعظيم الأرباح. واشتداد المنافسة يعني زيادة حاجة المنظمات لمعلومات مالية وغير مالية لإدارة التكاليف للمحافظة على تنافسيتها في السوق العالمية (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 08).

وكنتيجة لاشتداد المنافسة وعولمة الأسواق، تحولت هذه الأخيرة تدريجيا من «أسواق للبائعين» إلى «أسواق للمشتريين» (El Kelety, 2006, p.12)، وبعد استبدال عصر الحرفة بعصر الإنتاج بكميات كبيرة ظهر مؤخرا ما يسمى بعصر التخصيص الشامل «Era of Mass Customization».

فقبل الثورة الصناعية اعتبر التصنيع حرفة، حيث كانت المنتجات تصنع بشكل خاص لتلبي احتياجات أفراد معينين، فلم تكن هناك منتجات متماثلة تماما ومن غير الممكن وقتها استبدال أجزاء منتج معين بتلك التي تشبهها في منتج آخر، لذلك كانت المنتجات عالية الثمن نسبيا واقتصر الحصول عليها على أفراد الطبقات العليا أو الأرستوقراطية. ومع ظهور الثورة الصناعية ومفهوم قطع الغيار أصبح من الممكن إنتاج كميات كبيرة من المنتجات المتماثلة، والتي أصبحت متاحة لأفراد الطبقة المتوسطة وبأسعار معقولة، ذلك لأن الإنتاج بكميات ضخمة أدى إلى انخفاض التكاليف بشكل كافي لتكون هذه المنتجات في متناول فئات كبيرة من العملاء (Fralix, 2001, p.03).

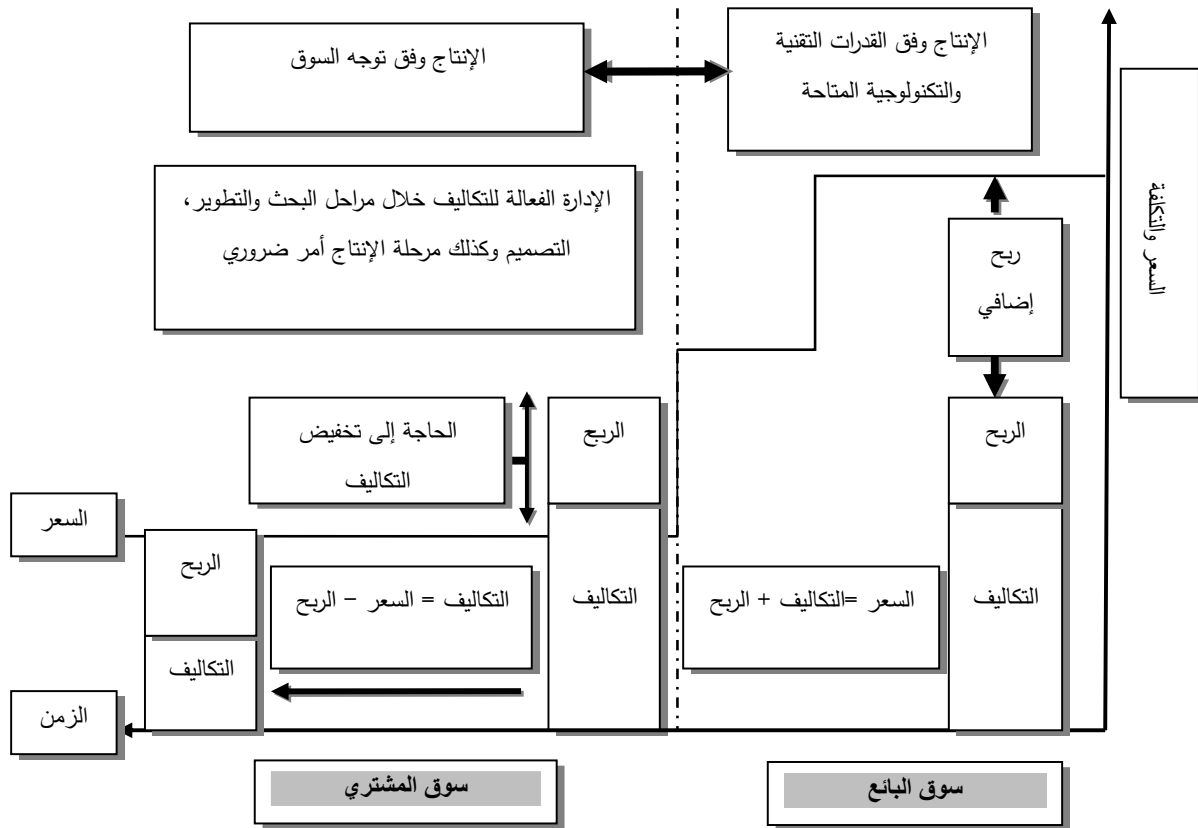
ومع مرور السنوات، أصبح الطلب على المنتجات يفوق عرضها، فلم يكن أمام العملاء إلا اقتناء ما يمكن توافره حتى أنهم وفي بعض الحالات كانوا يضطرون لقبول دفع ثمن باهض مقابل الحصول على منتج معياري بمستوى جودة ضئيل خلال فترة تسليم طويلة أو غير متوقعة، أو بمعنى آخر أصبحت السوق "سوق بائع" يمكن للمنتج فيها بيع كل ما ينتجه. وفي ظل هذه البيئة، كانت إستراتيجية المؤسسة بسيطة تمثلت أساسا في زيادة الإنتاج دون الاهتمام بأي شيء آخر تقريبا، حيث ينتج المصنعون منتجات وفقا لمواصفاتهم الخاصة لا وفقا لما يريده العملاء.

غير أنه ومع مرور الوقت ومع اتساع الأسواق وزيادة عدد المنتجين أصبح العرض يفوق الطلب وتحولت الأسواق من "سوق البائع" إلى "سوق المشتري"، فأصبح مجرد توفير المنتجات غير كافٍ لأن العملاء في هذه السوق أكثر تطلبا مما كانوا عليه في الماضي لكونهم أكثر وعيا، أقل إخلاصا وأكثر حذرا، حيث أصبحوا يطلبون منتجات تلي أو تتجاوز توقعاتهم، خالية من العيوب، منخفضة السعر وسريعة التسليم (ElKelety,2006, p.p. 12-13). كما أصبحوا يتوقعون مستويات خدمة أفضل مما كانت عليه في الماضي، فلم يعد الناس يرغبون في الوقوف في طوابير الانتظار ليلم تجاهلهم من طرف صرافى البنوك أو موظفي استقبال الفنادق أو أي مقدمي خدمة آخرين، بل يريدون خدمة فورية وذات طابع شخصي، إضافة إلى أنهم يريدون تنوعا أكثر. وزيادة على كل ما سبق، لم يعد العملاء يرغبون في انتظار استلام السلع والخدمات التي قاموا بطلبها، فبعد أن كانت تتراوح فترة انتظار الاستلام في الماضي بين أربعة وستة أسابيع، إذا تجاوزت المدة حاليا يومين أو ثلاثة أيام يبدأ العميل في التعجب من سبب تأخر وصول طلبيته (Fralix, 2001, p.p. 02-03).

يوضح الشكل 08 أدناه الفرق بين سوق البائع وسوق المشتري. وكما هو مبين في الجهة اليمنى من الشكل، تقوم المؤسسة في "سوق البائع" بتطوير منتجاتها وفقا لقدراتها التقنية والتكنولوجية ويشترى العملاء ما تم إنتاجه بالسعر الذي يتحدد على أساس تكلفة الإنتاج الإجمالية مضاف إليها هامش ربح. لكن إذا انخفضت الأسعار نتيجة اشتداد المنافسة وتغير الأسواق لا يمكن للمؤسسة تطوير منتجاتها أكثر حتى وإن كان ذلك ممكنا من الناحية التقنية، لأن هذه المنتجات ستكون مكلفة جدا بالنسبة للعملاء.

أما في حالة "سوق المشتري" فيجب أن توجه المؤسسة نفسها أكثر نحو السوق لأن السوق هو الذي يفرض السعر ولذلك ينبغي تحديد تكالييف المنتجات بوعي أكثر، إضافة إلى ضرورة إدارة هذه التكاليف بفعالية خلال مراحل التطوير والتصميم وكذلك الإنتاج كما هو مبين في الجهة اليسرى من الشكل 08.

الشكل 08: التحول من "سوق البائع" إلى "سوق المشتري"



المصدر: (El Kelety, 2006, p. 13) - بتصرف -

ففي سوق المشتري يتعامل العملاء مع أصناف كثيرة من المنتجات ونتيجة لهذا التنوع أصبحوا يطالبون بجودة أعلى وسعر أقل فضلا عن تعدد وظائف المنتج. حيث يُعَلِّم العملاء اليوم العارضين عمّا يريدونه، متى وكيف يريدونه وكم سيدفعون مقابلته، وهكذا فإن سعر المنتج لم يعد يستند فقط على تكلفته وإنما يتحدد أيضا وفقا لظروف السوق وقيمة المنتج لدى العميل. أي أن زيادة وعي العملاء وشفافية الأسواق جعلت من استجابة المؤسسات لاحتياجات السوق المستقبلية أكثر صعوبة، لذلك أصبح يتعين على المؤسسات أن توجه نفسها أكثر وبشكل منهجي اتجاه العملاء والمنافسين. فالمؤسسات اليابانية على سبيل المثال تعطي الأولوية للعميل ثم الموظف فالمورد وأخيرا المساهم، بينما تولي المؤسسات الأمريكية الأولوية للمساهمين بالدرجة الأولى. إلا أن الحقيقة الاقتصادية التي يجب أن تأخذها الإدارة بعين الاعتبار هي أن الأكثر أهمية هو العميل، فبدونه تفقد المنظمة قدرتها على الوجود (El Kelety, 2006, p.p. 13- 14).

وقد ساهم التغير السريع للأسواق والتحول المفاجئ لتفضيلات العملاء وقصر دورة حياة المنتجات في بروز "التخصيص الشامل" كممارسة حديثة تدمج بين أفضل ما في عصر الحرفة، بإنتاج أصناف متنوعة من المنتجات تتوافق مع المتطلبات المختلفة للعملاء، وأفضل ما في عصر الإنتاج بكميات كبيرة، وذلك بإنتاج هذه المنتجات بتكلفة منخفضة بحيث يمكن لكل عميل الحصول على ما يريده نظرا للأسعار المعقولة. إلا أن إمكانية تطبيق "التخصيص الشامل" محدودة بقدرة المؤسسة على الحصول على معلومات عن مواصفات المنتج واحتياجات العملاء وبمدى تدريب وتمكين عمال الإنتاج لقبول مسؤولية عملية التصنيع والتخصيص وبذلك إمكانية استجابتهم لاحتياجات العملاء بشكل صحيح، كما تلعب الأتمتة دورا جوهريا في "التخصيص الشامل" كونها تربط بين تفضيلات العميل وقدرة فريق التصنيع على خلق منتجات بناءا عليها. فالتخصيص الشامل هو نموذج لتكلفة منخفضة، جودة عالية ومنتجات مصممة حسب احتياجات معينة للعملاء وهذا يتطلب المرونة وسرعة الاستجابة، لذلك يجب إعادة تشكيل الأفراد، العمليات، الموارد والتكنولوجيا بشكل مستمر لإعطاء الزبون ما يريده بالضبط (Fralix, 2001, p.p. 03- 04). ففي "التخصيص الشامل" تكون عمليات الإنتاج والتصميم مصممة للتعامل مع التنوع المتزايد الناتج عن تقديم المنتجات والخدمات المطلوبة للعملاء.

ويمكن أن يكون "التخصيص الشامل" طريقة فعالة تتبناها المنظمة للمنافسة، في ظل قطاع صناعي تكون فيه مقابلة توقعات السعر والجودة لعدد كبير من العملاء من خلال تنمية الموارد البشرية، التصنيع، تكنولوجيا المعلومات والهيكل التنظيمي للمؤسسة. ولتبقى المنظمة قادرة على المنافسة في البيئة الاقتصادية الحالية، فإنها تسعى لتطبيق أساليب عمل وتكنولوجيا جديدة لتخفيض تكلفة التنوع. وقد أصبح "التخصيص الشامل" نموذجا حديثا للتميز في التصنيع (El Kelety, 2006, p.p. 14- 15). كما تغيرت كذلك ممارسات إدارة التكاليف حيث أصبحت تقارير إدارة التكلفة تتضمن مقاييس خاصة لتفضيلات العملاء وإرضائهم (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 09).

### 3-2- تغير أسس (قواعد) المنافسة

تعتبر العولمة من أهم التطورات التي أثرت على البيئة الاقتصادية، حيث سمحت سرعة وسائل النقل وأنية المعلومات للعالم بأن يصبح سوقا واحدة ضخمة، إذ يمكن للعملاء اليوم شراء منتجات من شركات أجنبية بسهولة كما لو أنها من شركات محلية. لذلك لم تعد المؤسسات تهتم فقط بالمنافسين المحليين بل أصبحت ملزمة بمنافسة المؤسسات المماثلة لها على مستوى عالمي، إضافة إلى أنه ومع توفر المعلومات

بتكلفة معقولة نظرا للتطور التكنولوجي، أصبح بإمكان المؤسسات الحصول على معلومات أكثر عن منافسيها، فإذا عرفت General Motors على سبيل المثال عجزا فإن كل العالم سيعلم به ويمكن التفاعل مع هذه المشكلة بشكل أني (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.05).

وكنتيجة لهذه التطورات التي عرفتھا البيئة التنافسية، تزايد الطلب ليس فقط على المعلومات المتعلقة بالتكاليف، بل وكذلك على دقة هذه المعلومات باعتبارھا تلعب دورا هاما في تخفيض التكاليف، تحسين الإنتاجية وتقييم ربحية الخط الإنتاجي (Hansen, Mowen and Guan, 2009, p.07).

كما كان لهذه التطورات تأثيرا هاما أيضا على الأعمال الاقتصادية حيث ارتفع مستوى المنافسة بين المنظمات بشكل كبير، ومن أهم وأوضح التغيرات التي عرفتھا الأعمال الاقتصادية والتي كان لها انعكاس على إدارة التكاليف نذكر ما يلي:

1-2-3- زيادة وتيرة التغير في عالم الأعمال الاقتصادية مما أدى إلى قصر كلا من دورات حياة المنتجات والميزات التنافسية وظهور الحاجة إلى اتخاذ إجراءات أسرع وأكثر حسما من طرف الإدارة: أصبح الاقتصاد أكثر تقنحا مما يعني أن المنافسة أصبحت عالمية وأكثر اشتدادا وأنه ينبغي على المؤسسات أن تكون قادرة على اتخاذ القرارات الصحيحة في فترات زمنية قصيرة نسبيا للحفاظ على تنافسيتها. وقد كان لهذا تأثيرا كبيرا على محتوى وتوافر التقارير الإدارية (Jacobs, 2004, p.04). كما أدى تسارع وتيرة التغير إلى قصر دورات حياة المنتجات، وجعل الميزة التنافسية من الأصول قصيرة الأجل التي يجب استغلالها بسرعة وبشكل تام. ومن جهة أخرى أدت الحاجة إلى سرعة التحرك إلى تخفيض الوقت المتاح للتحليل عندما أصبح من الضروري الحصول على أفضل المعلومات أكثر من أي وقت مضى من أجل الحصول على أعظم ربح ممكن تحقيقه من المنتج أو الاستثمار. وبالطبع تعتبر هذه التحديات فرصا بالنسبة لهؤلاء الذين يمكنهم الاستفادة من العولمة والتكنولوجيا بحيث سيكون المستقبل أمامهم مشرقا، أما بالنسبة لأولئك الذين لا يستطيعون ذلك فلا مستقبل لهم (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.07)؛

2-2-3- بروز شركات، صناعات وخدمات جديدة والحد من الخدمات التي ليست لها قيمة مضافة أو الاستعانة بأطراف خارجية لأدائها إذا كانت ضرورية: حيث تم الانتقال من التصنيع إلى مجتمع قائم على الخدمة والمعلومات (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.08). فقد عرفت الصناعات التحويلية انخفاضا من حيث أهميتها مقابل تزايد أهمية القطاع الخدماتي في الاقتصاد وأصبحت المنظمات تستعين

بأطراف خارجية لأداء عدة خدمات (من بينها الخدمات المحاسبية، النقل، الخدمات الطبية). ويتوقع الخبراء تواصل اتساع هذا القطاع من حيث الحجم والأهمية بنمو إنتاجية الخدمة. كما أن تحرر العديد من الخدمات (مثل: شركات الطيران والاتصالات السلكية واللاسلكية) ساهم في زيادة المنافسة في قطاع الخدمات مما جعل مسيري هذا القطاع أكثر وعياً بخصوص الحاجة إلى معلومات دقيقة عن التكلفة لأجل التخطيط، المراقبة، التحسين المستمر واتخاذ القرارات. ولذلك فإن التغييرات في قطاع الخدمات زادت من الطلب على أنظمة إدارة تكاليف متجددة ومناسبة (Hansen Mowen and Guan, 2009, p.07). أي أن تقنيات محاسبة التسيير ينبغي أن تتلاءم مع احتياجات مسيري المؤسسات الخدمائية، حيث أن الاختلاف الجوهرى بين هذه الأخيرة والمؤسسات الصناعية يكمن في أن معظم الخدمات تستهلك عند إنتاجها ولا يمكن جردها كما هو الحال بالنسبة للسلع المصنعة. كما أن للمؤسسات الخدمائية كثافة عمال أكثر من المؤسسات الصناعية. ولهذه الأسباب تم تكييف عدّة تقنيات لقياس التكاليف والأداء بشكل ناجح لتتناسب مع المؤسسات الخدمائية والأنشطة الخدمائية في المؤسسات الصناعية (Hilton, 2005, p.18)؛

3-2-3- زيادة عدم اليقين وتعقيد المعاملات التجارية والاعتراف الصريح بالمخاطر: ظهور منافسين جدد (إضافيين)، عولمة الأسواق والحاجة إلى اتخاذ قرارات سريعة، كل هذا ساهم في رفع مستوى عدم اليقين والتعقيد في عالم الأعمال الاقتصادية. وفي محاولة منها للحصول على ميزة تنافسية واستخدام كل السبل الممكنة لتعظيم أرباحها، دخلت المنظمات في معاملات تجارية معقدة للغاية. وقد نتج عن هذا التعقيد وعدم اليقين للمعاملات أنواع جديدة من الخدمات المهنية التي تركز على فهم المخاطر. فعلى الرغم من أن الكثير من الناس يتوقعون أن يعرف الطلب على خدمات مراجعة الحسابات انخفاضاً بسبب كون المراجعة تضيف قيمة مستقبلية صغيرة، إلا أن ارتفاع درجة المخاطرة من شأنه أن يرفع الطلب على هذا النوع من الخدمات في المستقبل. فلا ينبغي للمنظمات أن تنظر للمخاطر على أنها شيء سلبي دائماً، بل يجب أن تفهم أن هذه المخاطر يمكنها أن تكون شيئاً إيجابياً، وعمل المحاسبين لا يجب أن ينطوي على مجرد معرفة المعايير المحاسبية وتطبيقها بشكل جيد وإنما عليهم كذلك التفكير في كيفية إدارة المنظمات لهذه المخاطر بطريقة إيجابية للغاية (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p. p. 08- 09)؛



4-2-3- إعادة هيكلة المكافآت: في محاولة منها للرد على هذه القوى للتغيير، عدّلت المنظمات في قيمة المبالغ التي تدفعها مقابل الأنواع المختلفة للخدمات، حيث حدثت ثلاثة تحولات رئيسية: (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.09)

- انخفضت المبالغ التي تدفع مقابل الخدمات التي استبدلت بالتكنولوجيا مثل التسجيل المحاسبي الذي أصبح بإمكان أي شخص القيام به إذا استعمل البرامج المناسبة؛
- بالنسبة للمبالغ التي تدفع مقابل الخدمات التقليدية والتي تعتبر ضرورية مثل مراجعة الحسابات وعمل الامتثال الضريبي وتحت ضغوط المنافسة المتزايدة بقيت ثابتة إلى حد ما؛
- أما عن المبالغ التي تدفع مقابل الخدمات التي تساعد المؤسسات على الاستفادة من التكنولوجيا والعولمة أو اتخاذ القرارات الإستراتيجية بشكل أفضل، فقد عرفت زيادة هائلة؛

5-2-3- تغيرات في التقارير المالية والعلاقات بين الأسواق والمتعاملين الرئيسيين فيها وزيادة النشاط التنظيمي: ساهمت كل من العولمة والتكنولوجيا في تغير العلاقة بين المنظمات والأسواق والطريقة التي تعتمدها هذه المنظمات في إعداد التقارير المالية. وكانت نتائج هذه التغيرات: (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.10)

- انخفاض الاعتماد على البيانات المالية التاريخية؛
- إفصاح أكثر عن معلومات غير مالية؛
- الانتقال من التقارير المالية التقليدية إلى تقارير في شكل قاعدة بيانات.

وبما أن الشركات تجاوزت أدوارها التقليدية، أصبح المنظّمون (واضعو القوانين) يتخوفون من تعرض استقلاليتها للخطر، وكانت النتيجة زيادة النشاط التنظيمي للجنة البورصة والأوراق المالية وغيرها من الهيئات التنظيمية وارتفاع درجة عدم اليقين في هذه المهنة، حيث أن هذه الأخيرة في خضم مرحلة انتقالية استثنائية غير واضح اتجاهها؛

6-2-3- زيادة التركيز على رضى العملاء: مع الإتاحة الفورية للمعلومات والمنافسة العالمية، أصبح بإمكان العملاء الحصول على معلومات أكثر من أي وقت مضى لاستخدامها في اتخاذ قرارات الشراء، مما أدى إلى زيادة تأثيرهم وقوتهم الشرائية وتحول السلطة من البائعين إلى العملاء. بحيث يمكن للعملاء الآن، أكثر من أي وقت مضى، إملاء شروط عمليات الشراء، بما فيها السعر، فترة التسليم ومواصفات المنتج أو الخدمة (Albrecht and Sack, 2000, Chapter 02, p.10).

أي أن المنظمات أصبحت ملزمة بالتركيز على طرق زيادة رضى العملاء إلى جانب تركيزها على كسب عائد معقول وذلك بتحقيق احتياجات العملاء في أقرب الآجال وتحويل هذه الاحتياجات بكفاءة إلى منتجات جديدة تستجيب لها، وبهذه الطريقة يمكنها بناء علاقات ناجحة وطويلة الأمد مع العملاء. كما أن جودة المنتجات تعتبر أساسية في الأسواق الحالية التي تتميز بشدة المنافسة، لذلك لابد أن تسعى المنظمات لتحسين جودة منتجاتها لسببين أساسيين، الأول، هو ضمان رضى العملاء الحاليين على منتجاتهم والثاني هو تلبية المواصفات المطلوبة من العملاء الجدد المحتملين (El Kelety,2006, p. 16) وبعبارة أخرى، يجب أن تعمل المؤسسات على تقديم قيمة للعملاء من أجل كسب ولائهم. ويرجع المحاسبون والمسيرون لسلسلة القيمة للمنظمة باعتبارها تمثل مجموعة الأنشطة اللازمة لتصميم، تطوير، إنتاج، تسويق وتسليم المنتجات والخدمات للعملاء. وكنتيجة لذلك، فإن السؤال الذي يجب طرحه بشأن أي عملية أو نشاط هو ما إن كان مهما بالنسبة للعميل. ويجب أن يتتبع نظام إدارة التكلفة المعلومات المتعلقة بتشكيلة كبيرة من الأنشطة المهمة بالنسبة للعملاء (مثل: جودة المنتج، الأداء البيئي، تطوير منتجات جديدة، التسليم والأداء).

(Hansen, Mowen and Guan, 2009, p.07)

### 3-3- التطور في مجال تكنولوجيا التصنيع

شهدت البيئة الصناعية عدة تغيرات في العديد من الصناعات مع ظهور تقنيات الإنتاج المتطورة، حيث تبنت عدة منظمات تكنولوجيات تصنيع ومعلومات حديثة للحفاظ على تنافسيتها في ظل المنافسة العامة المتزايدة. ومن بينها "نظرية القيود" و"نظام الإنتاج في الوقت المحدد" (JIT) التي سمحت للمنظمات برفع الجودة، تخفيض المخزونات، القضاء على الضياع، وتخفيض التكاليف، كما أدى التصنيع الآلي إلى نتائج مماثلة. وقد كان لتحسين الممارسات وتكنولوجيا التصنيع أثر هام على إدارة التكاليف كما تأثرت بذلك أنظمة تكاليف المنتج، أنظمة المراقبة، إدارة المخزون، هيكل التكاليف، ميزانية رأس المال، التكاليف المتغيرة وغيرها من الممارسات المحاسبية (Hansen, Mowen and Guan, 2009, p.08).

وقد اعتمدت عدة منظمات حول العالم على الأساليب المطبقة في الصناعة اليابانية والتي أدت إلى تحسينات معتبرة على مستوى التكلفة والجودة من خلال استعمال فرق الجودة ومراقبة الجودة الإحصائية. كما تتضمن التغيرات الصناعية أنظمة الإنتاج المرنة التي تم تطويرها لتخفيض زمن إعداد الآلات وتسريع الاستجابة لطلبات العملاء (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 08). تعتمد هذه الأنظمة المرنة على تنصيب نظام التصنيع المتكامل باستخدام الكمبيوتر (CIM : Computer Integrated-Manufacturing) الذي

يتميز بالقدرات التالية: (أ) تصميم المنتجات باستخدام نظام التصميم المساعد للحاسوب (CAD : Computer-Assisted Design)؛ (ب) اختبار التصميم يكون باستخدام نظام الهندسة المساعدة للحاسوب (CAE : Computer-Assisted Engineering)؛ (ج) تصنيع المنتجات يتم باستخدام نظام التصنيع المساعد للحاسوب (CAM : Computer-Assisted Manufacturing) الذي يعتمد على الروبوتات والآلات التي يتم التحكم بها من خلال الحاسوب؛ (د) نظام معلومات يصل بين مختلف المكونات المؤتمتة (Hansen, Mowen and Guan, p.09 ; El Kelety,2006, p. 22).

وقد كان من الضروري ملاءمة طرق حساب تكاليف المنتجات مع هذه البيئة التكنولوجية الجديدة، فمن جهة، يتطلب ارتفاع التكلفة الإضافية لهذه الأنظمة اهتماما خاصا بتخصيص النفقات الإضافية ومن جهة أخرى، يتطلب التغيير المستمر لضبط وإعداد مخططات الإنتاج إعادة حساب مستمر لتخصيص النفقات الإضافية وتقدير مسبق لتكلفة الإنتاج المتوقعة. وبشكل عام، فقد أثرت تكنولوجيات التصنيع المتطورة بشكل كبير على أنماط سلوك تكلفة التصنيع، فعلى سبيل المثال، انخفضت تكاليف اليد العاملة بينما ارتفعت تكاليف الاهتلاكات، الهندسة ومعالجة البيانات. وقد أدت هذه التغيرات إلى ارتفاع معدلات النفقات الإضافية وتقلص قاعدة اليد العاملة التي يتم تخصيص هذه التكاليف على أساسها.

وإضافة إلى مكونات تكاليف الإنتاج، كانت هناك بعض التغيرات الهامة في مكونات تكاليف دورة حياة المنتج من تطوير، تصنيع، بيع وخدمات ما بعد البيع. حيث أصبحت التكاليف القبلية من تصميم وتطوير العلاقات مع البائعين في غاية الأهمية وذلك بسبب الوعي المتزايد بأن قرارات التصميم تؤثر تأثيرا كبيرا على جميع التكاليف التي سيتم تحملها لاحقا في مراحل التصنيع، البيع وخدمات ما بعد البيع. فينبغي تصميم المنتجات بحيث تقدم النوعية والوظائف التي يطلبها الزبائن وتعمل على توليد المستوى المرغوب من الأرباح للمؤسسة. كما أن التكاليف البعدية للتسويق، البيع، التوزيع وخدمات ما بعد البيع تمثل جزءا مهما من التكلفة الكلية لدورة حياة المنتج. ولذلك يجب أن تتلاءم تقنيات إدارة التكلفة مع التكاليف القبلية والبعدية فضلا عن تكاليف تصنيع المنتج، حيث يجب أن تطبق إدارة التكلفة عبر كامل مراحل دورة حياة المنتج (El Kelety,2006, p. 22). مما أدى إلى ظهور أساليب أكثر تطورا لإدارة التكاليف مثل التكلفة المستهدفة والإدارة بالأنشطة. حيث يشجع أسلوب التكلفة المستهدفة المسيرين على تقييم التأثير الإجمالي لتكاليف تصاميم المنتج عبر كل مراحل دورة حياته كما يوفر في نفس الوقت حوافزا لإحداث تغييرات على تصميم المنتج بغرض تخفيض تكلفته. ومن جهة أخرى، تعمل الإدارة بالأنشطة على تحديد الأنشطة الناتجة في كل مرحلة من مراحل عملية التطوير وتقييم تكاليفها. وتعتبر الإدارة بالأنشطة مكملا للتكلفة المستهدفة لأنها تمكن

المسيرين من تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم القضاء عليها وبذلك تخفيض التكاليف الإجمالية لدورة حياة المنتج (Hansen, Mowen and Guan, p.09).

### 4-3- التطور في تكنولوجيا المعلومات

هناك ثلاث تطورات هامة تتعلق بتكنولوجيا المعلومات، يرتبط أحدها ارتباطا وثيقا بتطبيقات إدماج الكمبيوتر (أو تطبيقات الكمبيوتر المتكاملة)، فمع التصنيع الآلي تستخدم أجهزة الكمبيوتر للتحكم في العمليات ومراقبتها، ونتيجة لاستعمال الكمبيوتر يمكن جمع كمية معتبرة من المعلومات المفيدة ويمكن إعلام المسيرين بما يحدث داخل المنظمة بشكل آني، حيث يمكن تعقب المنتجات بشكل مستمر عبر جميع مراحلها داخل المصنع وتقديم تقرير عن بعض المعلومات مثل الوحدات المنتجة، المواد المستعملة، الفضلات المحصلة وتكلفة المنتج، مما ينتج نظام معلومات تشغيلي يدمج بشكل تام التصنيع مع البيانات المحاسبية والتسويقية. ويعتبر نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP : Enterprise Resource Planning) قاعدة بيانات مركزية تكامل بين جميع وظائف المؤسسة وتتيح الوصول إلى البيانات بشكل آني من أي وظيفة في المؤسسة. ويمكن استعمال هذه البيانات الآنية المسيرين من التحسين المستمر لكفاءة الوحدات والعمليات التنظيمية.

وقد أدت الأتمتة والتكامل إلى توفير حجم (تفاصيل) أكبر من المعلومات في التوقيت المناسب، وحتى يتمكن المسيرون من الاستغلال التام لقيمة نظام المعلومات الأكثر تعقيدا ينبغي عليهم الوصول إلى بيانات النظام، كما يجب أن يكونوا قادرين على استخراج وتحليل البيانات من نظام المعلومات بسرعة وكفاءة، وهذا بدوره يقتضي ضمنا أن تكون أدوات التحليل قوية.

يتمثل ثاني التطورات الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات في توفير الأدوات اللازمة: توفر أجهزة الكمبيوتر الشخصية، البرامج التحليلية المباشرة ((Online Analytic Programs (OLAP)، ونظم دعم القرار ( Decision Support Systems (DSS)). حيث يعمل جهاز الكمبيوتر كحلقة اتصال لنظام معلومات الشركة كما توفر البرامج التحليلية المباشرة ونظم دعم القرار للمسيرين القدرة على استعمال تلك المعلومات. فقد أصبحت أجهزة الكمبيوتر والبرامج المساعدة متاحة الآن للمسيرين في جميع أنواع المنظمات، وغالبا ما يعمل جهاز الكمبيوتر كجهاز وصل بين الشبكات ويكون موصولا بقاعدة بيانات المنظمة مما يسمح للمسيرين بالوصول إلى المعلومات بسرعة أكبر، القيام بتحليلاتهم وإعداد تقاريرهم الخاصة. أي أن القدرة على تعزيز دقة تقدير تكاليف المنتجات أصبحت متاحة الآن. فبسبب التقدم في مجال تكنولوجيا المعلومات، أصبح للمحاسبين

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

الإداريين مرونة للاستجابة للحاجة الإدارية لأساليب حساب تكلفة أكثر تعقيدا مثل أسلوب حساب التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC)).

ويصنف أسلوب الـ ABC ضمن البرامج التحليلية المباشرة، حيث تعمل التطبيقات التحليلية المباشرة بشكل مستقل عن العمليات الأساسية للمنظمة ولكنها تعتمد في نفس الوقت على بيانات نظام الـ ERP. وعادة ما يتم ربط برنامج الـ ABC ببرامج نظم دعم القرار وبرامج تحليلية مباشرة أخرى لتسهيل بعض التطبيقات كتقدير التكلفة، تسعير المنتجات والتخطيط ووضع الميزانية. وقد أتاحت هذه القدرة الحاسوبية العظمى للمحاسبين الآن إمكانية إعداد تقارير فردية على حسب الحاجة. وقد وجدت العديد من المؤسسات أن الاستجابة المتزايدة لنظام إدارة التكلفة المعاصر قد سمح لها بتحقيق وفورات كبيرة في التكاليف عن طريق القضاء على كمّ كبير من التقارير المالية الشهرية التي تصدر داخليا.

التطور الرئيسي الثالث لتكنولوجيا المعلومات هو ظهور التجارة الالكترونية، والتي تمثل شكلا من أشكال الأعمال الاقتصادية التي يتم تنفيذها باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال ويعتبر التبادل عبر الإنترنت، التبادل الالكتروني للبيانات، شريط التشفير الرقمي (bar coding) أمثلة عن التجارة الالكترونية. حيث يسمح التبادل عبر الانترنت بالتقاء المشتريين والبائعين من أماكن وظروف مختلفة لعقد معاملات تجارية بينهم، أي أن المنظمة تنشط كشركة افتراضية مما يسمح بتخفيض النفقات الإضافية. كما أصبح التبادل الالكتروني للبيانات (Electronic Data Interchange (EDI)) والذي ينطوي على تبادل الوثائق بين أجهزة الكمبيوتر باستخدام الخطوط الهاتفية، مستعملا على نطاق واسع لعمليات الشراء والتوزيع. ويعمل تبادل المعلومات بين المتعاملين التجاريين على تخفيض التكاليف وتحسين العلاقات مع العملاء مما يؤدي إلى تعزيز الوضعية التنافسية. ونظام التبادل الالكتروني للبيانات هو جزء لا يتجزأ من إدارة سلسلة الإمداد (إدارة سلسلة القيمة) التي تتمثل في إدارة المنتجات والخدمات انطلاقا من الحصول على المواد الأولية مرورا بالتصنيع، التخزين، التوزيع، البيع بالجملة والبيع بالتجزئة. وقد أدى ظهور كلا من التبادل الالكتروني للبيانات وإدارة سلسلة الإمداد إلى زيادة أهمية تكلفة الأنشطة في سلسلة القيمة وتحديد تكلفة مختلف الموردين والعملاء للمؤسسة (Hansen, Mowen and Guan, 2009, p. p. 7-8).

### 5-3- ظهور أشكال حديثة للهيكل التنظيمية

تغيرت المنظمات استجابة للتحويلات التي عرفها مجال التسويق والتصنيع، حيث استعملت مصطلحات حديثة مثل: التنظيم المعلوماتي (information-based organization)، تنظيم التصميم الذاتي (the self-designing organization) والتنظيم العنقودي (the cluster organization) للتعبير عن الهياكل التنظيمية الحديثة التي تتميز بمرونة عالية، والتي لا تعتبر المؤسسة مجرد كيان مادي له مهمة ومقر ثابت، وإنما مجموعة متحولة من العلاقات المؤقتة. ويعبر الهيكل التنظيمي عن الطريقة التي يتم على أساسها تقسيم، تنظيم وتنسيق أنشطة المنظمة. وقد شهدت الهياكل التنظيمية على مدى العقود الماضية تطورا استجابة للفرص والتحديات المتغيرة والتحدي الذي يواجه المحاسبين هو مواكبة موجة التغير، فعلى سبيل المثال ذكر Young و Shields (1995)<sup>51</sup> بأن معظم المنظمات خلال سنوات السبعينات كان هيكلها التنظيمي على شكل هرمي بعدة طبقات عمودية (كما هو موضح في الجهة اليمنى من الشكل رقم 09 أدناه). وقد استخدم هذا الهيكل لنقل المعلومات عموديا بين الطبقات العليا والسفلى للمنظمة. كما أكد Young و Shields (1995) أيضا بأن القضية الرئيسية تمثلت في الامتداد الأفقي للسلطة داخل الطبقة العمودية وأن هذه الهياكل الهرمية أدت إلى إبطاء وتحريف الاتصالات العمودية، مما ينقص من جودة المخرجات ويرفع من تكلفتها وزمن وصولها للسوق. في سنوات الثمانينات بدأ تغير ملحوظ وذلك نظرا لإدخال تكنولوجيات جديدة للاتصال ومعالجة المعلومات والتي سمحت بالتواصل المباشر بين قمة وقاعدة الهرم وقد قلص هذا إلى حد كبير الحاجة إلى المسيرين الوطاء ولذلك بدأت بعض المؤسسات بتحويل هياكلها العمودية من الشكل الهرمي إلى شكل الساعة الرملية (كما هو موضح في الجهة الوسطى من الشكل رقم 09 في الصفحة الموالية).

استمر هذا التغير في سنوات التسعينات، ومن المتوقع الآن أن تكون الهياكل التنظيمية للمنظمات المستقبلية على شكل شبكات مفلطحة (كما هو موضح في الجهة اليسرى من الشكل رقم 09 أدناه). وتتمثل أهم ميزة إستراتيجية للهياكل التنظيمية الشبكية في أن المنظمة ومهما كانت صغيرة، يمكنها أن تكون عالمية حقا بالاعتماد على الموارد العالمية لتحقيق أفضل جودة وسعر ومن ثم بيع المنتجات والخدمات في كافة أنحاء العالم بنفس سهولة البيع عن طريق المقاولين من الباطن. ويتم تنظيم العديد من المنظمات أفقيا حسب المنتج، الموقع الجغرافي أو الوظيفة، وتختلف أبعاد هذا التغير مع كل تطبيق، إلا أن هناك اتجاه عام نحو أشكال جديدة للتنظيم الإداري تتضمن تركيزا أكثر على المهارة والتدريب، العمل الجماعي، الاستقلالية

<sup>51</sup> مرجع مذكور في (El Kelety, 2006, p. 22)

## الفصل الثالث: إدارة التغيير والإستراتيجية

اللامركزية، تفلطح الهياكل التنظيمية والتكامل الوثيق بين المجالات الوظيفية المختلفة. والقائمة التالية توضح أبعاد التغيير في التنظيم الإداري: من الحدود الحادة بين الموظفين إلى الحدود غير الواضحة، من الهرم المدرج إلى الهيكل المفلطح، من التواصل العمودي إلى الشبكي، من الرقابة الرسمية إلى التعديلات الموثقة (holographic adjustments)، من الهياكل الوظيفية إلى الهياكل القائمة على أساس المنتج، المشروع أو العملاء، من النظام المتباين إلى النظام الفريد، من الصرامة وعدم المشاركة إلى المرونة والمشاركة (Kelety, 2006, p.p. 22-24).

الشكل رقم 09: التغيرات التي شهدتها الهياكل التنظيمية عبر الزمن



المصدر: (Shields and Young, 1995, p.27)

إن تطوير تصاميم تنظيمية جديدة كالهياكل التنظيمية المفرطحة، الهياكل التنظيمية التي تعتمد على العمل الجماعي والهياكل التنظيمية الشبكية، قد يجبر المحاسبين على البحث عن تقنيات محاسبية جديدة لحل المشاكل المحاسبية الناتجة عن التصاميم التنظيمية الجديدة مثل محاسبة المسؤولية، تقييم الأداء، تخصيص التكاليف، نوعية وتدفق المعلومات. فإذا لم نبدأ النظر في المشاكل الناجمة عن التصاميم التنظيمية الجديدة قد نجد أننا لا نعرف كيف نفسر بعض التصاميم التنظيمية (Kelety, 2006, p. 24). والجدول رقم 06 أدناه يلخص الاتجاهات والتغييرات الجوهرية للبيئة الاقتصادية.

## الفصل الثالث: إدارة التحول و الإستراتيجية

الجدول رقم 06: مقارنة بين البيئة الاقتصادية السابقة والمعاصرة

أوجه المقارنة	البيئة الاقتصادية السابقة	البيئة الاقتصادية المعاصرة
<b>على مستوى التصنيع</b>		
أسس المنافسة	وفرات الحجم، معيارية المنتجات	التكلفة، النوعية، الوظيفية، المرونة، إرضاء العميل
عملية التصنيع	كميات كبيرة، عملية إنتاج تمتد طويلا، مستويات عالية من عمليات الإدخال والجرد النهائي؛ ويدعى هذا بنظام الدفع « Push approach »	كميات صغيرة، عملية إنتاج قصيرة، التركيز على تخفيض مستويات الجرد النهائي والأنشطة الأخرى التي ليست لها قيمة مضافة وتخفيض التكاليف؛ يدعى هذا بنظام السحب « Pull approach »
تكنولوجيا التصنيع	آلية خط التركيب، تطبيقات تكنولوجيا منعزلة	الروبوتات، أنظمة تصنيع مرنة، تطبيقات تكنولوجيا متكاملة موصولة بشبكات
مهارات العمل المطلوبة	سرعة الآلة (Machine-paced)، مستوى مهارات منخفض	سرعة الفريق والسرعة الذاتية (Self- and team-paced)، مستوى مهارات عالي
التركيز على النوعية	قبول الحجم الطبيعي أو المعتاد من الضياع	هدف صفر عيب
<b>على مستوى التسويق</b>		
المنتجات	اختلاف قليل نسبيا، دورات حياة المنتجات طويلة	اختلافات كبيرة، دورات حياة المنتجات قصيرة
الأسواق	محلية إلى حد كبير، سوق البائع	عالمية، سوق المشتري
<b>على مستوى المنظمات</b>		
نوع المعلومات المسجلة والمعلن عنها في التقارير	تتخصر تقريبا في المعلومات المالية	معلومات مالية وغير مالية، ومعلومات عن عوامل النجاح الإستراتيجية للمنظمة
الهياكل التنظيمية	الهرمية، القيادة والرقابة	الشكل الشبكي، التركيز على العمل الجماعي - للعامل مسؤولية أكبر ومراقبة التدريب بدلا من القيادة والرقابة
التركيز الإداري (التسييري)	التركيز على المدى القصير، مقاييس الأداء قصيرة الأجل، الانشغال بالمحافظة على سعر المخزون الحالي، البقاء في المناصب الإدارية العليا لفترات قصيرة	التركيز على المدى الطويل، التركيز على عوامل النجاح الحاسمة (الدرجة)، الالتزام بالنجاح على المدى الطويل للمنظمة، بما في ذلك قيمة حقوق المساهمين

المصدر: (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 09)



قد تكون التغييرات في البيئة الاقتصادية أكبر تحد استراتيجي يواجهه المديرون، لذلك ينبغي عليهم معرفة هذه التغييرات وفهم كيفية تأثيرها على نجاح إستراتيجية المنظمة والعمل على تعديل هذه الأخيرة والمحيط الداخلي للمنظمة وفقا لهذه التغييرات التي توجه إستراتيجية المنظمة.

#### 4- محدودية أنظمة التكاليف التقليدية وحمية التوجه نحو التركيز الاستراتيجي لإدارة التكاليف

أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف. لذلك أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتواءم مع هذه المتطلبات، كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مظلة لمتخذي القرارات نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف (المحمود ورزق، 2005، ص.3).

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن معلومات محاسبة التسيير في ظل الوضع التقليدي تهدف أساسا إلى خدمة إدارة المنظمة، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم لتدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين، وإنما كذلك مع موردي الموردين والمستهلك النهائي وذلك بهدف إرضاء العملاء والتحسين المستمر للإنتاج. إذ أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج لتساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر بما يتوافق مع التغييرات في رغبات العملاء ومواقف المنافسين. كما أصبحت إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلا حتميا في ظل هذه التغييرات التي أفرزتها هذه البيئة. وتساعد سلسلة القيمة على توقع الطلب على بعض المنتجات في بعض الأسواق في ظل الظروف المتوقع أن تسود وفي ظل الاختلاف والتباين الكبير في حاجات ورغبات المستهلكين من هذه المنتجات. (المحمود ورزق، 2005، ص.18)

كما أشار Kaplan و Cooper (1988)<sup>52</sup> إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ القرارات بناءا على معلومات مضللة عن التكاليف في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف، مما قد يترتب عليه نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمنظمة.

R.S., Kaplan, R., Cooper: "One Cost System Is Not Enough," *Harvard Business Review*, Jan- Feb, 1988, P.69.<sup>52</sup>

مرجع مذكور في (المحمود ورزق، 2005، ص.18)

ولقد أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى إجبار العديد من المنظمات على إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة نظرا لأن أنظمة التكاليف التقليدية قد صممت في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية إلا أن هذا لم يعد ملائما في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت فيها الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر. ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالية والمتقدمة التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية. فقد أدت سيادة الطابع الآلي على نظم التشغيل في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكلفة ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة للعمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة. وقد ترتبت على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة وتساعد سلسلة القيمة على فهم سلوك التكاليف والتمييز بين الموارد الكامنة حتى يمكن المفاضلة بينها من وجهات نظر المستهلكين (المحمود ورزق، 2005، ص.ص. 14 - 18).

ويمكن تناول أثر بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم أنظمة التكاليف من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول رقم 07 الموضح أدناه.

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

الجدول رقم 07: مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة

أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة	الأنظمة التقليدية للتكاليف
<b>1 - أهداف نظام التكاليف</b>	
<p>- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة بما يحقق تخفيض التكلفة لكن مع انخفاض أهمية ودور المقاييس والمؤشرات المالية كأساليب وأدوات للرقابة وازدياد أهمية المقاييس والمؤشرات غير المالية مثل: الجودة، درجة إرضاء العملاء، مدى استغلال المساحة المتاحة...؛</p> <p>- انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وبالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون؛</p> <p>- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات، إذ أنه مع حدة المنافسة تصبح الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة ومن ثم أصبحت محاسبة التكاليف مسؤولة عن توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد متخذي القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة، أي أن قياس الجودة وإعداد التقارير عنها والرقابة عليها أصبح أحد أهم أهداف نظام التكاليف.</p>	<p>- الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف؛</p> <p>- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام والمخزون آخر الفترة المالية بهدف إعدام القوائم المالية؛</p> <p>- توفير المعلومات لخدمة إدارة المنظمة ولكن لا يُوفر المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية.</p>
<b>2 - هيكل التكلفة</b>	
<p>تساؤل أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة نظرا لتزايد درجة الآلية وانخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي. كما تضاءلت أهمية تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة نظرا لتضاؤل نسبة التكاليف المتغيرة والتي تكاد تكون ثابتة. ولذلك ظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالأنشطة (Activity based costing :ABC) والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للمنظمة ككل.</p>	<p>تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة.</p>
<b>3 - أسس التحميل</b>	
<p>- تساؤل دور وأهمية العمل المباشر ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات التحميل للتكاليف الإضافية وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية وضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة (مثل: مسببات التكلفة).</p>	<p>- اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية.</p>

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

الجدول رقم 07 (تابع): مقارنة بين أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة

أنظمة التكاليف في ظل البيئة الحديثة	الأنظمة التقليدية للتكاليف
<b>4 - نظريات التكاليف</b>	
- تختلف درجة الآلية في كل منشأة ومن ثم يصعب اختيار أي المدخلين لتوفير المعلومات الملائمة.	- يتم تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج وفقا لأي من المدخلين الكلي أو الجزئي (المباشر/ المتغير/ المستغل) ويتلاءم كل مدخل مع استخدامات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستخدامات.
<b>5 - مضمون التقارير</b>	
- الاستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية.	- تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة تخص أساسا العمالة وتحديد الانحرافات والتقارير التشغيلية.
<b>6 - طريقة احتساب التكلفة</b>	
- استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)	- تجميع عناصر التكاليف وفقا لإحدى الطريقتين: الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية.
<b>7 - مراقبة التكاليف</b>	
- الاتجاه إلى إدارة التكلفة والعمل على تخفيضها بشكل مستمر بدلا من التركيز على الوصول إلى التكلفة المعيارية أي أن العمل على تخفيض التكلفة المعيارية المراد الوصول إليها بشكل مستمر.	- التركيز على مقارنة النتائج الحالية المتوصل إليها بمعيار تم ضبطه من قبل (الميزانية بشكل أساسي) وتحديد الانحرافات وتحليلها والقيام بإجراءات تصحيحية لضمان توافق النتائج المستقبلية مع نتائج الميزانية. أي أن الهدف هو الوصول إلى التكلفة المعيارية (المقدرة) دون محاولة تخفيضها.
<b>8 - التحليل الإستراتيجي</b>	
- ظهور محاسبة التسيير الإستراتيجية، هذا المصطلح الذي كان أول ظهور له كعنوان لمقال كتبه Simon Simonds سنة 1981. والذي يعني الأخذ بعين الاعتبار العملاء، المحيط الخارجي، المنافسين وطول الأجل.	- توفير معلومات تتعلق بالعمليات الداخلية مع إيلاء اهتمام قليل للمحيط الخارجي وأثر قرارات المنافسين وهياكل التكلفة على العمليات الحالية والمستقبلية.
<b>9 - المرحلة التي تتم فيها مراقبة التكاليف</b>	
- متابعة التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج بداية من مرحلة التصميم حيث أن 80% من تكاليف المنتج تتحدد خلال هذه المرحلة.	- مراقبة التكاليف بعد تحملها في مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج.

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع التالية: (المحمود ورزق، 2005، ص.ص. 14- 18)؛

(Abdel- Kader and Luther, 2004, p. p. 12-13)؛ (Drury, 2001, p. p. 455-456)

وفي ظل كل التطورات السابقة وللمحافظة على تنافسية المنظمة، يجب على المحاسب الإداري أن يركز على عوامل نجاح المنظمة مسترشداً في ذلك بالتفكير الإستراتيجي بدلاً من التركيز فقط على التكاليف كقيمة والمقاييس المالية الأخرى. فإدارة التكاليف لا تعني فقط التركيز على القياس وإنما تركز على تحديد المقاييس التي تعتبر أساسية لنجاح المنظمة. وقد صنف Robert Kaplan<sup>53</sup> مراحل تطور أنظمة إدارة التكاليف إلى أربع مراحل تصف هذا التغيير في تركيزها:

**المرحلة 1:** كانت أنظمة محاسبة التكاليف عبارة عن أنظمة لإعداد التقارير عن المعاملات؛

**المرحلة 2:** تطورت أنظمة إدارة التكاليف في هذه المرحلة لتركز على إعداد التقارير المالية الخارجية، والهدف من ذلك هو إعداد تقارير مالية موثوقة، ولهذا كانت منفعة إدارة التكاليف محدودة؛

**المرحلة 3:** أصبحت أنظمة إدارة التكاليف ترصد البيانات التشغيلية الرئيسية وتنتج معلومات أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات، أي تم تطوير معلومات إدارة التكاليف؛

**المرحلة 4:** أصبحت معلومات إدارة التكاليف المرتبطة بالإستراتيجية جزءاً من النظام.

ركزت المرحلتين 1 و 2 لتطور أنظمة التكاليف على دور المحاسب الإداري في القياس وإعداد التقارير وتحول الاهتمام في المرحلة 3 إلى الرقابة التشغيلية. بينما اعتبر المحاسب الإداري في المرحلة 4 جزءاً من الإدارة وليس مجرد معد للتقارير بل يساهم مع الفرق الإدارية في تنفيذ إستراتيجية المنظمة، ويتطلب ذلك تحديد عوامل نجاح المنظمة الحاسمة واستعمال التحليل والتنبؤ. وعوامل النجاح الحاسمة هي عبارة عن مقاييس لجوانب أداء المنظمة الضرورية لميزتها التنافسية وبالتالي ضرورية لنجاحها وقد تكون مالية أو غير مالية (Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 10).

### 5- الانتقال من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

بناءً على خصائص بيئة الأعمال المعاصرة وتقييم إدارة التكاليف التقليدية التي تم شرحها أعلاه، ظهرت حتمية انتقال إدارة التكاليف التقليدية إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. وهناك عدة متطلبات لهذا التغيير نذكر من بينها ما يلي: (El Kelety, 2006, p. p. 57-58)

Robert S. Kaplan, « The Four-Stage Model of Cost System Design,» Management Accounting, February 1990, p. p.<sup>53</sup>

(Blocher, Stout and Cokins, 2010, p. 10) مرجع مذكور في

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف والإستراتيجية

- أدى التوجه نحو العمليات في بعض المنظمات إلى ظهور الحاجة إلى معلومات أكثر تفصيلا عن تكاليف العمليات، الأنشطة والموارد. وقد اعتبرت طريقة الـ ABC أداة مناسبة لهذه المنظمات وبذلك إمكانية تحسين عمليات المنظمات من خلال معرفة معلومات عن عوامل التكلفة والاستعمال الحقيقي للموارد؛
- التوجه نحو السوق: يجب أن تتفاعل إدارة التكاليف مع البيئة الخارجية للرد على حاجات العملاء والتهديدات التنافسية وتعتبر التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية للأداء ( Benchmarking ) أدوات مفيدة لهذا الغرض؛
- ضرورة امتداد إدارة التكاليف لتجاوز جدران المنظمة: وهذا يعني أن التكاليف تخصص على الموردين والعملاء كما تخصص على المنتجات. وتعتبر الإدارة بالأنشطة ABM أحد التقنيات الأساسية لتخصيص التكاليف غير التصنيعية (assigning non-manufacturing costs)؛
- يجب أن توفر إدارة التكاليف معلومات تسمح لفرق التطوير باتخاذ قرارات واعية حول خصائص تصميم المنتج ومميزاته التي لها تأثير على تكلفة التصنيع وأدائه؛
- يجب أن تقدم إدارة التكاليف أيضا معلومات حول تكاليف الخدمات اللوجستية لأمثلة الدورة الزمنية والكفاءة؛
- بالنسبة للبيع والتسويق: هناك حاجة إلى الحقائق والمعلومات حول المنافسين، الموردين، وتحليل ربحية العميل وغيرها؛
- ينبغي أن تركز إدارة التكاليف على كل مراحل دورة حياة المنتج باستخدام أدواتها مثل: التكلفة المستهدفة، ABC/ ABM، تكاليف دورة الحياة من أجل مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- في القرن الواحد والعشرين لن يكون تركيز إدارة التكاليف على التكلفة فقط بل وعلى زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية ورضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة؛
- إدماج أدوات مختلفة لإدارة التكلفة، مثل التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف دورة الحياة، والمقارنة المرجعية للأداء سينتج عنها التخلي عن قدرات تحليل التكاليف وخلق إطار لإدارة التكاليف.

وهكذا ظهر مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف نتيجة الاقتناع بضرورة توافق إدارة التكاليف مع البيئة الاقتصادية ومع إستراتيجية المنظمة، وتعتبر ترجمة الإستراتيجية إلى معالم والتواصل مع الإستراتيجية، قياس

ما تم تحقيقه من الأهداف الإستراتيجية ودعم ذلك بالأسس المناسبة لاتخاذ القرارات من بين أهداف إدارة التكاليف.

### 6- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف Strategic Cost Management

خلال العقود الأخيرة أصبح لزاما على المنظمات الاستجابة للاتجاهات والتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية وذلك باعتماد أساليب أحدث وأفضل لإدارة أعمالها، ومن بين هذه الأساليب الجديدة التي استخدمت في المنظمات نذكر: إدارة الجودة الشاملة، تمكين العمال، إعادة هندسة العمليات، التحسين المستمر وأساليب أخرى. تتطلب هذه الأساليب من المنظمات استجابة ومرونة في تزويد العملاء بمنتجات وخدمات ذات قيمة مضافة وبأسعار تنافسية، ولذلك اكتشفت المنظمات أنها مطالبة بإدارة بيئة معقدة وسريعة التغير دون أن يكلفها ذلك تكاليف كبيرة. وفي ظل هذه البيئة المتغيرة، شهدت المنظمات ولادة مدخل محاسبي جديد هو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (El Kelety, 2006, p. 59).

#### 1-6- مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

غالبا ما يتم تعريف محاسبة التكاليف بالمفهوم الضيق على أنها قياس للتكاليف داخل المنظمة (كما هو مبين في تعريف معهد المحاسبين الإداريين)، إلا أن معلومات محاسبة التكاليف تُعرّف بشكل متزايد على نحو أوسع لتشمل كلا من المعلومات المالية وغير المالية ولتشمل عناصر لا ترتبط بشكل دقيق بقياس التكاليف. ومن هذا المنطلق ظهر مصطلح جديد هو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (Eldenburg, Wolcott, 2011, p.9). وعلى الرغم من انتقال إدارة التكاليف من الدور التقليدي إلى الدور الاستراتيجي، إلا أنه قد تم فهم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بطرق مختلفة، حيث اعتبرها Cooper و Slagmulder (1998a)، ص.ص.14-16؛ 1998b، ص.ص. 16-18؛ 2003، ص.ص. 23-29) على أنها "تطبيق لتقنيات إدارة التكلفة من أجل التركيز على تخفيض التكاليف وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في نفس الوقت". وأشارا إلى أنه يمكن تطبيقها في المؤسسات الخدمية والصناعية وكذلك المؤسسات التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، كما اقترحا ثلاث خطوات لتحويل المنظمة من إدارة التكاليف إلى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف: تدقيق مبادرات إدارة التكاليف الحالية للتأكد من أنها تحسن الوضعية الإستراتيجية للمنظمة، تمديد نطاق الإدارة الداخلية للتكاليف لتتجاوز حدود المنظمة بمعنى أن التكاليف تخصص على الموردين والعملاء كما تخصص على المنتجات وأخيرا تمديد برنامج إدارة التكاليف ليتخطى حدود المنظمة وذلك بمحاولة تخفيض التكاليف على طول سلسلة القيمة وتدعيم الوضعية الإستراتيجية في نفس الوقت ويتحقق ذلك بالتنسيق بين

برامج إدارة التكلفة للمنظمة، الموردین والعملاء. وقد عرض Cooper و Slagmulder (2004، ص. 01) كيف تقوم المنظمات بإدارة التكاليف بتطوير تقنيات تتجاوز الحدود التنظيمية بين الموردین والمشتريين لتحقيق هدف تخفيض التكاليف من خلال الجهود التعاونية. كما أثبتنا أن إدارة التكاليف لا تكون فقط في مرحلة تطوير وتصميم المنتج، بل يمكن للمنظمة إدارة التكاليف على طول دورة حياة المنتج وللقيام بذلك يمكن اعتماد تقنيات مختلفة بشكل متكامل وقد ذكرنا خمس تقنيات في مقالهما هي: التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر لتكلفة المنتج، التحسين المستمر للعملية الإنتاجية، إدارة المجموعة الوظيفية وتخفيض تكلفة المنتج<sup>54</sup> (Cooper and Slagmulder, 2004a, p.p. 45- 46).

أما Shank (1989، ص. 50) فقد عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها "استعمال إداري للمعلومات المتعلقة بالتكاليف موجه بوضوح إلى مرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة للعملية الإدارية والمتمثلة في:

- صياغة الاستراتيجيات؛
- توصيل (تبليغ) هذه الاستراتيجيات إلى كل أجزاء المنظمة؛
- تطوير وتنفيذ التكتيكات اللازمة لتنفيذ هذه الاستراتيجيات؛
- وتطوير وتنفيذ أنظمة مراقبة لرصد نجاح خطوات التنفيذ وبذلك النجاح في الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية."

ووفقا لـ Shank (1989، ص. 50) فإن ظهور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كان نتيجة المزج بين ثلاثة محاور أساسية تناولتها أدبيات الإدارة الإستراتيجية والمتمثلة في:

- تحليل سلسلة القيمة؛
- تحليل الوضعية الإستراتيجية؛
- تحليل عوامل (أو مسببات) التكلفة (cost drivers analysis).

حيث تشكل هذه المحاور الثلاثة إطارا متكاملا وحديثا لمحاسبة التسيير ونموذجا للإدارة الإستراتيجية للتكاليف يختلف عن النموذج الذي تستوعبه مفاهيم محاسبة التسيير التقليدية. حيث يرى Shank أنه ينبغي على المنظمة أولا، تحليل مصادر التكلفة وفهم هيكل تكلفة المنتج من وجهة نظر الإدارة الإستراتيجية. ثانيا،

<sup>54</sup> Target costing, Product- specific Kaizen Costing, general Kaizen Costing, Functional Group Management and Product Costing.



تحليل الوضعية الإستراتيجية من ثلاثة جوانب وفقا لمنتجات المنظمة، القطاع الصناعي والسوق وذلك لتحديد ما إن كان عليها اتباع إستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز، وبالتالي ينبغي عليها اختيار الأسلوب المناسب لإدارة تكاليفها والذي يتوافق مع استراتيجيتها. ثالثا، وبعد تحديد الإستراتيجية التنافسية ينبغي على المنظمة تحليل عوامل التكلفة لإيجاد العامل الذي يحدث تغيرا في التكلفة ومحاولة تخفيض التكاليف بشكل استراتيجي بما يتوافق مع الإستراتيجية التنافسية لمنظمة معينة (Fu, 2007, p.p. 91-92).

من جهة أخرى يرى Anderson (2005، ص. 34) أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف يجب ألا تنحصر في إدارة التكاليف التنفيذية (الاستغلال) وإنما يجب أن تمتد إلى إدارة التكاليف الهيكلية، وبناءا عليه عرّف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها "التمنن (التّروّي) في اتخاذ القرارات التي تهدف لمواءمة هيكله تكاليف المنظمة مع استراتيجيتها وتقييم فعالية المنظمة في وضع هذه الإستراتيجية و افتراض أنّ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلين: الإدارة الهيكلية للتكاليف التي تركز على إنشاء هيكل تكلفة تنافسي يتواءم مع إستراتيجية المنظمة وذلك باستخدام أدوات التصميم التنظيمي (كتحديد حدود المنظمة، حجمها والهياكل الحكومية) وتصميم المنتج والعمليات، وإدارة تكاليف تنفيذية تركز على تكلفة التنفيذ الفعال للإستراتيجية والتي تستخدم الأدوات المعروفة لمحاسبة التسيير لقياس أداء التكلفة فيما يتعلق بمعايير تنافسية وبذلك تسليط الضوء على فرص التحسين. ويرى Anderson أنه وعلى الرغم من أن كلا الشكلين لإدارة التكلفة يعتبر ضروري، إلاّ أنّه وفي السنوات الأخيرة، كانت الإدارة الهيكلية للتكاليف السمة المميّزة للشركات التي توظف نماذج أعمال استثنائية ذات هياكل تكلفة مختلفة اختلافا جذريا عن المنافسين لتقديم منتجات أو خدمات تقليدية. كما يرى Anderson نقلا عن Nimocks وآخرين (2005) أنه ليس لدينا الفهم الجيد لممارسات إدارة التكاليف التي تصاحب إنشاء هذه الهياكل المبتكرة للتكلفة وأنه وحتى الآن لم تلعب أبحاث محاسبة التسيير دورا ذا أهمية خاصة في معالجة هذا الانشغال بل توجهت للتركيز على إدارة التكاليف التنفيذية والجزء الخاص بالإنتاج (التصنيع) في سلسلة القيمة (Anderson , 2005, p.p. 1-34).

أما بالنسبة ل Grundy (1996، ص. 58) فإن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تعني "إدارة التكاليف لأجل تحقيق ميزة مالية وتنافسية على المدى الطويل والقصير"، ولتحقيق هاذين الهدفين تحتاج الإدارة الفعالة للتكاليف لأن تضيف لإستراتيجية المنظمة بدلا من أن تأخذ منها. ويرى Grundy أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تتضمن ثلاثة آفاق أساسية للتكاليف هي: (Grundy, 1996, p.p. 59- 63)

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف والإستراتيجية

- الإدارة الإستراتيجية حيث أن للتكاليف أهمية كبيرة في التحليل الاستراتيجي الداخلي وكذلك فيما يخص الميزة التنافسية الخارجية، كما يمكن أن يكون لتحليل التكاليف دورا في تحديد القطاعات الصناعية، الأسواق، أجزاء السوق التي تجذب المنظمة بطبيعتها، وكيفية المحافظة على هذه الجاذبية؛

- الإدارة المالية: تركز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على إعداد الميزانيات والتكاليف المعيارية، بينما تركز الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على ABC، عوامل التكلفة، التكلفة كاستثمار وهياكل التكلفة، وتوفر الإدارة المالية بعض المدخلات المفيدة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال ABC، تقييم برامج التكاليف طويلة الأجل باعتبارها قرارات استثمار ومن خلال فهم هياكل التكلفة؛

- إدارة العمليات: مواضيع إدارة العمليات الأكثر أهمية بالنسبة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي: إدارة الجودة، التبسيط (simplification) من خلال إضافة أنشطة ذات قيمة مضافة ولكنها غير مكلفة ويمكن إعدادها ببساطة، والعملاء أي كيفية خدمة العملاء وبأي تكلفة.

من جهته Fu (2007، ص. 104)، عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال ربطها بسلسلة الإمداد باعتبارها "فلسفة، مبدأ ومجموعة من التقنيات لخلق قيمة أكبر بتكلفة أقل" واعتبر أن عوامل النجاح الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا تشمل فقط العوامل المالية مثل التكاليف والإيرادات، وإنما تشمل كذلك عوامل غير مالية مثل تطوير المنتج، جودته، وإرضاء العميل. وبناءا عليه يرى Fu أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في سلسلة الإمداد هي إدارة متكاملة للتكاليف تدمج نظام إدارة سلسلة القيمة في نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية، وتوفر معلومات غير مالية، معلومات مالية تقليدية، ومعلومات خارجية لمتخذي القرارات لأجل الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية والميزة التنافسية للمنظمة وباقي المنظمات المكونة لسلسلة الإمداد (Fu, 2007, p.104).

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تمثل مدخلا يوفر معلومات وتوجيها فيما يتعلق بالمسائل التالية:

- الإدارة الفعالة للتكاليف؛
- التصرف فيما يتعلق بالعوامل الخارجية للمنظمة؛
- تحليل التكاليف وبما في ذلك التنافسية تماشيا مع استراتيجيات الريادة في التكاليف والتميز؛
- الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة عند تقدير تكاليف المنتج؛
- تحقيق توزيع التكاليف على أساس الأنشطة.

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف والإستراتيجية

وتعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف طريقة موجهة لتخطيط ومراقبة أنشطة المنظمة وتحليل البائعين، المشتريين والمنافسين في سلسلة القيمة، إضافة إلى أنها تشمل الوضعية الإستراتيجية وتكلفة أنشطة المنظمة وسلسلة القيمة الإستراتيجية (Apak and al., 2012, p.532).

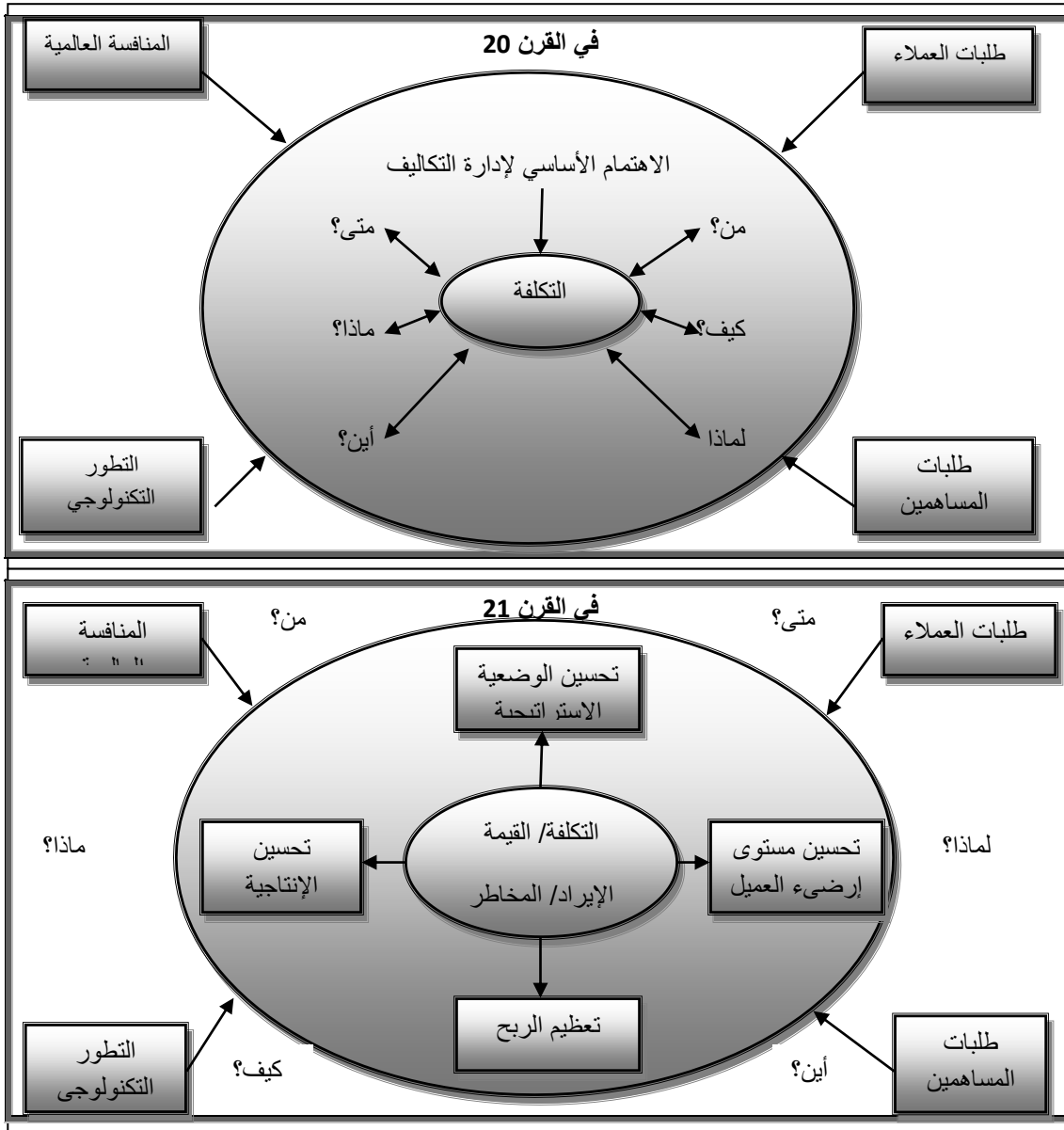
وكخلاصة لما سبق يمكن استنتاج أنه وعلى الرغم من اختلاف التعاريف إلا أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ليست مجرد إدارة للتكاليف وإنما يمكنها أيضا زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية، رفع مستوى رضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضع الاستراتيجي للمنظمة. ويكمن المفتاح في ضرورة النظر إلى التكاليف والقيمة التي توفرها في آن واحد. وبعبارة أخرى، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي "عامل نجاح استراتيجي" للمنظمة ويساهم في تشكيل مستقبلها.

### 2-6- اهتمامات وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مصطلح واسع التركيز، حيث لا يقتصر فقط على التخفيض المستمر للتكاليف ومراقبتها، ويتعدى مجرد الاهتمام باستخدام الإدارة للمعلومات المتعلقة بالتكاليف في اتخاذ القرارات، كما أنه لا يقتصر على استعمال تقنيات إدارة التكاليف التي تعمل على تخفيض التكاليف وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في آن واحد. فعندما يتحدث معظم المؤلفون عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، فإنهم يفكرون حقا في تخفيض التكاليف، لكن التحدي يكمن في زيادة الإيرادات وهو ما يمكن تسهيله بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف. وتعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ذات أهمية بالنسبة للمنظمات لأنها تتعدى مجرد التركيز على التكاليف، فبالنسبة للمنظمات الناجحة للقرن الواحد والعشرين، لا تعتبر التكاليف لوحدها العامل الأهم، بل تعتبر القيمة والإيراد كذلك عوامل مهمة للنجاح (El Kelety, 2006, p. 64).

ففي القرن الواحد والعشرين واستجابة للتطورات التي عرفتها البيئة الاقتصادية المعاصرة، أصبح الاهتمام الرئيسي للإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا يكمن في إدارة التكاليف فقط، وإنما ينصب كذلك في زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية وإرضاء العميل وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة، بينما كانت أنظمة إدارة التكاليف في القرن العشرين تهتم بشكل أساسي بتخفيض التكاليف كما يوضحه الشكل رقم 10 أدناه.

الشكل رقم 10: اهتمامات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في القرن العشرين والواحد والعشرين



المصدر: (El Kelety, 2006, p. 67)

وتهدف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف إلى تدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمة من جهة وتخفيض التكاليف من جهة أخرى وهي بذلك تختلف عن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية (Apak and al., 2012, p.532) وتمتد إلى ما وراء جدران المنظمة، فبينما تهدف أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية إلى تحديد تكلفة المنتج الوحودية أو الإجمالية وتعتبر ميادين التكلفة الأخرى كالموردين أو العملاء إما كتكاليف إضافية يتحملها المنتج أو كتكاليف للدورة تحمل مباشرة لقائمة الدخل مما يجعل الإدارة الفعالة لهذه التكاليف غير

ممكنة لأن الأسباب الأساسية لحدوثها تكون محجوبة، تأخذ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بعين الاعتبار التكاليف الناتجة عن الموردين والعملاء إلى جانب تكاليف الإنتاج وتوزعها وفق مبدأ السببية من أجل إدارة التكاليف بشكل استراتيجي، أي أن التكاليف تخصص كذلك على الموردين والعملاء كما تخصص على المنتجات (Cooper and Slagmulder, 1998b, p.16 ; Aksu, 2013, p.20). وانطلاقاً من هذه النظرة يمكن إدارة التكاليف المرتبطة بعمليات الشراء وخدمة العملاء بشكل استراتيجي، فعوضاً عن اختيار الموردين بالاعتماد على سعر شراء المركبات، تأخذ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بعين الاعتبار تكلفة انخفاض جودة المركبات، موثوقيتها ومواعيد استلامها. أي أن مديري المشتريات يقيمون الموردين من خلال التكلفة الإجمالية وليس بناءً على سعر الشراء فقط، وبهذا يساهم سلوك الشراء في تدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمة لأن اختيار الموردين يكون على أساس قدرتهم على مساعدة المنظمة في إنتاج منتجات ذات جودة عالية تسلم في الوقت المحدد للعميل. كما توفر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف رؤية أكثر توازناً عن ربحية العميل من خلال تخصيص التكاليف المرتبطة بالعملاء على العملاء الذين تسببوا في حدوثها باستعمال مبادئ التكلفة على أساس النشاط، مما يساعد مندوبي المبيعات على تدعيم الوضعية الإستراتيجية للمنظمة بجذب العملاء ذوي ربحية عالية والاحتفاظ بهم (Cooper and Slagmulder, 1998b, p. p. 16-18 ; 2003, p. p. 25-27).

ولا يعتبر التمديد البسيط لإدارة التكاليف إلى ما وراء جدران المنظمة كافياً، حيث تتمثل الخطوة التالية لاعتماد الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تمديد العملية إلى ما وراء الحدود التنظيمية للمنظمة، مما يسمح للمنظمة بالحصول على ميزة إدارة التكاليف بالتعاون مع مورديها وعملائها، حيث تعمل على إيجاد طرق لتخفيض التكاليف على طول سلسلة القيمة وتدعيم وضعيتها الإستراتيجية في نفس الوقت، وتحقق هذه الأهداف من خلال التنسيق بين برامجها لإدارة التكاليف وبرامج مورديها وعملائها ويكمن الهدف من هذا التنسيق في إيجاد حلول أقل تكلفة من الحلول التي يمكن إيجادها إذا حاولت المنظمة ومورديها وعملائها تخفيض تكاليفهم بشكل مستقل. ويمكن أن يساعد هذا التنسيق في تخفيض التكاليف بطريقتين، أولاً، يمكن أن يساعد في تحديد طرق لجعل الربط بين المنظمات المكونة لسلسلة الإمداد أكثر فعالية بتغيير سلوك واحدة أو أكثر من منظمات السلسلة. وثانياً، يمكن أن يساعد المنظمة ومورديها وعملائها في إيجاد طرق إضافية لتخفيض تكاليف تصنيع المنتجات. والتصرفات التي تتخذها المنظمات لا ينبغي أن تخفض التكاليف فقط، بل يجب أن تحسن كذلك قدرة سلسلة الإمداد على خدمة العملاء، وبما أن المنظمات المكونة لسلسلة الإمداد تصبح أكثر كفاءة وتركز على إرضاء العميل، ستتم خدمة العميل النهائي بشكل أفضل، وبما

أن هذا الأخير هو الذي يحرك اقتصاديات كامل سلسلة الإمداد، ستكون النتيجة تدعيم الوضعية الإستراتيجية للسلسلة وللمنظمات التي تكونها (Cooper and Slagmulder, 2003, p. 27).

### 3-6- خصائص الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والفرق بينها وبين إدارة التكاليف التقليدية

اعتبر الباحثون الإدارة الإستراتيجية للتكاليف فلسفة، مبدأ ومجموعة من التقنيات تساهم في تشكيل مستقبل المنظمة: (El Kelety, 2006, p. p. 64- 66)

- **فلسفة:** الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي فلسفة لتحسين التكلفة والإيراد، حيث لا تهتم فقط بإدارة التكاليف بل تهتم كذلك بإدارة الإيرادات، ولذلك تبحث عن تحسين الإنتاجية، تعظيم الربح وتحسين إرضاء العميل. وتلعب هذه الفلسفة دورا حيويا في تحديد مستقبل المنظمة لأنها تروج فكرة الإيجاد المستمر للأساليب التي تساعد المنظمات في اتخاذ القرارات المناسبة لخلق قيمة أكبر للعميل وبأقل تكلفة. وتعتبر منتوجات وخدمات المنظمة مقاييسا لقيمة العميل من خلال جودة المنتوجات، خدمة العملاء المتفوقة، التسعير العادل،... وغيرها. وتقاس قيمة العميل بالسعر الذي يرغب العملاء في دفعه ورضاهم عن المنتوجات والخدمات؛

- **مبدأ (Attitude):** تمثل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مبداء مفاده أن كل تكاليف المنتوجات والخدمات تنتج عن القرارات الإدارية داخل المنظمة ومع الموردين والعملاء، ويتطلب هذا المبدأ أن تكون للإدارة الإستراتيجية للتكاليف الخصائص التالية:

- ✓ **التوجه نحو السوق:** حيث تأخذ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف احتياجات العملاء وسلوك المنافسين بعين الاعتبار؛
- ✓ **نظرة عامة وشاملة:** تهتم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بكامل سلسلة القيمة وكل مراحل دورة حياة المنتج؛
- ✓ **المنهج التنبؤي:** تبدأ الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في مرحلة تصميم المنتج وتهدف للتأثير على وضعية التكاليف المستقبلية؛
- ✓ **الاستمرارية:** الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي مهمة دائمة تضمن التحسين المستمر؛
- ✓ **المشاركة:** تتطلب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف إشراك كل موظف بالمنظمة؛
- ✓ **تواصل الوظائف:** تدمج الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كل وظائف المنظمة.

- **تقنيات:** الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عبارة عن مجموعة من التقنيات الفعالة التي يمكن استعمالها سواء بشكل فردي لدعم هدف معين أو مع بعضها لخدمة الاحتياجات العامة للمنظمة. فمجموعة التقنيات التي تعمل معا على دعم أهداف وأنشطة المنظمة تدعى بنظام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وعند تصميم هذا النظام يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة جوانب من بينها تكلفة ومنافع النظام. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر نظام إدارة التكاليف النموذجي أي معلومة مطلوبة، في أي شكل مطلوب وعند طلب أي شخص له الصلاحية في ذلك داخل المنظمة، غير أن منافع هذا النظام النموذجي قد لا تبرر تكاليف إنشائه والمحافظة عليه. وعلى العموم، يجب أن تسعى المنظمة إلى إنشاء نظام لإدارة التكاليف يكون أبسط وأكثر اقتصادا ويخدم احتياجاتها العامة في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة.

والجدول رقم 08 (في الصفحة الموالية) يوضح خصائص الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من خلال المقارنة بينها وبين إدارة التكاليف التقليدية.

## الفصل الثالث: إدارة التكاليف و الإستراتيجية

الجدول رقم 08: مقارنة بين إدارة التكاليف التقليدية والإدارة الإستراتيجية للتكاليف

أوجه المقارنة	إدارة التكاليف التقليدية	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
التركيز	داخلي	خارجي
المنظور	القيمة المضافة	سلسلة القيمة
طريقة تحليل التكاليف	- حسب: المنتج، العميل، والوظيفة - مع تركيز داخلي كبير - القيمة المضافة هي المفهوم الأساسي	- حسب: المراحل المختلفة لكامل سلسلة القيمة التي تنتهي إليها المنظمة - مع تركيز خارجي كبير - يُنظر إلى القيمة المضافة كمفهوم ضيق
الهدف من تحليل التكاليف	ثلاثة أهداف بغض النظر عن الإستراتيجية: المتابعة (Score keeping)، توجيه الانتباه (attention directing)، وحل المشاكل (problem solving)	على الرغم من أن الأهداف الثلاثة تبقى دائما موجودة ، إلا أن تصميم نظام إدارة التكاليف يتغير بشكل كبير حسب الوضعية الإستراتيجية الأساسية للمنظمة: سواء بإتباع إستراتيجية الريادة في التكاليف أو إستراتيجية تميز المنتج
مفهوم عامل التكلفة	- يسود الأدبيات عامل تكلفة أساسي وحيد: التكلفة دالة للحجم. - يطبق غالبا على مستوى المنظمة ككل	- عوامل تكلفة متعددة مثل: عوامل تكلفة هيكلية (مثل: المجال، المستوى، الخبرة، التكنولوجيا، التعقيد) وعوامل تكلفة تنفيذية (مثل: الإدارة التشاركية، إدارة الجودة الشاملة). - لكل نشاط قيمة مجموعة من عوامل التكلفة الفريدة التي تفسر التغيرات في تكلفة النشاط
فلسفة ما تحتويه التكاليف	يتم تخفيض التكاليف من خلال مراكز المسؤولية أو مسائل تكلفة المنتج (product cost issues)	- ما تحتويه التكاليف هو دالة تابعة لعوامل التكلفة التي تضبط كل نشاط قيمة. - استغلال العلاقات مع الموردين والعملاء - الصرف لأجل الادخار
الاهتمام الأساسي	التأثير على التكلفة	العلاقة بين التكلفة/القيمة/الإيراد
التخصصات الرئيسية	المالية/ المحاسبة	التسويق/ الاقتصاد
الدور الأساسي	المتابعة (scorekeeper)	التحليل والاستشارة
المسؤولية الإدارية	تابعة/ التجاوب (رد فعل) النفور من المخاطر	القيادة/ استباقية (proactive) مريحة وغامضة

المصدر: (El Kelety, 2006, p. 68, Shank and Govindarajan, 1992a, p.196)

6-3-1- التركيز: اهتمت إدارة التكاليف التقليدية بالقضايا الداخلية، بما في ذلك: التركيز على تكاليف الإنتاج الحالية، تخصيص تكاليف الموارد المشتركة على مختلف المنتجات والخدمات، وتلخيص النتائج، وكانت هذه هي الأنشطة المهيمنة التي حددت ممارسات إدارة التكاليف التقليدية. كما اقتصر جهود هذه الأخيرة على حدود المنظمة ولم تمتد إلى كامل سلسلة الإمداد. غير أنه وفي القرن الواحد والعشرين ومع



ظهرت إدارة التكاليف الإستراتيجية، تزايد الاعتراف بأن الأحداث والعلاقات الخارجية تحدد وتشكل التكاليف والأرباح المحتملة للمنظمة. ومع التزايد السريع للأدوات والتقنيات (مثل: التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، المقارنة المرجعية للأداء وغيرها) التي تقيس العلاقات الخارجية الرئيسية، تحدد التكاليف والأرباح النسبية لمختلف المنتجات وشرائح العملاء، وتدعم البحث عن ميزة تنافسية، تتفاعل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مع المحيط الخارجي للاستجابة لاحتياجات العملاء والتهديدات التنافسية. وقد ركز Cooper و Slagmulder (2003) على هذه النقطة حيث أكدوا على أن اهتمام إدارة التكاليف الإستراتيجية ينبغي ألا يقتصر على هيكل تكلفة المنظمة أو سلسلة إمدادها، بل يجب أن تراقب تكلفة أداء المنظمة مقارنة بالمنظمات الأخرى وخاصة المنافسة منها (El Kelety, 2006, p. 69).

**2-3-6- المنظور:** ركزت إدارة التكاليف التقليدية على مفهوم القيمة المضافة، انطلاقاً مما يُدفع للموردين (المشتريات) ووصولاً إلى الأعباء التي يتحملها العملاء (المبيعات)، والهدف هو تعظيم الفرق - القيمة المضافة- بين المبيعات والمشتريات تحت فرضية أن القيمة المضافة هي الطريقة الوحيدة التي تستطيع بها المنظمة التأثير على التكاليف وبذلك الأرباح. وقد وضع Shank و Govindarajan (1992a) بأن تحليل القيمة المضافة الذي تركز فيه المنظمة فقط على عملياتها الخاصة للبحث عن فرص تحسين الربح قد يكون مضللاً تماماً، وذلك لسببين: أولاً، لكون القيمة المضافة تبدأ متأخرة، فبداية تحليل التكاليف انطلاقاً من المشتريات يفوت كل فرص استغلال العلاقات مع الموردين بإدارة هذه الأخيرة ليستفيد كل من المنظمة والموردين. ثانياً، إضافة للبداية المتأخرة تتوقف القيمة المضافة في مرحلة مبكرة، حيث يتوقف تحليل التكاليف عند المبيعات، مما يفوت كل فرص استغلال العلاقات مع العملاء ليستفيد كلا الطرفين من تخفيض التكاليف (Shank and Govindarajan, 1992a, p. p.182-183). أما منظور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف فيستند على تحليل سلسلة القيمة التي تتضمن كل الأنشطة التي تخلق القيمة من الموردين إلى المستهلك النهائي، ويعتبر هذا التحليل المنظمة جزءاً من الكل المتكون من سلسلة من الأنشطة التي تخلق القيمة، حيث يمكن للمنظمة أن تخلق القيمة من خلال التحسين المستمر لأنشطتها وتقوية علاقاتها مع الوحدات الأخرى المكونة لسلسلة القيمة (Aksu, 2013, p. 23 ; Lorenzoni, Shank and Silvi, 1999, p. 13). وتعتبر هذه الطريقة الأكثر فائدة لإدارة التكاليف، تحسين الأرباح واستكشاف الميزة التنافسية، فبتحليل سلسلة القيمة تتركز جهود الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمنظمة، ويختلف هذا المدخل عن تحليل التكاليف التقليدي الذي يعتمد على التصنيفات الوظيفية للتكاليف مثل التسويق، البحث والتطوير، التصنيع، والإدارة. كما أن تحليل سلسلة القيمة يوفر كذلك نظرة عن العلاقات الداخلية والخارجية المعقدة،

فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي تحسين تصميم المنتج إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، والتعامل مع الموردين كشركاء قد يخفض تكاليف المواد الأولية أو يحسن جودتها، كما يمكن أن يقوي التكامل العمودي الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه (El Kelety, 2006, p. 70).

**3-3-6- تحليل التكاليف:** لا يوجد أدنى شك حول أهمية أنظمة إدارة التكاليف التقليدية من عدة جوانب مثل تقييم المخزونات، القرارات التشغيلية قصيرة الأجل وغيرها، لكن وفي ظل البيئة التنافسية للمنظمة يجب أخذ المسائل الإستراتيجية بعين الاعتبار بشكل صريح في تحليل التكاليف حتى يكون هذا الأخير فعالاً. ففي إدارة التكاليف التقليدية اعتبر تحليل التكاليف عملية تقييم للأثر المالي للقرارات الإدارية البديلة، لكن في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أصبح لتحليل التكاليف نطاقاً أوسع، حيث تستعمل بيانات التكلفة لتطوير استراتيجيات متفوقة لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة (El Kelety, 2006, p.70).

**4-3-6- مفهوم عامل التكلفة:** فهم سلوك التكلفة معناه فهم التأثير المتبادل والمعقد لعوامل التكلفة. فبينما تعتبر أنظمة إدارة التكاليف التقليدية التكلفة متغيراً تابعاً لعامل تكلفة واحد فقط هو حجم المخرجات (Aksu, 2013, p.23)، تُعتبر التكلفة في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف نتيجة لعدة عوامل مترابطة ومتداخلة، بعض هذه العوامل تتضمنها خيارات المنظمة المتعلقة بالهيكل الاقتصادي الأساسي (عوامل التكلفة الهيكلية)، والتي تتضمن الخيارات الإستراتيجية المتعلقة ب: المستوى (حجم الاستثمار الذي سيتم القيام به على مستوى الصناعة، البحث والتطوير، التسويق)، المجال (درجة التكامل العمودي)، الخبرة (كم مرة قامت المنظمة بما تقوم به)، التكنولوجيا (نوع التكنولوجيات العملية المستخدمة في كل مرحلة من سلسلة قيمة المنظمة) والتعقيد (طول خط الإنتاج أو الخدمة). ويمكن إدارة مركبات التكلفة الهيكلية، لكن ذلك يكون فقط بتغيير العناصر الاقتصادية الأساسية لكيفية منافسة المنظمة، وهذه التغييرات تعتبر صعبة.

وإضافة إلى عوامل التكلفة الهيكلية، تتحكم في التكلفة كذلك قدرة المنظمة على التنفيذ الناجح في حدود هيكلها (العوامل التنفيذية)، وتتضمن عوامل التكلفة التنفيذية بشكل خاص: إشراك القوة العاملة (الالتزام بالتحسين)، إدارة الجودة الشاملة (التحسين المستمر وصفر عيب)، استغلال القدرات والانتفاع بها، تصميم أو ترتيب المصنع (plant layout)، هيئة (أو الشكل العام) المنتج، الروابط مع العملاء والموردين. ويمكن تحقيق تخفيض في التكاليف سواء بإعادة تصميم سلسلة قيمة المنظمة، إعادة تقييم تناسق الأنشطة الحالية مقارنة بمتطلبات العملاء، إعادة تشكيل النموذج الهيكلي للمنظمة، أو تنفيذ أفضل داخل ذلك النموذج (Lorenzoni,

Shank and Silvi, 1999, p.p. 14-15)

5-3-6- الاهتمام الأساسي: أثبتت إدارة التكاليف التقليدية محدودية استعمالها في إدارة تكلفة الوحدة، بسبب عدم توفيرها لمعلومات دقيقة وأنية حول التغيرات اللازمة لتخفيض التكاليف، حيث كان هاجسها الدائم يتمثل في تحديد التكاليف التقديرية، تحسينها واستعمالها. ولإيجاد طرق أفضل لربط الموارد باستخداماتها، واجه المحاسبون مهمة شاقة لتوفير تكاليف تقديرية موثوق فيها في الوقت المناسب في عالم يتميز بالتغير والموارد المشتركة. لكن في الوقت الحالي، لا تزال الحاجة إلى فهم تكاليف دورة عمل معينة أو فرصة محتملة موجودة، على الرغم من تحول التركيز إلى دقة وملاءمة معلومات التكاليف. الاهتمام الأساسي للإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا يتمثل فقط في إدارة التكاليف بل يشمل كذلك زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية وإرضاء العميل، وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة. فمعرفة التكاليف، الأنشطة والمجهودات التي تسفر عن الإيراد الأمثل للمنظمة وأصحاب المصالح هو الهدف الجديد، فالهدف الجديد للإدارة الإستراتيجية للتكاليف هو الفهم الشامل، قياس وتصوير العلاقة بين التكلفة/ القيمة/ الإيراد التي تحدد الوضعية التنافسية للمنظمة ونجاحها على المدى الطويل (El Kelety, 2006, p.p. 70- 71).

6-3-6- التخصصات الرئيسية: طالما اعتبرت إدارة التكاليف التقليدية كجزء من المحاسبة والمالية، وفي عالم المحاسبة والمالية يتحدد محتوى أنظمة التكاليف ومحاسبة التسيير من خلال احتياجات نظام المحاسبة المالية، فهناك تكامل بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية فضلا عن كون المحاسبة الإدارية توفر المعلومات لإعداد التقارير الخارجية ولها وظائف فريدة أخرى تخدم مطالب المحاسبة الإدارية. ولذلك ينبغي على الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مساعدة المنظمات في فهم والاستجابة للمبادئ الأساسية للتسويق والاقتصاد، كمعرفة عملائها، معرفة منتوجاتها وخدماتها، التأكد من معرفة ما يريده عملائها، وبأن لها القدرة والموارد اللازمة لتوفير ذلك. فالسؤال الذي تطرحه معظم المنظمات اليوم لم يعد يكمن في كم يكلفنا هذا؟ بل أصبح ما هي القيمة التي سيتم خلقها للعميل بهذه التكلفة؟ ولم يعد الهدف هو تطوير معايير تدعم تقييم المخزون وتحقيق التوازن في دفتر الأستاذ، وعضوا عن ذلك، تسعى الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لمساعدة المنظمات على فهم والاستفادة من مواردها وكفاءاتها لخلق ميزة تنافسية. فالإدارة الإستراتيجية للتكاليف تعمل على سد الفجوة بين المالية والتسويق، بين القيمة بالنسبة للعملاء والقيمة بالنسبة للمساهمين (El Kelety, 2006, p. 71).

7-3-6- الدور الرئيسي: أثبتت الأدبيات أن الدور الرئيسي الذي لعبه المحاسبون في إدارة التكاليف التقليدية في عدة منظمات كان متابعة وتسجيل الأحداث (scorekeeper)، فعلى سبيل المثال، أشار Kaplan (1995)<sup>55</sup> أنه ينبغي أن يصبح المحاسبون الإداريون جزءاً من فريق القيمة المضافة للمنظمة وأن يساهموا في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية، وترجمة المقاصد والقدرات الإستراتيجية إلى مقاييس تشغيلية وإدارية، والابتعاد عن كونهم مجرد متابعين للماضي ليصبحوا مصممي نظم المعلومات الإدارية الحاسمة للمنظمة. وكما عرفت إدارة التكاليف تحولاً في القرن الواحد والعشرين، فإن الدلائل تشير على نحو متزايد إلى التخلي عن مثل هذه الأدوار التقليدية وتبني أدوار الاستشارة والتحليل، فنشأت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف باعتبارها مصدراً للمعلومات وتحليل للتبصرات والفرص (ElKelety, 2006, p. 72).

6-3-8- المسؤولية الإدارية: تتطلب المنظمات التي تنشط في بيئة تنافسية معرفة جديدة حول الموردين، المنتجات، العمليات، الموزعين والعملاء، ولا يوجد أحد في المنظمة أفضل وضعية من المدير المالي لجمع هذا النوع من البيانات وتجميعها في شكل معلومات مفيدة، تحديد آثارها التنافسية وإبلاغ النتائج للمنظمة. ومع ذلك، غالباً ما يكون المدير المالي تابعاً أكثر من كونه قائداً، يتفاعل مع المطالب والأحداث بدلاً من توقعها. وفي هذا الدور التفاعلي، غالباً ما تكون هناك حاجة لإدارة التكاليف للاعتماد على البيانات المحاسبية والمعلومات التشغيلية لأجل إعداد التقارير المالية. والإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا توجد في فراغ (in a vacuum)، بل تتطلب دعماً والتزاماً إدارياً واسعاً لأجل تحقيق نتائج ذات معنى. كما أنه وفي ظل البيئة الاقتصادية الحديثة، ينبغي أن يكون المحاسبون مستبقون للأمر (proactive)، وأن يظهروا مهارات قيادية باعتبارهم يعملون في فرق عمل لإيجاد طرق جديدة لمنظمتهم حتى تكون منافسة. حيث يملك المحاسبون الإداريون قدرات تمكنهم من تحديد الفرض وتقييمها، فالإدارة الإستراتيجية للتكاليف متعددة التخصصات (ElKelety, 2006, p. 72).

في القرن الواحد والعشرين لم تبق اهتمامات وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف منحصرة في إدارة التكاليف بل تعدتها إلى إدارة الإيرادات، وبناءً عليه يمكن للإدارة الإستراتيجية للتكاليف كلفسة لتحسين التكاليف والإيرادات، كمبدأ استباقي ومجموعة من التقنيات، أن تمكن المنظمة من تحسين التكاليف، زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية ورضى العملاء، وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة.

ويكمن المفتاح في ضرورة النظر للتكاليف والقيمة التي توفرها في نفس الوقت، حيث أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي ممارسة لفهم سبب حدوث التكاليف من خلال تحليل عوامل التكلفة وتحليل سلسلة

<sup>55</sup> مرجع مذكور في (ElKelety, 2006, p. 72)

القيمة، ويمكن أن تؤدي المعرفة المستمدة من هذه العملية إلى تحسين الإيراد، تخفيض التكلفة ورفع الإنتاجية، كما يمكن للمنظمات كذلك زيادة فهم الربحية، تلبية طلبات العملاء والاستجابة لأهداف الربح. والإدارة الإستراتيجية للتكاليف لا تعني خفض التكاليف، ولا تقتصر اهتماماتها وأهدافها على التكلفة بل تتضمن القيمة والإيراد. وإدارة التكاليف التقليدية ليست دائما الحل، لأنها يمكن أن تفشل في تحقيق النتائج طويلة الأجل وتضر المنظمة، خاصة عندما تكون ذات رؤية قصيرة الأجل، عشوائية وغير قائمة على أساس إستراتيجية المنظمة. فهي عادة ما تكون كرد فعل للمشاكل الفورية وغير مخططة بشكل جيد. وبما أن إدارة التكاليف التقليدية ستشبع الحاجة قصيرة الأجل، ستتكرر العملية في المستقبل القريب لأنه لم يتم حل المشاكل الحقيقية وإنما تم التعامل فقط مع أعراضها، وما تحتاجه المنظمات حقا هو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

لا تركز الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على تخفيض التكاليف بالشكل التقليدي، وتستلزم القضاء على التكاليف غير الضرورية. فعندما تقوم المنظمات بخفض التكاليف بشكل عشوائي ستنتهي إلى إعاقة نموها وتطورها، حيث يمكن أن يخلق هذا الإجراء صراعات داخلية كبيرة، تخريب العلاقات مع العملاء وزيادة خطر عدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة. تركز الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على القضاء على التكاليف غير الضرورية في حين تركز الموارد على العملاء، وإدارة هيكل تكاليف المنظمة هي اختيار واع للاستثمار في نفقات محددة من شأنها تحقيق نظام عائد معين (EiKelety, 2006, p.p. 72- 75).

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكننا استخلاص ما يلي:

- أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف. لذلك فإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف.

- تطور أنظمة إدارة التكاليف كان في أربع مراحل. ركزت المرحلتين 1 و 2 على دور المحاسب الإداري في القياس وإعداد التقارير ثم تحول الاهتمام في المرحلة 3 إلى الرقابة التشغيلية حيث أصبحت أنظمة إدارة التكاليف ترصد البيانات التشغيلية الرئيسية وتنتج معلومات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات. في المرحلة 4 صار المحاسب الإداري جزءا من الإدارة، يساهم في تنفيذ إستراتيجية المنظمة وقيادتها نحو تحقيق النجاح من خلال التنافسية التي تحققها الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ليست مجرد إدارة للتكاليف الهدف منها تقليص التكلفة فقط وإنما يمكنها أيضا زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية، رفع مستوى رضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضع الاستراتيجي للمنظمة. ويكمن المفتاح في ضرورة النظر إلى التكاليف والقيمة التي توفرها في آن واحد.

- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي مدخل إداري متكامل ذو أهمية بالنسبة للمنظمات لأنها تتعدى مجرد التركيز على التكاليف. لا تعتبر التكاليف وحدها العامل الوحيد، بل تعتبر القيمة والإيراد كذلك عوامل مهمة للنجاح.

# الفصل الرابع:

## بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

تمهيد

18- التكلفة المستهدفة

19- التكلفة على أساس النشاط (ABC)

والإدارة بالأنشطة (ABM)

20- بطاقة الأداء المتوازنة

21- تقنيات وأساليب أخرى

خلاصة الفصل

### تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصل السابق لماهية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وبعدما توصلنا إلى أن هذه الأخيرة هي فلسفة لإدارة التكاليف والإيرادات، وأنها مبدأ استباقي مفاده أن كل تكاليف المنتجات والخدمات تنتج عن القرارات الإدارية داخل المنظمة ومع الموردين والعملاء. كما أنها مجموعة من التقنيات تمكن المنظمة من تحسين التكاليف، زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية ورضى العملاء، وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في نفس الوقت.

سنعرض في هذا الفصل بعض التقنيات والأساليب التي يمكن أن تستخدم في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. مع الإشارة إلى أنه يمكن استخدام هذه التقنيات بشكل منفرد لدعم هدف معين أو مع بعضها البعض خدمة للاحتياجات العامة للمنظمة، وتسمى مجموعة تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تعمل مع بعضها لتحقيق أهداف المنظمة ونجاح أنشطتها بنظام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

تتمثل التقنيات والأساليب التي سنتناولها في هذا الفصل فيما يلي:

- 1- التكلفة المستهدفة (مع الإشارة إلى تحليل القيمة والتحسين المستمر للتكلفة كتقنيات مدعمة لها)؛
- 2- التكلفة على أساس النشاط والإدارة بالأنشطة؛
- 3- بطاقة الأداء المتوازنة؛
- 4- تقنيات وأساليب أخرى (تشمل تكلفة دورة حياة المنتج، إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد).

### 1- التكلفة المستهدفة

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة الياباني الأصل الذي ظهر في سنوات الستينات في Toyota Motor Corporation من أفضل الأساليب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره ونمذجته.

يقوم هذا الأسلوب على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاقا من تصميمه، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياة المنتج والمتمثلة في التصميم، البحث والتطوير والتخطيط من أجل تخفيض



تكاليفه. فالقرارات المتخذة في هذه المراحل يجب أن يكون انشغالها الأساسي هو أمثلة الأداء المستقبلي للمنتج. وغالبا ما تركز المنظمات الأكثر كفاءة على المراحل القبلية، لأن عوامل التكلفة الأكثر أهمية تكون في المراحل الأولى لتطوير المنتج، كما أن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أثناء تخطيط وتطوير المنتج تكون أوفر من تلك المتاحة عند الإنتاج، مما جعل أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعتبر مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف، بل هو نظام متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح.

### 1-1- جذور التكلفة المستهدفة

تؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت مؤسسة **Toyota** الإدارة بالتكلفة المستهدفة في مطلع 1963. ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات. (Kwah, 2004, p.30).

غير أنه يمكن إيجاد المدخل العكسي لتحديد تكاليف المنتج والذي يعد أحد أهم مميزات التكلفة المستهدفة، عند Volkswagen في ألمانيا في سنوات الثلاثينيات وذلك عند تطوير Volkswagen Beetle. إذ أنه ومن أجل مواجهة هدف السعر لـ 990 DM تمت المراجعة بين عدة حلول تقنية بديلة على أساس اعتبارات التكلفة. مع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية إذ أنه وخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد وعُرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة) "Value engineering" والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان. وفي سنوات الستينات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

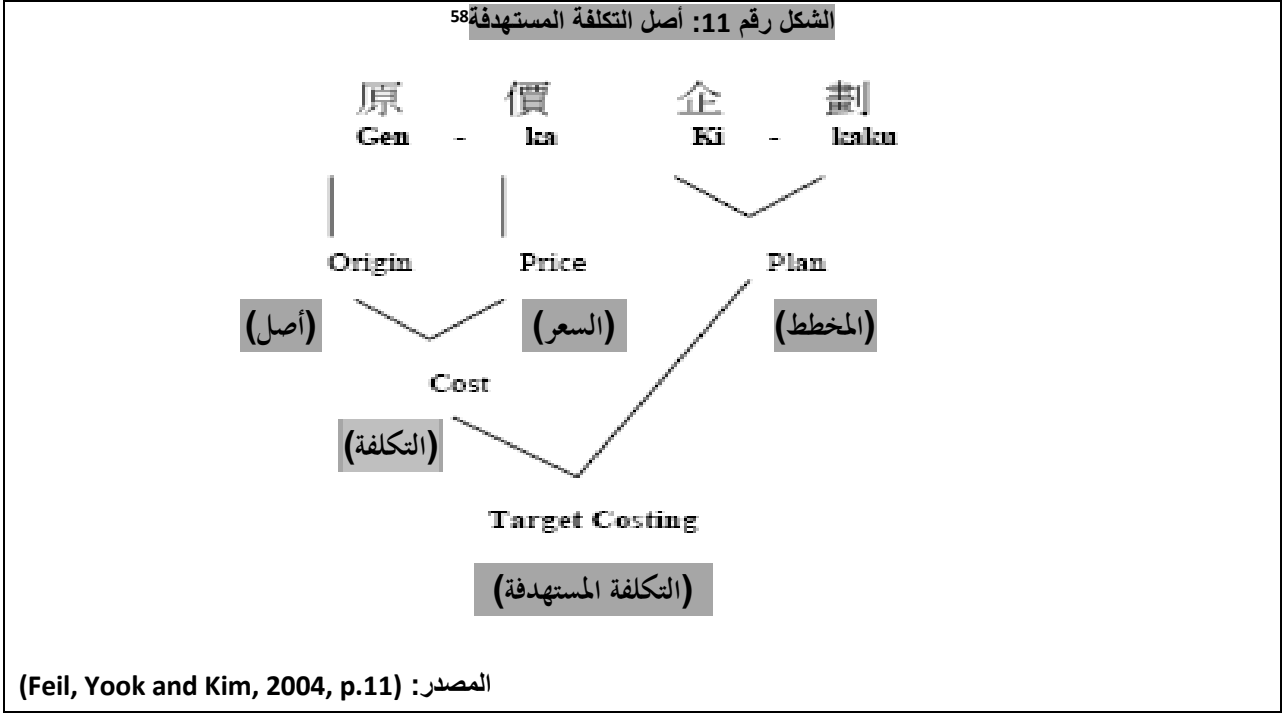
وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka kikaku" في Toyota سنة 1963، غير أنها لم تُذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978. فيما بعد تمت ترجمة "Genka kikaku" إلى "Target Costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم.

قام Rösler (1996)<sup>56</sup> ببحث لمعرفة كيف تم اشتقاق مصطلح "Target Costing" من اللغة اليابانية وهذا ما يوضحه الشكل رقم 11 المبين أدناه. وعلى الرغم من انتقادات Kato (1993)<sup>57</sup> لاستعمال مصطلح

<sup>56</sup> Rosler, F., "Target Costing fur die Automobilindustrie", Wiesbaden, 1996 (Feil, yook and kim, 2004, p.10)

## الفصل الرابع: بعض تقنياته وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

« Target Costing » كترجمة لـ "Genka kikaku" إلا أن المصطلح عرف قبولا عاما في العالم الغربي. وفي الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية (Japan Cost Society) سنة 1995 وُضع الاسم الرسمي "target Cost Management" لإدارة التكلفة المستهدفة تحت مبرر أن مصطلح "Target Costing" مبهم كثيرا ولا ينقل المعنى الصحيح لـ "Genka kikaku" (Feil, yook and kim, 2004, p.10).



### 2-1- مفهوم التكلفة المستهدفة

لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضها منها فيما يلي.

فعلى سبيل المثال اعتبر Cooper (1995)<sup>59</sup> التكلفة المستهدفة مجرد تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي الذي وضعه: "إن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب" (Demeestère, Lorino et Mottis,

<sup>57</sup> Y. Kato, « Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies », *Management Accounting Research*, 4, 1993, p.p.33-47. (Feil, yook and kim, 2004, p.10) مرجع منكر في

الترجمة إلى العربية الظاهرة في الشكل أُضيفت من طرف الباحثة.<sup>58</sup>

<sup>59</sup> R. Cooper, *When Lean Enterprises Collide, Competing Through Confrontation*, Boston, Harvard Business School Press, 1995. (Demeestère, Lorino et Mottis, 2004, p.276) مرجع منكر في

Cooper (2004, p.276). ذكر Cooper في تعريفه الهدف ولكنه لم يذكر كيف تتحدد هذه التكلفة (الطريقة) كما أنه لم يذكر أن ذلك يتم على كامل دورة حياة المنتج.

ومن جهة أخرى هناك من اعتبر التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج مثل Sakurai (1989)<sup>60</sup> الذي عرفها كما يلي: "يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج، الهندسة، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة." (Feil, yook and kim, 2004, p.11)

وقد أشار Sakurai هنا إلى ضرورة التعاون بين عدة أقسام لبلوغ التكلفة المستهدفة.

أما Takao Tanaka (1993)<sup>61</sup> فقد أورد التعريف التالي: "التكلفة المستهدفة هي الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة. ويُستعمل هذا الجهد لامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرّة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج. والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية." وبهذا فالتكلفة المستهدفة من هذا المنظور هي طريقة تسيير (Demeestère, Lorino et Mottis, 2004, p. 277).

أما النظرة الأوسع فهي اعتبار التكلفة المستهدفة كنظام للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح كما يظهر ذلك في التعريف التالي لـ CAM-I<sup>62</sup>: "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة موجه نحو السعر، يهتم بالعمل، يركز على التصميم والتعاون الوظيفي. تبدأ التكلفة المستهدفة إدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتج وتطبيقها خلال دورة حياته بإدماج فعال لكامل سلسلة القيمة."

من التعريف يتبين أن الـ CAM-I اعتبرت التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية للمؤسسة تُدمج السوق واهتمامات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة (Kulmala and al., no publication date, p. 02).

والتكلفة المستهدفة عند عدد كبير من الكتاب ليست مجرد تقنية جديدة لحساب وتحليل التكاليف وإنما هي طريقة لتطوير منتجات جديدة، تنظم المنافسة الهندسية بين الأعضاء المعنيين بالهندسة داخل المؤسسة

<sup>60</sup> مرجع مذكور في (Feil, yook and kim, 2004, p.11).

<sup>61</sup> T. Tanaka, "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, 1993 (Demeestère, Lorino et

Mottis, 2004, p. 277)

<sup>62</sup> Consortium of Advanced Management- International

لأجل بلوغ هدف تكلفة تحت قيد زمني قوي ومع ضرورة تحقيق مستوى جودة عالي. وقد أظهر التحقيق الإحصائي الذي تم في اليابان سنة 1991 - 1992 وذكره Böer G., Kato y. و Chow W.<sup>63</sup> أن التكلفة المستهدفة نشاط جماعي يتطلب أشخاصاً من أقسام مختلفة دون أن يكون شخصاً معيناً مسؤولاً عن تطبيقها. إلا أن S. Ansari و J. Bell<sup>64</sup> لمّا إلى وجود خلايا خاصة في المؤسسات اليابانية تهتم بالطريقة تسمى: مكتب التكلفة المستهدفة «Target costing office» أو وحدة التحسين المستمر للتكلفة «Cost kaizen Unit» (Meyssonnier, 2001, p.119).

### 3-1- مبادئ التكلفة المستهدفة

استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة، سعر البيع والربحية. حيث أن طريقة التفكير التقليدية تتمثل في تطوير المنتج أولاً ثم تحديد وقياس تكلفة إنتاجه ووضع سعر بيعه وقد تنتج أرباحاً أو خسائراً، بينما في طريقة التكلفة المستهدفة يطور المنتج ويحدد سعر البيع والربح المرغوب ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها وهذا يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف. وكنتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج (Kwah, 2004, p.32).

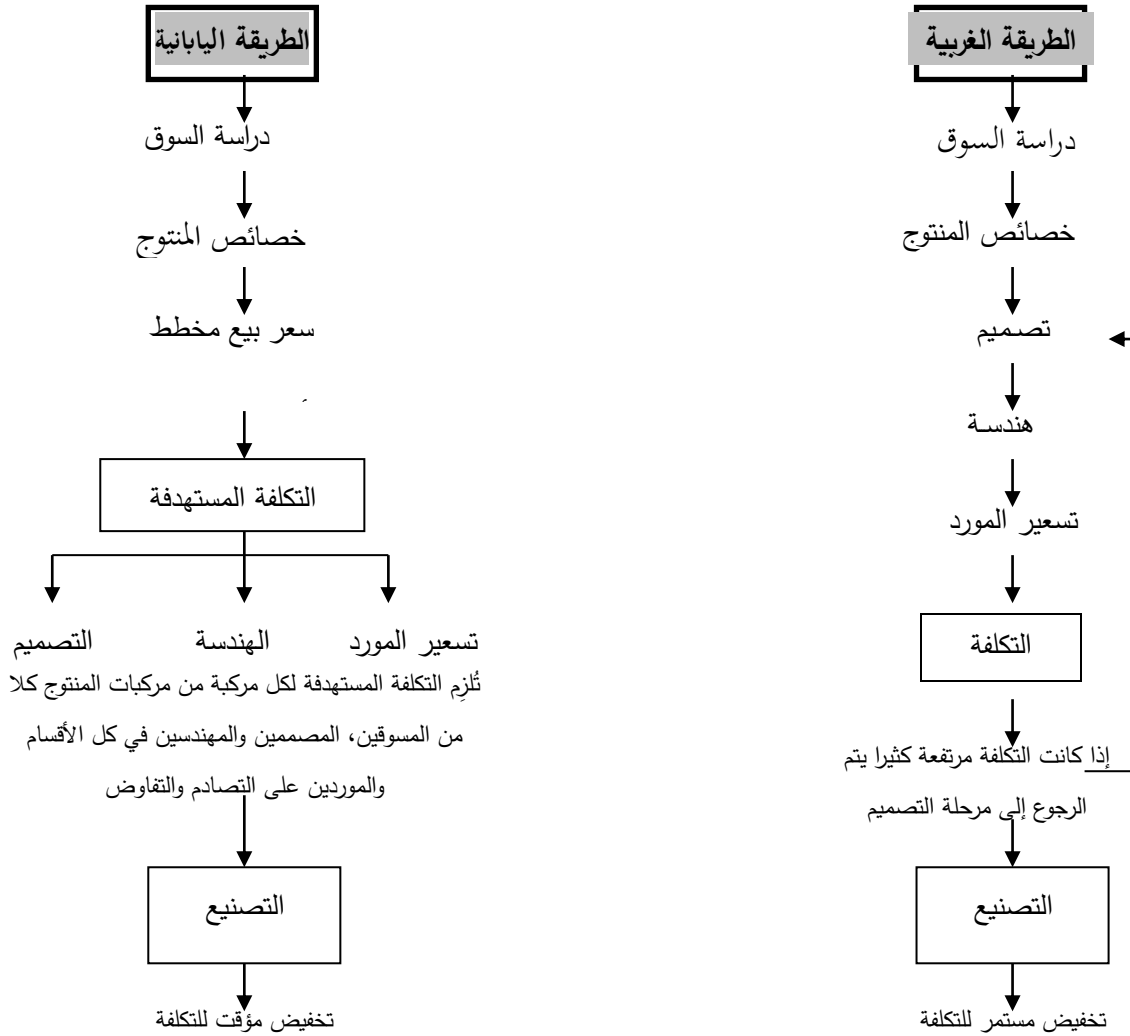
والشكل 12 المبين أدناه يلخص الفرق بين الطريقتين التقليدية (الغربية) وطريقة التكلفة المستهدفة (اليابانية).

<sup>63</sup> في مقالهم الذي يحمل عنوان "Target costing: an integrative management process" الصادر في مجلة "journal of cost management" سنة 1993.

<sup>64</sup> S. Ansari, J. Bell, *Target Costing: The next Frontier in Strategic Cost Management*, McGraw Hill, 1996 مرجع

مذكور في (Meyssonnier, 2001, p.119)

الشكل رقم 12: مقارنة بين الطريقة الغربية والطريقة اليابانية لإدارة التكلفة



المصدر: (Feil, Yook and Kim, 2004, p.14)

كما أن للطريقة اليابانية مكاسب أكثر لأنها تعمل على تنشيط مراقبة التكاليف قبل أو أثناء تطوير المنتج، بينما في المدخل التقليدي تنتظر المؤسسة حتى مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج، في هذا الوقت يصبح جزء هام من التكاليف ثابتا وكنتيجة لذلك لن تكون للمؤسسة قدرة كبيرة على تغيير التكاليف أو التحكم فيها (Feil, yook and kim, p.14).

وفيما يلي خصائص جدّ واضحة لطريقة التكلفة المستهدفة: (Kwah, 2004, p.32)

- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وهي بذلك تختلف عن نظام مراقبة التكلفة المعياري الذي يطبق في مرحلة الإنتاج؛

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

- التكلفة المستهدفة ليست مجرد طريقة لحساب التكاليف بالمعنى التقليدي، بل تهدف إلى تخفيضها؛
- تستعمل في أسلوب التكلفة المستهدفة عدة طرق لعلم التسيير، لأن الهدف الإداري للتكلفة المستهدفة يتضمن تقنيات لتطوير وتصميم المنتج؛
- التعاون بين عدة أقسام ضروري لتطبيق التكلفة المستهدفة؛
- التكلفة المستهدفة ملائمة للإنتاج المتعدد بكميات قليلة أكثر منه لأنواع قليلة بكميات كبيرة.

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة. وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات وقرارات الاستثمار قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي التالية: (Kwah, 2004, p.p. 44- 45)

**1-3-1- السعر يؤدي إلى التكلفة:** استناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة هدف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي. وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف.}$$

**1-3-2- التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تُؤخذ بعين الاعتبار في قرارات تصميم المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها؛

**1-3-3- التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعمليات. لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية التصنيع لينتج عنها تكاليف منخفضة ولتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق؛

**1-3-4- فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة (Cross- functional teams):** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق متعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من الشروع، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

الوظائف هنا تتفاعل أقسام مختلفة، مثلاً: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية؛

1-3-5- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين

والعملاء. وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع؛

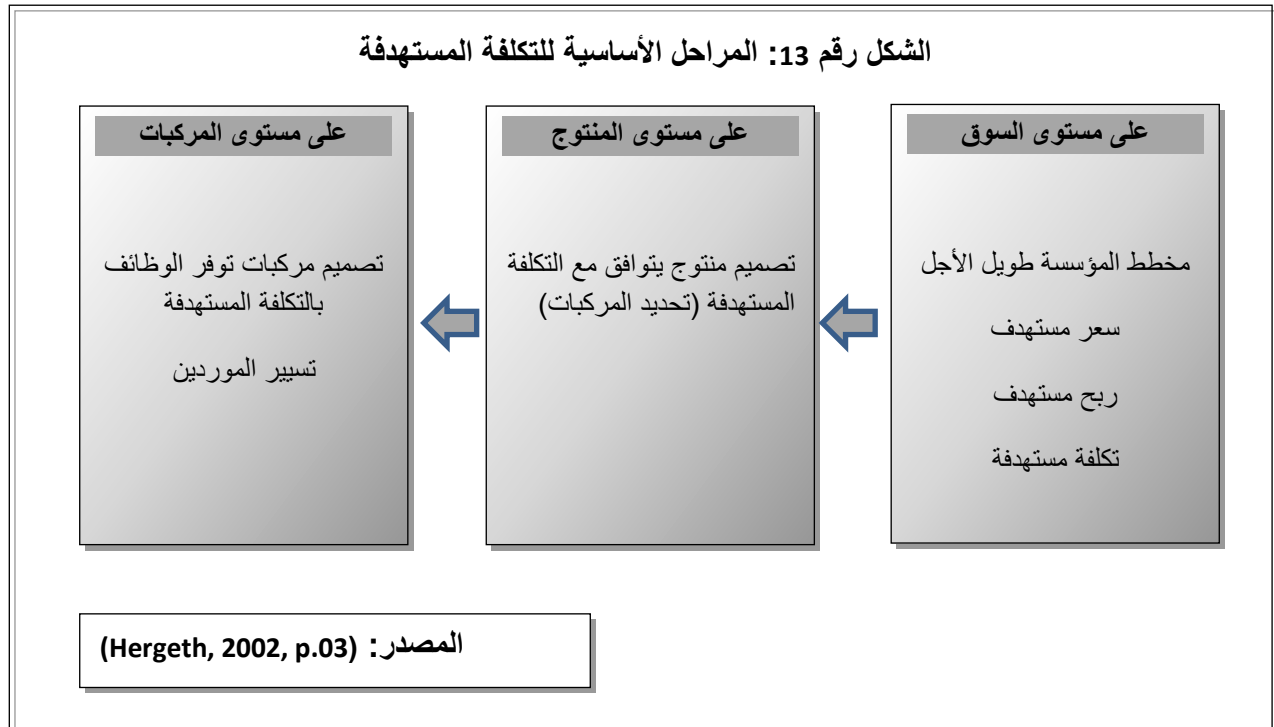
1-3-6- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل

الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

### 1-4- مراحل (مستويات) تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي: مستوى السوق،

مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل 13 أدناه:



1-4-1 - على مستوى السوق

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج. وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق « Allowable cost » (Cooper and slagmulder, 1997b, p.01).

وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها. وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:

$$\text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المسموح بها}$$

$$(\text{Target sales price} - \text{Target profits} = \text{allowable cost})$$

أو: **سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة**

$$(\text{Market driven selling price} - \text{desired profit} = \text{target cost})$$

(Kwah, 2004, p.52)

ومن هنا فإنه يمكن تقسيم مستوى السوق إلى ثلاث خطوات أساسية:

**أ- تحديد السعر المستهدف**

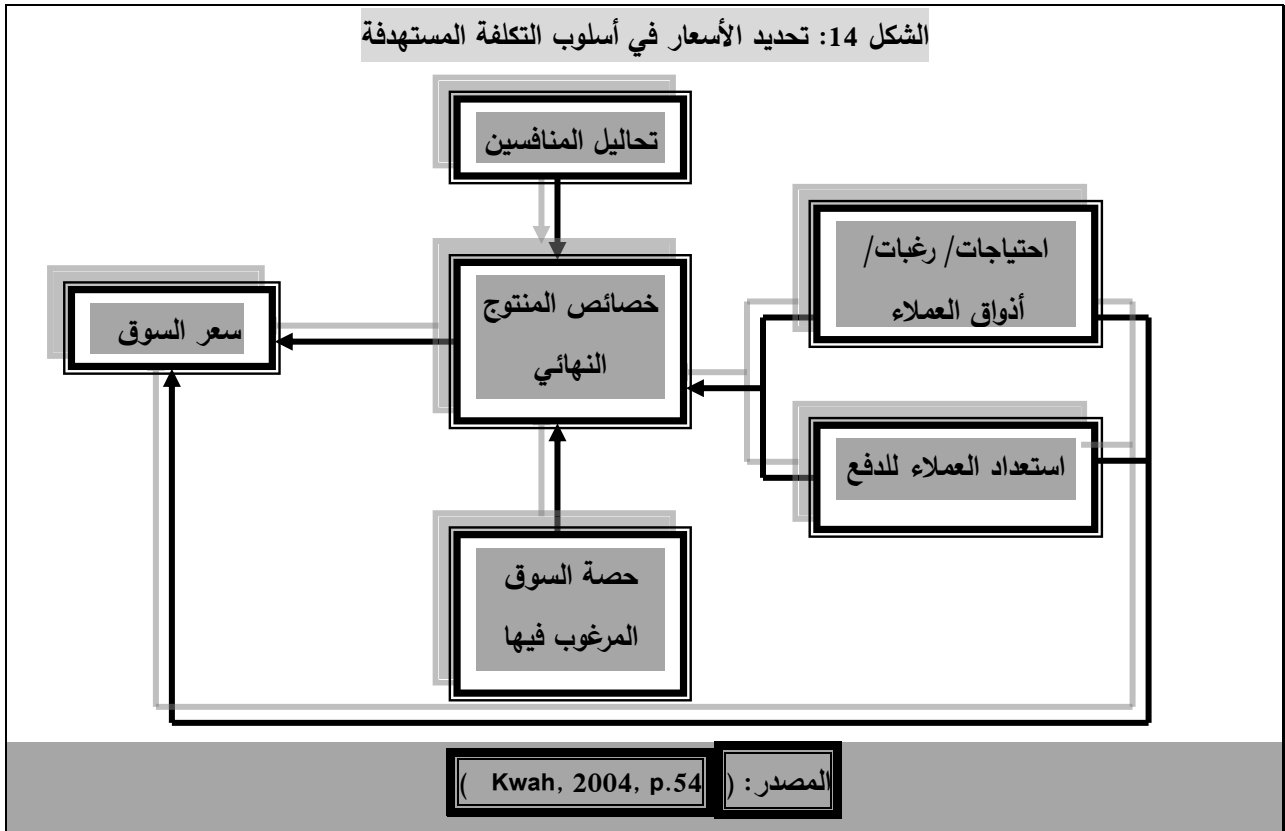
تؤدي أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة إلى وضع سعر مستهدف للمنتج وهذا هو الاختلاف الجوهرى عن الطريقة التقليدية لحساب التكلفة، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس السعر أي أن هناك توجه نحو السوق. وسواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد أو إعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق فإن نقطة البداية تكون من السوق عوضا عن المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة (Hergeth, 2002, p.04).

تتمثل الفكرة الرئيسية لنظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة امتلاك المنتج وليس تخفيض السعر الذي يدفعه العميل أثناء الشراء فقط، معنى هذا أن كل التكاليف التي تتضمنها تكلفة الامتلاك والمتمثلة في سعر الفاتورة، تكلفة النقل، التصليحات والصيانة، الخدمات وتكلفة التخلص من المنتج يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء شراء المنتج وفي هذا السياق وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكلفة، يتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي: (Kwah, 2004, p.52)



## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

- احتياجات/ أذواق/ رغبات العملاء: ويقصد بذلك الخصائص المادية والوظيفية للمنتج والتي ستؤثر على السعر؛
  - السعر المرضي: وهو السعر الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج؛
  - الوضعية التنافسية للمنافسين، أسعارهم، أصناف منتجاتهم ووظائفها؛
  - هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه. وقد أظهرت الأبحاث أن معظم الشركات اليابانية تتبع إستراتيجية وضع أسعار تنافسية للتقدم على المنافسين.
- والشكل 14 المبين أدناه يلخص كل ما سبق.



### ب- تحديد الربح المستهدف

تتمثل آخر خطوة على مستوى السوق في وضع ربح مستهدف للمنتج وذلك بناء على إستراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير (Hergeth, 2002, p.05).

ويتحدّد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار وذلك لأسباب تقنية وإستراتيجية. يتمثل السبب التقني في كون المصنعون في حاجة لإنتاج

## الفصل الرابع: بعض تقنياته وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

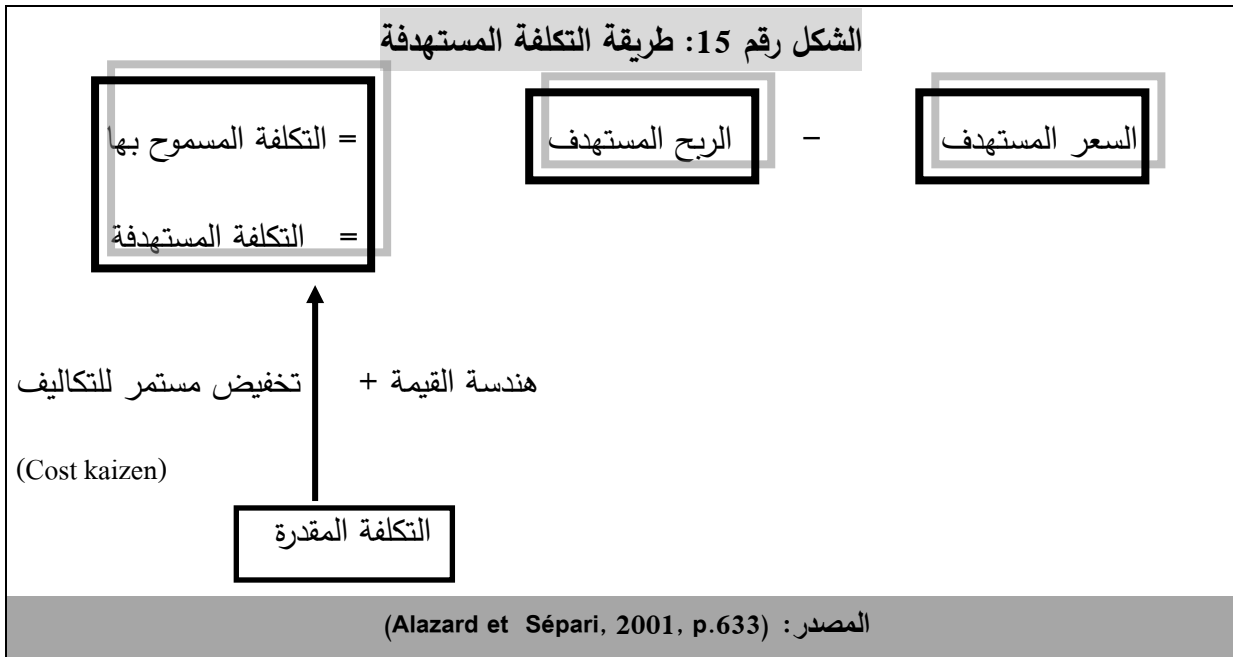
منتجات متعددة وبكميات قليلة للحفاظ على بقائهم في الأسواق التي تتميز بسرعة تطورها ومن المستحيل استعمال العائد على الاستثمار لحساب ربحية كل منتج من منتجاتهم. أما السبب الإستراتيجي فيتمثل في كون العائد على المبيعات أفضل اختيار لوضع الاستراتيجيات طويلة الأجل، حيث يحتاج المصنعون إلى التركيز على ربحية حافظة منتجاتهم والدور الذي يؤديه كل منتج فيها (Kwah, 2004, p.52).

### ج- حساب التكلفة المستهدفة

بعد أن تم تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في أن يحققه المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها العملاء في المنتج (Meyssonnier, 2001, p. 120).

### 1-4-2- على مستوى المنتج

إن التكلفة المستهدفة (المسموح بها) التي تم حسابها في المرحلة الأولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات المؤسسة أو الموردين (Cooper, Slagmulder, 1997b, P.01). وفي هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها بالنظر إلى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها وعموما تكون هذه التكلفة المقدره أكبر من التكلفة المستهدفة وينبغي محاولة امتصاص هذا الفرق الموجود بين التكاليفتين (Cuyaubère et Muller, 2004, p. 441).



أي أنه في هذه المرحلة يتم تصميم المنتج بحيث يتوافق مع التكلفة المستهدفة. وتُحسب التكلفة المقدرة للمنتج الجديد بناءً على البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية. وغالباً ما تُؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدي ويتم القيام بعمل إضافي لتجزئة التكلفة الكلية للمنتج على مركباته. أما إذا كان المنتج جديداً كلياً فإن تقدير التكلفة يكون تقريبياً وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة أو المشابهة.

بعد تقدير التكلفة وتحديد الفجوة الموجودة بينها وبين التكلفة المستهدفة والتي تمثل القيمة التي يجب أن تخفض بها تكلفة المنتج، يتم توجيه عملية تصميم المنتج بناءً على اعتبارات التكلفة، حيث يتأثر اختيار تصميم المنتج بتأثيره على كل عوامل التكلفة. وتجدر الإشارة إلى أنه في هذه المرحلة تُؤخذ كل التكاليف بعين الاعتبار بما فيها تكاليف التمويل، التصنيع، التسويق، التوزيع وخدمة العملاء، إذ أن كل التكاليف تتأثر بتصميم المنتج (Hergeth, 2002, p.05). وتُبدل كل الجهود لبلوغ التكلفة المستهدفة دون أن ينخفض أداء المنتج عن الحد الذي يحدده العميل. وهناك قاعدة أساسية حسب Cooper و Slagmulder مفادها أنه: "لا يمكن أبداً تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج" وإذا حدث ذلك فإنه لن يتم إطلاق المنتج الجديد في السوق وإلا فإن التكلفة المستهدفة ستفقد أثرها كأداة للتسيير (Kulmala and al., no publication date, p.02).

معنى هذا أنه يتم امتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة من خلال تصميم أفضل (إقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشكيلات التشغيلية وتنظيم الإنتاج المستقبلي. وينبغي أن تتم هذه التحسينات دائماً على أساس مُثَلَوِيَّة النسبة بين القيمة والتكلفة فلا يجب أن يكون تخفيض التكلفة مصحوباً بانخفاض في قيمة المنتج لدى العميل.

وتساعد تقنية تحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون التحسين (التخفيض) المستمر للتكاليف (Kaizen Costing) في مرحلة الإنتاج. وتُكَمَّل هندسة القيمة بتقنيات أخرى مثل: التصميم للتصنيع والتركييب<sup>65</sup> والذي يركز على تصميم المنتج بحيث يكون سهل التصنيع والتركييب، ومصفوفة QFD<sup>66</sup> التي تربط متطلبات العملاء الخاصة بالمنتج وأهميتها النسبية بوظائف المنتج أو مركباته. وتعتبر نتائجها مهمة لتحليل التكلفة الوظيفية للمنتج وحساب مؤشرات القيمة لكل مركبات المنتج

<sup>65</sup>DFMA : Design For Manufacture and Assembly

<sup>66</sup> Quality Function Deployment

وفي نفس الوقت توفر مصفوفة QFD معلومات عن المركز التنافسي للمنتج فيما يخص كل واحدة من متطلبات العملاء (Hergeth, 2002, p. 6).

### 1-4-3- على مستوى المركبات

تكون المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات (Hergeth, 2002, p.7).

ويتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج. ويجب أن تكون هذه الأسعار واقعية (معقولة) وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة إذا بذلوا كذلك مجهودات معتبرة لتخطيط تكاليف منتوجاتهم (Cooper and slagmulder, 1997b, p.01).

### 5-1- تحليل القيمة والتحسين المستمر للتكاليف كتقنيات مدعمة للتكلفة المستهدفة

كما ذكرنا سابقا فإن تقنية تحليل القيمة تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج، بينما يمكن الإستعانة بالتحسين المستمر للتكاليف في مرحلة الإنتاج. وسنحاول فيما يلي عرض هاتين التقنيتين بشكل مختصر.

#### 1-5-1- تحليل القيمة

يُعرف تحليل القيمة كذلك بهندسة القيمة "Value Engineering" وهي تقنية منظمة وجماعية تُستعمل لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة. وتقاس هذه الأخيرة بالعلاقة بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وتكاليفها المتحتمة (Kwah, 2004, p.56).

تقوم هندسة القيمة على اختبار العوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو الخدمة، لأجل الوصول إلى طرق لبلوغ الهدف المحدد بالمعايير المطلوبة للجودة والائتمان وبالتكلفة المستهدفة. وتعمل هندسة القيمة على بلوغ التكلفة المستهدفة من خلال: (أ) تحديد تصاميم مُحسَّنة للمنتج من شأنها أن تُخفِّض من تكلفته دون التضحية بالوظائف المطلوبة فيه و/أو ب) إلغاء الوظائف غير الضرورية التي ترفع من تكلفة المنتج وليس للعملاء استعدادا لدفع إضافة لأجلها.

يتطلب تحليل القيمة استعمال التحليل الوظيفي وتتضمن هذه العملية تفكيك المنتج إلى عدة وظائف أو خصائص. فعلى سبيل المثال في حالة السيارات تتمثل الوظائف في: الطراز، الرفاهية أو الراحة، التشغيل، الائتمان (الثقة)، الجودة، الجاذبية ووظائف أخرى. ثم يتم تحديد سعر أو قيمة كل وظيفة من هذه الوظائف حيث تعكس هذه القيمة المبلغ الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل هذه الوظيفة. وللحصول على هذه المعلومات من الطبيعي أن تقوم المؤسسات باستقصاءات وحوارات مع العملاء. يمثل مجموع قيم كل الوظائف سعر البيع المقدر للمنتج والذي تتحدد على أساسه التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف منه. تُقارن تكلفة كل وظيفة من الوظائف بالقيمة التي يوليها العملاء إليها، فإذا كانت تكلفة الوظيفة تفوق قيمتها عند العميل يتم إلغاؤها أو تعديلها لتخفيض تكلفتها أو تحسين قيمتها المقدره وبذلك تصبح قيمتها أكبر من تكلفتها. وبالتركيز على وظائف المنتج أيضا، سيأخذ فريق التصميم المنتجات التي تؤدي نفس الوظيفة في منتجات أخرى بعين الاعتبار وبذلك يزيد احتمال استعمال مركبات معيارية وتخفيض التكاليف (Drury, 2001, p. 458).

### 1-5-2- التحسين المستمر للتكاليف

حاول العديد من الكتاب تعريف فلسفة التحسين المستمر بشكل منفصل عن التكلفة المستهدفة غير أن هذا لا يعتبر صحيحا لأن أهم نقطة تكمن وراء فلسفة التحسين المستمر هي نظام مراقبة التكلفة الياباني الذي يُمارس خارج نظام محاسبة التكاليف التقليدي. وهذا لأن التحسين المستمر للتكلفة يهدف إلى تخفيض تكلفة الأنشطة، الأمر الذي يتطلب تغييرات في الطرق التي تعمل بها المؤسسة. ويتحقق هذا بالتحسين المستمر الذي يعتبر جزءا من التكلفة المستهدفة (Kwah, 2004, p.p. 58-59).

فال « Genka Kaizen » أو التحسين المستمر للتكلفة والمعروف باسم الـ « Kaizen Costing » هو جزء آخر مكمل لنظام إدارة التكلفة الياباني والذي يرتبط مباشرة بأنظمة التكلفة المستهدفة، فبينما يهتم الـ Kaizen بتخفيض التكاليف في مرحلة الانتاج صممت التكلفة المستهدفة لتساعد على بلوغ هدف تكلفة المنتج الذي يحدده السوق (Feil, Yook and Kim, 2004, p. p. 15-16).

يعني الـ Kaizen Costing إجراء تحسينات على العملية من خلال مبالغ إضافية بسيطة عوض القيام بذلك بواسطة ابتكارات كبيرة. ويتمثل أهم اختلاف بين التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكلفة في أن التكلفة المستهدفة تطبق أثناء مرحلة التصميم بينما يطبق التحسين المستمر للتكلفة خلال مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج، كما أن الاهتمام في التكلفة المستهدفة يكون منصبا على المنتج ويتحقق التخفيض

في التكلفة أولاً وقبل كل شيء من خلال تصميم المنتج. وعلى عكس ذلك، يركز الـ Kaizen Costing على العمليات الإنتاجية وتتحقق تخفيضات التكلفة أولاً وقبل كل شيء من خلال رفع كفاءة العمليات الإنتاجية، لذلك فإن إمكانيات تخفيض التكلفة تكون أقل بالتحسين المستمر للتكلفة لأن المنتجات تكون في مرحلة التصنيع من دورة حياتها وبذلك فإن نسبة كبيرة من التكاليف قد تم التعهد بها (Drury, 2001, p. 462).

وقد وضح Horvath و Lamla (1996)<sup>67</sup> العلاقة التي تربط بين مفهومي التكلفة المستهدفة والـ Kaizen costing كما يلي:

"يعني الـ Kaizen costing الاستعمال الكامل لإمكانيات تخفيض التكلفة ويتحقق ذلك بالربط التدريجي بين الوثبات الإبداعية التي بدأت من خلال التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر."

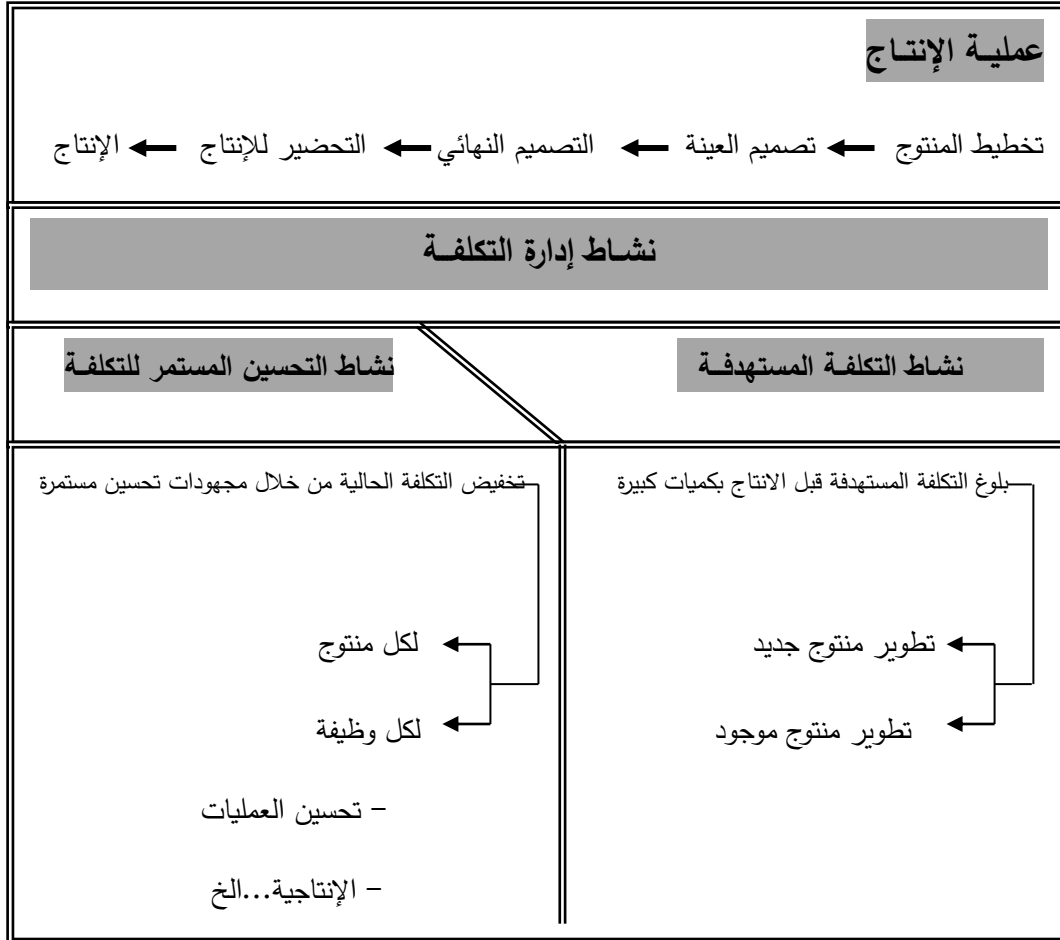
أي أنه لا يمكن النظر إلى هذين المفهومين بشكل منفصل (كما هو موضح في الشكل 16 أدناه)، بل يجب النظر إليهما على أنهما عنصرين أساسيين في الطريقة اليابانية لإدارة التكلفة. وقد وضح Monden و Hamada (1991)<sup>68</sup> أنه لا يمكن فصل التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكلفة عن بعضهما، إذ أن كلاهما يخدم الهدف الشامل لتوجيه المؤسسة نحو السوق. غير أنهما يختلفان من حيث التطبيق في الأساليب المختلفة لتطوير مركبات المنتج ووقت التنفيذ، حيث يعتبر الـ Kaizen Costing أداة لتحقيق هدف الربح على المدى القصير، بينما تركز التكلفة المستهدفة على تحقيق الأرباح طويلة المدى (Feil, Yook and Kim, 2004, p. 16).

يرتبط التحسين المستمر للتكلفة بشكل كبير بأهلية المستخدمين (إعطاء سلطة للمستخدمين) إذ أن هؤلاء من المفترض أن يكونوا على دراية عالية بكيفية تحسين العمليات لأنهم قريبون من العمليات التصنيعية والعملاء ومن المحتمل أن يكون لهم تبصّرات كثيرة عن كيفية تخفيض التكلفة. وبالتالي فإن أهم ميزة للتحسين المستمر للتكلفة تكمن في تولّي العمال مسؤولية تحسين العمليات وتخفيض التكاليف. وعلى خلاف التكلفة المستهدفة، لا يكون التحسين المستمر للتكلفة مصحوباً بوضع تقنيات أو إجراءات تطبق آلياً لتحقيق تخفيض التكلفة (Drury, 2001, p. 462).

<sup>67</sup> مرجع مذكور في (Feil, Yook and Kim, 2004, p. 16).

<sup>68</sup> مرجع مذكور في (Feil, Yook and Kim, 2004, p. 16).

الشكل 16: التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكلفة



المصدر: (Feil, Yook and Kim, 2004, p. 15)

6-1 - تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل وسنحاول فيما يلي عرض أهمها.

1-6-1 - المزايا

تتعدد وتتوسع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المنظمات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة ونذكر من بينها ما يلي: (Ellram and al., no publication date, p.44 ; Yoshikawa, Innes and Mitchell, 2002, p.p. 46-47)

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛

- تسهل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه؛

- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛

- كما يُعَدّ التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (بجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة) من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛

- تدعم التكلفة المستهدفة تقنية تحليل القيمة أثناء تطوير وتصميم منتج أو خدمة جديدة أو أثناء إعادة تصميم منتج أو خدمة موجودة. وبما أنه يتم التعهد بنسبة كبيرة من التكاليف أثناء مرحلة تطوير وتصميم المنتج أو الخدمة فمن المهم ألا يتضمن اتخاذ القرارات في هذه المرحلة أفراداً من قسم التطوير والتصميم فقط. وتسمح التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بإدماج أشخاص من أقسام أخرى في المؤسسة (مثل المحاسبة، التصنيع، التسويق والمشتريات) في مثل هذه القرارات؛

- يمكن أن تساعد التكلفة المستهدفة في تطوير منتجات جديدة بشكل أسرع، حيث توفر مع تحليل القيمة طريقة عمل جماعي منظمة لتصميم منتجات (أو خدمات) جديدة وغالبا ما يدعم هذا النظام الاتصال



## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

وقد وجدت عدة منظمات أن الهدف المشترك للفريق المتمثل في بلوغ التكلفة المستهدفة قد سرّع كلا من مرحلة التطوير وتصميم المنتجات الجديدة. إضافة إلى ذلك، أثبتت تجربة عدة منظمات أن مدخل الفريق للتكلفة المستهدفة وتحليل القيمة قد أدى إلى تخفيض حجم المشاكل في مراحل ما قبل الإنتاج ومرحلة الإنتاج لأن المشاكل المتوقعة خلال هذه المراحل قد أُخذت بعين الاعتبار وتمت معالجتها في مرحلة التصميم؛

- من بين مزايا التكلفة المستهدفة كذلك ربطها بين احتياجات العملاء وتصميم المنتج. فعلى سبيل المثال، تتم تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف التي يؤديها بشكل أفضل إذا كان ذلك على أساس وجهة نظر العميل فيما يخص أهمية كل وظيفة. فيمكن أن تكون وجهة نظر العميل مختلفة عن وجهة نظر المصمم لكن في التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة تكون الأولوية لوجهة نظر العميل؛

- وجدت بعض المنظمات أن التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تحسين جودة كلا من المنتجات الجديدة والمعاد تصميمها، ذلك لأن ممثلي الأقسام الأخرى في فريق العمل (مثل التصنيع، المشتريات) يمكنهم تقديم اقتراحات ومدخلات للتحسين أثناء مرحلة التصميم وقد بينت التجارب أن هذه الاقتراحات يمكن أن تؤدي إلى رفع جودة المنتج دون رفع تكلفته؛

كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل فإنها تتجنب مشاكل المداخل الأخرى للتكلفة: (Hergeth, 2002, p.8)

- حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛

- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛

- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

1-6-2 - نقاط الضعف

على الرغم من أهمية نظام التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقه إلا أن له نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي: (Kwah, 2004, p.p. 40-41 ; Yoshikawa, Innes and Mitchell, 2002, p.p.45-46)

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضها لضغط مفرط على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- مجّدت الكثير من المؤلّفات النجاح الذي حقّته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستنادا لأبحاث يابانية مازال لحد الآن يُلاحظ نشوء مشاكل من استعمالها. وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟ ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الإستراتيجية طويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة فعلى الرغم من أن المؤلّفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا؛
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة ترتبط إيجابيا مع درجة تعقيده وسلبيا مع دقة القياس. فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية. لكن في حالة بُعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق. وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة؛
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ويتعلق بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيّدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج؛
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة؛

- هناك أيضا مشكل آخر يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين. حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين. وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية فمن غير الممكن أن تنتبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل. أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة. وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها؛

- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا. فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

وعلى الرغم من نقاط الضعف المذكورة آنفا إلا أن التكلفة المستهدفة تبقى أفضل من أساليب حديثة أخرى لحساب التكلفة. وبالطبع لا يمكن أن توجد طريقة تسيير خالية من العيوب، إلا أن المحللين يرون أن هذه العيوب للتكلفة المستهدفة يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية على الرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه (Kwah, 2004, p. 41).

### 2- التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإدارة بالأنشطة (ABM)

كان الهدف من تبني أسلوب التكلفة على أساس النشاط ((Activity-Based Cost (ABC)) في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستخدميها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتج وإنما لتصبح نوعا من ممارسات إدارة التكلفة. ويُستعمل مصطلح الإدارة بالأنشطة ((Activity-Based Management (ABM)) أو إدارة التكاليف على أساس النشاط ((Activity-Based Cost Management (ABCM)) للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة للـ ABC.

تركز الـ ABM على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تُشكّل المنظمة، حيث تقوم على منطوق أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل. ويتمثل هدف الـ ABM في التمكين من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المنظمة.

وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة، توفر الـ ABM معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية إنجازها بشكل أفضل (Drury, 2001, p. 462).

### 2-1- جذور الـ ABC/ABM

شهدت ABC/ABM اهتماما كبيرا من طرف الأكاديميين والممارسين منذ ظهورها في أواخر سنوات الثمانينات. حيث تم تطوير الـ ABC كمدخل لمعالجة المشاكل المرتبطة بأنظمة إدارة التكاليف التقليدية والتي تتجه لعدم قدرتها على التحديد الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتجات والخدمات، أو توفير معلومات مفيدة للقرارات التشغيلية. فمع هذه العيوب يمكن أن يتعرض المديرون لاتخاذ قرارات بناء على بيانات غير دقيقة. وتعود جذور الـ ABC إلى الولايات المتحدة الأمريكية وهي نتيجة لعدة أبحاث نظرية وعملية. وتعتبر أيضا واحدة من أهم الابتكارات في حساب التكاليف ومحاسبة التسيير.

ففي عام 1963 لفت Peter Drucker الإنتباه إلى حقيقة اتسام طرق حساب التكاليف التقليدية بالافتقار للملاءمة والدقة. بعدها وفي سنوات السبعينات والثمانينات من القرن العشرين قام باحثون أمريكيون - Miller، Porter، Kaplan، Cooper - وفرنسيون - Lorino، Midler، Mevellec، Lebas - بصياغة طريقة الـ ABC وتفصيلها وبلورتها من خلال المقالات والمنشورات. وخلال هذه السنوات كان للمجموعة الاستشارية الدولية CAM-I دورا هاما خلال البحث في تمويل مختلف الأعمال والمشاريع، كما قدمت الدور التكويني لدراسة وصياغة المبادئ التي أصبحت تعرف رسميا باسم التكلفة على أساس النشاط (Cardos and Pete, 2010, p.p. 154- 155 ; Alazard et Sépari, 2013, p. 541).

غير أن أفكار حساب تكلفة الأنشطة يمكن إرجاعها إلى عدة عقود خلت، فعلى سبيل المثال، أشار كل من Solomons (1968) و Staubus (1971)<sup>69</sup> إلى حساب تكلفة الأنشطة أو على الأقل ذكروا بعض المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها الـ ABC.

ففكرة العلاقة بين النشاط والتكلفة وجدت في سياق التكلفة المعيارية في عمل Solomons (1968) عندما استعمل الأنشطة بدلا من ساعات العمل في تطوير معدلات النفقات العامة لتحسين تحليل تباين النفقات المتغيرة. كما اقترح Staubus (1971) بدوره إطارا مفاهيميا لمحاسبة التكاليف يعتبر الأنشطة كميادين

<sup>69</sup> مراجع منكرة في (El kelety, 2004, p. 333)

للتكلفة، وقد قام هذا الإطار على مبدأ ضرورة تحديد وقياس كل مورد استخدام ثم تخصيصه على ميادين التكلفة المتمثلة في الأنشطة. وقد كان Staubus (1971) مهتما بفهم السمات الأساسية للأنشطة بشكل خاص.

أما عمليا، فقد كانت الـ ABC نتيجة جهود عدة شركات لتحسين جودة معلومات محاسبة تكاليف المنتجات. فعلى سبيل المثال، أرجع Johnson (1992)<sup>70</sup> جذور الـ ABC إلى أوائل سنوات الستينات من القرن العشرين، عندما طورت General Electric نموذجا لتحليل التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين جودة معلوماتها حول التكاليف غير المباشرة وكان هذا النظام على ما يبدو مبنيا على مفاهيم مماثلة لتلك التي تقوم عليها أنظمة الـ ABC الحالية. وقد ذكر Johnson (1992) أنه من المحتمل أن تكون General Electric أول مكان استعمل فيه المحاسبون مصطلح النشاط لوصف وتحليل العمل المسبب للتكاليف خلال سنوات الستينات.

وعلى الرغم من حقيقة أن أفكار حساب تكلفة الأنشطة يمكن إرجاعها إلى عدة عقود خلت، إلا أن صيغتها المعاصرة وشعبيتها الحالية نشأت من تطويرها واستعمالها في بعض الشركات الصناعية والخدماتية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا خلال سنوات الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين. حيث أصبحت وقتها المؤسسات موضوعا لسلاسل من دراسات الحالات في مدرسة Harvard للأعمال، مما أدى لتشكيل شبكة قوية سميت بشبكة Harvard والتي أطلقت على المدخل مصطلح التكلفة على أساس النشاط. وكانت CAM-I ثاني شبكة قوية حالفت ترويج أساليب جديدة لحساب التكلفة. كلا الشبكتين كان لهما دور فعال في ترويج الـ ABC كحل للمنظمات الأمريكية والأوروبية أكثر منافسة (El kelety, 2004, p. 334).

في أواخر سنوات الثمانينات من القرن العشرين، كانت الـ ABC المدخل الحديث الأكثر تأثيرا وفي أوائل سنوات التسعينات أصبح مدخل الـ ABM أكثر تأثيرا، حيث حول عدة باحثين<sup>71</sup> اهتمامهم من القياس إلى العمليات ومن تحليل تكلفة المنتج إلى تحسين العمليات. وبذلك، انبثقت الـ ABM بشكل طبيعي من الـ ABC. وتعتبر ABC/ABM واحدة من التطورات القليلة لإدارة التكاليف التي اكتسبت تجاوبا واسعا ومؤيدا في مجال

<sup>70</sup> مراجع مذكورة في (El kelety, 2004, p. 334)

<sup>71</sup> أمثال Innes and Mitchell (1991)، Cooper and al. (1992)، Turney (1996) و Cookins (1996)

زمني قصير. كما أن خصائصها الإيجابية جعلت Johnson (1990)<sup>72</sup> يصف الـ ABC بأنها "واحدة من بين أهم اثنين أو ثلاث تحديثات لمحاسبة التسيير في القرن العشرين" (El kelety, 2004, p. 335).

### 2-2- مشاكل أنظمة التكاليف التقليدية والعوامل التي أدت إلى ظهور الـ ABC

لا يمكن فهم طريقة الـ ABC بشكل جيد إلا إذا وضعت في السياق الأنجلوسكسوني الذي نشأت فيه. حيث أن المحاسبة الأمريكية تدمج بشكل كبير محاسبة التسيير في المحاسبة العامة، كما أنه وإلى غاية ظهور الـ ABC كانت أعباء الإنتاج غير المباشرة تجمع في المحاسبة العامة ضمن حساب المصاريف العامة وتوزع على المنتجات نسبة لوحدة قياس أو معدل للمصاريف (ساعة عمل مباشرة للإنتاج، إذا كان العمل المباشر هو الغالب في هيكل التكاليف، أو ساعة عمل الآلة إذا كان عمل الآلة هو الغالب). وتضاف هذه الأعباء إلى تكلفة المواد المستهلكة واليد العاملة المباشرة لتحدد تكلفة إنتاج المنتجات المصنعة. تضاف لهذه التكلفة تكلفة المخزون الأولي من المنتجات وتطرح منها تكلفة المخزون النهائي للحصول على تكلفة إنتاج المنتجات المباعة والتي تسمح بحساب الهامش الإجمالي. باقي المصاريف غير المباشرة (الأعباء الإدارية وأعباء التوزيع) إما تعتبر كأعباء للدورة ولا يتم توزيعها على المنتجات، أو يتم تقسيمها على المنتجات على أساس نسبة قيمة العنصر الأكثر أهمية في هيكل التكلفة (والذي غالبا ما يكون تكلفة أو عدد ساعات اليد العاملة المباشرة). وبذلك يظهر سعر التكلفة المتحصل عليه جد عرفي (مألوف) ولا يخدم بشكل كبير قرارات التسيير. مما أوجب ضرورة البحث على تقنيات أنسب - (Gervais, 2005, p.p. 171-172).

كما أن المتطلبات التالية تستدعي اللجوء إلى طريقة الـ ABC: (Gervais, 2005, p.p. 172-173)

- في سياق نظام الوقت المحدد (JIT) حيث يتم البحث عن المهام المولدة للهدر (الضياع) للتخلص منها (استخدام مفهوم القيمة المضافة)، من غير الممكن تقبل تخصيص المصاريف العامة على المنتجات بشكل عام وغير دقيق، خاصة وأن قيمة المنتج عند العميل أصبحت ترتبط أكثر فأكثر بالعمل غير المباشر (فعالية الإمداد وخدمات ما بعد البيع، التسويق بالاعتماد على صورة المنتج بدون تعديله). وبذلك من الضروري تحديد العلاقة السببية بين المصاريف العامة والمنتجات؛

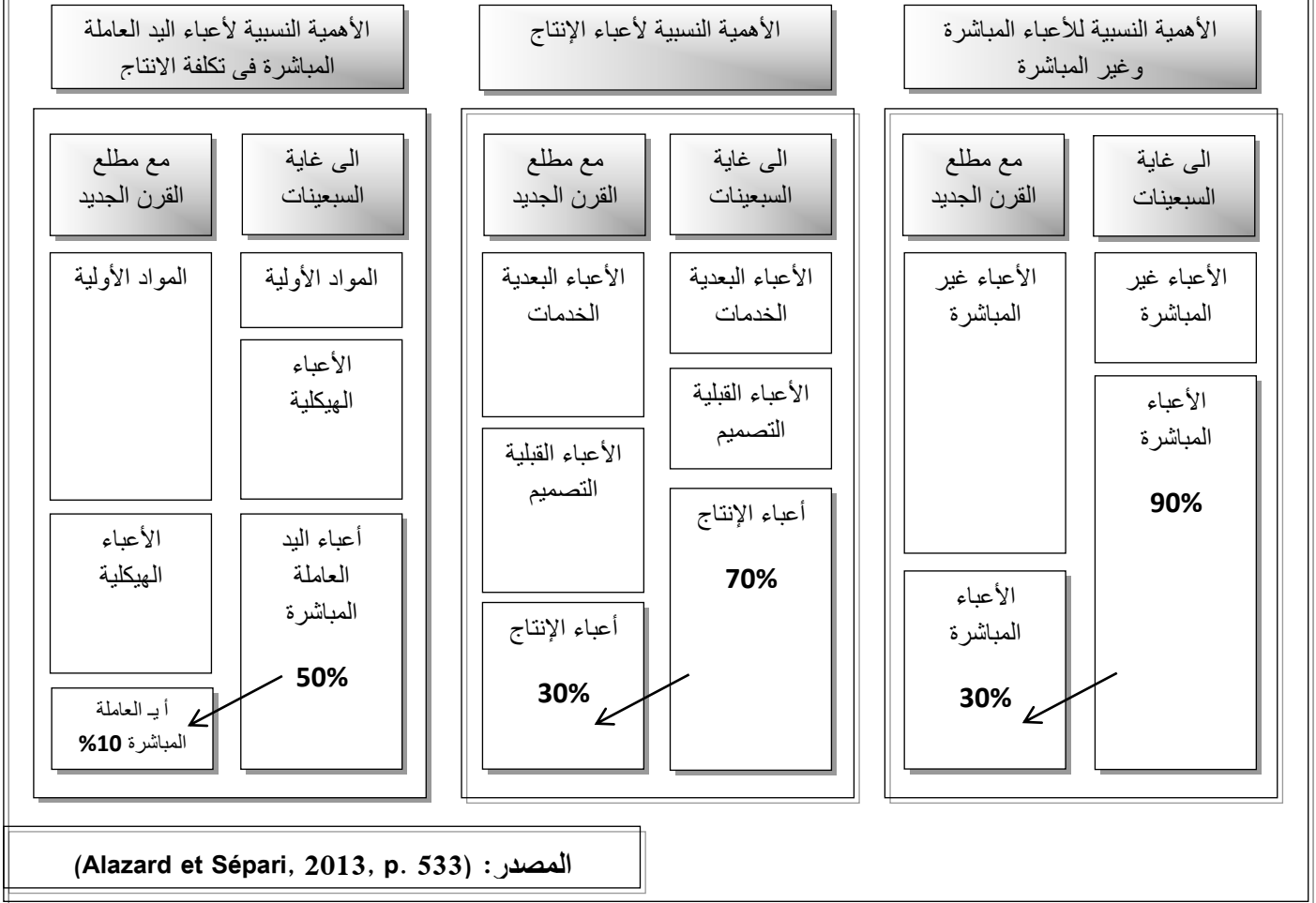
<sup>72</sup> مرجع مذكور في (El kelety, 2004, p. 335)

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

- المنتج حاليا هو نتيجة تركيب لمركبات معيارية بشكل معين لإرضاء شريحة معينة من العملاء، وتشكيلات المنتجات ذات حساسية كبيرة لتغير أذواق المستهلكين: فالمنتجات تتجدد والخدمات تتطور. أي أن جزءا كبيرا من الموارد المستهلكة لا يفسرها حجم الإنتاج، وإنما تُفسّر بتنوع وجودة عمليات التصنيع والمنتجات. وبذلك من الضروري إدخال أثر هذا الاختلاف في الحساب؛
  - من المنطقي تركيز نمذجة نظام المعلومات التحليلي على الأنشطة، لأن أنشطة المنظمة (إعداد الطلبات، الفوترة،...) باقية ولا تزول بزوال المنتجات؛
  - ينبغي أن يسمح النظام المحاسبي بحساب تكلفة أشياء أكثر تنوعا: منتجات، عملاء، عمليات.
- ومن بين العوامل التي فرضت على المنظمات تحسين أنظمة تكاليفها والتوجه نحو الـ ABC مايلي:
- (Horngren et al., 2009, p. 366)

- **تنوع المنتجات:** حيث يطلب العملاء منتجات مميزة ومن أجل التميز عن منافسيها تتبع المنظمات منتجات مختلفة عما سبق لها بيعه. والموارد المستهلكة من طرف هذه المنتجات المتميزة لا يمكن أن تقاس بنظام تكاليف يوزع الأعباء غير المباشرة بطريقة مبسطة نسبة لساعات العمل المباشر؛
- **ارتفاع نسبة الأعباء غير المباشرة:** مقارنة بالأعباء المباشرة (وبالأخص اليد العاملة المباشرة) وذلك كنتيجة للتطورات التقنية. فعلى سبيل المثال أدت الأتمتة والإعلام الآلي إلى تخفيض تكاليف اليد العاملة المباشرة للمنتجات، وفي المقابل يؤدي تسيير التقنيات المعقدة وتنوع المنتجات إلى امتصاص موارد معتبرة لدعم جدولة الإنتاج، تصميم المنتجات والهندسة. واليد العاملة المباشرة ليست عاملا لهذه الأعباء. والشكل التالي (رقم 17) يوضح تغير نسبة الأعباء غير المباشرة مقارنة بالأعباء المباشرة عبر الزمن؛

الشكل رقم 17: تغير نسبة الأعباء غير المباشرة مقارنة بالأعباء المباشرة عبر الزمن



- تطور تكنولوجيا المعلومات: يتطلب تحسين الأنظمة المحاسبية تجميع وتحليل كتلة كبيرة من البيانات، وقد أدى تطور تكنولوجيا المعلومات إلى تخفيض تكاليف معالجة البيانات وبذلك أصبح من السهل استخدام أنظمة محاسبية معقدة ذات مراكز تكلفة متعددة ومتنوعة؛
- المنافسة في الأسواق: اشتداد المنافسة في الأسواق حسس المسؤولين بالحاجة إلى معلومات أكثر دقة عن التكاليف لأجل توضيح سياستهم المتعلقة بالمنتجات والأسعار.

وبذلك نشأ مفهوم الـ ABC كمدخل بديل للحصول على معلومات أكثر دقة عن التكاليف، يصور المنظمة في شكل مجموعات من الأنشطة موجهة لإرضاء حاجات العملاء ويعتبر الأنشطة ميادين تكلفة أساسية. حيث بين Kaplan و Cooper (1988)<sup>73</sup> أن اعتماد نظام الـ ABC في حالة تنوع المنتجات والخدمات وتعدد

<sup>73</sup> مرجع مذكور في (El kelety, 2004, p. 338)



العمليات الإنتاجية وارتفاع الأعباء غير المباشرة يمكن من توزيع هذه الأخيرة بشكل أفضل، مما يؤدي إلى تخفيض مشاكل عدم الدقة في حساب التكاليف بالأساليب التقليدية. فبينما تجيب الأنظمة التقليدية للتكاليف على السؤال التالي: "كيف يمكن للمنظمة تخصيص الأعباء لأجل إعداد التقارير (القوائم) المالية ومراقبة تكاليف الأقسام؟" تجيب الـ ABC على مجموعة مختلفة تماما من الأسئلة هي التالية حسب Cooper و Kaplan: (El kelety, 2004, p. 338)

- ما هي الأنشطة التي تم إنجازها بواسطة موارد المنظمة؟
- كم كانت تكلفة إنجاز أنشطة المنظمة وعملياتها؟
- لماذا تحتاج المنظمة لإنجاز هذه الأنشطة والعمليات؟
- ما هو القدر اللازم من كل نشاط لمنتجات، خدمات وعملاء المنظمة؟

وقد تطورت عدة منظمات من وراء استخدامها للـ ABC للحصول على معلومات أكثر دقة وملاءمة حول التكاليف. وانتقل اهتمامها من الـ ABC إلى ABM (الإدارة بالأنشطة)، وأصبحت تعتمد على فهم عوامل التكلفة - مقاييس النشاط التي تمثل العوامل المسببة للتكلفة - لتحسين عملياتها. وانطلاقا من فهم هيكل التكاليف التي أصبحت أكثر وضوحا، أصبحت هذه المنظمات تدير مواردها لتعزيز العناصر الأساسية للقيمة من وجهة نظر العميل (Institute of Management Accountants, 2006, p. 02).

### 2-3- مفهوم وأهداف الـ ABC

تختلف الـ ABC على أنظمة التكاليف التقليدية من ناحيتين: (De Rongé, 2013, p. 291 ; El kelety, 2004, p. 339; Institutet of Management Accountants, 2006, p.p. 03-04)

- أولا، تتم نمذجة المنظمة في شكل أنشطة أو مراكز نشاط بدلا من كونها مراكز مسؤولية وظيفية. تبرز الـ ABC أنشطة العمل وتكاليفها، والأنشطة تعبر عن مجموعة مهام في نفس الوظيفة يحكمها نفس العامل ونفس كثافة استهلاك الموارد. تتحدد أنشطة المنظمة باستخدام تحليل الأنشطة، ويتضمن ذلك تحديد الأنشطة التي تتم داخل كل قسم، عدد الأفراد الذين يقومون بالنشاط، الوقت الضروري لأدائهم للنشاط، الموارد اللازمة لأداء النشاط، البيانات التشغيلية الأفضل التي تعكس أداء النشاط، وقيمة النشاط للمنظمة؛
- ثانيا، عوامل التكلفة المستخدمة لتوزيع تكاليف الأنشطة على ميادين التكلفة هي عوامل نشاط تفسر علاقة سببية. بينما تستعمل الطريقة التقليدية عوامل تكلفة لا تعكس أي علاقة سببية لا بتكلفة الموارد ولا

بتكلفة ميدان التكلفة، حيث توزع الأعباء غير المباشرة على المنتجات (أو أي ميدان تكلفة) بناء على خصائص عامل توزيع واحد لا تربطه عادة أي علاقة سببية بنوع ومستوى العمل المستهلك. وتشمل عوامل توزيع التكلفة التقليدية عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لتصنيع الوحدة، تكلفة اليد العاملة المباشرة، تكلفة شراء البضائع المعاد بيعها، عدد الأيام المستغلة...، وهذه معدلات عامة لا تعكس السببية بالنسبة للأعباء غير المباشرة. والمشكلة أن استخدام هذه الأساليب لتوزيع الأعباء غير المباشرة يؤدي إلى نتائج مختلفة كلما اختلف أساس التوزيع. أما بالنسبة لنظام الـ ABC فإن المنتجات أو العملاء لا يستهلكون الأعباء غير المباشرة بتلك النسب، وإنما يتم التركيز على أنشطة عمل الأفراد والآلات اللازمة لإنتاج كل منتج أو لتوفير كل خدمة وعلى استهلاك كل نشاط. حيث يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات، الخدمات والعملاء بتحديد الموارد وتكلفتها، استهلاك الأنشطة لتلك الموارد، وأداء الأنشطة لإنتاج المخرجات. وكمثال على نفقات الموارد نذكر: الرواتب، اهتلاك الآلات، الطاقة الكهربائية. وهي تمثل القدرة على أداء العمل.

يتمثل هدف الـ ABC في استغلال مجالات الإنتاجية المتواجدة في الأعباء الهيكلية (غير المباشرة) ويتطلب ذلك النظر إلى هذه الأعباء باعتبارها موارد مستهلكة إضافة لكونها أعباء وجعل تحرك هذه الموارد مرئياً (ظاهراً) للتمكن من استعمالها أفضل استعمال ممكن. والمقصود بجعل استهلاك الأعباء الهيكلية مرئياً هو جعل التكاليف الثابتة متغيرة بشكل ما أو على الأقل اعتبارها كذلك (Burlaud et Simon, 2003, p.222).

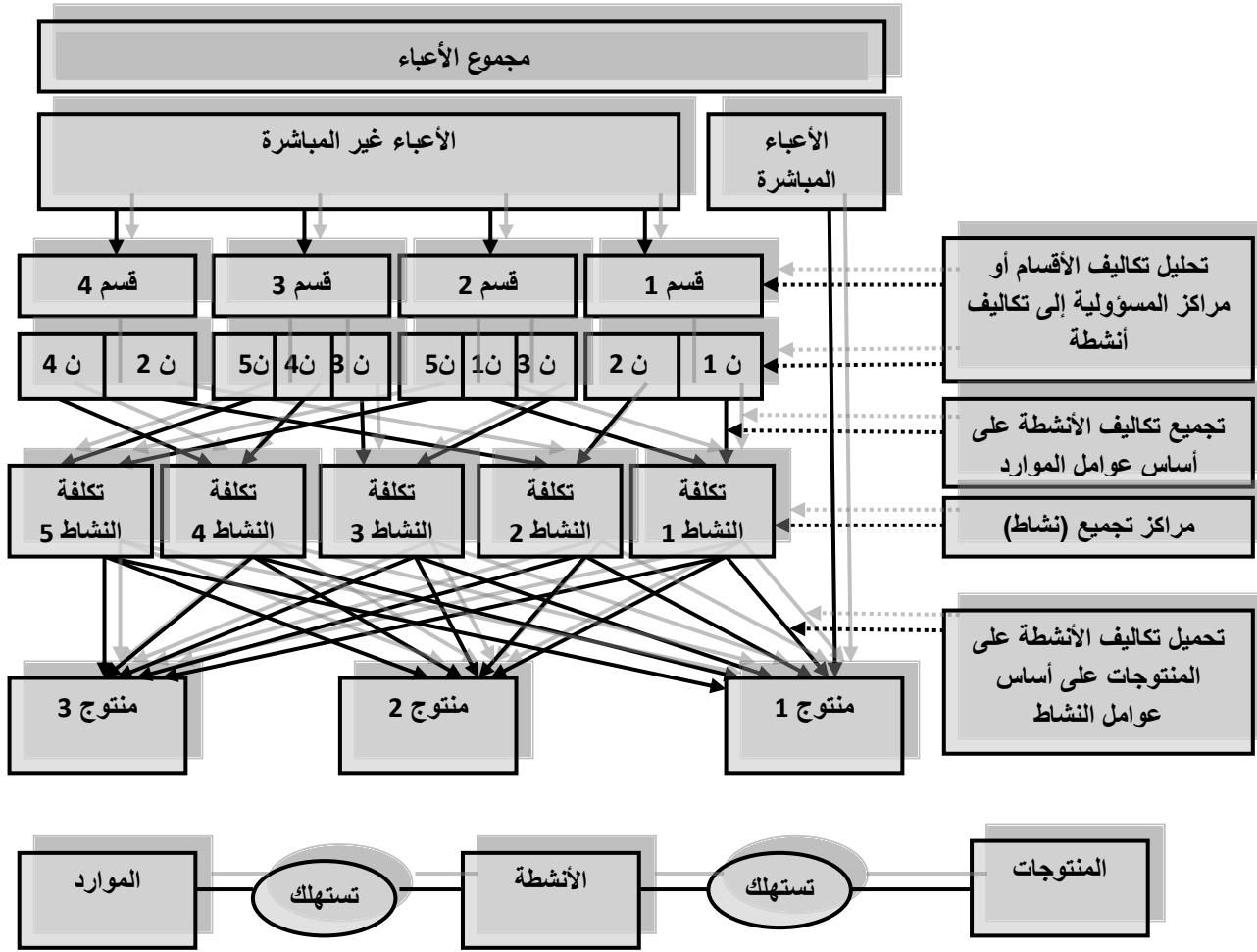
ففي الـ ABC يصبح النشاط هو النقطة الأساسية في عملية حساب التكلفة والمفهوم الأساسي لنمذجة المنظمة ويمثل الوسيط بين الموارد المستهلكة وميادين التكلفة. ويمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها نمذجة المنظمة وفق نظام الـ ABC فيما يلي: (De Rongé, 2013, p. 292)

- الأنشطة تستهلك موارد المنظمة أي وجود علاقة مباشرة بين الموارد والأنشطة. وبذلك يمكن التحكم في الأعباء غير المباشرة من خلال إدارة الأنشطة؛
- ميادين التكلفة تستهلك الأنشطة.

وانطلاقاً من هذين المبدأين يمكن تلخيص نموذج حساب التكلفة على أساس النشاط في الشكل رقم 18 المبين أدناه.

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

الشكل رقم 18: معالجة الأعباء وفق أسلوب الـ ABC



المصدر: (Burlaud et Simon, 2003, p. 223)

بالنسبة لمعالجة الأعباء المباشرة لا يوجد اختلاف بين نموذج الـ ABC والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف، الاختلاف يكمن في معالجة الأعباء غير المباشرة. وكما هو مبين في الشكل رقم 18 فإن عملية تخصيص الأعباء غير المباشرة على ميادين التكلفة تتم على مرحلتين: (De Rongé, 2013, p. 282 ; Institute of Management Accountants, 2006, p. 04).

- المرحلة الأولى: تتمثل في توزيع تكلفة موارد المنظمة على الأنشطة (مراكز النشاط) التي استهلكتها باستخدام عوامل الموارد وبذلك يتم حساب تكلفة الأنشطة؛
- المرحلة الثانية يتم فيها تخصيص تكلفة الأنشطة على ميادين التكلفة (المنتجات، الخدمات أو العملاء) التي استهلكتها باستخدام عوامل النشاط.

وقد سمحت هذه التعديلات بوصول الـ ABC إلى تكاليف أكثر دقة من أنظمة التكاليف التقليدية لأنها تحدد بوضوح تكاليف مختلف الأنشطة المنجزة في المنظمة، كما أنها تخصص تكاليف هذه الأنشطة على ميادين التكلفة باستخدام مقاييس تعبر عن طلب كل ميدان تكلفة على هذه الأنشطة. كان ظهور مفهوم الـ ABC في البداية بهدف الحصول على تكاليف أكثر دقة، لكن اكتسبت بعدها إدارة التكاليف أهمية أكثر من مجرد دقة حسابها في العديد من المنظمات والسبب هو أنه عندما يبدأ المسيرون بالتفكير بمنطق الأنشطة وعوامل التكلفة، فمن الطبيعي التساؤل عما إن كانت كل الأنشطة الموجودة ضرورية وإن كان من الممكن أداء بعضها بكفاءة وفعالية (El kelety, 2004, p. 339).

تركز الـ ABC على استهلاك الموارد وليس إنفاقها، وبذلك فإن أهم تقدم مفاهيمي في الـ ABC هو أن هذا النظام لا يجب أن يخصص كل النفقات التنظيمية على ميادين التكلفة. وبالتالي يمكن لنظام الـ ABC أن يقيس تكاليف استهلاك الموارد وليس تكاليف توفرها، مما يؤدي إلى حساب أدق لتكاليف المنتجات والكشف عن سبب عدم إثمار التحسينات التشغيلية في أغلب الأحيان على تخفيض الإنفاق. ففي الحقيقة يمكن أن يكون للـ ABC مساهمة كبيرة في بعض المنظمات من خلال التركيز على استهلاك الموارد وقياس الطاقة غير المستعملة، ونذكر كمثال نجاح شركة Sanyo اليابانية في مجال الإلكترونيك والتي استخدمت الـ ABC بنجاح لإيجاد الطاقة التي ليس لها قيمة (El kelety, 2004, p. 340).

### 2-4- خطوات إعداد نظام الـ ABC

يتضمن إعداد نظام الـ ABC أربع خطوات أساسية هي: (De Rongé, 2013, p. 292)

- تحديد الأنشطة والعمليات التي تشكل المنظمة؛
- تحديد خصائص كل نشاط؛
- تجميع الأنشطة في مراكز متجانسة؛
- تخصيص تكاليف الأنشطة على ميادين التكلفة.

تشكل الخطوتين الأولى والثانية المرحلة الأولى لتخصيص الأعباء غير المباشرة والتي سبق ذكرها في الفقرة السابقة، بينما تشكل الخطوتين الثالثة والرابعة ثاني مرحلة. ينظم هذه الخطوات فريق عمل يتضمن محاسبين إداريين وممثلين لمختلف الأقسام في المنظمة، كما يمكن الاستعانة كذلك بمستشارين خارجيين في عملية تصميم نظام الـ ABC.

### 1-4-2- تحديد الأنشطة والعمليات التي تشكل المنظمة

يمثل تحديد وتحليل الأنشطة أول خطوة في إعداد نظام الـ ABC. وتعتبر هذه الخطوة ذات أهمية جوهرية لأن الخيارات التي تتم في هذه المرحلة الأولية ستحدد طبيعة المعلومات التي ستنتج مستقبلا عن النظام المحاسبي (Lorino, 1991, p. 49).

من الضروري التحديد المسبق للأهداف المنتظرة من إعداد نموذج للمؤسسة على أساس أنشطتها، إذ يمكن أن يكون لذلك غايات متعددة تتعدى مجرد حساب تكلفة ميادين التكلفة (مثل: فهم هيكله التكاليف لتسهيل عملية تخفيضها، تشجيع المسيرين على دعم منهجية إدارة الجودة الشاملة، توفير معلومات أفضل لمتابعة الأداء الإنتاجي وللمساعدة في اتخاذ قرارات التسعير والقرارات الإستراتيجية... ). ويعمل تحديد الغايات على توجيه تحديد الأنشطة ودرجة تفصيل التحليل (De Rongé, 2013, p. 294).

يتضمن تحديد الأنشطة الكشف عن استخدامات موارد المنظمة وذلك بطريقة نظامية لضمان تمثيل كل الأنشطة المهمة ووصفها بدقة. ويتم ذلك من خلال القيام بتحليل النشاط وينطوي هذا التحليل على جمع البيانات من الوثائق والسجلات الموجودة، استخدام المسح والاستبيان، الملاحظة والتحاور مع العمال الرئيسيين بالمنظمة. حيث يقوم أعضاء فريق عمل الـ ABC بطرح أسئلة على كل واحد من أهم العمال أو المسيرين مثل: (El kelety, 2004, p. 342)

- ما هو العمل أو الأنشطة التي تقوم بها؟
- كم هو الوقت الذي تقضيه في أداء الأنشطة؟
- ما هي الموارد اللازمة لأداء الأنشطة؟
- ما هي البيانات التشغيلية التي تعكس بشكل أفضل أداء الأنشطة؟
- ما هي قيمة النشاط بالنسبة للمنظمة؟

يرتبط نجاح عملية تحليل النشاط بمدى مشاركة عمال المنظمة في تحديد الأنشطة، لأن المعلومات المتوفرة على مستوى الإدارة العليا ليست كاملة، حيث أن جزءا كبيرا مما يتم في المنظمة لا يكون معلوما على مستوى الإدارة المركزية ومن المهم تعبئة جميع الموظفين للوصول إلى تمثيل ملائم للأنشطة. كما أن مشاركة كل أعضاء المنظمة في تحليل الأنشطة يسمح بملاءمة أداة التسيير التي تم تطويرها انطلاقا من تحليل الأنشطة من طرف الموظفين مما يؤدي بلا شك إلى الاستخدام الفعال لها فيما بعد.

يمكن أن يتم تحديد الأنشطة من وجهات نظر مختلفة، إما بالانطلاق من الهيكل التنظيمي للمنظمة، أو من منظور وظيفي حيث يتم تحليل كل وظيفة إلى أنشطة، أو من منظور العمليات حيث يتم تحليل كل عملية إلى أنشطة. كما توجد عدة تقنيات لتحليل الأنشطة<sup>74</sup> (De Rongé, 2013, p. 294).

### أ- تعريف النشاط

يعرف Lorino (1991، ص. 40) النشاط على أنه كل ما يمكن التعبير عنه باسم فعل في حياة المنظمة مثل: ثقب، تركيب، تفاوض، تحضير ميزانية، إرسال الفواتير، زيارة عميل، معالجة طلبيات، تحضير وثيقة الطريق للشاحنة... والنشاط هو مجموعة من المهام:

- منجزة من طرف فرد أو مجموعة من الأفراد؛
- تستدعي مهارة معينة؛
- متجانسة من حيث سلوك تكلفتها وأدائها؛
- تنتج عنها مخرجات (مثلا: قطعة مثقوبة، ميزانية، فاتورة...)
- لعميل داخلي أو خارجي؛
- انطلاقا من مجموعة من المدخلات (عمل، آلات، معلومات...).

ويمكن أن يتعلق الأمر بأنشطة تكنولوجية ترتبط بعملية تصنيع أو أنشطة إدارية. الأنشطة هي كل ما يقوم به الأفراد في المنظمة كل ساعة وكل يوم: والخاصة، الأنشطة هي كل ما يقوم به كل من في المنظمة، كل الأعمال المنجزة من طرف الأجراء لأنهم يعرفون إنجازها ولأنهم يعتقدون أنه عليهم إنجازها، كل الأفعال التي تستدعي مهارة معينة مهما كانت بسيطة (Lorino, 1991, p. 40).

### ب- تعريف العملية

تجتمع الأنشطة في المنظمة في شكل سلاسل أو شبكات نشاط لها هدف مشترك مشكلة بذلك عمليات (مثلا: تطوير منتج جديد، إدخال تعديل تقني، تصنيع منتج، هي مهام كلية (macrotâches) تتطلب القيام ببعض الأنشطة المختلفة بشكل متعاقب أو بالتوازي). أي أن العملية هي مجموعة منظمة من الأنشطة لها هدف مشترك وينتج عنها مخرجات مادية أو غير مادية. فالعملية إذن عبارة عن تشكيلات من الأعمال والمهارات المختلفة التي تسمح بالوصول إلى نتائج مادية أو غير مادية محددة (مثل: المنتج الجديد، التعديل

<sup>74</sup> لتفاصيل أكثر حول تحليل الأنشطة يمكن الرجوع إلى المرجع التالي: (Lorino, 1991, p.p. 49- 63).

(النقني)، وتحقيق هدف عام مشترك بين كل الأنشطة التي تُكون العملية (Lorino, 1991, p. 40, Demeestère, 2004, p. 30).

تتميز العمليات بثلاث خصائص مهمة: (Lorino, 1991, p. 41)

- تكون عموماً عرضية بالنسبة للتسلسل الإداري وبالنسبة للأقسام الوظيفية للمنظمة (قسم الدراسات، قسم الإنتاج، قسم التسويق، قسم البيع، قسم المالية، قسم المستخدمين، قسم التخطيط، قسم المشتريات...).

- لكل عمليات مخرجات عامة وحيدة؛

- لكل عملية عميل داخلي أو خارجي.

ويمكن أحياناً تحديد العملية انطلاقاً من عامل انطلاق مشترك (مثلاً طلبية العميل تطلق معالجة الطلبية، تخطيطها، مراقبة الجودة، التوظيف، الإرسال، الفوترة، التحصيل).

#### 2-4-2- تحديد خصائص كل نشاط

لا يعتبر إعداد قائمة الأنشطة كافياً، وإنما يجب كذلك تحديد خصائص كل نشاط لأجل تحليل ما يلي: (Dayan et al., 2009, p.755)

- النشاط في حد ذاته (متابعته وقياس أدائه)؛

- علاقته بالأنشطة الأخرى القبلية (الأنشطة الموردة) والبعديّة (الأنشطة العميلة) ثم علاقته بالمنتجات (أو ميادين التكلفة).

ولأجل الوصول إلى ذلك، من الضروري تجميع المعلومات التالية عن كل نشاط: (De Rongé, 2013, p. p. 296- 308, Dayan et al., 2009, p.755)

أ. مركز المسؤولية الذي ينتمي إليه كل نشاط: وذلك لتحديد الشخص الذي يتخذ قرارات التسيير المتعلقة بالنشاط وبذلك التحكم في تكاليف الأنشطة؛

ب. العملية التي يعتبر النشاط جزءاً منها: مما يسمح بإعداد بطاقة عن الأنشطة الموجودة في المنظمة وتسلسلها وإعطاء مؤشر للإدارة عن النقاط الأكثر فعالية التي يتم التركيز عليها لإدارة الأنشطة وتحسين أدائها. فتجميع الأنشطة في عمليات يسمح بتحديد تكلفة العمليات بتجميع تكاليف الأنشطة التي تشكلها. كما

أن معرفة تكلفة مجموع عمليات المنظمة تسمح بتوجيه جهودات تخفيض التكاليف نحو العمليات التي تستهلك موارد أكثر؛

ج. مخرجات، عملاء وموردو كل نشاط والموارد اللازمة لأدائه: عميل النشاط هو المستفيد من مخرجاته وقد يكون داخليا (النشاط الذي يليه في نفس العملية) أو خارجيا (الطرف الذي يستقبل المنتج أو الخدمة النهائية)؛

د. العوامل المسببة أو عوامل التكلفة لكل نشاط: معرفة العوامل المسببة لتكلفة النشاط ضروري لإدارة الأنشطة وتخفيض تكاليفها. فيجب تحديد عوامل التكلفة الممكنة لكل نشاط حيث يمكن أن يكون للنشاط عدة عوامل تكلفة ذات أهمية. والتحديد الدقيق للعوامل المسببة لكل نشاط يسمح بتجميع الأنشطة التي يخضع استهلاك الموارد فيها لنفس عامل التكلفة. كما أن تحديد العوامل المسببة يمثل امتيازا كبيرا لإدارة الأنشطة لأنه يسمح بوضع برامج فعالة للتحكم في تكاليف الأنشطة وتخفيضها؛

هـ. طبيعة الموارد المستهلكة من طرف كل نشاط (بشرية، مادية ومعلوماتية: مصاريف المستخدمين، آلات، اتصالات...) من أجل التقييم الدوري لاستهلاك الموارد وبذلك تحديد تكلفة النشاط؛

و. وحدة القياس لكل نشاط: وتمثل وحدة قياس حجم إنتاج النشاط وتسمح بتخصيص تكلفة النشاط على ميادين التكلفة التي استدعته؛

ز. الإمكانيات (أو الطاقة الإنتاجية) المسخرة لكل نشاط: وهي الأعباء الثابتة التي يتحملها كل نشاط ويتم تقدير تكلفة وحدة القياس بقسمة التكلفة الثابتة لموارد النشاط للفترة على حجم النشاط العادي للفترة. ويجب التمييز بين تكلفة الأنشطة المستهلكة خلال الفترة وتكلفة الموارد في الأنشطة المتوفرة وغير المستغلة خلال الدورة وهذه المعلومة لها أهمية خاصة من الناحية الإدارية لأنها تسمح بالقيام بتعديلات فيما يخص الطاقة الإنتاجية للأنشطة على المدى الطويل؛

ح. مقاييس الأداء لكل نشاط: وتركز على ثلاث أبعاد أساسية لتنافسية المنظمات الحالية وهي: تكلفة إنجاز النشاط (الاستغلال الأمثل للموارد)، زمن إنجازه وجودته (إنتاج مخرجات النشاط بالخصائص النوعية التي يرتقبها عميل النشاط). ويسمح تحديد مقاييس الأداء لكل نشاط بمقارنة الأداء بين نفس الأنشطة المنجزة في وحدات تنظيمية مختلفة تابعة لنفس المنظمة أو في منظمات أخرى منافسة أو غير منافسة.

في نهاية الخطوة الثانية لإعداد نظام الـ ABC يصبح للمنظمة قاموسا للأنشطة وخصائصها وبالأخص عواملها المسببة ووحدات قياسها التي تسمح بإعداد نموذج للمنظمة في شكل بطاقة أنشطة. ويعتبر هذا القاموس مفيدا جدا لإدارة الأنشطة لكنه يطرح سلبية تتمثل في الرجوع إلى عدد كبير جدا من الأنشطة (مئات



الأنشطة) لإعداد نموذج محاسبي فعال وكفاء لحساب سعر التكلفة لمختلف ميادين التكلفة. ولذلك ولتبسيط النموذج المحاسبي ولجعل تخصيص الموارد غير المباشرة قابل للتحكم، يتم تجميع الأنشطة في مراكز لتخصيص تكاليفها على ميادين التكلفة حسب استهلاكها لوحدة قياس الأنشطة (De Rongé, 2013, p. p. 303-304).

### 2-4-3- تجميع الأنشطة في مراكز متجانسة

يجب أن يكون تجميع الأنشطة بشكل يقلل من مخاطر تحريف حساب التكاليف. وهناك ثلاث معايير تسمح بتجميع متناسق للأنشطة في مراكز متجانسة مع تخفيض خطر الدعم المتبادل بين ميادين التكلفة: (De Rongé, 2013, p. p. 304-305)

- **تجميع الأنشطة في شكل عمليات:** يكون هذا التجميع ملائماً إذا كان من الممكن تحديد وقياس وحدة قياس مشتركة لمجموع الأنشطة المشكّلة للعملية. ولن يكون هناك مشكل في الحالة النادرة التي يكون فيها لكل الأنشطة نفس وحدة القياس، لكن المشكل يطرح عندما يكون لكل نشاط وحدات قياس مختلفة مرشحة للتجميع، عندها يصبح من الضروري تحديد مقياساً للعملية يرتبط بشدة مع مجموعة الأنشطة المشكلة لها ليكون وحدة قياس تخصص على أساسها تكلفة الأنشطة المجمعة في شكل عمليات على ميادين التكلفة؛

- **تجميع الأنشطة على أساس وحدات القياس:** يتم تجميع كل الأنشطة التي لها نفس وحدة القياس في مركز تجميع محاسبي واحد، وهذا يسمح بتبسيط النظام المحاسبي لحساب سعر التكلفة دون الإضرار بملاءمة التكاليف المحسوبة. إلا أنه يطرح إشكالا في إدارة الأنشطة، لأن هذا التجميع يمكن أن يؤدي إلى جمع أنشطة تنتمي إلى عمليات مختلفة ومراكز مسؤولية مختلفة في نفس الوقت، مما يجعل استعمال المعلومة المحاسبية في إدارة الأنشطة معقداً؛

- **تجميع الأنشطة على أساس العوامل المسببة:** في تحليل الأنشطة يتم تحديد مجموعة العوامل المسببة أو عوامل التكلفة لكل نشاط. ويتم تجميع الأنشطة التي تشترك في العوامل المسببة في نفس مركز التجميع المحاسبي. ولتسهيل عملية التجميع يمكن الاستعانة بمصفوفة الأنشطة/ العوامل المسببة كتلك المبينة في الجدول رقم 09 أدناه على سبيل المثال:

الجدول رقم 09: مصفوفة الأنشطة/العوامل المسببة

العوامل المسببة					الأنشطة
عدد الموردون	عدد النماذج	عدد أنواع القماش	كمية القماش	.....	
		×			شراء القماش ذو النوعية الرفيعة
×		×			شراء القماش التقليدي
×					شراء اللوازم
		×			مراقبة الاستلام (للقماش ذو النوعية الرفيعة)
		×			مراقبة الاستلام (للقماش التقليدي)
	×				تصميم النماذج
					.....

المصدر: (Dayan et al., 2009, p.756)

يجب اختيار عامل مسبب مناسب إذا كان للنشاط عدة عوامل، فعلى سبيل المثال يمكن أخذ عدد أنواع القماش كعامل لنشاط شراء القماش لأن هذا العامل يخص كذلك أنشطة أخرى مما يسمح بتجميعها في مركز واحد (Dayan et al., 2009, p.757).

غالبا ما يتوافق هذا التجميع مع التجميع على أساس العمليات أو على أساس وحدة القياس، ذلك لأنه من الممكن أن يشترك عدد لا بأس به من الأنشطة التي تنتمي لنفس العملية في عوامل مسببة مشتركة. ومن جهة أخرى، غالبا ما يتم اختيار العامل المسبب للنشاط كوحدة للقياس وبذلك يقترب التجميع على أساس وحدات القياس مع التجميع على أساس العوامل المسببة (De Rongé, 2013, p. 306).

#### 2-4-4- تخفيض تكاليف الأنشطة على ميادين التكلفة

في نهاية الخطوة السابقة تصبح المنظمة ممثلة محاسبيا بمجموعة من مراكز التجميع المحاسبي، يضم كل منها عدة أنشطة تنتمي لنفس العملية أو تشترك في عامل التكلفة أو وحدة القياس.

ومن أجل تحديد التكلفة الكلية لميادين التكلفة تكون الخطوة التالية تحديد تكلفة كل مركز تجميعي للأنشطة، وللقيام بذلك يجب توزيع الأعباء غير المباشرة على ميادين التكلفة بعد تخصيصها على مراكز التحليل حسب النشاط. وهذا التخصيص للأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل حسب النشاط يمكن أن يتم بطريقتين تتوافق مع نوعين من الأعباء غير المباشرة: (De Rongé, 2013, p. 307)

- بعض الأعباء غير المباشرة بالنسبة لميادين التكلفة تكون ذات علاقة مباشرة بمركز أنشطة، وفي هذه الحالة يتم تخصيصها على المركز مباشرة كما هو الحال بالنسبة للأعباء المباشرة؛
- جزء من الأعباء غير المباشرة تكون غير مباشرة بالنسبة لميادين التكلفة ولمراكز الأنشطة في نفس الوقت ولا يمكن تخصيصها مباشرة ويجب توزيعها على مختلف مراكز الأنشطة باستخدام مفتاح للتوزيع.

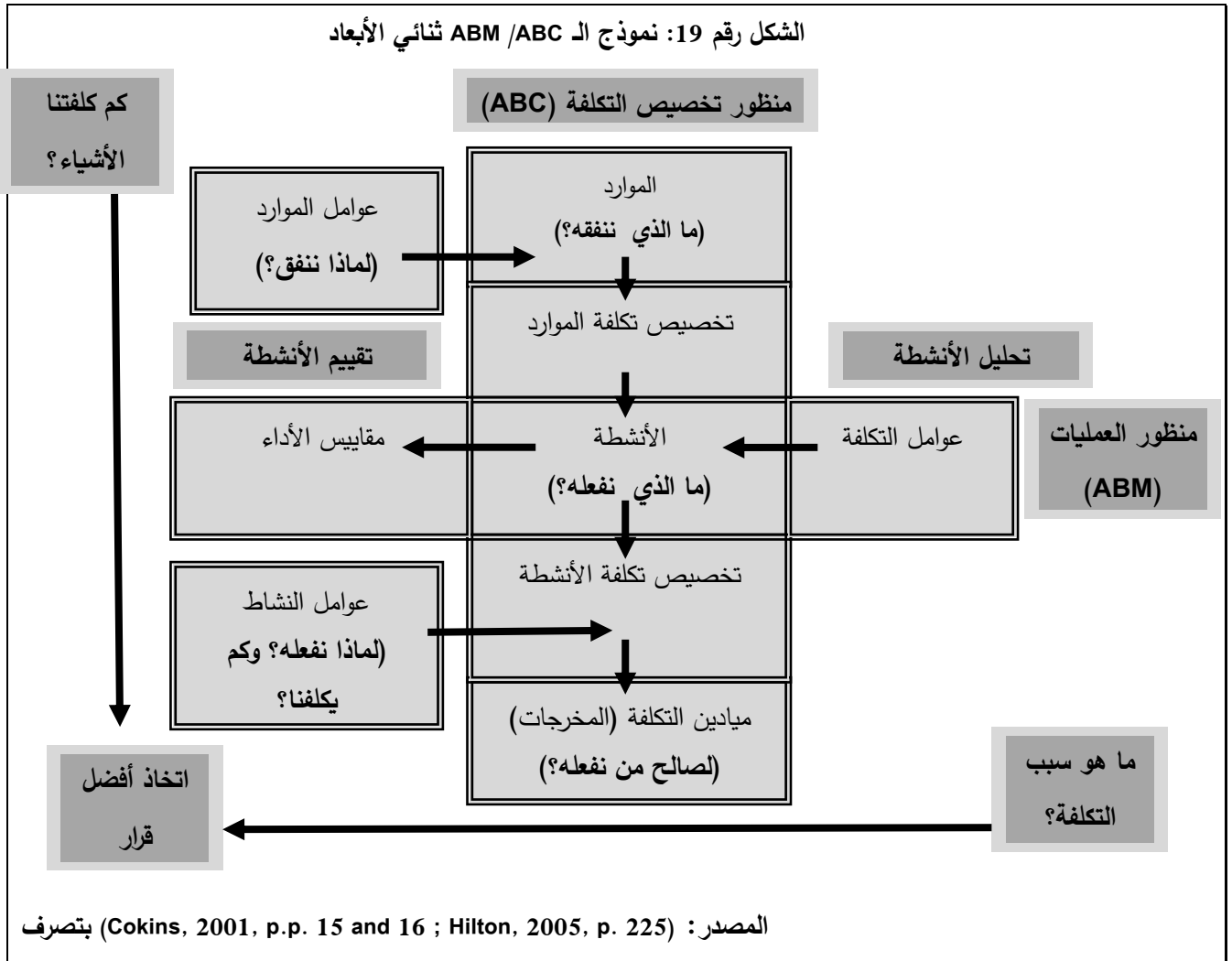
#### 2-5- الإدارة بالأنشطة: المفهوم والأهداف

تحتاج الإدارة من أجل تحقيق التحسين المستمر، لمعلومات دقيقة في الوقت المناسب عن الأعمال التي تتم في المنظمة (الأنشطة) وعن مواضيع تلك الأعمال (منتجات، خدمات، عملاء،...) وهذا ما تهتم الـABC بتوفيره. لكن الحصول على معلومات أكثر دقة عن التكاليف عن طريق الـABC لا يعتبر كل شيء، فهذا فقط نصف الطريق، لأن العامل الحقيقي للنجاح هو استخدام هذه المعلومات في الإدارة الإستراتيجية والتشغيلية للمنظمة مثل: تحديد الإستراتيجيات، تحسين تصميم المنتج والتخلص من الهدر في الأنشطة التشغيلية (El kelety, 2004, p. 347 ; De Rongé, 2013, p. 318).

تشير الإدارة بالأنشطة (ABM) إلى كل التصرفات التي يمكن أن تتخذها المنظمة لأجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها بالاعتماد على المعلومات المتعلقة بتكلفة الأنشطة، العمليات، المنتجات، العملاء وميادين التكلفة الأخرى التي يقدمها النظام المحاسبي الـABC (De Rongé, 2013, p. 318).

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

فالإدارة بالأنشطة (ABM) وجدت لتكمل الـ ABC وذلك باستخدام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة في تحليل العمليات لتحديد الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة لحذفها أو على الأقل تخفيضها من جهة، وتحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة من جهة أخرى لتطويرها. ويكون ذلك بالتخلص من النفقات غير الضرورية المكرسة للأنشطة التي لا تخلق قيمة، فحذف هذه الأنشطة يسمح بتخفيض النفقات أو تخصيص الموارد التي كانت موجهة لها في تحسين الأنشطة التي لها قيمة مضافة (Horngren et al., 2009, p.384). ويتمثل المبدأ الذي تقوم عليه الـ ABM في أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، ولذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل (Drury, 2012, p. 549)، ويقوم أساس هذا التفكير الجديد على ما يسمى بنموذج الـ ABC / ABM ثنائي الأبعاد (الموضح في الشكل رقم 19) والذي يظهر العلاقة بين الـ ABC و ABM .



يظهر نموذج الـ ABC / ABM أن الأنشطة والتي تقع في مركز النموذج أساسية لتحديد كل من تكلفة العمليات وتكلفة ميادين التكلفة. تمثل ميادين التكلفة الأفراد أو الأشياء المستفيدة من تحمل تكلفة الأنشطة مثل: المنتجات، العملاء الداخليين أو الخارجيين، ومخرجات العمليات الداخلية (Cokins, 2001, p. 15).

يفسر المنظور العمودي للنموذج **تكلفة الأشياء** حسب نموذج الـ ABC، ويمكن قراءته: (Alazard, 2013, p.629)

- من الأسفل إلى الأعلى: إذا أردنا التساؤل عن نمذجة المنظمة وتنوع الأنشطة المستهلكة من طرف مختلف ميادين التكلفة: **منطق السببية بين ميادين التكلفة والموارد؛**
- من الأعلى إلى الأسفل: هذه النمذجة تسمح بحساب تكاليف ميادين التكلفة وفق طريقة تخصيص الموارد مما يسمح بتحديد الأنشطة التي تستهلك موارد أكثر ومواضع فرص تخفيض التكاليف.

بينما يفسر المنظور الأفقي أسباب وجود التكاليف من منظور العمليات ويعكس الـ ABM. تكون الإدارة على مستوى العمليات والأنشطة التي تشكلها من هذا المنظور: تخفيض حجم الأنشطة أو تخفيض استهلاك الموارد الضرورية للأنشطة يؤدي حتما إلى تخفيض تكاليف ميادين التكلفة (Alazard, 2013, p.629). تتطلب إدارة الأنشطة فهم العوامل المسببة للأنشطة التي يجب إنجازها ومسببات تكاليف الأنشطة التي يجب تغييرها. ويتمثل هدف الـ ABM في التمكين من إشباع حاجيات العملاء باستهلاك أقل لموارد المنظمة (تخفيض التكاليف). وإضافة إلى توفير معلومات حول الأنشطة المنجزة توفر الـ ABM معلومات حول تكلفة الأنشطة، لماذا يتم إنجازها وكيف يتم إنجازها بشكل أفضل (Drury, 2012, p. 549). تمثل الجهة اليمنى من النموذج **تحليل الأنشطة** وهو التحديد المفصل للأنشطة المنجزة في المنظمة ووصفها ويشمل تحديد الأنشطة، مسبباتها، والأحداث التي أطلقتها. أما الجهة اليسرى للنموذج فتمثل **تقييم الأنشطة** باستخدام مقاييس للأداء. ويشكل كل من تحليل الأنشطة وتقييمها ما يعرف بالـ ABM (Hilton, 2005, p. 224).

### 2-6- مجالات تطبيق الـ ABM

تطبق الإدارة بالأنشطة على قرارات التسيير التي تعتمد على المعلومات التي تقدمها طريقة الـ ABC من أجل إرضاء العملاء وتحسين الأرباح. حيث توجه الـ ABM القرارات المتعلقة بالتسعير، تشكيلة المبيعات،

تخفيض التكاليف، تحسين العمليات، إعادة تشكيل العمليات أو المنتجات وأنشطة التخطيط أو التوجيه (Horngren et al., 2009, p. 387).

### 2-6-1- تحديد أسعار وتشكيلة المبيعات

تساهم الـ ABC في تعميق المعرفة فيما يخص هيكله تكاليف إنتاج وتوزيع مختلف المنتجات، مما يسمح للمسؤولين باتخاذ القرار السليم فيما يتعلق بالأسعار وتشكيلة المبيعات (Horngren et al., 2009, p. 384).

### 2-6-2- تخفيض التكاليف وتحسين العمليات

يستخدم المسؤولون عن الإنتاج والتوزيع نظام الـ ABC في تخفيض التكاليف، حيث تحدد الإدارة أهدافاً لتخفيض تكلفة وحدة القياس، كأن يحدد مسؤول التوزيع مثلاً هدف تخفيض تكلفة التوزيع بضغط أعباء اليد العاملة وإيجار المخزن.

يمكن اكتشاف فرص عديدة لتحسين الكفاءة بتحليل تكاليف الأنشطة الرئيسية (مراكز التحليل) والعوامل المسببة لهذه التكاليف (عوامل التكلفة ووحدات القياس). وتتم دراسة ما إن كان تحسين العمليات سيسمح بتخفيض أو حذف بعض الأنشطة. ويعتبر الاعتماد على وحدات القياس لطريقة الـ ABC والتي تمثل مقاييس فيزيائية غير مالية (مثل ساعات التحضير، الكمية الموزعة...) أفضل وسيلة بالنسبة للمسؤولين التشغيليين للتحكم في أعبائهم (Horngren et al., 2009, p. p. 384- 385).

### 2-6-3- تعديل خصائص المنتجات

يمكن للمسؤولين تحديد وتقييم التعديلات الممكن إجراؤها على المنتجات لتحسين النتائج، وذلك بالبحث على قياس أثر خصائص المنتجات والإجراءات على الأنشطة والتكاليف. ويمكن للمنظمات استشارة عملائهم لتقييم تكلفة وسعر البيع لمختلف الخيارات (Horngren et al., 2009, p. 385).

### 2-6-4- تخطيط وإدارة الأنشطة

تبدأ معظم المنظمات التي تتبنى طريقة الـ ABC بملاحظة أعبائها لتحديد مراكز التحليل ووحدات القياس، ثم تستخدم الطريقة لتخطيط وإدارة الأنشطة. حيث تحدد أعباء تقديرية للأنشطة وتستخدم تكلفة وحدة القياس المقدرة لحساب التكلفة المعيارية للمنتجات. وفي نهاية الدورة تقارن بين الأعباء الفعلية والأعباء المقدرة لتقييم الطريقة التي تمت بها إدارة الأنشطة (Horngren et al., 2009, p. 385).

2-7-7- استخدام الـ ABM في إلغاء الأنشطة والتكاليف التي ليس لها قيمة مضافة

يعتبر تحديد وإلغاء الأنشطة والتكاليف التي ليست لها قيمة مضافة من أهم أهداف الـ ABM، وتتمثل الأنشطة التي ليس لها قيمة في العمليات التي لا تكون ضرورية ويمكن الاستغناء عنها، أو تلك التي تكون ضرورية ولكنها غير كفأة ويمكن تحسينها. أما التكاليف التي ليس لها قيمة مضافة التي تنتج عن هذه الأنشطة فهي تكاليف الأنشطة التي يمكن حذفها دون أن يؤدي ذلك للإضرار بجودة المنتج، الأداء أو القيمة المنتظرة. والخطوات الخمس التالية تمثل إستراتيجية لإلغاء التكاليف التي ليس لها قيمة مضافة في المنظمات الصناعية والخدماتية: (Hilton, 2005, p.p. 224- 226)

2-7-7-1- تحديد الأنشطة

تتمثل أول خطوة في تحليل الأنشطة والتي يتم من خلالها تحديد كل الأنشطة المهمة في المنظمة وإعداد قائمة تفصيلية لها، فعلى سبيل المثال، بدل تحديد الشراء كنشاط يجب تفصيل عملية الشراء إلى الأعمال المكونة لها والمتمثلة في الحصول على خصائص المركبات، تجميع معلومات حول الموردين، اختيار المورد، التفاوض، إعداد الطلبية والاستلام.

2-7-7-2- تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة

وجدت معظم المنظمات أنه لتحديد إمكانيات تخفيض التكاليف من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة. والتعريف المشترك للأنشطة ذات القيمة المضافة هو أنها الأنشطة التي يرى العميل أنها تضيف فائدة للمنتج أو الخدمة التي يحصل عليها. كما يعرفها البعض على أنها الأنشطة التي يتم إنجازها بأكبر كفاءة ممكنة أو الأنشطة التي تدعم الهدف الأساسي لإنتاج المخرجات. وعلى العكس، الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة هي الأنشطة التي تكون فيها فرصة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض الخدمة المتوقع أن يوفرها المنتج للعميل. ويمكن تخفيض تكلفة هذه الأنشطة دون تخفيض قيمة المنتجات لدى العملاء. فالأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة هي بالأساس تلك الأنشطة التي ينبغي توقع أن يدفع العميل مقابلها (Drury, 2012, p. 550).

لتحديد ما إن كان للنشاط قيمة مضافة هناك ثلاث معايير هي التالية: (Hilton, 2005, p. 226)

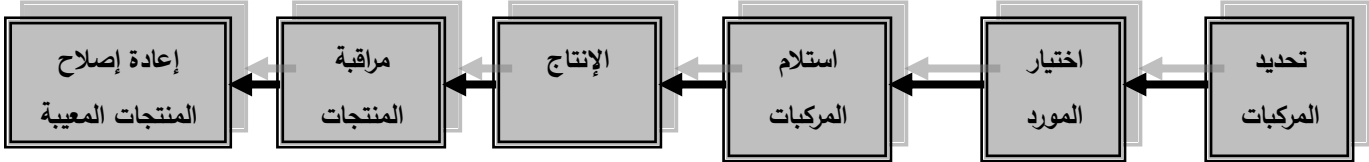
- هل النشاط ضروري؟ فإذا كان عملية مكررة أو غير مهمة فهو لا يضيف قيمة؛

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

- هل يتم إنجاز النشاط بكفاءة؟ للإجابة على هذا السؤال من المفيد مقارنة الأداء الحالي للنشاط وفق أساس يعتمد على الموازنة التقديرية، الأهداف والمقارنة بالأداء الخارجي؛
- هل النشاط ذو قيمة مضافة أحيانا وبدون قيمة مضافة أحيانا أخرى؟ فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون من الضروري تحريك الوحدات قيد الإنجاز بين عمليات الإنتاج ولكن من غير الضروري تحريك المواد الأولية عندما تكون مخزنة.

### 2-7-3- فهم العلاقة بين الأنشطة ومسببات (عوامل) التكلفة

لتحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة من المهم فهم العلاقة التي تربط الأنشطة ببعضها البعض، وللتوضيح يمكن أن نستعين بسلسلة الأنشطة التالية كمثال:



في هذا المثال يعتبر نشاط إعادة إصلاح الوحدات المعيبة بدون قيمة مضافة، يطلقه تحديد المنتجات المعيبة عند القيام بالمراقبة، وعامل التكلفة يمكن أن يرتبط بأي واحد من الأنشطة السابقة، فيمكن أن يكون هناك خطأ في تحديد المركبات أو أنه تم اختيار مورد غير موثوق. أو يمكن أن يكون قد تم استلام مركبات خاطئة أو يمكن أن يقع اللوم على نشاط الإنتاج.

تسمى مجموعة الأنشطة المرتبط ببعضها البعض (كما هو مبين في المثال السابق) بالعملية وأحيانا يكون المقصود بتحليل الأنشطة تحليل القيمة للعملية (Hilton, 2005, p. 226).

### 2-7-4- وضع مقاييس للأداء

من خلال القياس المستمر لأداء كل الأنشطة ومقارنته بأداء نفس الأنشطة في منظمات أخرى أو داخل نفس المنظمة، يمكن توجيه انتباه المسيرين إلى الأنشطة غير الضرورية أو غير الكفاءة (Hilton, 2005, p. 226). ويتم قياس أداء الأنشطة على أساس عوامل مثل الجودة، زمن الإنجاز، المرونة، التكلفة ورضى العميل (El kelety, 2004, p. 353).



اقترح Greene و Flentov (1991)<sup>75</sup> الإرشادات العامة التالية لاختيار مقاييس الأداء: (El kelety, 2004, p. 356)

- يجب أن تساعد مقاييس الأداء المختارة على مراقبة تطور التحكم في تكاليف الأنشطة، ويشمل ذلك الزمن المستغرق، عدد التغييرات الهندسية والتغييرات في جدولة الإنتاج؛
- ينبغي مراجعة مقاييس الأداء المختارة بصفة دورية، بما أن البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة تتغير فيمكن أن تتغير معها مقاييس الأداء؛
- يجب أن تكون مقاييس الأداء مفهومة لدى الجميع، وهذا لا يعني فقط التعريف الواضح لها، وإنما يشمل كذلك علاقتها بالأهداف الإستراتيجية للمنظمة؛
- عوامل الأداء التي تكون ملائمة لفرد أو مجموعة يجب ألا تكون متعددة؛
- ينبغي إدارة العمليات اليومية على أساس هذه المقاييس الأساسية؛
- يجب أن يرتبط تقييم العاملين بعوامل الأداء المختارة.

### 2-7-5- الإبلاغ (أو الإفصاح) عن التكاليف التي ليس لها قيمة مضافة

ينبغي الإشارة إلى التكاليف التي ليس لها قيمة مضافة في مراكز الأنشطة، فبتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والإفصاح عن تكاليفها، يمكن للمسیر السعي وراء أهداف التحسين المستمر للعمليات والتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة (Hilton, 2005, p. 226). وذلك لأن الإفصاح عن هذه التكاليف يوجه انتباه المسيرين لمواضع الهدر التي كانت في المنظمة ويسمح بإعطاء الأولوية للأنشطة التي تكون فيها إمكانية أكبر لتخفيض التكاليف للتخلص منها أو لأدائها بكفاءة أكبر. حيث يمكن أداء الأنشطة بفعالية وبأقل تكلفة بإيجاد طرق لتخفيض زمن الإعداد، تحركات المواد ومستويات المخزون وكذلك بتحسين تدفقات الإنتاج (Drury, 2012, p. 550).

### 2-8- تخفيض التكاليف على طريقة الأنشطة

حدد Turney (1991)<sup>76</sup> أربع تقنيات يمكن استعمالها لتخفيض تكاليف الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة: (Hilton, 2005, p. 226 ; El Kelety, 2004, p.p. 359- 361)

<sup>75</sup> مرجع مذكور في (El kelety, 2004, p. 356)

<sup>76</sup> مرجع مذكور في (Hilton, 2005, p. 226)

2-8-1- تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز الأنشطة: تعمل هذه التقنية على تحسين النشاط من خلال التركيز على تخفيض الوقت أو أي موارد أخرى مكرسة له، وقد يتحقق ذلك عن طريق تحسين العملية أو المنتج، حيث أن تخفيض الوقت أو الجهد قد لا يتعلق بالنشاط في حد ذاته وإنما قد يرتبط بالنشاط الذي قبله؛

2-8-2- إلغاء الأنشطة غير الضرورية: تكون بعض الأنشطة عرضة للحذف لأنها تعتبر عديمة القيمة عند العميل أو لأنها غير ضرورية لسير المنظمة، وإلغاء هذه الأنشطة سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات التي لن تستهلك هذه الأنشطة مجدداً؛

2-8-3- اختيار الأنشطة الأكثر كفاءة (ذات تكلفة منخفضة): وفق هذه الإستراتيجية يتم دائماً اختيار النشاط الأكثر كفاءة من بين مجموعة البدائل المتوفرة عند تصميم المنتجات والعمليات حيث أن لكل بديل تكلفة مختلفة واختيار البديل له تأثير على التكلفة؛

2-8-4- مشاركة الأنشطة كلما كان ذلك ممكناً: تعمل هذه التقنية على إيجاد طرق للاستفادة أكثر من الأنشطة الموجودة بتجميع الوظائف بطريقة أكثر كفاءة، وكمثال نذكر استعمال مركبات مشتركة (يمكن استعمالها في عدة منتجات لأداء نفس الوظيفة) في منتجات مختلفة بدلاً من تصميم كل منتج ليستعمل مركبات خاصة به فقط. فالأنشطة المتعلقة بالمركبات المشتركة مثل الجدولة والعلاقات مع المورد تكون مشتركة بين كل المنتجات التي تستعمل هذه المركبات.

هذه التقنيات تعمل كذلك على تحسين الجودة إضافة لكونها تعمل على تخفيض التكاليف.

### 2-9- تقييم الـ ABC / ABM

- نفس الشيء ولكن بطريقة مختلفة: تقوم معالجة التكاليف غير المباشرة حسب الطريقة التقليدية على مبدأ التخصيص على مرحلتين، يتم في المرحلة الأولى تخصيص تكاليف المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية وفي المرحلة الثانية تُخصَّص تكاليف المراكز الرئيسية على ميادين التكلفة. بينما تعمل طريقة الـ ABC على تحسين المرحلتين التقليديتين للتخصيص بالشكل التالي: (Yoram and Ronen, 2002, p. 56)

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

- بدلا من جمع التكاليف في مراكز تعكس الهيكل الوظيفي للمنظمة، تخصص التكاليف غير المباشرة وفق الـ ABC على مراكز لتجميع الأنشطة تعكس أهم عمليات المنظمة وتجتاز الحدود الوظيفية؛
- تضم مراكز تجميع الأنشطة كذلك تكاليفا تصنف ضمن تكاليف البيع والتكاليف الإدارية، فيما لا تعالج الطريقة التقليدية هذه التكاليف غالبا باعتبار أنها لا تمثل جزءا من تكاليف الإنتاج؛
- تعطي الـ ABC تفسيرا (علاقة سببية) للتسلسل الهرمي لهيكل التكاليف المتغيرة.

وبناء عليه يمكننا أن نتوقع أن تفسر الـ ABC بشكل أفضل طريقة استعمال المنظمة للموارد في إنتاج مختلف منتوجاتها. غير أنه يجب التذكر أن كل عملية تخصيص تنطوي على قدر كبير من الاجتهاد والتقدير الاعباطي. يكون التركيز في نظام الـ ABC / ABM على الجوانب الإدارية. ويكمن الخطر في أنه عند غياب الانتباه الإداري الكافي سيدهور النظام ليصبح مجرد تنميق لأنظمة التكاليف التقليدية (Yoram and Ronen, 2002, p.57).

- حساب تكاليف لدعم القرارات الإستراتيجية بدلا من حساب تكاليف لاتخاذ القرارات المستمرة: يتوقع عدة مسيرين أن الاستثمار الكبير في الـ ABC سيولد لهم بيانات تساعد في اتخاذ القرارات المستمرة: كالتقارير المتعلقة بإحالة الأعمال للمقاولين بالباطن، القرارات المتعلقة بالرغبة في قبول بعض الطلبات. غير أنه قد يتضح في نهاية الأمر، أن البيانات التي توفرها الـ ABC لا يمكن أن تستخدم كأساس لاتخاذ مثل هذه القرارات الإدارية المستمرة ليتبين في النهاية أن الهدف الأساسي لنظام الـ ABC هو تركيز انتباه المسيرين على الطريقة التي يتم بها استعمال الموارد بدلا من توفير معلومات حول التكاليف تكون ملائمة لاتخاذ القرار.

غير أنه إذا تفحصنا المستوى الاستراتيجي سيتضح أن واضعي السياسة لا يحتاجون إلى بيانات بمستوى التفصيل الذي يوفره نظام الـ ABC، وإنما المسيرون في المستويات الوسطى هم الذين يحتاجون لبيانات مفصلة لاتخاذ قراراتهم المستمرة، إلا أن النظام لم يكن موجهها أبدا لتوفير بيانات لاتخاذ مثل هذه القرارات وهنا بالضبط نجد التفسير لاستياء (خيبة أمل) معظم المنظمات التي طبقت نظام الـ ABC / ABM وسبب تخليها عنه. حيث يزيد نظام الـ ABC في حجم البيانات المطلوب من نظام معلومات المنظمة توفيرها، والأفراد المفترض أن يهتموا بتوفير البيانات المستمرة هم المسيرون في المستويات الوسطى، إلا أنهم لو

أدركوا أنه لا يمكنهم استعمال النظام في اتخاذ قراراتهم المستمرة سيفقدون كل التحفيز لتزويد النظام بشكل مستمر ببيانات موثوقة.

عادة، لا يمكن أن يدعم نظام الـ ABM /ABC عملية اتخاذ القرار في المسائل المركزية التي يتعامل معها المديرون في المستويات الوسطى مثل: القرارات المتعلقة بمزيج المنتجات، تحديد الأسعار، ربحية الاستمرار في إنتاج منتج معين أو الاستمرار في تشغيل خط إنتاجي معين، فهذه القرارات تحتاج أن تتخذ انطلاقاً من منظور عام لكل موارد المنظمة.

السؤال المطروح هو ما إن كان هناك أي مبرر للاستثمار في نظام معقد كنظام الـ ABM /ABC الذي يحتاج العناية والتحديث بشكل يومي لمجرد دعم القرارات الإستراتيجية التي تتخذ مرة أو مرتين سنوياً؟ علماً أنه وبناءً على تجارب عدة منظمات تبين أنه في معظم الحالات عندما يتخذ المديرون قرارات إستراتيجية فإنهم لا يثقون في البيانات المتوفرة على مستوى أنظمة التكاليف ويطلبون تركيزاً إضافياً على الفحص المادي (Yoram and Ronen, 2002, p. 57).

- استيعاب الدروس الرئيسية : الدروس الرئيسية لنظام الـ ABM /ABC قد تم استيعابها في معظم المنظمات، حتى وإن تم التخلي عن نظام الـ ABC. حيث يدرك معظم المديرين جيداً حالياً الحاجة إلى التركيز على تكاليف الإنتاج وتخفيضها، حتى وإن لم يكن لديهم دعماً للبيانات من طرف نظام تكاليف معقد. وتجدر الإشارة إلى أن المنظمات ذات الثقافة البيروقراطية هي الأكثر احتمالاً لتطبيق نظام الـ ABC إلا أنها ليست دائماً متفتحة لاستيعاب الدروس الإدارية الواضحة التي يقدمها هذا النظام. أما المنظمات غير البيروقراطية فيكون استيعابها أفضل لأهم مكاسب تطبيق نظام الـ ABC إلا أنها تميل للتخلي عنه بسرعة (Yoram and Ronen, 2002, p. 57).

3- بطاقة الأداء المتوازنة<sup>77</sup>

تتمثل أحد المساهمات الحديثة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية التي تركز على دور محاسبة التسيير في صياغة ودعم الإستراتيجية التنافسية العامة للمنظمة في بطاقة الأداء المتوازنة، التي تحاول تشجيع السلوك الذي يتوافق مع إستراتيجية المنظمة.

3-1- تعريف بطاقة الأداء المتوازنة

تتألف بطاقة الأداء المتوازنة من إطار متكامل لمقاييس الأداء التي تهدف لتوضيح توجه وإستراتيجية المنظمة. وتمثل هذه البطاقة إطارا لتنفيذ الإستراتيجية. وهي لا تهتم فقط بتحقيق الأهداف المالية، بل توضح كذلك الأهداف غير المالية التي يجب على المنظمة بلوغها لتحقيق أهدافها المالية. ولذلك تقيس هذه البطاقة أداء المنظمة على أربعة محاور رئيسية (كما هو موضح في الشكل رقم 20): (Horngren et al., 2010, p.p. 92- 93)

- المالي (كيف ينبغي أن تظهر المنظمة للمالكين حتى تتجح ماليا؟)؛
  - العملاء (كيف يرى العملاء المنظمة؟)؛
  - العمليات الداخلية (ما هي العمليات التي يجب أن تبرع فيها المنظمة لإرضاء مالكيها وعملائها؟)؛
  - التعلم والتجديد (كيف يمكن للمنظمة أن تحافظ على قدرتها للتغيير والتحسين وخلق القيمة؟)
- حيث تنعكس إستراتيجية المنظمة في المقاييس المشكلة لكل محور.

تأخذ بطاقة الأداء المتوازنة تسميتها من البحث عن التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية لتقييم الأداء على المدى القصير والطويل في وثيقة واحدة شاملة. على عكس الممارسة الأمريكية لقياس أداء المنظمات بالاعتماد على مقاييس مالية فقط والتي كانت غالبية في سنوات 1990. هذه المقاييس المالية تعطي الأولوية للمدى القصير (النتائج الدورية) على تحديد الإستراتيجية على المدى الطويل. في حين أن المقاييس غير المالية والتشغيلية تعكس التطورات الأساسية التي تؤثر على المنظمة، ولا يمكن تفسير الامتيازات المالية لهذه التطورات بالمكاسب قصيرة الأجل. وفي المقابل، يمثل التطور الملحوظ في المقاييس غير المالية دافعا لخلق القيمة في المستقبل. وبذلك تكون زيادة رضى العملاء مؤشرا للزيادة المستقبلية في المبيعات والأرباح. وبالموازنة بين المقاييس المالية وغير المالية، تجذب بطاقة الأداء المتوازنة اهتمام المسيرين للأداء على المدى الطويل بدلا من التركيز على الأداء في المدى القصير.

<sup>77</sup> BSC : Balanced Scorecard (Tableau de bord équilibré)

بطاقة الأداء المتوازنة هي أداة تسمح للمسيرين بتقييم أداء المنظمة باعتبارها ككل وتترجم استراتيجية المسيرين إلى أهداف محددة للمنفيذين. حيث تتحدد المقاييس في المستويات العليا للمنظمة وتنتقل للمستويات الدنيا في شكل مقاييس فرعية. وبذلك تظهر بطاقة الأداء المتوازنة مساهمة المستويات الدنيا في أداء المنظمة (Horngren et al., 2010, p. 93).

### 3-2- جذور بطاقة الأداء المتوازنة

كانت أنظمة محاسبة التسيير قبل سنوات الثمانينات من القرن العشرين، تتجه للتركيز بشكل أساسي على مقاييس الأداء المالية. وإدراج هذه العناصر التي يمكن تفسيرها من ناحية نقدية فقط حفز المسيرين على التركيز المفرط على تخفيض التكاليف وإهمال متغيرات أخرى ذات أهمية تعتبر ضرورية للمنافسة في البيئة السائدة خلال تلك الفترة. حيث أصبحت جودة المنتج، الموثوقية، خدمات ما بعد البيع وإرضاء العميل متغيرات تنافسية مهمة إلا أن أنظمة قياس الأداء لمحاسبة التسيير التقليدية لم تعط أهمية لقياس أي من هذه المتغيرات.

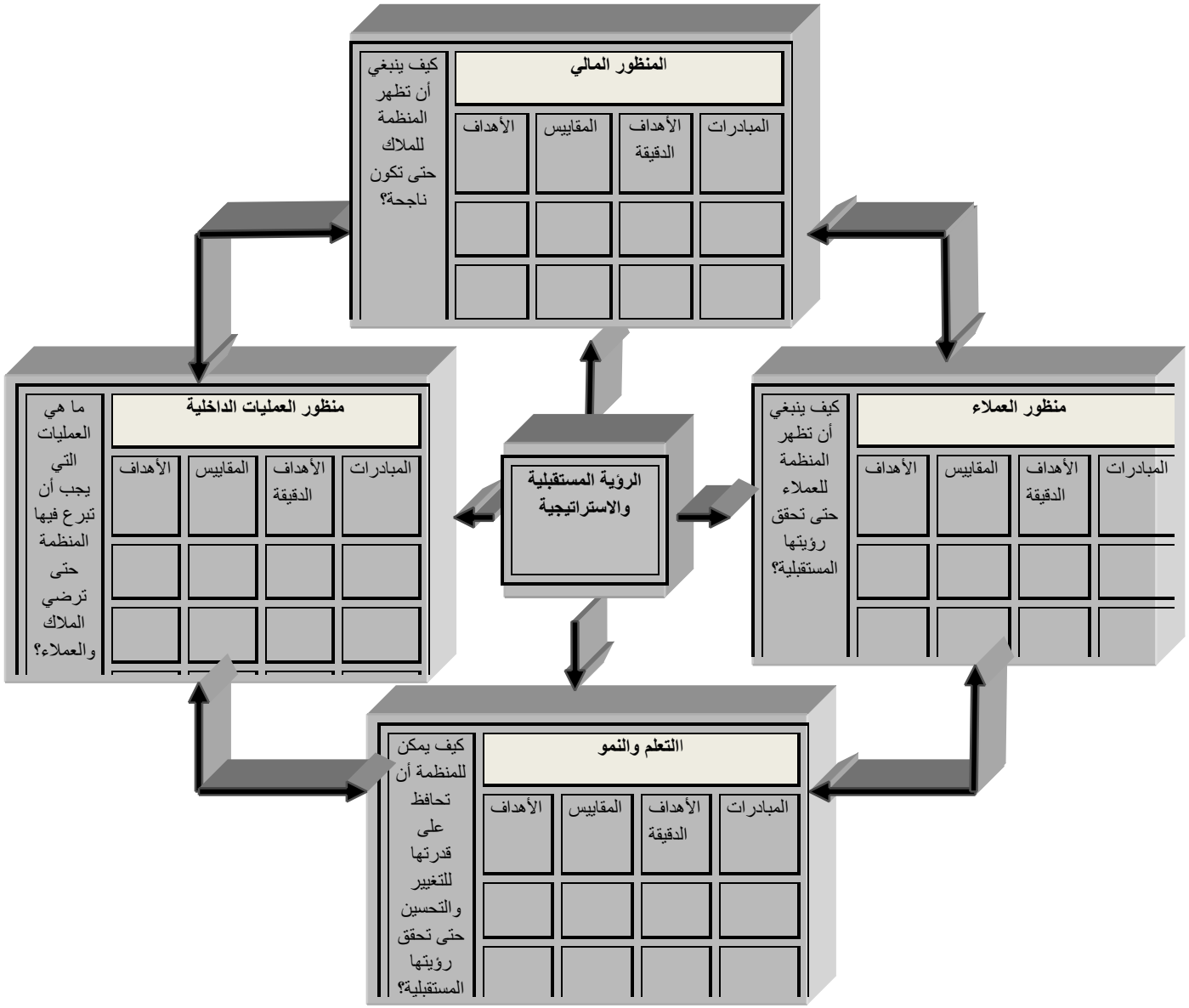
خلال سنوات الثمانينات من القرن العشرين أصبح هناك تركيز أكبر على إدماج مقاييس أداء غير مالية تعكس أهم المتغيرات الضرورية للمنافسة الناجحة عالميا في أنظمة إعداد التقارير الإدارية. وبذلك برزت وتكاثرت مقاييس الأداء. وقد نتج عن ذلك إشكال عند تعارض بعض المقاييس مع بعضها البعض يكون من الممكن تدعيم (تحسين) مقياس على حساب مقياس آخر. كما أنه لم يكن واضحا كذلك للمسيرين كيف تساهم مقاييس الأداء التي قاموا بتقييمها في تحقيق النجاح من الناحية المالية. ووفقا لـ Kaplan و Norton (2001)<sup>78</sup> فإن أنظمة قياس الأداء السابقة التي أدمجت المقاييس غير المالية استخدمت تشكيلات معينة (ذات غرض محدد) من هذه المقاييس تشبه أكثر قائمة مقاييس للمتابعة والتحسين أكثر من كونها نظام مفهوم للمقاييس المترابطة.

وقد أدت الحاجة إلى إدماج (المكاملة بين) المقاييس المالية وغير المالية وتحديد مقاييس أداء أساسية تربط بين المقاييس والإستراتيجية، إلى ظهور بطاقة الأداء المتوازنة التي قسمها Kaplan و Norton (1992) وأعادها صقلها في مؤلفاتهما الحديثة (1993، 1996، 2001)<sup>79</sup>. وفيما يلي ملخص على كتابات Kaplan و Norton في هذا الموضوع، حيث استعملا المخطط الموضح في الشكل رقم 20 لتوضيح كيف تترجم بطاقة الأداء المتوازنة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة (ملموسة) ومقاييس أداء مترابطة (Drury, 2012, p.p. 585-584).

<sup>78</sup> مرجع مذكور في (Drury, 2012, p.584)

<sup>79</sup> مراجع مذكورة في (Drury, 2012, p.585)

الشكل رقم 20: بطاقة الأداء المتوازنة



المصدر: (Drury, 2012, p. 585)

يبين الشكل رقم 20 أن فلسفة بطاقة الأداء المتوازنة تخلق تركيزا استراتيجيا وذلك بترجمة رؤية المنظمة واستراتيجيتها إلى أهداف تشغيلية ومقاييس أداء للجوانب الأربعة التالية:

- **المنظور المالي** (كيف تبدو المنظمة للمالكين؟)
- **منظور العملاء** (كيف يرى العملاء المنظمة؟)

- منظور العمليات الداخلية (ما هي العمليات التي يجب أن تبرع فيها المنظمة لإرضاء مالكيها وعمالها؟)

- منظور التعلم والنمو (هل يمكن للمنظمة الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟)

بطاقة الأداء المتوازنة هي تقنية إدارية إستراتيجية لمحاكاة وتقييم مستوى تحقيق رسالة وإستراتيجية المنظمة، وقد عرف Kaplan و Norton الإستراتيجية على أنها: "اختيار حصة السوق والعملاء التي تنوي المنظمة خدمتهم، تحديد العمليات الداخلية الهامة التي ينبغي أن تبرع المنظمة فيها لإرضاء العملاء في السوق المستهدفة، وتحديد الإمكانيات الفردية والتنظيمية اللازمة للأهداف الداخلية والمالية" (Drury, 2012, p. 585).

وسنلاحظ إذا رجعنا إلى الشكل رقم 20 أن الإستراتيجية تنفذ بتحديد الأهداف الرئيسية لكل منظور وترجمتها لمقاييس أداء معينة، أهداف ومبادرات. قد يكون هناك هدف أو أكثر لكل منظور ومقياس أداء واحد أو أكثر يرتبط بكل هدف. ولا تتضمن بطاقة الأداء المتوازنة إلا مقاييس الأداء الأساسية، ولتقليل حجم المعلومات المعبأة في البطاقة وتجنب كثرة المقاييس، ينبغي أن يتضمن كل منظور أربعة أو خمسة مقاييس منفصلة. وبذلك يمكن لبطاقة الأداء المتوازنة أن تزود الإدارة العليا بنظرة سريعة ومفهومة عن الوحدة التنظيمية (قسم/وحدة أعمال إستراتيجية) (Drury, 2012, p. 585).

### 3-3-3 هيكل بطاقة الأداء المتوازنة

كما ذكرنا سابقا تجمع بطاقة الأداء المتوازنة بين أربعة جوانب (منظورات) سنتطرق لكل منها فيما يلي:

#### 3-3-3-1 المنظور المالي

يحدد هذا المنظور أهداف الأداء المالي المنتظرة من متابعة إستراتيجية المنظمة وكذلك النتائج الاقتصادية للمخرجات المتوقعة من بلوغ الأهداف المحددة انطلاقا من الجوانب الثلاثة الأخرى. لذلك، ينبغي تحديد أهداف ومقاييس الجوانب الثلاثة الأخرى بشكل يضمن تحقيق المخرجات المالية. وقد ذكر Kaplan و Norton بأنهما لاحظا ثلاث مواضيع مالية مركزية توجه الإستراتيجية هي: زيادة الدخل، تخفيض التكاليف واستخدام الموارد. والجدول رقم 10 يوضح الأهداف العامة والمقاييس الممكنة لهذه المواضيع.

تتضمن مثلا أهداف زيادة الدخل لمنظمة تتبع إستراتيجية النمو: زيادة عدد المنتجات الجديدة، تطوير عملاء وأسواق جديدة والتحول إلى مزيج منتجات أو خدمات أكثر ربحية. وما إن تتحدد الأهداف، ينبغي تحديد مقاييس الأداء المرتبطة بكل هدف. والجدول رقم 10 يعرض مقاييس الأداء الممكنة لكل هدف وهي:



## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف

نسبة الدخل المحققة من كل منتج جديد، ونسبة الدخل المحققة من كل فئة عملاء أو أسواق جديدة ونسبة زيادة المبيعات في حصة السوق المستهدفة.

يمكن أن تتضمن أهداف تخفيض التكاليف: تخفيض التكلفة الوحودية للمنتجات وتخفيض تكاليف التوزيع والتكاليف الإدارية، وبذلك تعتبر نسبة انخفاض التكلفة الوحودية للمخرجات ونسبة تكاليف التوزيع والتكاليف الإدارية إلى الدخل الإجمالي مقاييس أداء ممكنة.

كما يعرض الجدول رقم 10 أيضا تحسين استخدام الموارد كهدف رئيسي لموضوع استخدام الموارد وتتمثل مقاييس الأداء الممكنة لهذا الهدف في العائد على الاستثمار والقيمة الاقتصادية المضافة (Drury, 2012, p. 587).

الجدول رقم 10: أهداف ومقاييس الأداء للمنظور المالي

مقاييس الأداء الممكنة	الأهداف
نسبة الدخل لكل منتج جديد نسبة الدخل لكل فئة عملاء/ سوق جديدة نسبة زيادة مبيعات في كل حصة سوق مستهدفة	زيادة الدخل: زيادة عدد المنتجات الجديدة تطوير عملاء وأسواق جديدة التحول إلى مزيج منتجات (أو خدمات) أكثر ربحية
نسبة انخفاض التكلفة الوحودية نسبة تكاليف التوزيع والتكاليف الإدارية إلى الإيراد الإجمالي	تخفيض التكلفة: تخفيض التكلفة الوحودية للمنتج/ الخدمة تخفيض تكاليف التوزيع/ التكاليف الإدارية
العائد على الاستثمار القيمة الاقتصادية المضافة	استخدام الموارد: تحسين استخدام الموارد

المصدر: (Drury, 2012, p. 587)

### 2-3-3- منظر العملاء

ينبغي أن يحدد منظور العملاء فئات العملاء وأجزاء الأسواق التي ستنافس فيها المنظمة. يدعم منظور العملاء عنصر الدخل لأهداف المنظور المالي. لذلك فإن تحقيق أهداف منظور العملاء يجب أن يضمن توليد الدخل المستهدف. يعرض الجدول رقم 11 خمسة أهداف عامة أساسية وهي: زيادة حصة السوق، زيادة المحافظة على العملاء، زيادة اقتناء العملاء، زيادة رضى العملاء وزيادة ربحية العميل. ومقاييس الأداء الممكنة لهذه الأهداف هي: نسبة حصة السوق، زيادة نسبة التعامل مع العملاء الموجودين، عدد العملاء

## الفصل الرابع: بعض تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

الجدد أو مجموع المبيعات للعملاء الجدد، مؤشرات انطلاقاً من مسح رضى العملاء و تحليل ربحية العملاء. ترتبط المقاييس الأربعة الأولى بالوسائل اللازمة لتحقيق ربحية العملاء لكنها لا تقيس المخرجات، وتلبي مقاييس ربحية العملاء هذه المتطلبات. أو بعبارة أخرى، لا ترغب المنظمة في إرضاء العملاء فقط، وإنما ترغب في عملاء مربحين.

ذكر Kaplan و Norton أن هناك حاجة أيضاً للتركيز على القيمة لدى العملاء والتي تمثل الخصائص التي تقود (تحرك أو توجه) الأهداف العامة ومقاييس الأداء المتعلقة بمنظور العملاء. حيث حددا خصائص مشتركة للمنتج/ الخدمة تشمل وظائف المنتجات/ الخدمات، أسعارها وجودتها، وبالنسبة للعميل حددا خاصية مدة التسليم. إن التركيز على هذه الخصائص له إمكانية زيادة القيمة لدى العملاء وبذلك له أثر ملائم على الأهداف العامة. ويعرض الجدول رقم 11 الأهداف الأساسية المتعلقة بهذه الخصائص وهي: تحسين وظائف المنتج، تخفيض السعر مقارنة بالمنافسين، تحسين الجودة وتحسين مدة التسليم. تتضمن مقاييس الأداء الممكنة لهذه الأهداف ما يلي على التوالي: نتائج تصنيف وظائف المنتج انطلاقاً من مسح للعملاء، السعر مقارنة بالمنافسين، نسبة العائد من العملاء، نسبة التسليم في الوقت المحدد (Drury, 2012, p.p. 587- 588).

الجدول رقم 11: أهداف ومقاييس الأداء لمنظور العملاء

مقاييس الأداء الممكنة	الأهداف
	<b>أهداف عامة:</b>
نسبة حصة السوق	زيادة حصة السوق
زيادة نسبة في التعامل العملاء الموجودين	زيادة المحافظة على العملاء
مجموع المبيعات للعملاء الجدد	زيادة اقتناء العملاء
مؤشرات انطلاقاً من مسح رضى العملاء	زيادة رضى العملاء
تحليل ربحية العملاء	زيادة ربحية العميل
	<b>القيمة لدى العملاء:</b>
نتائج تصنيف وظائف المنتج انطلاقاً من مسح للعملاء	تحسين وظائف المنتج
السعر مقارنة بالمنافسين	تخفيض السعر مقارنة بالمنافسين
نسبة العوائد من العملاء	تحسين جودة المنتج/ الخدمة
نسبة التسليم في الوقت المحدد	تحسين مدة التسليم

المصدر: (Drury, 2012, p. 588)

### 3-3-3- منظور العمليات الداخلية

يتطلب هذا المنظور أن يحدد المسيرون العمليات الداخلية الأساسية التي ينبغي أن تبرع فيها المنظمة عند تنفيذ إستراتيجيتها. حيث يجب تحديد العمليات اللازمة لتحقيق الأهداف المالية للمنظمة والأهداف المتعلقة بعملائها. وقد حدد Kaplan و Norton سلسلة قيمة للعمليات ترشد المنظمات في تطبيق منظور العمليات الداخلية. تتضمن سلسلة قيمة العمليات ثلاث عمليات هي: عمليات التجديد، العمليات التشغيلية وعمليات ما بعد البيع كما هو موضح في الجدول رقم 12.

الجدول رقم 12: أهداف ومقاييس الأداء لمنظور العمليات الداخلية

مقاييس الأداء الممكنة	الأهداف
<p>نسبة مبيعات المنتجات الجديدة عدد المنتجات الجديدة التي تم إدخالها مقارنة بالمنافسين نسبة المبيعات في الأسواق الجديدة زمن التطوير (الزمن في السوق)</p>	<p><b>التجديد:</b> زيادة عدد المنتجات الجديدة تطوير أسواق جديدة وعملاء جدد تخفيض الوقت اللازم لتطوير منتجات جديدة</p>
<p>نسبة المخرجات/ المدخلات تكاليف الجودة الشاملة كنسبة للمبيعات نسبة المخرجات المعيبة اتجاهات تكلفة الوحدة كفاءة دورة التصنيع</p>	<p><b>العمليات التشغيلية:</b> رفع كفاءة العمليات رفع جودة العمليات تخفيض تكلفة العمليات تخفيض زمن العمليات</p>
<p>نسبة طلبات العملاء التي تمت معالجتها باستدعاء واحد نسبة المخرجات/ المدخلات زمن معالجة مشاكل العملاء اتجاهات تكلفة الوحدة</p>	<p><b>خدمات ما بعد البيع:</b> رفع جودة الخدمة رفع كفاءة الخدمة تخفيض زمن الخدمة تخفيض تكلفة الخدمة</p>

المصدر: (Drury, 2012, p. 589)

في عمليات التجديد يبحث المسIRON عن احتياجات العملاء وبعدها يقومون بخلق المنتج أو الخدمة التي تلبي هذه الاحتياجات، وتمثل هذه المرحلة أطول حلقة في سلسلة خلق القيمة، تقوم فيها المنظمة في البداية بتحديد أسواق جديدة، عملاء جدد، ظهور متطلبات جديدة للعملاء الحاليين، بعدها وتكملة لهذه الحلقة الطويلة في سلسلة خلق القيمة تقوم المنظمة بتصميم وتطوير منتجات وخدمات جديدة تمكنهم من التوصل إلى هذه الأسواق والعملاء الجدد. ويعرض الجدول رقم 12 أهم أهداف عمليات التجديد والمتمثلة في: زيادة عدد المنتجات الجديدة، تطوير أسواق جديدة وعملاء جدد وتخفيض الوقت اللازم لتطوير منتجات جديدة. وتتمثل مقاييس الأداء التي تدعم هذه الأهداف فيما يلي على التوالي: نسبة مبيعات المنتجات الجديدة (وكذلك عدد المنتجات الجديدة التي تم إدخالها مقارنة بالمنافسين)، نسبة المبيعات في الأسواق الجديدة وزمن التطوير (الزمن في السوق).

تمثل العمليات التشغيلية أقصر حلقة في سلسلة خلق القيمة وتتعلق بإنتاج وتسليم المنتجات والخدمات الموجودة للعملاء. والجدول رقم 12 يعرض أهداف العمليات التشغيلية والتي تتضمن: رفع كفاءة العمليات، رفع جودتها، تخفيض تكلفتها وزمنها. تاريخياً، تعتبر العمليات التشغيلية الاهتمام الرئيسي لأنظمة قياس الأداء لأغلبية المنظمات ويوجد لها عدة مقاييس. وأهم مقاييس الأداء المرتبطة بكل هدف للعمليات التشغيلية يعرضها الجدول رقم 12.

تميل مقاييس كفاءة العمليات للتركيز على مقاييس نسبة المخرجات/ المدخلات مثل نسبة كفاءة الإنتاج (الساعات المعيارية للمخرجات/ الساعات الفعلية للمدخلات) أو مقاييس الإمكانيات (الطاقة) مثل نسبة استخدام الطاقة (الساعات المستعملة فعلاً/ الساعات المقدر استعمالها). وتتضمن مقاييس جودة العمليات تكاليف الجودة الشاملة كنسبة من المبيعات، نسبة المخرجات المعيبة. أما مقاييس تكلفة العمليات فتشمل قياسات ميل التكلفة الوحشية المتعلقة بالعمليات الأساسية. كما تم إنشاء مقاييس زمنية تدعم هدف تخفيض زمن العمليات.

يتضمن الزمن الإجمالي لدورة التصنيع مجموع كل من زمن العملية، زمن الفحص، زمن الإنتظار وزمن التحرك، والزمن الوحيد الذي له قيمة مضافة هو زمن العملية أما باقي الأنشطة فتعتبر بدون قيمة مضافة. يتمثل الهدف في تخفيض الزمن المستغرق في الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبذلك تقلص زمن دورة التصنيع. ومقياس زمن الدورة المتبنى في الجدول هو كفاءة دورة التصنيع والذي يحسب بالعلاقة التالية:

كفاءة دورة التصنيع = زمن العملية / (زمن العملية + زمن الفحص + زمن الإنتظار + زمن التحرك)

مقاييس الأداء العامة الموضحة أعلاه تتعلق بالعمليات التصنيعية إلا أنه يمكن اعتماد مقاييس مماثلة للمنظمات الخدمائية. فعلى سبيل المثال يكون الكثير من العملاء مجبرين على الانتظار في طوابير للحصول على خدمة، والمنظمات التي يمكنها التخلص من زمن الانتظار في هذه الحالة ستجد أنه من السهل عليها جذب العملاء، كما أن تخفيض زمن عملية منح القروض مثلا في المؤسسات التمويلية يعزز رضى العميل ويخلق إمكانية لزيادة الدخل. لذلك ينبغي على المنظمات الخدمائية كذلك تطوير مقاييس لزمن الدورة تدعم أهدافها.

تمثل عمليات خدمات ما بعد البيع العنصر الأخير في سلسلة القيمة لمنظور العمليات وتركز على مدى استجابة المنظمة للعملاء بعد تسليم المنتج أو الخدمة. تتضمن خدمات ما بعد البيع أنشطة الضمان والتصليح، معالجة الأعطاب والمسترجعات، عملية تسديد مستحقات العملاء وإدارتها. يمثل رفع الجودة والكفاءة وتخفيض زمن العملية وتكلفتها كذلك أهدافا تنطبق على خدمات ما بعد البيع، ويمكن قياس الأداء ببعض مقاييس الزمن، الجودة والتكلفة المقترحة للعمليات التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس جودة الخدمة بنسبة طلبات العملاء التي تمت معالجتها باستدعاء واحد (باتصال واحد)، بدلا من تعدد الاتصالات لمعالجة المشكل. ويمكن قياس رفع الكفاءة بالنسب المناسبة للمخرجات/ المدخلات. أما تخفيض زمن العملية فيمكن قياسه بزمن الدورة حيث تبدأ العملية من استلام طلب العميل وتنتهي بالمعالجة النهائية للمشكل. وأخيرا، يمكن استخدام اتجاه تكاليف الوحدة لقياس أهم عمليات خدمات ما بعد البيع (Drury, 2012, p.p 588- 590).

### 4-3-3- منظور التعلم والتجديد (النمو)

لضمان استمرار المنظمة في الحصول على عملاء راضيين وأوفياء في المستقبل ولاستمرار الاستخدام الجيد لمواردها، يجب أن تستمر المنظمة ومستخدميها في التعلم والتطور. ومن هنا تخلق الحاجة لمنظور يركز على المؤهلات التي تحتاجها المنظمة لخلق النمو والتحسين على المدى الطويل. يؤكد هذا المنظور على أهمية استثمار المنظمات في بنيتها التحتية (الأفراد، الأنظمة والإجراءات التنظيمية) لتوفير المؤهلات التي تمكنها من تحقيق أهداف المنظورات الثلاثة الأخرى. وقد حدد Kaplan و Norton ثلاث عوامل أساسية لهذا المنظور هي: قدرات المستخدمين، قدرات نظام المعلومات وجو التحفيز، التمكين والانتظام. وبذلك يكون لهذا المنظور ثلاثة أهداف رئيسية هي: رفع قدرات المستخدمين، رفع قدرات نظام المعلومات وزيادة التحفيز، التمكين والانتظام كما هو موضح في الجدول رقم 13.

الجدول رقم 13: أهداف ومقاييس الأداء لمنظور التعلم والنمو

مقاييس الأداء الممكنة	الأهداف
مسح لتقديرات رضى المستخدمين معدل دوران المستخدمين عائد المبيعات لكل مستخدم	رفع قدرات المستخدمين
نسبة عمليات المعالجة التي لها إمكانية التغذية العكسية في الوقت المناسب	رفع قدرات نظام المعلومات
نسبة مواجهة العملاء للمستخدمين الذين لديهم إمكانية التواصل مع العملاء عبر الإنترنت والمعلومات حول المنتج عدد التحسينات المقترحة لكل مستخدم عدد الاقتراحات المنفذة لكل مستخدم	زيادة التحفيز، التمكين والانتظام
نسبة المستخدمين الذين لهم أهداف فردية متوافقة مع بطاقة الأداء المتوازنة نسبة المستخدمين الذين حققوا أهدافهم الفردية	

المصدر: (Drury, 2012, p. 590)

تتعلق مقاييس الأداء الأساسية لقدرات المستخدمين برضى المستخدمين، الاحتفاظ بهم وإنتاجيتهم. تقوم العديد من المنظمات بالقياس الدوري لرضى مستخدميها من خلال مسح للوصول إلى تقديرات لرضى المستخدمين. ويمكن قياس الاحتفاظ بالمستخدمين بالنسبة السنوية لأهم الموظفين المستقلين (معدل دوران المستخدمين)، أما بالنسبة لقياس إنتاجية المستخدمين فهناك عدة طرق يمكن استخدامها والمقياس العام الذي يمكن تطبيقه في جميع أنحاء المنظمة ومقارنته بمختلف الأقسام هو عائد المبيعات لكل مستخدم.

وحتى يكون المستخدمون فعالين في ظل البيئة التنافسية الحالية، هم بحاجة لمعلومات دقيقة في الوقت المناسب حول العملاء، العمليات الداخلية والنتائج المالية لقراراتهم. وتتضمن مقاييس قدرات نظام المعلومات الاستراتيجي المقترحة من طرف Kaplan و Norton نسبة عمليات المعالجة التي توفر التغذية العكسية في الوقت المناسب وبالتكلفة والجودة المناسبة، ونسبة مواجهة العملاء للمستخدمين الذين لديهم إمكانية التواصل مع العملاء عبر الإنترنت والمعلومات حول المنتج.

أما بالنسبة للمقاييس المقترحة لهدف التحفيز، التمكين والانتظام فقد تم اقتراح عدد التحسينات المقترحة لكل مستخدم وعدد الاقتراحات المنفذة لكل مستخدم. كما اقترحت نسبة المستخدمين الذين لهم أهداف فردية

متوافقة مع بطاقة الأداء المتوازنة ونسبة المستخدمين الذين حققوا أهدافهم الفردية كمقاييس مرتبطة بهدف زيادة الانتظام الفردي والتنظيمي (Drury, 2012, p.p. 590- 592).

### 4-3- إيصال وتنفيذ الإستراتيجية

إذا نظرنا إلى الشكل رقم 20 الخاص ببطاقة الأداء (في الصفحات السابقة)، سنرى أنه إضافة للأهداف والمقاييس تتضمن البطاقة أيضا أهدافا دقيقة (targets) ومبادرات. حيث يجب وضع قيم مستهدفة للمقاييس المتعلقة بكل هدف، إضافة إلى أنه يجب وصف أهم المبادرات لكل هدف. لتصبح أهداف، مقاييس ومبادرات بطاقة الأداء الوسيلة لإيصال استراتيجية المنظمة للعمال والمسيرين. كما يجب أن تتوافق أهداف ومقاييس مراكز المسؤولية مع أهداف ومقاييس بطاقة الأداء.

ولأجل التغذية العكسية ينبغي كذلك إضافة مقاييس الأداء الحالي. كما يجب ربط نظام المكافآت بتحقيق أهداف ومقاييس بطاقة الأداء. فقد يؤدي الفشل في تغيير نظام المكافآت إلى استمرار المسيرين في التركيز على الأداء المالي قصير الأجل على حساب التركيز على الأهداف الإستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازنة (Drury, 2012, p. 592).

### 5-3- المقاييس المتخلفة والمتقدمة

بطاقة الأداء المتوازنة ليست مجرد تجميع بسيط لمقاييس الأداء. وإنما يتم اشتقاق مقاييس الأداء من استراتيجية وأهداف المنظمة. حيث تتألف بطاقة الأداء المتوازنة من نوعين من مقاييس الأداء، يتمثل النوع الأول في **المقاييس المتخلفة** (lag measures) وهي مقاييس تحصيلية غالبا ما تقع في المنظور المالي وتكون نتيجة لأحداث سابقة. وتعتبر هذه المقاييس ذات أهمية لأنها تشير إلى ما إذا تم تنفيذ الإستراتيجية بنجاح وبالنتائج المالية المرغوبة. وعلى العموم، تظهر المقاييس المتخلفة الأثر المالي للقرارات بعد أن تتجسد آثارها ويمكن أن يحدث ذلك بعد اتخاذ القرارات. أما النوع الثاني لمقاييس الأداء فيتمثل في **المقاييس المتقدمة** (lead measures) التي توجه الأداء المالي المستقبلي وهي تسبب النتائج وعموما هي مقاييس غير مالية ترتبط بمنظور العملاء، العمليات الداخلية والتعلم والنمو (Drury, 2012, p. 592).

تتمثل الفرضية الأساسية التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازنة في أن كل مقياس للأداء هو جزء من علاقة "السبب- الأثر" التي يتضمنها الربط بين صياغة الإستراتيجية والمخرجات المالية. وينبغي أن تسود سلسلة السبب والأثر كل الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازنة، ومن المفترض أن توجه مقاييس التعلم والنمو العمليات الداخلية كما يفترض أن توجه مقاييس هذه الأخيرة مقاييس منظور العملاء بينما تكون هذه الأخيرة موجهة للمنظور المالي. وتعتبر فرضية وجود علاقة "السبب- الأثر" ضرورية لأنها تسمح باستعمال المقاييس المرتبطة بالجوانب غير المالية في التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي.

ذكر Kaplan و Norton (1996)<sup>80</sup> أنه يمكن رؤية الإستراتيجية على أنها مجموعة من الفرضيات حول "السبب- الأثر" وهذا يمكّن بطاقة الأداء من سرد إستراتيجية وحدات الأعمال عبر سلسلة من علاقات "السبب - الأثر". وينبغي أن يضع نظام القياس علاقات (فرضيات) بين الأهداف (والمقاييس) في مختلف الجوانب (المنظورات) تفسر إمكانية إدارتها وسريانها. حيث يجب أن يكون كل مقياس مختار لبطاقة الأداء عنصراً من سلسلة علاقات "السبب- الأثر" التي تربط معنى إستراتيجية وحدات الأعمال بالمنظمة.

يمكن التعبير عن علاقة "السبب- الأثر" بسلسلة من الجمل الشرطية "إذا- فإن". فعلى سبيل المثال، يمكن الربط بين تحسين تدريب العمال لأداء مهام متعددة والأرباح المرتفعة من خلال هذه السلسلة من الجمل:

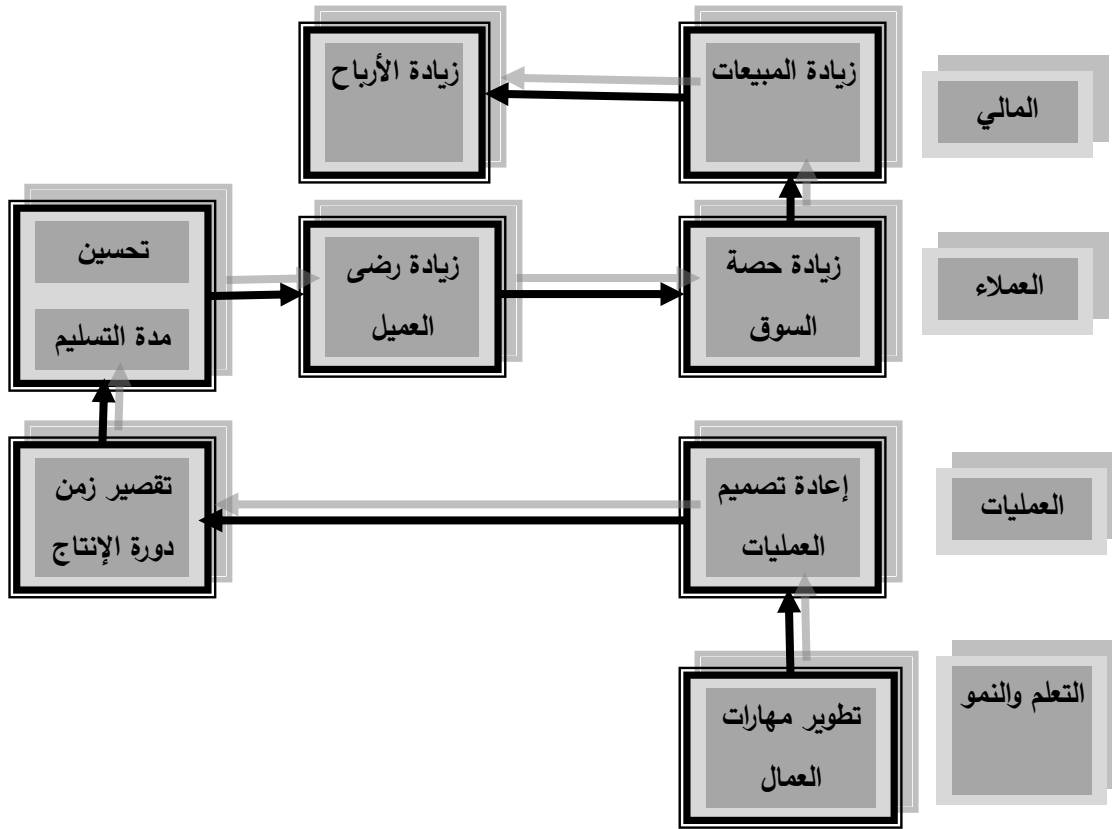
"إذا تم تطوير مهارات العمال لأداء مهام متعددة بالقيام بأنشطة مدعمة مثل الواجبات المتعلقة بالإعدادات، التصليحات الصغيرة، الصيانة الوقائية، فحص الجودة، وتشغيل مختلف الآلات داخل الخلية، فإنه يمكن إعادة تصميم عمليات التصنيع بالانتقال من نظام الإنتاج بالدفع إلى نظام الإنتاج في الوقت المحدد. و إذا أعيد تصميم عمليات التصنيع فإن زمن الدورة سيتقلص، وإذا تقلص زمن الدورة فإن مدة التسليم ستصبح أقل، وإذا أصبحت مدة التسليم أقل فإن رضى العميل سيرتفع، وإذا ارتفع رضى العميل فإن حصة السوق سترتفع، وإذا ارتفعت حصة السوق فإن عوائد المبيعات سترتفع، وإذا ارتفعت عوائد المبيعات فإن الأرباح سترتفع."

<sup>80</sup> مرجع مذكور في (Drury, 2012, p. 592)



ومخطط الإستراتيجية الظاهر في الشكل رقم 21 يوضح إستراتيجية إعادة تصميم العمليات كما تم وصفها في المثال السابق ويؤكد أن سلسلة علاقات "السبب - الأثر" تشمل كل الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازنة. كما نلاحظ أن قياس الأداء يمكن أن يخدم كلا من المقاييس المتخلفة والمقاييس المتقدمة. فعلى سبيل المثال، يمثل زمن الدورة مقياساً للمخرجات (مقياس متخلف) ناتج عن تحسين مهارات العمال وإعادة تصميم العمليات. كما أن تحسين زمن الدورة يخدم كذلك كمؤشر متقدم من حيث تأثيره على مقاييس مدة التسليم (Drury, 2012, p.p 592- 593).

الشكل رقم 21: مخطط لاستراتيجية إعادة تصميم العمليات



المصدر: (Drury, 2012, p. 593)

فيما يلي تلخيص لأهم مزايا بطاقة الأداء المتوازنة: (Drury, 2012, p.p 593- 594)

- تجمع العديد من المنظمات بعض مقاييس الأداء المرتبطة بكل واحد من المحاور الأربعة التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازنة، إلا أنها عادة ما تعرضها في تقارير منفصلة وكبيرة مما يجعلها غير مفيدة بسبب كونها مثقلة بالمعلومات. بينما تجمع بطاقة الأداء المتوازنة في تقرير واحد بين أربع محاور لأداء المنظمة ترتبط بالعديد من العناصر الخفية لأجندة تنافسية المنظمة مثل توجه المنظمة نحو العملاء، تقصير زمن الاستجابة، تحسين الجودة، التركيز على العمل الجماعي، تخفيض زمن إطلاق المنتجات الجديدة، والإدارة على المدى الطويل؛

- توفر بطاقة الأداء المتوازنة إطاراً مفهوماً لترجمة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة متناسقة من مقاييس الأداء من خلال تطوير الأهداف الرئيسية للمنظورات الأربعة وترجمة هذه الأهداف لمقاييس أداء محددة؛

- تساعد بطاقة الأداء المتوازنة المسيرين على الأخذ بعين الاعتبار بكل المقاييس التشغيلية المهمة مع بعضها وتمكن المسيرين من رؤية ما إن كانت التحسينات في مجال معين ستكون على حساب مجال آخر؛  
- تعمل الطريقة على تحسين التواصل داخل المنظمة وترويج الصياغة والتنفيذ الفعال (النشط) لاستراتيجية المنظمة بجعل هذه الأخيرة واضحة من خلال ربط مقاييس الأداء باستراتيجية وحدة الأعمال.

وكما أن لبطاقة الأداء المتوازنة مزايا فقد كانت في المقابل عرضة للانتقادات، تدور معظمها حول فرضية علاقة السبب- الأثر لأسباب غموضها وافتقارها للدعم النظري أو التجريبي. فقد فشلت الدراسات التجريبية التي أجريت في توفير دليل عن الروابط الأساسية (المستترة) بين البيانات غير المالية والأداء المالي المستقبلي.<sup>81</sup> كما ارتبطت انتقادات أخرى بإهمال جوانب مهمة أبرزها التأثير البيئي على المجتمع والمستخدمين. وتجدر الإشارة إلى أن Kaplan و Norton قد عرضا الجوانب الأربعة كإطار مقترح فقط وليس قيماً، ولا يوجد ما يمنع المنظمات من إضافة جوانب أخرى لتلبية متطلباتها الخاصة إلا أنه يجب أن تتجنب إغراء خلق العديد من الجوانب ومقاييس الأداء باعتبار أن أحد أهم مزايا بطاقة الأداء المتوازنة يتمثل في إيجازها ووضوحها (Drury, 2012, p. 594).

<sup>81</sup> American Accounting Association Financial Accounting Standards Committee (2002) متكور في (Drury, 2012, p.

### 4- تقنيات وأساليب أخرى

بعدما قمنا بعرض التكلفة المستهدفة، ABC/ ABM وبطاقة الأداء المتوازنة بشكل مفصل. سنحاول في هذه الفقرة التطرق وبشكل مختصر إلى كل من تكلفة دورة حياة المنتج، إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد كتقنيات وأساليب أخرى للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

#### 4-1- تكلفة دورة حياة المنتج أو التكلفة الإجمالية<sup>82</sup>

يعود أصل تكلفة دورة الحياة إلى القطاع العسكري في بداية سنوات الستينات حيث استعملتها وزارة الدفاع الأمريكي في تلك الفترة لتقييم تكلفة مختلف المشاريع. وهناك اتفاق بين الكتاب على تعريف التكلفة الإجمالية والتعريف الأكثر شيوعاً هو ذلك الذي قدمه White و Ostwald (1976)<sup>83</sup> والذي مفاده أن: "تكلفة دورة حياة عنصر ما هي مجموع كل المصاريف المتعهد بها منذ تصور الفكرة وحتى نهاية حياة ذلك العنصر".

أما في فرنسا فقد عرّف المعيار NF X50-150 التكلفة الإجمالية على أنها: "مجموع النفقات خلال حياة المنتج لاستعمال محدد".

ويمكن النظر إلى دورة الحياة من وجهات مختلفة حيث ميّز Susman (1989) وكذلك Young و Shields (1991)<sup>84</sup> بين دورة الحياة من وجهة النظر التسويقية ودورة الحياة من وجهة النظر الإنتاجية. إذ أن الأولى تمثل حياة المنتج في السوق وبذلك فإن مراحلها هي: الانطلاق (أو الدخول إلى السوق)، النمو، النضج والتدهور. أما الثانية فتعبّر عن المراحل التالية للمنتج: تصور الفكرة (Conception)، التصميم (Design)، تطوير المنتج أو العملية (Développement produit/ process)، الإنتاج (Production) والدعم اللوجستيكي (Support logistique).

كما أن دورة حياة المنتج يمكن أن تحلل من وجهة نظر المنتج أو المستهلك. فبالنسبة للمستهلك فإن مراحل دورة حياة المنتج هي: الشراء، الاستعمال، الصيانة والتخلص من المنتج (mise en rebut).

(Rouanet- Vetro, sans date de publication, p.p. 03- 04)

<sup>82</sup> Life Cycle Costing or Overall Costing

<sup>83</sup> مرجع مذكور في (Rouanet- Vetro, sans date de publication, p. 03)

<sup>84</sup> مراجع مذكورة في (Rouanet- Vetro, sans date de publication, p. 04)

وهذا ما يؤكد التعريف التالي: " تبدأ دورة الحياة مع تولّد الحاجة للمنتج أو الخدمة وتنتهي عند تهديمه أو انتقاله إلى مستعمل آخر أو إبعاده بطريقة أخرى عن استعماله الأصلي." (Kulmala and al., no publication date, p.03)

أما المنتج فيركز على الفترة الزمنية التي يكون فيها مسؤولاً عن المنتج.

واستناداً لما سبق فإن تكلفة دورة الحياة يمكن أن تؤخذ من وجهتين مختلفتين: (Kulmala and al., no publication date, p.03)

أ) المنتجون ينبغي أن يهتموا بتكلفة عرض المنتج في السوق على كامل مراحل دورة حياته؛

ب) ينبغي أن يهتم المستعملون بتكلفة حيازة المنتج على طول فترة الاستعمال.

كما أن هذا الاختلاف في وجهات النظر دفع Shields و Young (1991)<sup>85</sup> إلى التمييز بين تكلفة دورة الحياة من وجهة نظر المنتج وتكلفة كامل حياة المنتج (The whole life cost) التي تأخذ بعين الاعتبار في نفس الوقت تكلفة دورة الحياة بالنسبة للمنتج، المستهلك والمجتمع لكونه يدعم بعض التكاليف مثل: le coût d'externalités de production أو تكاليف الاسترجاع (coût de recyclage). واستناداً لهذا اقترح Wubbenhorst (1986)<sup>86</sup> دراسة دورة حياة المنتج على المراحل التالية: التمهيدي (l'initialisation)، تصور الفكرة، التصميم، الإنتاج، التسويق، الاستعمال والصيانة وأخيراً انتهاء الخدمة مع الارتجاع المحتمل (Rouanet- Vetro, sans date de publication, p. 04).

تركز إجراءات المراقبة لمحاسبة التسيير التقليدية بالدرجة الأولى على مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج بينما تعالج تكاليف ما قبل التصنيع كالبحث والتطوير، التصميم وتكاليف ما بعد التصنيع التنازل وتصريف الإنتاج (post- manufacturing abandonment and disposal costs) على أنها تكاليف للدورة، لذلك لا يتم إدماجها في حسابات تكلفة المنتج وليست موضوعاً لإجراءات المراقبة في محاسبة التسيير التقليدية. أما في مدخل تكلفة دورة حياة المنتج يتم تقدير وجمع كل التكاليف التي يتم تحملها خلال كامل دورة حياة المنتج من أجل معرفة ما إن كانت الأرباح المكتسبة خلال مرحلة التصنيع ستغطي التكاليف المتحملة خلال المراحل القبلية والبعديّة للتصنيع. كما يوفر تحديد التكاليف المتحملة خلال مختلف مراحل دورة حياة المنتج تبصراً لفهم وإدارة التكاليف الإجمالية التي تم تحملها طوال دورة حياته. وتساعد تكلفة دورة

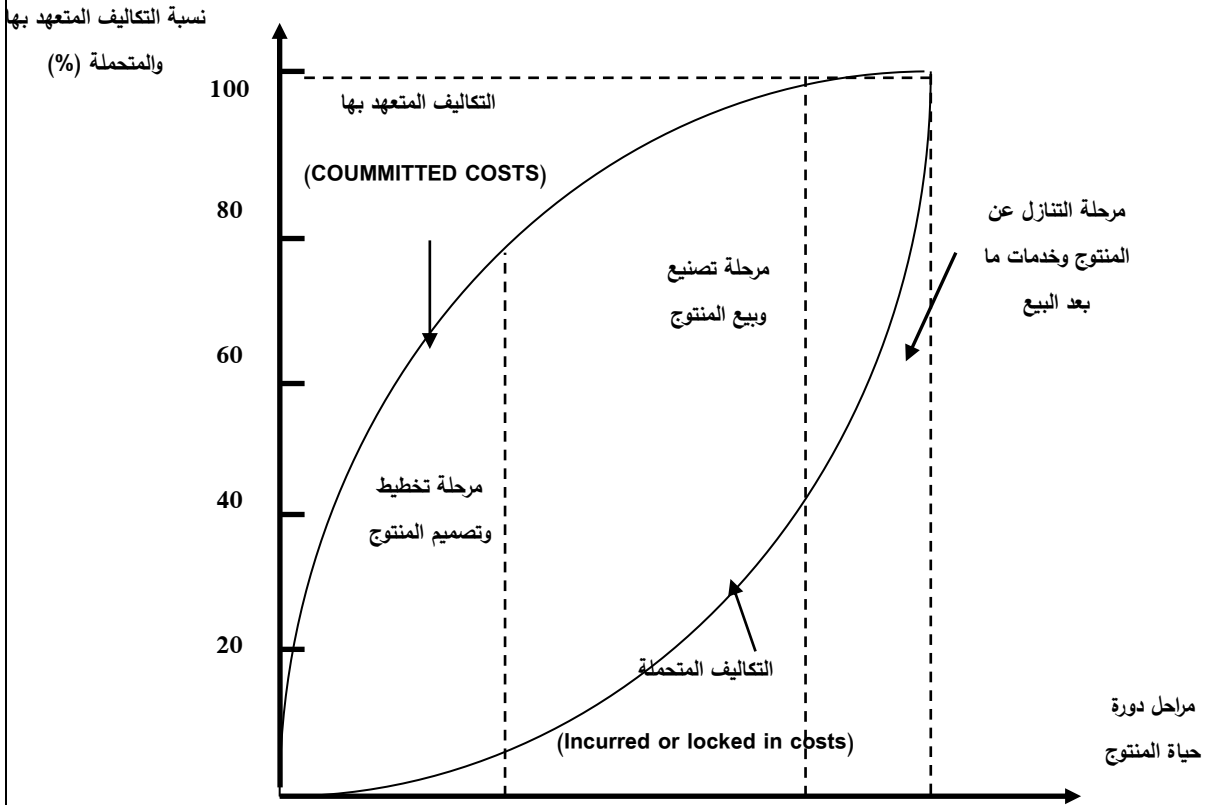
<sup>85</sup> نفس المرجع السابق المذكور في (Rouanet- Vetro, sans date de publication, p. 04)

<sup>86</sup> مرجع مذكور في (Rouanet- Vetro, sans date de publication, p. 04)

## الفصل الرابع: بعض تقنياته وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

حياة المنتج الإدارة بشكل خاص في فهم التكاليف الناتجة عن تطوير وصنع المنتج والتعرف على المجالات التي من المحتمل أن تكون فيها مجهودات تخفيض التكلفة أكثر فعالية.

الشكل رقم 22: التكاليف المتعهد بها والتكاليف المحتملة خلال مراحل دورة حياة المنتج



المصدر: (Drury, 2001, p.457)

ويوضح الشكل 22 المبين أعلاه المنحنى النموذجي للتكاليف المتعهد بها (committed or locked-in costs) والتكاليف المحتملة (costs incurred) خلال مراحل دورة حياة المنتج. ويُقصد بالتكاليف المتعهد بها تلك التكاليف التي لم يتم تحملها بعد ولكن ذلك سيتم في المستقبل بناءً على القرارات التي قد تم اتخاذها. ومن الصعب تغيير التكاليف بعد التعهد بها فعلى سبيل المثال، يحدد تصميم المنتج مدخلاته من المواد والعمل وطريقة الإنتاج أي أنه في مرحلة التخطيط والتصميم يتم التعهد بالتكاليف وتتحدد بشكل كبير التكاليف المستقبلية التي سيتم تحملها أثناء مرحلة التصنيع، حيث نلاحظ في الشكل 22 بأنه يتم التعهد بـ 80% تقريبا من تكاليف المنتج خلال مرحلة التخطيط والتصميم. وعلى العكس فإنه يتم تحمل معظم التكاليف التي تم التعهد بها في مرحلة التخطيط والتصميم ومن الصعب تغييرها أثناء مرحلة التصنيع.

وبناء عليه فإن إدارة التكلفة يمكن ممارستها بفعالية أكبر أثناء مرحلة التخطيط والتصميم، لا في مرحلة التصنيع حيث يكون قد تم تحديد تصميم المنتج والعمليات وتم التعهد بالتكاليف. وقد أدى فهم تكاليف دورة الحياة وكيفية التعهد بها وتحملها في المراحل المختلفة من كامل دورة حياة المنتج إلى بروز التكلفة المستهدفة وهي تقنية تركز على إدارة التكاليف خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج (Drury, 2001, p.456).

### 2-4- إدارة الجودة الشاملة<sup>87</sup>

أصبحت المؤسسات في ظل المنافسة العالمية المشتدة ملزمة بالتركيز على العميل وإعطاء الأولوية لتلبية احتياجاته ورغباته، حيث أصبح لهذا الأخير مجالا واسعا للاختيار بين منتجات متنوعة في سوق العرض العالمي، بينما لم يعد باستطاعة المنتج رفع سعر بيع منتجاته لتحقيق نسبة ربح مضمونة، لأن سعر البيع لا بد أن يتوافق مع الأسعار التي يفرضها العرض والطلب أي الأسعار التي تفرضها السوق وبذلك أصبح المنتج مجبرا على ضغط تكاليفه من أجل تعظيم هامش ربحه شريطة أن يكون ذلك مصحوبا بتحسين في الجودة (Seddiki, 2004, p. 197). لأن العملاء يطالبون بالتحسين الدائم لمستويات الخدمة من حيث الجودة، الائتمان، التوزيع والتسليم وتنوع وتجدد المنتجات. أي أن الجودة أصبحت تمثل أحد أهم المتغيرات التنافسية للمؤسسة وقد خلق هذا الحاجة لأن يصبح محاسبي التسيير مطالبون أكثر بتوفير معلومات عن جودة المنتجات والخدمات والأنشطة التي تؤدي إلى إنتاجها وذلك من خلال توفير تقارير وقياسات مختلفة مالية وغير مالية تشجع وتقيم الجهود الإدارية لتحسين الجودة. فالمسيرون في حاجة لمعرفة تكاليف الجودة وتغيراتها مع الوقت لذلك يجب أن توفر أنظمة محاسبة التسيير تقارير تكلفة الجودة (Cost of Quality Report) التي تعطي التكلفة الكلية لإنتاج منتجات أو خدمات لا تتوافق مع الجودة المطلوبة (Drury, 2001, p.466).

واستجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسات على بقائها وتدعم تنافسيتها اتجهت نحو مدخل حديث لضمان الجودة وتخفيض التكاليف هو إدارة الجودة الشاملة (TQM). وقد أشار رائد ثورة إدارة الجودة Edwards Deming إلى أن فلسفة TQM تقوم على ما يلي: (Yang and al., 2005, p. 1392)

<sup>87</sup> Total Quality Management (TQM)

- التركيز الشديد على العميل، معرفة احتياجات مستعملي المنتج أو الخدمة وتلبيتها وكذلك معرفة ترقبات المستعملين؛
- الالتزام بالجودة والتحسين المستمر بتبني أساليب منهجية وعلمية للعمليات.

### 1-2-4 - مفهوم TQM

يمكن تعريف الجودة الشاملة على أنها التوافق الدائم للمنتجات والخدمات مع متطلبات العملاء وتطور هذه المتطلبات وذلك بالتحكم في كل أنشطة المؤسسة. ومن هذا المنظور لا بد أن يُوسّع مفهوم الجودة من عدّة اتجاهات: (Boyer et al., 2005, p.121)

- لا تتعلق الجودة بالمنتج فقط وإنما بكل أنشطة المؤسسة؛
- المنتج ليس موجّها للعميل فقط، بل لمستعملي المنتج؛
- يتّسع مفهوم العميل ليشمل علاقات العمل داخل المؤسسة حيث يتضمن كذلك مفهوم العميل الداخلي؛
- المراقبة ليست مسؤولية المختصين فقط، بل هي مسؤولية كل المشاركين في العملية الإنتاجية إذ أن كلا من هؤلاء مطالب بممارسة المراقبة الذاتية على إنتاجه ومهامه.

إدارة الجودة الشاملة ليست مجرد ضمان جودة المنتج أو الخدمة، بل هي طريقة لإدارة الأفراد والعمليات لضمان الإشباع التام للعميل في أي مستوى سواء كان داخليا أو خارجيا (Department of trade and industry, no publication date, p. 01)<sup>88</sup> الذي أعطته منظمة المعايير الدولية (ISO):

"إدارة الجودة الشاملة هي مدخل إداري للمنظمة يركز على الجودة، يقوم على مساهمة كل أعضاء المنظمة ويهدف للنجاح على المدى الطويل من خلال تلبية احتياجات العملاء واستفادة كل أعضاء المنظمة والمجتمع." (wikipedia, 2007)<sup>89</sup>

يدل مصطلح TQM على أن الجودة يمكن إدارتها ولا بد من إدارتها وكل كلمة في هذا المصطلح لها مدلولها:

<sup>88</sup> [www.dti.gov.uk/quality/tqm](http://www.dti.gov.uk/quality/tqm)

<sup>89</sup> [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) , 14 octobre 2007

- **فالإدارة (M : Management)**: تعني نظام الإدارة بمراحله: التخطيط، التنظيم، التوجيه، المراقبة... (wikipedia, 2007)؛

- **الجودة (Q : Quality)**: بمعناها المعروف "إبهاج العميل بتلبية كل احتياجاته وترقبته" ويمكن أن يتضمن هذا الأداء، المظهر، الائتمان، التسليم، التوافر، الصيانة، فعالية التكلفة والسعر؛

- **الشاملة (T : Total)**: تدل على المنظمة ككل حيث أن الجودة ينبغي أن تشمل كل الوظائف، الأفراد، الأقسام وكل الأنشطة وأن تكون لغة مشتركة للتحسين إذ تُعتبر مساهمة كل واحد في كل مستوى ضرورية لتحقيق الجودة الشاملة للمنظمة (Department of trade and industry, no publication date, p. 01).  
وسميت بالجودة الشاملة لأنها تشمل ثلاث جودات هي: **جودة العائد** المتعلقة بإرضاء المساهمين، **جودة المنتج أو الخدمة** من أجل تلبية احتياجات معينة للعميل أو المستهلك النهائي و**جودة الحياة** - داخل العمل وخارجه- ويتعلق هذا بتلبية احتياجات الأفراد المتواجدين داخل المنظمة. ويتم بلوغ ذلك بتعاون كل المتعاملين الخارجيين مع المؤسسة إضافة إلى المطالب الوطنية مثل مسؤولية المؤسسة الاجتماعية، التكنولوجية، الاقتصادية، السياسية والبيئية اتجاه الأفراد المتواجدين بداخلها والمتعاملين الخارجيين. ونلاحظ أننا نستعمل مصطلح العميل أو المستهلك النهائي في إدارة الجودة الشاملة ويرجع السبب في ذلك إلى مدخل إدارة سلسلة الإمداد حيث لا نكون مطالبون بإرضاء عملائنا فقط وإنما بإرضاء عملاء عملائنا كذلك على طول السلسلة إلى أن نصل إلى المستهلك النهائي للمنتج أو الخدمة (wikipedia, 2007).

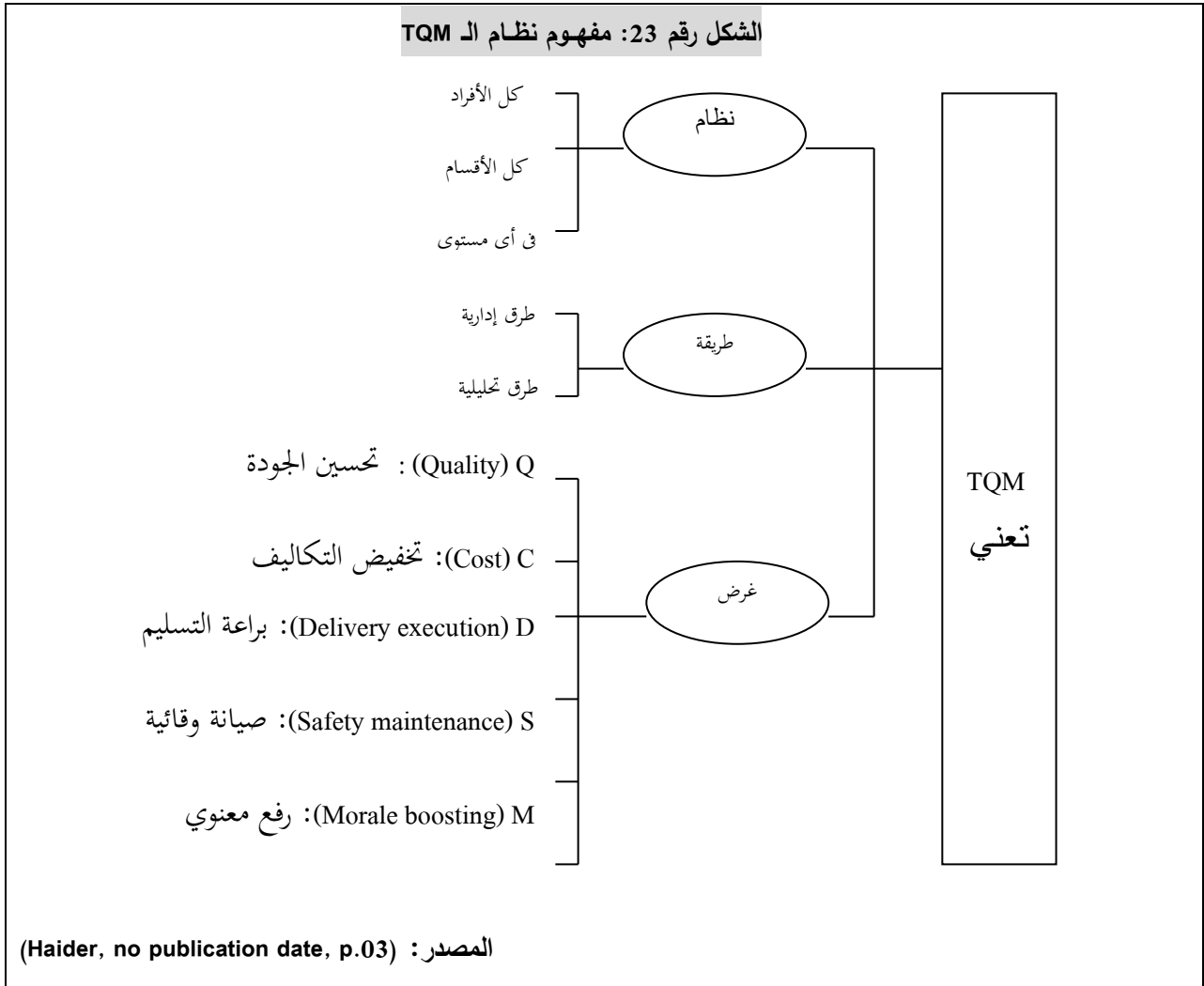
### 2-2-4- بعض المبادئ الأساسية لـ TQM

فيما يلي بعض المبادئ الأساسية لـ TQM: (Hammett, no publication date, p.04)

- العميل يحدد الجودة؛
- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة للجودة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات؛
- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة؛
- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر؛
- الوقاية هي المفتاح الجوهري لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائماً؛
- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.



ويمكننا تلخيص نظام TQM بالشكل التالي:



#### 4-3- الإنتاج في الوقت المحدد<sup>90</sup>

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد أحد أهم الإنجازات التي حققت مزايا تنافسية عديدة للصناعة اليابانية، حيث برزت الأفكار الأساسية لهذا النظام في السبعينات داخل ورشات مؤسسة Toyota لصناعة السيارات وذلك من طرف Taiichi مدير الإنتاج ونائب رئيس Toyota و Shingo الذي قام بالكثير من أجل نشر هذا النظام في سنوات الثمانينات. طريقة JIT هي في نفس الوقت مجموعة من التقنيات الكمية للتسيير وفلسفة تعبر عن الإنتاج بتدفق مستمر أو نظام الإنتاج بالسحب (Pull manufacturing system). (Blondel, 1999, p. 260)

<sup>90</sup> Just-In- Time (JIT)

## الفصل الرابع: بعض تقنياته وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

ونظرا للنجاح الذي حققته المؤسسات اليابانية على مستوى الأسواق العالمية والذي يُعتبر تطبيق نظام JIT أحد أهم العوامل المسببة له، اتجهت العديد من المؤسسات الغربية لتبني هذا النظام من أجل تخفيض أو إلغاء تكاليف الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة.

يتطلب مدخل JIT الالتزام المستمر بالسعي إلى التفوق في كل مراحل العملية الإنتاجية حيث يهدف إلى إنتاج الجزء المطلوب بالجودة المطلوبة، بالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد. وبعبارة أخرى، يسعى نظام JIT لتحقيق الأهداف التالية: (Drury, 2001, p. 470)

- إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة؛
- صفر عيب؛
- صفر مخزون؛
- سرعة ضبط الآلات؛
- صفر عطب؛
- التسليم في الوقت المحدد 100%.

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها عمليا إلا أنها تشكل هدفا ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخا للتحسين المستمر والتفوق.

### 1-3-4- المبادئ/ الخصائص الأساسية لنظام JIT

يسعى نظام JIT إلى القضاء على مصادر الضياع. ويُعرّف الضياع على أنه أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج أو الخدمة أي: "أي شيء زائد عن أقل حجم لازم لإضافة قيمة للمنتج من معدات، مواد، أجزاء، مكان ووقت" (Agility Centre, 2004, p.01).

ولتحقيق هذا الهدف يقوم نظام JIT على مجموعة من المبادئ التي تعكس خصائصه الأساسية وهي كالآتي: (Agility Centre, 2004, p.p. 01- 02 ;Drury, 2001, p.p. 471- 472)

- **تصميم المصنع على شكل خلايا إنتاجية (Cellular Layout):** حيث يتم خلق خلايا إنتاجية تضم كل منها آلات مختلفة ومتنوعة تعمل معا على إنتاج عائلة من الأجزاء أو المنتجات المتشابهة في صفاتها وخصائصها أي في الشكل، الوظيفة، التسلسل التكنولوجي. وبالتالي يتم إنشاء **خط إنتاجي** مستقل لكل عائلة

## الفصل الرابع: بعض تقنياته وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

من المنتوجات، يحتوي على كافة الآلات اللازمة لإنتاجها تكون منظمة حسب مراحل العملية الإنتاجية بشكل يضمن التدفق المستمر للأجزاء والمنتوجات دون صعوبة ولا تضيق للوقت ودون اللجوء إلى التخزين؛

- **مرونة الموارد:** يتطلب تطبيق نظام JIT عمالاً متعددي المهارات لهم القدرة على أداء أكثر من وظيفة وآلات لها القدرة على إنجاز وظائف مختلفة. حيث أن تصميم المصنع على شكل خلايا إنتاجية يفرض تدريب العامل على تشغيل كل الآلات التي تنتمي إلى الخط الإنتاجي كما أنه يتلقى تدريبات على بعض أعمال الصيانة، مثل التصليحات الصغيرة، تنظيف الآلة، تعديلها وتهيئتها حتى يتمكن من معالجة المشكل وبالتالي تقادي التعطلات؛

- **نظام الإنتاج بالسحب (Pull manufacturing system):** يؤكد على طريقة السوبر ماركت ويعتمد على طلبيات العملاء لسحب المنتوجات والأجزاء عبر النظام. فنظام السحب يعني أن الإنتاج لا يتم إلا عندما تكون الحاجة إليه في المرحلة المoolية للخط الإنتاجي، فالمناصب القبلية لا تنتج إلا بدلالة الحاجات المحددة من طرف المناصب البعدية؛

- **نظام البطاقات لمراقبة الإنتاج (Kanban):** حيث أن كلمة Kanban تعني البطاقة باليابانية. وفي نظام السحب تساوي البطاقة كمية معيارية من الإنتاج أو طاقة الحاوية ومن المعلومات التي تحتويها البطاقة نذكر مثلاً: عدد الأجزاء التي تحتويها الحاوية، مواصفاتها، نوع الحاوية، وزن الحمولة، الجهة المرسله والجهة المستقبلة؛

- **الإنتاج بكميات صغيرة:** ويتضمن هذا المبدأ إنتاج كميات صغيرة في الوقت المحدد مما يسمح بتحريك العمليات مع بعضها ويعطي إمكانية لتحديد المشاكل الحاصلة فيها؛

- **سرعة ضبط الآلات:** ويتطلب تطبيق نظام SMED (Single Minute Exchange of Dies) الذي يركز على مبادئ سرعة ضبط الآلات، حيث يميز هذا النظام بين الضبط الداخلي والضبط الخارجي. إذ أن الضبط الداخلي يتم فقط عندما تكون الآلة متوقفة أما الضبط الخارجي فيتم القيام به عندما تكون الآلة في حالة تشغيل. ويعمل النظام على تحويل الضبط الداخلي إلى ضبط خارجي.

2-3-4 - المكاسب المحققة من تطبيق JIT

على الرغم من أن تطبيق نظام JIT يتطلب التزاما وتقانيا طويلا المدى إلا أن له عدة مكاسب نذكر

منها: (Agility Centre, 2004, p.p. 02-03)

- تخفيض المخزون: من خلال استعمال نظام السحب يستعمل العمال الاحتياجات اللازمة فقط على

أساس طلبات العملاء، إضافة إلى تخفيض الأماكن المخصصة للتخزين نتيجة الاتفاقيات مع الموردين التي تقتضي تحمل الموردين لمسؤولية التخزين؛

- تحسين الجودة: حيث يسمح الإنتاج بكميات صغيرة بتحديد مشاكل الجودة التي لا يمكن كشفها عادة

في حالة الإنتاج بكميات كبيرة؛

- تخفيض التكاليف: من خلال تخفيض المخزون، تحسين الجودة، القضاء على مصادر الضياع والقيام

بالأعمال الصحيحة منذ المرة الأولى؛

- إنتاج وبيع المنتج في فترة أقصر (Shorter lead-time): بسحب متطلبات العميل الحالي عبر

النظام، تحسين الجودة والصيانة الوقائية للآلات، كما أن التركيز على تجميع المنتجات في خلايا إنتاجية يؤدي إلى تحقيق ترقبات العملاء المتعلقة بالتسليم؛

- علاقات جيدة مع الموردين: بإدماج الموردين في العمليات الإنتاجية بتوفير معلومات عن الإنتاجية

والتخطيط؛

- استغلال جيد للموارد: يمكن تحقيقه من خلال توفير أفراد متعددي المهارات.

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

- أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار في تحديد التكلفة المستهدفة: السوق (لتحديد السعر التنافسي) ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج) واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب). وبناء على التكلفة المستهدفة التي يحددها يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدره لامتناس الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة؛

- تطبق الإدارة بالأنشطة على قرارات التسيير التي تعتمد على المعلومات التي تقدمها طريقة الـ ABC من أجل إرضاء العملاء وتحسين الأرباح مقابل استهلاك أقل لموارد المنظمة. حيث توجه الـ ABM القرارات المتعلقة بالتسعير، تشكيلة المبيعات، تخفيض التكاليف، تحسين العمليات، إعادة تشكيل العمليات أو المنتجات وأنشطة التخطيط أو التوجيه. وتقوم الـ ABM على منطوق أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل؛

- بطاقة الأداء المتوازنة هي أداة تسمح للمسيرين بتقييم أداء المنظمة باعتبارها ككل، وترجم الإستراتيجية التي تتحدد في المستويات العليا للمنظمة إلى أهداف محددة وواضحة للمنفذين في المستويات الدنيا ومقاييس أداء مالية وغير مالية مترابطة تشكل إطارا متكاملًا يشمل الجوانب الأربعة التالية: المنظور المالي، منظور العملاء، العمليات الداخلية والتعلم والتجديد؛

- في مدخل تكلفة دورة حياة المنتج يتم تقدير وجمع كل التكاليف التي يتم تحملها خلال كامل دورة حياة المنتج، من أجل معرفة ما إن كانت الأرباح المكتسبة خلال مرحلة التصنيع ستغطي التكاليف المتحملة خلال المراحل القبلية والبعديّة للتصنيع. كما يوفر تحديد التكاليف المتحملة خلال مختلف مراحل دورة حياة المنتج تبصراً لفهم وإدارة التكاليف الإجمالية التي تم تحملها طوال دورة حياته. وتساعد تكلفة دورة حياة المنتج الإدارة بشكل خاص في فهم التكاليف الناتجة عن تطوير وصنع المنتج والتعرف على المجالات التي من المحتمل أن تكون فيها مجهودات تخفيض التكلفة أكثر فعالية؛

- إدارة الجودة الشاملة هي مدخل إداري للمنظمة يركز على الجودة، يقوم على مساهمة كل أعضاء المنظمة ويهدف للنجاح على المدى الطويل من خلال تلبية احتياجات العملاء واستفادة كل أعضاء المنظمة والمجتمع. فهي ليست مجرد ضمان لجودة المنتج أو الخدمة، بل هي طريقة لإدارة الأفراد والعمليات لضمان الإشباع التام للعميل في أي مستوى سواء كان داخليا أو خارجيا؛

- مدخل JIT هو في نفس الوقت مجموعة من التقنيات الكمية للتسيير وفلسفة تعبر عن الإنتاج بتدفق مستمر أو نظام الإنتاج بالسحب. يتطلب هذا المدخل الالتزام المستمر بالسعي إلى التفوق في كل مراحل العملية الإنتاجية وذلك بالعمل على إنتاج الجزء المطلوب بالجودة المطلوبة، بالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد. وبعبارة أخرى، يسعى نظام JIT لتحقيق الأهداف التالية: إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة، صفر عيب، صفر مخزون، سرعة ضبط الآلات، صفر عطب والتسليم في الوقت المحدد.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ أن كل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تشترك في خصائص معينة كسعيها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح على المدى الطويل، إرضاء العملاء، تشجيع العمل الجماعي والتواصل بين الوظائف داخل المنظمة، تحسين الإنتاجية، وإدماج سلسلة القيمة من المورد إلى المستهلك النهائي. وكل هذا يعمل على تحسين الوضعية التنافسية للمنظمة.

# الفصل الخامس:

دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب  
الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة  
من المؤسسات الصناعية الكبيرة الجزائرية

تمهيد

22- أهداف الدراسة

23- فرضيات الدراسة

24- منهجية الدراسة

25- أداة الدراسة

26- عينة الدراسة

27- صدق الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته

28- المعالجة الإحصائية

29- تحليل البيانات واختبار الفرضيات

خلاصة الفصل

## تمهيد

بعد عرض الجانب النظري للإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف أساليبها، سنحاول في هذا الجزء من بحثنا إسقاط ذلك عمليا على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم، لمحاولة الوقوف على مدى توفر مناخ مشجع لتطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في هذه المؤسسات. وذلك من خلال معرفة عوامل نجاح تطبيق هذه الأساليب بهذه المؤسسات والصعوبات والمعوقات التي يمكن أن تحول دون ذلك. علما أننا لن نتطرق لكل الأساليب التي وردت في الجانب النظري من البحث وإنما سنكتفي فقط ببعضها والتي اخترنا أن تكون: الـ ABC / ABM / سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، التكلفة المستهدفة (Kaizen / JIT / TC) وبطاقة الأداء المتوازنة (BSC).

### 1- أهداف الدراسة

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- معرفة أولا ما إن كان لمؤسسات عينة الدراسة توجه (تفكير) استراتيجي بشكل عام وما إن كانت تولي اهتماما للتخطيط الإستراتيجي بشكل خاص؛
- معرفة المكانة التي تحتلها أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسة، إضافة إلى وصفها وتحديد وظائفها وأهدافها وتقييم مدى كفايتها؛
- معرفة مدى توفر مناخ مناسب (أرضية صالحة) في هذه المؤسسات يسمح بتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بالتركيز على أهم المداخل منها؛
- ومعرفة أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف الأكثر ملاءمة لتطبيقها وتلك الأقل ملاءمة في ظل خصوصيات مؤسسات العينة؛
- تحديد أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذه المؤسسات لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.



## 2- فرضيات الدراسة

تتمثل فرضيات الدراسة الميدانية التي سنحاول اختبار صحتها والتي قمنا بصياغتها على ضوء أهداف الدراسة فيما يلي:

- الفرضية الأولى: عدم توفر مؤسسات العينة على إستراتيجية محددة وواضحة وعدم التزامها بإجراءات التخطيط الاستراتيجي؛
- الفرضية الثانية: أنظمة محاسبة التكاليف المعتمدة من طرف مؤسسات العينة مجرد أنظمة بسيطة؛
- الفرضية الثالثة: لا تتوفر مؤسسات العينة على مقومات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؛
- الفرضية الرابعة: تواجه أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في مؤسسات العينة

## 3- منهجية الدراسة

لأجل تحقيق أهداف الدراسة سنقوم باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث سيتم تجميع البيانات من أفراد عينة الدراسة بتوزيع استبيان عليها ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS<sup>91</sup> واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

## 4- أداة الدراسة

قمنا بتصميم استبيان مكون من 53 عنصر، لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة بحيث تغطي عناصر الاستبيان فرضيات وأهداف البحث. وقد ارتأينا إعداد نسختين للاستبيان واحدة باللغة العربية (أنظر الملحق

<sup>91</sup> Statistical Package for the Social Sciences

رقم 01) والأخرى باللغة الفرنسية (أنظر الملحق رقم 02)، وهذا للأخذ بعين الاعتبار لغة تكوين الأفراد المستجوبين، بحيث زدنا كل واحد منهم بالنسختين على أن يختار نسخة واحدة للإجابة عليها حتى نضمن درجة فهم أكبر ونرفع معدل الإجابة. لقد تم تقسيم الاستبيان إلى خمسة محاور بالشكل التالي:

#### 4-1- المحور الأول: يناقش ما إن كان لمؤسسات عينة الدراسة توجه (تفكير) استراتيجي بشكل عام

والاهتمام الذي توليه للتخطيط الاستراتيجي بشكل خاص. وهو بذلك يعكس الهدف الأول للدراسة ونسعى من خلاله لاختبار الفرضية الأولى. يتكون هذا المحور من 09 عناصر يمكن تصنيفها كما يلي:

- العناصر من 1 إلى 5 هي عناصر عامة عن الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي نحاول من خلالها معرفة ما إن كان للمؤسسة أهدافا على المدى الطويل وإن كانت تتوفر على إستراتيجية وتلتزم بإجراءات التخطيط الاستراتيجي؛
- العناصر 6 و 7 تتعلق بطبيعة التوجه الاستراتيجي للمؤسسة؛
- العنصر 8 يتعلق بدورة التخطيط الاستراتيجي؛
- العنصر 9 يتعلق بالنتائج والأهداف المنتظرة من التخطيط الاستراتيجي.

#### 4-2- المحور الثاني: يناقش مدى اهتمام المؤسسة المستجوبة بعنصر التكلفة وذلك من خلال معرفة

مدى تطور نظام محاسبة تكاليفها والمكانة التي يحتلها، إضافة إلى محاولة تحديد وظيفته وأهدافه. أي أن هذا المحور يعكس الهدف الثاني للدراسة ونسعى من خلاله لاختبار الفرضية الثانية. يتكون المحور الثاني من 14 عنصر يمكن تصنيفهم كما يلي:

- العناصر من 10 إلى 13 هي عناصر عامة عن نظام محاسبة التكاليف ومكانته في المؤسسة؛
- العناصر من 14 إلى 18 تتعلق بالمعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف ووظيفته وأهدافه؛
- العناصر من 19 إلى 23 تتعلق بوصف نظام محاسبة التكاليف.

3-4- المحور الثالث: يناقش إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مع الإشارة إلى أننا ركزنا على أهم الأساليب فقط وليس جميعها. وذلك من خلال معرفة ما إن كانت إمكانيات المؤسسات (المادية، البشرية، المالية، اللوجستية والمعلوماتية) تسمح بتطبيق مبادئ (فلسفة وأفكار) أهم أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. مع العلم أن الهدف ليس تقييم ممارسات فعلية بقدر ما هو محاولة معرفة طريقة تفكير أصحاب القرار بهذه المؤسسات. وعليه فإن هذا المحور يعكس الهدف الثالث والرابع للدراسة ونسعى من خلاله لاختبار الفرضية الثالثة. يتكون المحور من 20 عنصر يمكن تصنيفها كما يلي:

- العناصر من 24 إلى 28 تتعلق بإمكانية تطبيق الـ ABC /ABM /سلسلة القيمة؛

- العناصر من 29 إلى 36 بالإضافة إلى العنصر 47 تتعلق بإمكانية تطبيق مدخل TQM؛

- العناصر 28 و 30 مع العناصر من 33 إلى 40 تتعلق بإمكانية تطبيق JIT /Kaizen /TC؛

- العناصر من 41 إلى 43 مع العنصر 36 تتعلق بإمكانية تطبيق BSC.

4-4- المحور الرابع: يناقش أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في مؤسسات عينة الدراسة. وهو بذلك يعكس الهدف الخامس للدراسة ونسعى من خلاله لاختبار الفرضية الرابعة. يتكون المحور الرابع من 5 عناصر مرقمة من العنصر 44 إلى 48.

5-4- المحور الخامس: يخص البيانات الشخصية للمستجوبين ويتكون من 5 عناصر مرقمة من العنصر 49 إلى 53.

وقد صنفنا إجابات (آراء) المستجوبين وفق سلم ليكرت الرباعي (بأربع درجات) كما يلي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	4	3	2	1

كما تضمن الاستبيان بعض العناصر متعددة الخيارات.

وبالنسبة للعناصر التي لم تتم الإجابة عنها من طرف المستجوبين (والتي تعرف إحصائيا بالقيم الناقصة: **Valeurs manquantes**) فقد أعطيناها قيمة 999 في المعالجة الإحصائية وتمثل نسبة ضعيفة.

#### 5- عينة الدراسة

تضم عينة الدراسة المدراء الماليين أو المحاسبين أو مراقبي التسيير بالمؤسسات محل الدراسة والتي يبلغ عددها 17 مؤسسة كبيرة الحجم موزعة على مستوى شبه وطني (ولاية سطيف، برج بوعرييج، باتنة، بجاية، الجزائر العاصمة، عنابة، بسكرة). وقد اختيرت هذه المؤسسات بشكل انتقائي (échantillonnage de convenance). حيث تعمدنا أن تخص دراستنا المؤسسات الكبيرة حسب إمكانية الوصول إليها لأن اللجوء إلى الأدوات الاستراتيجية يخصصها بشكل أساسي. ووجه الاستبيان للمدير المالي أو المحاسب أو المسؤول عن مراقبة التسيير بالتحديد لأن استعمال أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف من مسؤولية المهنيين في المحاسبة والإدارة.

ونفسر صغر حجم العينة بالمبررات التالية:

اقتصرت الدراسة على المؤسسات الصناعية الكبيرة، وبذلك كان اختيار العينة يخضع لتوفر الشروط

التالية:

- أن تكون المؤسسة كبيرة (حيث يتجاوز عدد عمالها 250 عامل): وبذلك تستثنى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأنه لا يمكن الحديث عن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في إطارها؛
- أن تكون صناعية: وهذا يجعلنا نستثنى من المؤسسات الكبيرة تلك التي تنتمي لقطاع الخدمات، القطاع المالي، التجاري وتلك التي لها نشاط توزيع. وهذا يجعل مجتمع الدراسة أضيق؛
- أن تنشط المؤسسة في قطاع تنافسي: وهذا يعني استثناء المؤسسات الصناعية التي لا تواجه منافسة.

## الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الجزائرية

وكل هذه النقاط تبرز صغر حجم العينة وكونها تقتصر على 17 مؤسسة فقط. حيث أن عدد المؤسسات الكبيرة في الجزائر ككل محدود وهي موزعة على قطاعات مختلفة. وإذا حصرنا مجتمع الدراسة في المؤسسات الكبيرة الصناعية فقط. فهذا يعني أن مجتمع الدراسة يصبح أصغر.

تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة وتم استرداد 20 استبيان. وبعد التحقق تم استبعاد 3 منها نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستمارات الخاضعة للدراسة 17 استمارة. والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة:<sup>92</sup>

### 5-1- المعلومات الشخصية

تشمل معلومات عن الشخص المستجوب الذي وجه إليه الاستبيان وسنعرضها فيما يلي:

#### 5-1-1- المسمى الوظيفي

يبين الجدول رقم 14 أن 76,5 % من أفراد العينة يشغلون منصب مدير وظيفة المالية والمحاسبة و35,3 % منهم مراقب تسيير. وهذا يدل على أن المستجوبين أفراد مطلعون على أنشطة المنشأة وأنظمة محاسبة تكاليفها وهذا مؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة والموضوعية.

جدول رقم 14: توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
مدير المالية والمحاسبة	13	68,4	76,5
مراقب تسيير	6	31,6	35,3
أخرى	0	0	0
المجموع	19	100	111,8

يفسر الحصول على المجموع هنا مساوي لـ 19 وليس 17 (الذي يمثل حجم العينة) بوجود بعض أفراد العينة الذين يشغلون وظيفة المحاسبة ومراقبة التسيير في نفس الوقت.

<sup>92</sup> كل الجداول الظاهرة في هذا الفصل من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية الموجودة في الملحق رقم 03. حيث يتضمن الملحق عناوين توجه القارئ في كل مرة للجدول المعني.

### 5-1-2- المؤهل العلمي والمقاييس البيداغوجية التي تضمنها التكوين

يبين الجدول رقم 15 أن 87,5 % من أفراد العينة يحملون مؤهل جامعي كما أن من بين أفراد هذه الفئة من دعم تكوينه الجامعي بتكوين متخصص وتكوين آخر (برمجة). وهذا مؤشر جيد على قدرة المستجوبين على الإجابة على عناصر الاستبيان بصورة صحيحة ومؤشر على قدرتهم على التعامل مع أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

جدول رقم 15: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
تكوين جامعي	14	66,7	87,5
تكوين متخصص	6	28,6	37,5
تكوين آخر (برمجة)	1	4,8	6,3
المجموع	21	100	131,1

يفسر الحصول على المجموع هنا مساوي لـ 21 وليس 17 (الذي يمثل حجم العينة) بوجود بعض أفراد العينة الذين لديهم أكثر من تكوين واحد.

كما يبين الجدول رقم 16 أن 82,4 % من المستجوبين لديهم معرفة بالمحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير، 64,7 % من المستجوبين لديهم معرفة بتسيير الميزانية، و64,7 % منهم لديهم معرفة بمراقبة التسيير. وهذا مؤشر على توفر مستوى فهم وخلفية معرفية بأساليب محاسبة التسيير لدى أغلبية المستجوبين.

جدول رقم 16: توزيع عينة الدراسة حسب المقاييس البيداغوجية التي تضمنها التكوين

المقاييس البيداغوجية	التكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
محاسبة تحليلية ومحاسبة التسيير	14	35,9	82,4
تسيير الميزانية	11	28,2	64,7
مراقبة التسيير	11	28,2	64,7
أخرى	3	7,7	17,6
المجموع	39	100	229,4

يفسر الحصول على المجموع هنا مساوي لـ 39 وليس 17 (الذي يمثل حجم العينة) بوجود بعض أفراد العينة الذين تضمن تكوينهم أكثر من مقياس من المقاييس المذكورة.

#### 5-1-3- عدد سنوات الخبرة

يبين الجدول رقم 17 أن المستجوبين لديهم خبرة واسعة في مجال عملهم وإجاباتهم على العناصر مبنية على أساس خبرتهم وممارستهم العملية. حيث أن أغلبية أفراد العينة (58,8 %) تجاوزت مدة مزاولتهم لوظيفتهم 10 سنوات. و 35,3 % منهم تراوحت المدة التي قضوها في منصبهم بين 6 و 10 سنوات، بينما لا يمثل عدد المستجوبين الذين لا تتجاوز مدة خبرتهم 5 سنوات إلا نسبة ضئيلة (5,9 %).

جدول رقم 17: توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية (%)
من 1 إلى 5 سنوات	1	5,9
من 6 إلى 10 سنوات	6	35,3
أكثر من 10 سنوات	10	58,8
المجموع	17	100

#### 5-1-4- مدى الإطلاع على أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

جدول رقم 18: توزيع عينة الدراسة حسب مدى إطلاعهم على أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

مدى الإطلاع على أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف	التكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
إطلاع جيد	4	23,5	25
فكرة عامة	9	52,9	56,3
لا توجد أي فكرة	3	17,6	18,8
المجموع	16	94,1	100
بدون إجابة	1	5,9	
المجموع	17	100	

يبين الجدول رقم 18 أن 25 % من المستجوبين على إطلاع جيد بأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، 56,3 % منهم لديهم فكرة عامة فقط عن هذه الأساليب و 18,8 % منهم ليست لديهم أية فكرة عنها. وهذا مؤشر آخر يدعم توفر مستوى فهم وخلفية معرفية لدى المستجوبين بأساليب محاسبة التسيير.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الكبيرة الجزائرية

5-2- معلومات عن المؤسسة

سنكتفي هنا بذكر قائمة بأسماء المؤسسات التي وجه إليها الاستبيان، النشاط الذي تقوم به، مقرها، تاريخ تسليم واستلام الاستبيان (كما هو موضح في الجدول رقم 19).

جدول رقم 19: قائمة المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	طبيعة نشاطها	مقرها	تاريخ تسليم الاستمارة	تاريخ استلام الاستمارة
01	ملبنة التل (L'ORLAIT)	إنتاج الحليب ومشتقاته	سطيف- مزلق	2016/04/24	2016/04/25
02	Brandt	الأجهزة الإلكترونية المنزلية	سطيف	2016/04/24	2016/04/25
03	الرياض	الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها	سطيف	2016/04/25	2016/04/27
04	K-Plast	صناعة البلاستيك	سطيف- مزلق	2016/04/26	2016/04/28
05	ENPEC	صناعة البطاريات	سطيف	2016/04/23	2016/05/02
06	BCR	صناعة الصنابير واللواكب والسكاكين	سطيف- عين الكبيرة	2016/04/24	2016/05/02
07	إفري (ifri)	المشروبات	بجاية	2016/04/29	2016/05/02
08	المجمع الصناعي للإسمنت الجزائر	صناعة الإسمنت	سطيف- عين الكبيرة	2016/04/24	2016/05/05
09	AMC	صناعة العدادات	سطيف- العلة	2016/04/29	2016/05/04
10	ENICAB	صناعة الكوابل	بسكرة	2016/04/24	2016/05/06
11	N'gaoues	المشروبات	باتنة	2016/05/03	2016/05/08
12	بن حمادي	الاستثمار في عدة قطاعات	برج بوعريج	2016/05/23	2016/05/02
13	MEDIFIL	صناعة خيط الخياطة	سطيف- حمام قرقر	2016/05/09	2016/05/11
14	مجمع سيفيتال (CEVITAL)	الاستثمار في عدة قطاعات	بجاية	2016/04/24	2016/05/12
15	CITAL	تصنيع وصيانة عربات الترامواي	عناية	2016/05/08	2016/05/16
16	BEL ALGERIE	صناعة الأجبان	الجزائر العاصمة	2016/05/10	2016/05/25
17	مجمع صيدال	الصناعة الصيدلانية	الجزائر العاصمة	2016/05/02	2016/05/25



لن نورد معلومات عن حجم رأسمال المؤسسات، عدد عمالها، رقم أعمالها، طبيعة ملكيتها، شكلها القانوني... لأننا نرى أنه لا داعي من إثقال الاستبيان بهذا النوع من العناصر باعتبار أن هذه المعلومات غير ضرورية ما دامت الدراسة اقتصرت على المؤسسات الكبيرة ذات الطابع الصناعي والتي تعتبر الأكثر اهتماما بحساب التكاليف.

#### 6- صدق الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته

##### 6-1- صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان (validité du questionnaire) توافق مضمون العناصر مع المفاهيم التي يتم قياسها. ولقد لجأنا في إطار البحث إلى المراجعة الأدبية المتخصصة لاستنباط مختلف محاور الاستبيان ومكونات كل محور. وذلك استنادا على الدراسات السابقة التي تمت الإشارة إليها في الجانب النظري من هذا البحث. أي وبتعبير آخر، لقد اعتمدنا في بنائنا لهذا الاستبيان على ما تم التوصل إليه في الجانب النظري.

##### 6-2- الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

سنستخدم معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان (fiabilité du questionnaire). حيث يتم حساب هذا المعامل للعناصر التي تشكل مجموعة متجانسة. والجدول رقم 20 يعرض النتائج ويبين أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم 20: معامل الثبات (اختبار ألفا كرونباخ)

الرقم	عنوان الفقرات	عدد العناصر	قيمة معامل ألفا كرونباخ
01	الاستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي	5	0.884
02	وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة	05	0.818
03	وصف نظام محاسبة التكاليف	05	0.857
04	إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأساليب ABM/ABC /سلسلة القيمة	05	0.678
05	إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأسلوب TQM	09	0.790
06	إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأساليب TC /Kaizen /JIT	10	0.820
07	إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأسلوب BSC	04	0.656
08	الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف	05	0.784

من خلال الجدول 20 نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا لكل الفقرات أكبر من 0.6 وهذا يعني أن هناك تناسق داخلي مقبول للمفاهيم المدروسة والاستبيان مقبول ويمكن اعتماد نتائجه والاطمئنان لمصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

#### 7- المعالجات الإحصائية

لقد تم تفرغ وتحليل بيانات الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي SPSS وتم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية؛
- معامل ألفا كرونباخ للتحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛
- اختبار Kolmogorov-Smirnov لمعرفة ما إن كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛
- اختبار wilcoxon لعينة واحدة (One sample test).

#### 8- تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد التحقق من مصداقية الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته سنقوم بتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وسنبداً باختبار ما إن كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي باستخدام One Sample Kolmogorov-Smirnov Test

#### 8-1- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

سنقوم باختبار Kolmogorov-Smirnov لاختبار فرضية العدم  $H_0$  التي مفادها أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  (حيث أن  $0.05$  هي مستوى المعنوية أو الدلالة ويرمز له بالرمز  $\alpha$  ويمثل درجة الاحتمال الذي نرفض به فرضية العدم  $H_0$  عندما تكون صحيحة أو هو احتمال الوقوع في الخطأ من النوع الأول. وفي معظم العلوم الاجتماعية نختار  $\alpha$  مساوية لـ 1% أو 5% على الأكثر). يتم قبول  $H_0$  إذا كان مستوى الدلالة أكبر من  $\alpha = 0.05$  وبذلك إمكانية اختبار الفرضيات بالاعتماد على الاختبارات المعلمية والتي تشترط التوزيع الطبيعي للبيانات. والجدول رقم 21 يلخص نتائج الاختبار التي يعرضها الملحق رقم 03 بشكل مفصل. حيث أن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل العناصر أقل من 0.05 وهذا يدل على رفض  $H_0$  وأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الخبيرة الجزائرية

الجدول رقم 21: اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

0.002	0.273	16	27	المحور الأول			
0.000	0.315	17	28	مستوى الدلالة (sig)	معلمة اختبار K-S	حجم العينة (N)	رقم العنصر
0.000	0.308	17	29	0.002	0.272	17	01
0.003	0.260	17	30	0.002	0.283	15	02
0.003	0.265	17	31	0.000	0.343	16	03
0.002	0.273	16	32	0.023	0.237	15	04
0.002	0.273	17	33	0.003	0.276	15	05
0.000	0.295	17	34	المحور الثاني			
0.000	0.339	17	35	0.002	0.275	16	13
0.012	0.244	16	36	0.000	0.375	16	14
0.037	0.220	16	37	0.000	0.368	17	15
0.000	0.372	17	38	0.001	0.285	17	16
0.001	0.297	15	39	0.000	0.292	17	17
0.008	0.244	17	40	0.000	0.349	17	18
0.000	0.339	17	41	0.000	0.349	17	19
0.000	0.300	17	42	0.004	0.247	17	20
0.021	0.226	17	43	0.000	0.300	16	21
المحور الرابع				0.000	0.300	17	22
0.004	0.278	14	44	0.000	0.342	17	23
0.031	0.238	14	45	المحور الثالث			
0.019	0.249	14	46	0.014	0.234	17	24
0.034	0.236	14	47	0.000	0.342	17	25
0.013	0.256	14	48	0.001	0.280	17	26

## 8-2- تحليل محاور الدراسة

بعدما ثبت أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وأنه لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لعينة واحدة مثل اختبار Student، سنلجأ إذا في تحليل محاور الاستبيان لاختبار غير معلمي هو اختبار wilcoxon لعينة واحدة (One sample test) والذي يحل محل اختبار Student في هذه الحالة ويستخدم أساسا في حالة المتغيرات السلمية ويقوم على الرتب. كما يعتمد في تحليله على الوسيط بدلا من المتوسط الحسابي. ويمكن تلخيص خطوات هذا الاختبار فيمايلي:

- حساب الفروقات بين قيم الإجابات (التي تأخذ في حالتنا هذه واحدة من بين القيم التالية: 1، 2، 3 أو 4) والوسيط النظري  $m_0$  (الذي حددت قيمته هنا بـ 2,5)؛
- ترتيب القيم المطلقة للفروقات المحسوبة في الخطوة السابقة تصاعديا، وفي حالة تساوي قيمتين أو أكثر فإنه يعطى لكل منها كرتبة قيمة المتوسط الحسابي لمجموع الرتب الذي كان من المفروض أن تأخذها هذه القيم لو لم تكن متساوية؛
- إعطاء لكل رتبة إشارة الفرق الذي نتجت عنه (موجبة أو سالبة)؛
- حساب مجموع الرتب الموجبة ومجموع الرتب السالبة؛
- صياغة فرضية العدم  $H_0$  التي مفادها أن مجموع الفروق الموجبة مساوي لمجموع الفروق السالبة وأن الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة في المحور تتجه للحياة وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض. وتكون هذه الفرضية مقبولة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ؛
- اختيار الفرضية البديلة  $H_1$  والتي قد تكون بإحدى الصيغتين التاليتين:  
**الصيغة الأولى:** إذا كان مجموع الرتب الموجبة أكبر من مجموع الرتب السالبة فإن  $H_1$  مفادها أن الوسيط المحسوب  $m$  أكبر من الوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة في المحور تتجه إلى الموافقة على محتواه. ويتم قبول هذه الفرضية إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05؛
- الصيغة الثانية:** إذا كان مجموع الرتب الموجبة أقل من مجموع الرتب السالبة فإن  $H_1$  مفادها أن الوسيط المحسوب  $m$  أقل من الوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة في المحور تتجه إلى عدم الموافقة على محتواه. ويتم قبول هذه الفرضية إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05؛

- تحديد إحصائية الاختبار  $w$  والتي تمثل أكبر قيمة بين القيمة المطلقة لمجموع الفروقات الموجبة والقيمة المطلقة لمجموع الفروقات السالبة؛

- تحديد قيمة  $Z$  المعيارية والتي تحسب بالعلاقة التالية:

$$z = \frac{W}{\sigma_W}, \sigma_W = \sqrt{\frac{N_T(N_T + 1)(2N_T + 1)}{6}}$$

والتي تتم مقارنتها بقيمة  $Z$  النظرية عند مستوى معنوية 0.05 ويتم قبول  $H_0$  إذا كانت القيمة المطلقة لـ  $Z$  المحسوبة أقل من قيمة  $Z$  النظرية وقبول  $H_1$  في الحالة المعاكسة.

- اتخاذ القرار: نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$  إذا كانت القيمة الاحتمالية لـ  $Z$  المحسوبة (Sig) أقل من أو تساوي مستوى المعنوية ( $\alpha$ )، أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من  $\alpha$  فلا يمكن رفض  $H_0$ .

#### 8-2-1- تحليل بيانات المحور الأول: التوجه الاستراتيجي للمؤسسة

سنحاول تحليل عناصر هذا المحور على مراحل:

##### أولاً: الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي

سنستخدم اختبار wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 1 إلى 5 في الاستبيان وسنحاول من خلاله اختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول توفر المؤسسات

على إستراتيجية والتزامها بالتخطيط الاستراتيجي تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 22.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الخبيرة الجزائرية

الجدول رقم 22: الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z معيارية	مستوى الدلالة
01	للمؤسسة أهداف محددة على المدى الطويل	3	2,5	131	2,657	0,008
02	هذه الأهداف محددة في إستراتيجية عامة	3	2,5	109	2,893	0,004
03	تعتمد المؤسسة إجراءات للتخطيط الاستراتيجي	3	2,5	116	2,588	0,010
04	يوجد دليل (وثيقة) يصف إجراءات التخطيط الاستراتيجي	2	2,5	49,5	- 0,626	0,531
05	يوجد قسم أو شخص محدد بالمؤسسة يهتم بالتخطيط الاستراتيجي	3	2,5	77,5	1,033	0,302
	مجموع العناصر	3	2,5	83,5	1,964	0,050

يبين الجدول رقم 22 أن مستوى الدلالة لجميع العناصر مساوي لـ 0,05 وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، وبما أن الوسيط المحسوب (3) أكبر من الوسيط النظري (2,5)، فهذا يعني أن الآراء تتجه نحو الموافقة على أن لمؤسسات العينة إستراتيجية وأنها تلتزم بإجراءات التخطيط الإستراتيجي. حيث أن آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة بالنسبة للعناصر من 01 إلى 03 (مستوى الدلالة أقل من 0,05) وهذا يعني أن لمؤسسات العينة أهدافا على المدى الطويل وأن هذه الأهداف محددة في إستراتيجية عامة والمؤسسات تعتمد إجراءات التخطيط الاستراتيجي. في حين أن مستوى الدلالة للعنصرين 04 و 05 أكبر من 0,05 وهذا يعني قبول فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض فيما يخص وجود دليل (وثيقة) لإجراءات التخطيط الاستراتيجي ووجود قسم أو شخص بالمؤسسة يهتم بالتخطيط الاستراتيجي.

#### ثانيا: طبيعة الإستراتيجية العامة المتبعة

بعدما ثبت أن لمؤسسات العينة إستراتيجية سنحاول دراسة التوجه الإستراتيجي لهذه المؤسسات وهذا ما يعرضه الجدول 23.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الكبيرة الجزائرية

الجدول رقم 23: الاستراتيجية العامة المتبعة

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)
06	إستراتيجية تخصص	13	76,5
	إستراتيجية تنويع	4	23,5
	المجموع	17	100

من خلال الجدول 23 يتضح لنا أن أغلبية مؤسسات العينة بنسبة تعادل 76,5% تتبع إستراتيجية التخصص في مجال نشاط معين. ونسبة قليلة منها تعادل 23,5% تتبع إستراتيجية تنويع مجال نشاطها.

ثالثا: الميزة التنافسية المعتمدة لتحقيق الإستراتيجية العامة

يبين الجدول رقم 24 أن أغلبية مؤسسات العينة تتبع إستراتيجية التميز في النوعية، حيث تبلغ نسبة المؤسسات التي تتبنى هذه الإستراتيجية التنافسية 76,5%. وتأتي في المرتبة الثانية إستراتيجية التركيز بنسبة 17,6%. بينما لا تمثل المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية الريادة في التكاليف إلا نسبة ضئيلة جدا تقدر بـ 5,9%. وهذا يعني أن أغلبية المؤسسات تعطي الأولوية لنوعية منتجاتها وليس لتخفيض التكاليف.

الجدول رقم 24: الميزة التنافسية المعتمدة لتحقيق الإستراتيجية العامة

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)
07	التميز في النوعية	13	76,5
	الريادة في التكاليف	1	5,9
	التركيز	3	17,6
	جميع العناصر	17	100



#### رابعاً: الأهداف والنتائج المنتظرة من التخطيط الاستراتيجي

يبين الجدول رقم 25 آراء أفراد العينة المتعلقة بالأهداف والنتائج المنتظرة من التخطيط الاستراتيجي

الجدول رقم 25: الأهداف والنتائج المنتظرة من التخطيط الاستراتيجي

الرقم	العناصر	تكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
08	تحسين الأداء	9	22,5	52,9
	تدعيم الوضعية التنافسية و زيادة حصة السوق	11	27,5	64,7
	تحديد الأهداف للأجل البعيد	5	12,5	29,4
	ضمان بقاء واستمرارية المنظمة	15	37,5	88,2
	المجموع	40	100	235,3

انطلاقاً من الجدول 25 فإن آراء أفراد العينة المتعلقة بالأهداف والنتائج المنتظرة من التخطيط الاستراتيجي مرتبة حسب الوزن النسبي لكل هدف هي كالتالي:

- ضمان بقاء واستمرارية المنظمة بنسبة 88,2%؛
- تدعيم الوضعية التنافسية وزيادة حصة السوق بنسبة 64,7%؛
- تحسين الأداء بنسبة 52,9%؛
- تحديد الأهداف للأجل البعيد بنسبة 29,4%.

أي أن أغلبية المؤسسات تعتمد التخطيط الإستراتيجي بهدف ضمان بقاء واستمرارية المنظمة بالدرجة الأولى وتحديد الأهداف للأجل البعيد هو آخر اهتماماته.

#### خامساً: دورة التخطيط الاستراتيجي

يبين الجدول رقم 26 أن 47,1% من مؤسسات العينة تقوم بالتخطيط الإستراتيجي على المدى القصير من 1 إلى 3 سنوات، ونسبة تعادلها تقريبا 41,2% تخطط على المدى المتوسط من 4 إلى 6 سنوات بينما لا تمثل المؤسسات التي تخطط على المدى الطويل لأكثر من 6 سنوات إلا نسبة ضئيلة تعادل 11,8%.

الجدول رقم 26: المدى الزمني للتخطيط الاستراتيجي

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة (%)	المئوية
09	من 1 إلى 3 سنوات	8	47,1	
	من 4 إلى 6 سنوات	7	41,2	
	أكثر من 6 سنوات	2	11,8	
	المجموع	17	100	

### خلاصة تحليل بيانات المحور الأول:

من خلال تحليلنا لبيانات هذا المحور يمكننا تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

أفادت الدراسة الاستطلاعية أن أغلبية مؤسسات العينة المدروسة لها أهداف على المدى الطويل محددة في إستراتيجية عامة تتمثل غالبا في التخصص في مجال نشاط معين. كما أن أغلبية المؤسسات تعتمد إستراتيجية التميز كإستراتيجية تنافسية حيث تولي الأولوية لجودة منتجاتها لتحقيق ميزة تنافسية وليس للتكلفة المنخفضة. كما توصلنا كذلك إلى أن أغلبية مؤسسات العينة تعتمد إجراءات التخطيط الإستراتيجي على مدى قصير أو متوسط لا يتجاوز 6 سنوات، وتهدف من خلاله إلى ضمان بقاء واستمرارية المؤسسة بالدرجة الأولى، ثم تدعيم الوضعية التنافسية وزيادة حصة السوق، ثم تحسين الأداء، في حين أن تحديد الأهداف للأجل البعيد هو آخر اهتمام للتخطيط الإستراتيجي عند أغلبية المؤسسات على الرغم من أهميته.

واستنادا لما سبق يمكن التوصل إلى أن لمؤسسات العينة توجه استراتيجي حيث تتوفر على إستراتيجية محددة وتلتزم بإجراءات التخطيط الإستراتيجي مما يعني عدم صحة الفرضية الأولى للدراسة الميدانية التي تمت صياغتها في إطار هذا البحث. غير أنه وعلى الرغم من أن هذه المؤسسات أفادت بأن لها أهدافا على المدى الطويل إلا أن التخطيط الإستراتيجي الذي تعتمده يكون على المدى القصير أو المتوسط، وتحديد الأهداف للأجل البعيد هو آخر اهتماماته.

### 8-2-2- تحليل بيانات المحور الثاني: نظام محاسبة التكاليف

سنحلل هذا المحور من خلال دراسة مكانة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، وظيفته وأهدافه، ووصفه كما هو مبين فيما يلي:

#### أولاً: نظام محاسبة التكاليف ومكانته في المؤسسة

يبين الجدول رقم 27 أن أغلبية مؤسسات العينة المدروسة بنسبة 76,5 % لديها نظام متطور نوعاً ما لمحاسبة التكاليف. 17,6 % منها نظام محاسبة تكاليفها متطور جداً في حين أن نسبة ضئيلة جداً تعادل 5,9 % لديها نظام محاسبة التكاليف بدائي وغير متطور.

جدول رقم 27: مدى تطور نظام محاسبة التكاليف في مؤسسات العينة

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)
10	نظام محاسبة التكاليف بدائي وغير متطور	1	5,9
	نظام محاسبة التكاليف متطور نوعاً ما	13	76,5
	نظام محاسبة التكاليف متطور جداً	3	17,6
	المجموع	17	100

ويبين الجدول رقم 27 أن 47,1 % من مؤسسات العينة المدروسة نظام محاسبة التكاليف لديها عبارة عن فرع تابع لمصلحة المحاسبة المالية، 35,3 % منها يتمثل نظام محاسبة التكاليف لديها في مصلحة مستقلة تابعة لقسم المالية والمحاسبة، 11,8 % من المؤسسات ليس لديها مصلحة مختصة بمحاسبة التكاليف حيث أن لديها قاعدة بيانات خاصة بمحاسبة التكاليف. فيما أن 5,9 % من المؤسسات نظام محاسبة التكاليف فيها عبارة عن مصلحة مستقلة تابعة للإدارة العليا. وهذا يعني أن نظام محاسبة التكاليف في أغلبية المؤسسات مرتبط بوظيفة المحاسبة المالية (العامة) إما في شكل فرع لها أو يكون مصلحة موازية لها في نفس المستوى الوظيفي.

جدول رقم 28: مكانة نظام محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)
11	مصلحة مستقلة تابعة للإدارة العليا	1	5,9
	مصلحة مستقلة تابعة لقسم المالية والمحاسبة	6	35,3
	فرع تابع لمصلحة المحاسبة المالية	8	47,1
	لا توجد مصلحة مختصة بمحاسبة التكاليف	2	11,8
	المجموع	17	100

ويؤكد الجدول رقم 29 ارتباط نظام محاسبة التكاليف لأغلبية المؤسسات بالمحاسبة العامة، حيث أن 88,2 % من مؤسسات العينة يعتمد نظام محاسبة التكاليف فيها على معلومات المحاسبة العامة ومصادر أخرى، 5,9 % يعتمد نظام محاسبة التكاليف فيها على معلومات المحاسبة العامة فقط ونفس النسبة لديها قاعدة بيانات مستقلة خاصة بنظام محاسبة التكاليف.

جدول رقم 29: مصدر معلومات نظام محاسبة التكاليف

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)
12	يعتمد نظام محاسبة التكاليف على معلومات المحاسبة العامة فقط	1	5,9
	يعتمد نظام محاسبة التكاليف على معلومات المحاسبة العامة ومصادر أخرى	15	88,2
	توجد قاعدة بيانات مستقلة خاصة بنظام محاسبة التكاليف	1	5,9
	المجموع	17	100

كما يوضح الجدول رقم 30 أن أغلبية مؤسسات العينة يرتبط نظام محاسبة تكاليفها بنظام تخطيط موارد الإنتاج ERP. حيث تمثل نسبتها 70,6 %.

جدول رقم 30: ارتباط نظام محاسبة التكاليف بنظام تخطيط موارد الإنتاج (ERP)

الرقم	العناصر	التكرار	النسبة المئوية (%)	النسبة المئوية بالنسبة لحجم العينة (%)
13	يرتبط نظام محاسبة التكاليف بنظام ERP	12	75	70,6
	لا يرتبط نظام محاسبة التكاليف بنظام ERP	4	25	23,5
	بدون إجابة	1	6,25	5,9
	المجموع	17	106,25	100

ثانيا: وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة

سنستخدم إختبار wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 14 إلى 18 في الاستبيان وسنحاول من

خلاله اختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول تحقيق نظام

محاسبة التكاليف لوظيفته وأهدافه تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى

دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 31.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الخبيرة الجزائرية

جدول رقم 31: وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
14	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة	3	2,5	121	2,977	0,003
15	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية	3	2,5	146,5	3,466	0,001
16	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد على تقييم الأداء	3	2,5	141	3,169	0,002
17	يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق	3	2,5	143	3,242	0,001
18	يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار المنتجات	4	2,5	153	3,729	0,000
	جميع العناصر	3	2,5	135	3,478	0,000

من خلال الجدول 31 يتبين أن مستوى الدلالة لكل العناصر أقل من 0,05 والوسيط المحسوب أكبر من الوسيط النظري مما يعني رفض فرضية العدم وأن آراء أفراد العينة تتجه نحو القبول بأن نظام محاسبة التكاليف يعمل على توفير معلومات لتحقيق الأهداف التالية:

- المساهمة في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسة العامة؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية؛
- المساعدة على تقييم الأداء؛
- تقييم المخزون بشكل دقيق؛
- تحديد أسعار المنتجات.

ثالثا: وصف نظام محاسبة التكاليف ومدى كفاية المعلومات التي يوفرها

سنستخدم إختبار wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 19 إلى 23 في الاستبيان وسنحاول من خلاله اختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول كفاية معلومات نظام محاسبة التكاليف تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 32.

جدول رقم 32: كفاية المعلومات التي ينتجها نظام محاسبة التكاليف

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
19	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة	3	2,5	153	3,729	0,000
20	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة	3	2,5	136,5	2,933	0,003
21	يحدد نظام محاسبة التكاليف تكاليف مختلف المراحل التي يمر بها المنتج	3	2,5	124	3,019	0,003
22	يسمح نظام محاسبة التكاليف بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية	3	2,5	132	2,777	0,005
23	يوفر نظام محاسبة التكاليف تقارير عن انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية وأسبابها	3	2,5	139	3,127	0,002
	جميع العناصر	3	2,5	133	3,386	0,001

من خلال الجدول 32 يتبين أن مستوى الدلالة لكل العناصر أقل من 0,05 والوسيط المحسوب أكبر من الوسيط النظري مما يعني رفض فرضية العدم وأن آراء أفراد العينة تتجه نحو القبول بأن نظام محاسبة التكاليف يعمل على توفير معلومات كافية بحيث يصنف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة،

يحدد تكاليف مختلف المراحل التي يمر بها المنتج، كما يسمح بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية. ويوفر تقارير عن انحرافات التكاليف وأسبابها.

### خلاصة تحليل بيانات المحور الثاني:

من خلال تحليلنا لبيانات هذا المحور يمكننا تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

أغلبية مؤسسات العينة لديها نظام محاسبة تكاليف متطور نوعا ما، يستمد معلوماته من المحاسبة العامة ومصادر أخرى ويرتبط بنظام ERP. ويأخذ نفس مستوى المحاسبة العامة في الهيكل التنظيمي أو يكون في شكل مصلحة فرعية تابعة لها. ويوفر القدر الكافي من المعلومات التي تسمح له بتحقيق الوظيفة والأهداف التي وضع لأجلها، بحيث يعمل على توفير معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسة العامة، معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وتساعد على تقييم الأداء وتقييم المخزون بشكل دقيق، إضافة إلى استخدام معلوماته في تحديد أسعار المنتجات. كما أنه يصنف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة، يحدد تكاليف المراحل التي يمر بها المنتج، ويسمح بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية. ويوفر تقارير عن انحرافات التكاليف وأسبابها.

وبناء على كل ما سبق يمكن التوصل إلى أن لمؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف متطورة نوعا ما وتوفر معلومات كافية مما يعني عدم صحة الفرضية الثانية للدراسة الميدانية التي تمت صياغتها في إطار هذا البحث. غير أنه وعلى الرغم من أن هذه المؤسسات أفادت بأن لها أنظمة محاسبة تكاليف متطورة وتوفر القدر الكافي من المعلومات، إلا أنها تبقى مجرد أنظمة تقليدية لحساب التكاليف ولا تعمل على تخفيضها. مما يعني الحاجة لإعادة النظر فيها والتفكير في مبادرة دراسة إمكانية الانتقال إلى الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.



8-2-3- تحليل بيانات المحور الثالث: إمكانية تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في

مؤسسات العينة

سنحاول هنا اختبار إمكانية تطبيق كل أسلوب من خلال اختبار مدى توفر مقومات تطبيقه في مؤسسات عينة الدراسة.

أولاً: إمكانية تطبيق مداخل ABM/ABC /سلسلة القيمة

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 24 إلى 28 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق مداخل ABM/ABC /سلسلة القيمة تتجه للحيد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 33.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الكبيرة الجزائرية

جدول رقم 33: إمكانية تطبيق مداخل ABM/ABC / سلسلة القيمة

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z / معيارية	مستوى الدلالة
24	يمكن تحليل المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة والعمليات وتحديد الأنشطة والعمليات المشكلة لسلسلة القيمة من المورد إلى العميل	2	2,5	32	- 0,295	0,022
25	يمكن إعداد مخطط لتدفق الأنشطة والوقت اللازم لكل نشاط مع تحديد المواد اللازمة لأداء كل نشاط وتكلفتها	2	2,5	32	- 2,295	0,022
26	يمكن تحديد عامل تكلفة لكل نشاط	2	2,5	21	- 2,777	0,005
27	يمكن تقسيم الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى بدون قيمة مضافة مع تحديد مقاييس لأداء لتقييم أداء الأنشطة	2	2,5	16	- 3,120	0,002
28	للمؤسسة علاقات جيدة مع الموردين بحيث يمكن التأثير عليهم فيما يخص نوعية المواد، أسعارها وطريقة التسليم	3	2,5	135	3,153	0,002
	جميع العناصر	2,2	2,5	27,5	- 2,379	0,017

من خلال الجدول 33 يتضح أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وأن آراء أفراد العينة لها دلالة إحصائية وهناك اتجاه للرفض فيما يخص إمكانية تطبيق مداخل ABM/ABC / سلسلة القيمة. حيث أنه وعلى الرغم من أن آراء أفراد العينة تتجه للموافقة على أن للمؤسسة علاقات جيدة مع الموردين بحيث يمكن التأثير عليهم فيما يخص نوعية المواد، أسعارها وطريقة التسليم. إلا أن هناك اتجاه للرفض فيما يخص إمكانية تحليل المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة والعمليات وتحديد الأنشطة والعمليات المشكلة لسلسلة القيمة من المورد إلى العميل وإمكانية إعداد مخطط لتدفق الأنشطة والوقت اللازم لكل نشاط مع تحديد تكلفة المواد اللازمة لأداءه. كما أفادت أغلبية الآراء بعدم إمكانية تحديد

عامل تكلفة لكل نشاط وتقسيم الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى بدون قيمة مضافة مع عدم إمكانية تحديد مقاييس للأداء لتقييم أداء الأنشطة.

### ثانيا: إمكانية تطبيق مدخل TQM

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 29 إلى 36 و 47 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق مدخل TQM تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 34.

من خلال الجدول 34 يتضح أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للقبول فيما يخص إمكانية تطبيق مدخل TQM. حيث أن هناك اتجاه للقبول فيما يتعلق بتوفر المؤسسات (أو يمكن أن تتبنى) على خطة واضحة ومحددة الأهداف فيما يخص الجودة. وأن المؤسسات يمكنها أن تعمل على تحسين جودة منتجاتها بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء العملاء، كما أن لديها المرونة الكافية والقدرة على التكيف مع التغيرات في احتياجات وأذواق العملاء ويمكنها تقديم خدمات ما بعد البيع بما يتناسب واحتياجاتهم. كما يمكن أن تعمل المؤسسات على تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة ولدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق. ويمكن إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصفة مستمرة لضمان الجودة. كما أن آراء أفراد العينة تتجه للقبول فيما يخص إمكانية توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات إلا أن هناك اتجاه للرفض فيما يخص توفر إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على هيئة من المؤسسات الصناعية  
الخبيرة الجزائرية

جدول رقم 34: إمكانية تطبيق TQM

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
29	لدى المؤسسة (أو يمكن أن تتبنى) خطة واضحة ومحددة الأهداف فيما يخص الجودة	3	2,5	147,5	3,470	0,001
30	يمكن أن تعمل المؤسسة على تحسين جودة منتجاتها بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء العملاء	3	2,5	142	3,201	0,001
31	لدى المؤسسة المرونة الكافية والقدرة على التكيف مع التغيرات في احتياجات وأذواق العملاء	3	2,5	125	2,427	0,015
32	يمكن لمؤسستكم تقديم خدمات ما بعد البيع بما يتناسب واحتياجات العملاء	3	2,5	126	3,091	0,002
33	يمكن تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة	3	2,5	155,5	1,978	0,048
34	لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء و العمل بروح الفريق.	3	2,5	126,5	2,456	0,014
35	يمكن إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصفة مستمرة لضمان الجودة	3	2,5	147	3,463	0,001
36	يمكن توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات	3	2,5	117	2,183	0,029
47	لديكم إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات.	2	2,5	36	- 1,99	0,047
0,000	جميع العناصر	3	2,5	150	3,485	0,000

### ثالثا: إمكانية تطبيق مداخل TC /Kaizen /JIT

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 28، 30، 33 إلى 40 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق مداخل TC /Kaizen /JIT تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 35.

من خلال الجدول 35 يتضح أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للقبول فيما يخص إمكانية تطبيق مداخل TC /Kaizen /JIT. حيث أفادت معظم مؤسسات العينة بأن لديها علاقات جيدة مع الموردين بحيث يمكن التأثير عليهم فيما يخص نوعية المواد، أسعارها وطريقة التسليم. وأنه بإمكانها العمل على تحسين جودة منتوجاتها بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء عملائها وإجراء عمليات تفتيش ورقابة مستمرة على المنتوجات لضمان الجودة. كما يمكنها تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة. كما أن هناك اتجاه للقبول بالنسبة لقابلية الإدارة لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق وإمكانية القيام بدراسة سوق منتوجات المؤسسة والمنتوجات المنافسة والمقارنة بين أداءها وأداء منافسيها، وتوفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات.

أما بالنسبة لإمكانية العمل على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام وتخفيض تكاليف النقل ووقت إعداد وضبط الآلات، وإمكانية القيام بتحليل وظيفي للمنتوجات ولمركباتها وتحديد تكلفة وقيمة كل وظيفة، فلم تكن لآراء أفراد العينة دلالة إحصائية وكان هناك اتجاه للحياد.

الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على هيئة من المؤسسات الصناعية  
الكبيرة الجزائرية

جدول رقم 35: إمكانية تطبيق TC /Kaizen / JIT

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
28	للمؤسسة علاقات جيدة مع الموردين بحيث يمكن التأثير عليهم فيما يخص نوعية المواد، أسعارها وطريقة التسليم	3	2,5	140	3,144	0,002
30	يمكن أن تعمل المؤسسة على تحسين جودة منتجاتها بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء العملاء	3	2,5	142	3,201	0,001
33	يمكن تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة	3	2,5	155,5	1,978	0,048
34	لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق.	3	2,5	126,5	2,456	0,014
35	يمكن إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصفة مستمرة لضمان الجودة	3	2,5	147	3,463	0,001
36	يمكن توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات	3	2,5	117	2,183	0,029
37	يمكن أن تعمل مؤسستكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام و تخفيض تكاليف النقل	2,5	2,5	72	0,216	0,829
38	يمكن تخفيض وقت إعداد وضبط الآلات	3	2,5	104,5	1,444	0,149
39	يمكن القيام بتحليل وظيفي للمنتجات ولمركباتها وتحديد تكلفة وقيمة كل وظيفة.	3	2,5	80	1,209	0,227
40	يمكن القيام بدراسة سوق منتجات المؤسسة والمنتجات المنافسة والمقارنة بين أداءها وأداء منافسيها	3	2,5	129,5	2,584	0,010
0,001	جميع العناصر	3	2,5	148	3,4	0,001

#### رابعاً: إمكانية تطبيق مدخل BSC

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر 36 ومن 41 إلى 43 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق مدخل BSC تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 36.

جدول رقم 36: إمكانية تطبيق BSC

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
36	يمكن توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات	3	2,5	117	2,183	0,029
41	يمكنكم وضع مقاييس لمعرفة مدى رضى العملاء عن منتوجاتكم وتحديد حاجاتهم	3	2,5	147	3,463	0,001
42	يمكن أن تقوم مؤسستكم بمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه مع وضع مقاييس للأداء المالي وغير المالي	3	2,5	132	2,777	0,005
43	لديكم نظام معلومات فعال يسمح بتدفق المعلومة المناسبة وتوفرها في الوقت المناسب	3	2,5	105,5	1,436	0,151
	جميع العناصر	3	2,5	129	3,181	0,001

من خلال الجدول 36 يتضح أنه وعلى الرغم من أن آراء أفراد العينة لم تكن ذات دلالة إحصائية حول توفر المؤسسات على نظام معلومات فعال يسمح بتدفق المعلومة المناسبة وتوفرها في الوقت المناسب. إلا أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للقبول

فيما يخص إمكانية تطبيق مدخل BSC. حيث أفادت أغلبية المؤسسات بإمكانية متابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعية عن طريق وضع مقاييس للأداء المالي وغير المالي، وإمكانية وضع مقاييس لمعرفة مدى رضى العملاء عن منتجاتها وتحديد حاجاتهم. وإمكانية توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات.

### خلاصة تحليل بيانات المحور الثالث:

من خلال ما سبق يمكن تلخيص نتائج هذا المحور فيما يلي:

أفادت معظم الآراء المستجوبة أن المؤسسات تتوفر على مقومات تسمح بتطبيق بعض الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث توصلنا من خلال التحليل إلى إمكانية تطبيق كل من المداخل التالية:

TQM، BSC، JIT / Kaizen / TC. وبالأخص TQM حيث أن المؤسسات تتوفر على مناخ مناسب جدا لتطبيق هذا المدخل، خاصة وأن معظمها تتبنى إستراتيجية التميز في نوعية منتجاتها مما جعل الآراء حول كل العناصر المتعلقة بهذا المحور تتجه للقبول. إلا أن مقومات تطبيق مداخل ABM/ABC / سلسلة القيمة غير متوفرة. وهذا يعني عدم صحة الفرضية الثانية للدراسة الميدانية التي تمت صياغتها في إطار هذا البحث بشكل جزئي.

### 8-2-4- تحليل بيانات المحور الرابع: الصعوبات والمعوقات العامة

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 44 إلى 48 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

$H_0$ : الوسيط المحسوب  $m$  مساوي للوسيط النظري  $m_0$  أي أن آراء أفراد العينة حول عدم وجود صعوبات ومعوقات تحول دون إمكانية تطبيق مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$ .

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 37.



الفصل الخامس: دراسة إمكانية تطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على عينة من المؤسسات الصناعية  
الخبيرة الجزائرية

جدول رقم 37: الصعوبات والمعوقات العامة

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة W	قيمة Z لمعيارية	مستوى الدلالة
44	لدى المؤسسة وعي بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الاستراتيجية	2	2,5	33	- 2,126	0,033
45	لدى المؤسسة قابلية واستعداد للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى الحديثة؟	2	2,5	33	1,182	0,033
46	لدى المؤسسة الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة	2	2,5	30	- 2,284	0,022
47	لدى المؤسسة الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني	2	2,5	36	- 1,99	0,047
48	تعتقدون أن البيئة التي تنشط فيها المؤسسة تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمدونها لا تعتبر كافية	3	2,5	138	2,998	0,003
	جميع العناصر	2	2,5	39	- 1,795	0,073
	مجموع العناصر من 44 إلى 47	2	2,5	30,5	- 2,201	0,028

من خلال الجدول 38 يتضح أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للرفض فيما يخص العناصر من 44 إلى 47 بينما تتجه للقبول بالنسبة للعنصر 48. لكن عند اختبارنا لكل العناصر مع بعضها لم تكن لها دلالة إحصائية. لذلك قمنا باختبار العناصر من 44 إلى 47 مع بعضها وكانت النتيجة وجود دلالة إحصائية للآراء واتجهت للرفض. حيث ثبت عدم وعي أغلبية المؤسسات بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وعدم توفرها على الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، كما أنها لا تملك الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني. وكل هذا يشكل عوائق تحول دون

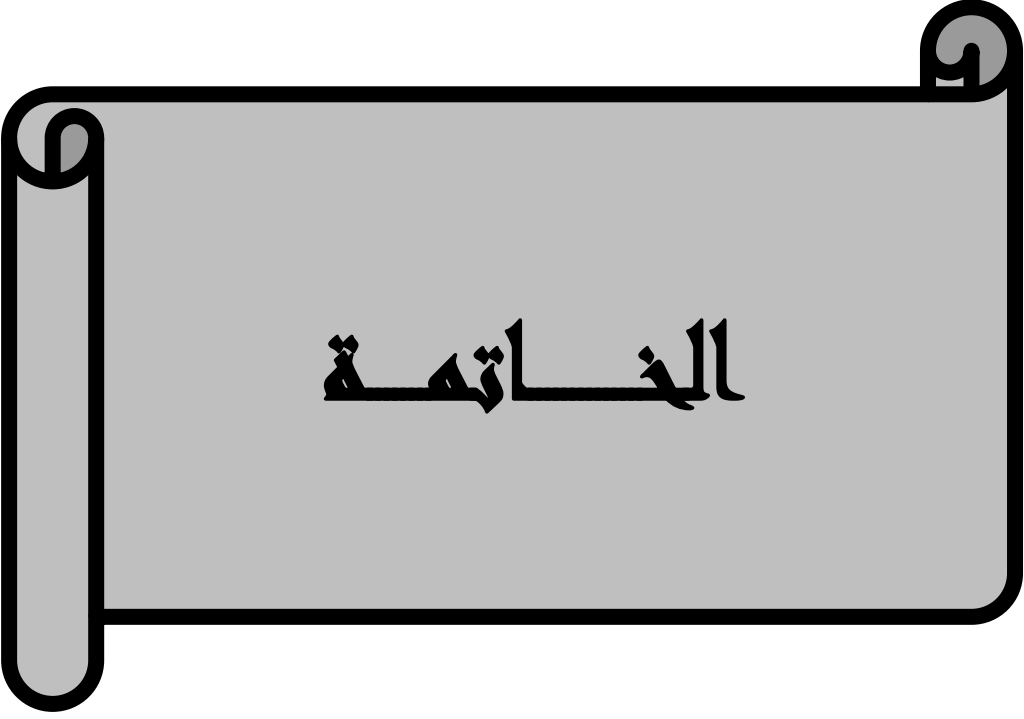
تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. على الرغم من أن أغلبية المؤسسات تعتقد أن البيئة التي تنشط فيها تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمد عليها لا تعتبر كافية. وهذا يثبت صحة الفرضية الرابعة للدراسة الميدانية التي تمت صياغتها في إطار هذا البحث.

### خلاصة الفصل

بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بها يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- عدم صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن مؤسسات العينة ليس لها توجه استراتيجي: حيث أفادت أغلبية الآراء المستجوبة أن المؤسسات تتبع إستراتيجية التخصص في مجال نشاط معين وتعتمد جودة منتوجاتها كميزة تنافسية. كما أنها تعتمد إجراءات التخطيط الإستراتيجي ولكن على مدى قصير أو متوسط لا يتجاوز 6 سنوات؛
- عدم صحة الفرضية الثانية التي مفادها أن مؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف بسيطة بشكل جزئي: حيث ثبت أن معظم أنظمة محاسبة تكاليف المؤسسات المستجوبة متطورة نوعا ما. غير أنه وعلى الرغم من تطور هذه الأنظمة إلا أنها تسعى لحساب التكاليف ولا يتم استغلالها في إدارة التكاليف والمعلومات التي توفرها تبقى محدودة وغير كافية. وهي بذلك بحاجة لإعادة النظر فيها وتطويرها حتى تستوفي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف،
- عدم صحة الفرضية الثالثة التي مفادها أن مؤسسات العينة لا تتوفر على مقومات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف: حيث توصلنا إلى أن تطبيق بعض الأساليب ممكنا والمؤسسات تتوفر على بعض العوامل التي تسمح بالقيام بمبادرة لتطبيقها إذا ما بذلت بعض الجهود والتعديلات. وإمكانية تطبيق كل من المداخل التالية:
- TQM، BSC، JIT / Kaizen / TC. وبالأخص TQM حيث أن المؤسسات تتوفر على مناخ مناسب جدا لتطبيق هذا المدخل، خاصة وأن معظمها تتبنى إستراتيجية التميز في نوعية منتوجاتها مما جعل الآراء حول كل العناصر المتعلقة بهذا المحور تتجه للقبول. إلا أن مقومات تطبيق مداخل ABM/ABC / سلسلة القيمة غير متوفرة؛

- صحة الفرضية الرابعة التي مفادها أن أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تواجه صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في مؤسسات العينة: فعلى الرغم من أن أغلبية المؤسسات تعتقد أن البيئة التي تنشط فيها تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمد عليها لا تعتبر كافية، إلا أن هناك عدم وعي بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وليس للمؤسسات الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، كما أنها لا تملك الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني.



تناول هذا البحث أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف مع محاولة تبين أهميتها وفعاليتها في تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية من استعمالها، وإبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الحديثة للبيئة الاقتصادية. وقد تم التوصل إلى الخلاصة والنتائج التالية:

### 1- نتائج الدراسة النظرية

- تختلف البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات في خصائصها وسماتها عما كانت عليه قبل سنوات الثمانينات، مما فرض متغيرات تنافسية وتحديات ينبغي أن تأخذها المؤسسات في الحسبان للمحافظة على بقائها واستمراريتها؛
- تتمثل أهم خصائص البيئة الاقتصادية الحديثة في: اشتداد المنافسة وعولمة الأسواق، التطور في أنظمة الاتصالات ووسائل النقل مما دعم المنافسة على المستوى العالمي وخلق الحاجة إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب الداخلية للمؤسسات والبيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات اقتصادية خاصة بالمنافسة أو رغبات العملاء؛
- في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة، ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قصر دورة حياة المنتجات، طلبات العملاء المتنوعة واشتداد المنافسة العالمية؛
- بعبارة أخرى في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة تغيرت دورة حياة المنتجات حيث أصبحت تتميز بقصرها. كما أصبح هناك توجه وتركيز على إرضاء العميل، واهتمام بتحليل سلسلة القيمة لزيادة رضى العميل وإدارة التكاليف بفعالية؛
- مع المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية أصبحت أسعار المنتجات تتحدد في الأسواق وبذلك تم الانتقال من تغطية التكاليف بالأسعار (امتصاص ارتفاع التكلفة بزيادة الأسعار) وأصبح السعر هو الذي يفرض التكلفة؛

- كل هذه المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية جعلت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم معها (وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى للبحث) وفرضت الحاجة إلى الاهتمام بتطوير أنظمة تكاليف حديثة تشدد على جمع وتسجيل معلومات مالية وغير مالية، كمية ونوعية حول المتغيرات التنافسية الجوهرية والتي تدعم إستراتيجية المؤسسة، والتركيز على إدارة التكلفة وتطوير أنظمة محاسبة تسيير تسمح بفهم التكاليف؛

- أثرت بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم أنظمة التكاليف من عدة جوانب أهمها: أهداف نظام التكاليف، هيكل التكلفة، أسس التحميل، نظريات التكاليف، مضمون التقارير، طريقة احتساب التكلفة، مراقبة التكاليف، التحليل الاستراتيجي والمرحلة التي يتم فيها مراقبة التكاليف. وتطلب ذلك إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية حيث تتطلب هذه البيئة أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتواءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد؛

- في ظل بيئة النظام العالمي الجديد أصبحت المؤسسات ملزمة بإدارة تكاليفها لضمان بقاءها واستمراريتها في السوق، ولم يعد التخفيض البسيط للتكاليف كافياً، بل أصبح من الضروري إدارة التكاليف بشكل استراتيجي. ونظراً للنقص الذي اتسمت به أنظمة التكاليف التقليدية باعتبارها لا تتلاءم مع متطلبات المنظمات المعاصرة، تركيزها المالي وتوجهها قصير الأجل تم الانتقال من مفهوم حساب التكاليف إلى إدارة التكاليف والإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تأخذ بعين الاعتبار العملاء، المحيط الخارجي، المنافسين وطول الأجل. وأصبحت المعلومات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في تحديد أنسب اتجاه استراتيجي للمنظمة وتدعيم وضعيتها الإستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية (وهذا يثبت صحة الفرضية الثانية للبحث)؛

- على عكس أنظمة التكاليف التقليدية التي تتميز بتركيزها الداخلي الذي لا يتجاوز حدود المنظمة، تعترف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأن الأحداث والعلاقات الخارجية تحدد وتشكل التكاليف والأرباح المحتملة للمنظمة وتتفاعل مع المحيط الخارجي للاستجابة لاحتياجات العملاء والتهديدات التنافسية. حيث لا يقتصر اهتمام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على هيكل تكاليف المنظمة أو سلسلة إمدادها، بل يمتد إلى مراقبة تكاليف أداء المنظمة مقارنة بالمنظمات الأخرى وخاصة المنافسة منها؛

- تستند الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على تحليل سلسلة القيمة التي تتضمن كل الأنشطة التي تخلق القيمة من المورد إلى المستهلك النهائي كمنظور لإدارة التكاليف، تحسين الأرباح واستكشاف الميزة التنافسية. حيث تتركز الجهود على تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمنظمة، وهذا على خلاف المدخل التقليدي لتحليل التكاليف الذي يعتمد على التصنيف الوظيفي للتكاليف (بحث وتطوير، تسويق، تصنيع، إدارة...)
- لا يقتصر اهتمام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على إدارة التكاليف فقط، بل هي فلسفة لتحسين التكلفة والإيراد حيث تهتم كذلك بزيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية ورفع مستوى رضى العملاء وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في نفس الوقت، وذلك من خلال فهم العلاقة بين التكلفة/القيمة/الإيراد التي تحدد الوضعية التنافسية للمنظمة ونجاحها على المدى الطويل. كما أنها مبدأ مفاده أن كل التكاليف تنشأ عن القرارات الإدارية داخل المنظمة ومع الموردين والعملاء (أي على كامل سلسلة القيمة). وهي عبارة عن مجموعة من التقنيات الفعالة التي يمكن استعمالها سواء بشكل فردي لدعم هدف معين أو مع بعضها لخدمة الاحتياجات العامة للمنظمة.

## 2- نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تمكنا من إثبات مايلي:

- لدى مؤسسات العينة توجه استراتيجي حيث تتوفر على استراتيجية محددة وواضحة تتجه للتخصص في مجال نشاط معين وتركز على نوعية منتوجاتها كميزة تنافسية. كما أن معظمها تلتزم بإجراءات التخطيط الاستراتيجي لكن على المدى القصير أو المتوسط. (وهذا يثبت عدم صحة الفرضية الثالثة للبحث)؛
- لمؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف متطورة نوعا ما تحقق الأهداف التي وضعت لأجلها. حيث توفر معلومات تساعد على صياغة الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة، واتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية. كما توفر معلومات تساعد على تقييم الأداء، تقييم المخزون وحساب مختلف التكاليف. غير أنه وعلى الرغم من تطور هذه الأنظمة إلا أنها تبقى أنظمة تسعى لحساب التكاليف ولا يتم استغلالها في إدارة التكاليف وتبقى المعلومات التي توفرها

محدودة وغير كافية. وهي بذلك بحاجة لإعادة النظر فيها وتطويرها حتى تستوفي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (وهذا يثبت عدم صحة الفرضية الرابعة للبحث)؛

- تتوفر لدى أغلبية مؤسسات العينة مقومات تسمح بتطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (وهذا يثبت عدم صحة الفرضية الخامسة للبحث)، ويكفي فقط أن تلقى هذه الأساليب التفاتة واهتماماً وأن تبذل بعض الجهود من طرف المسؤولين الإداريين حتى يمكن المبادرة بتطبيقها على أرض الواقع؛

- على الرغم من اعتقاد المستجوبين بأن البيئة التي تنشط فيها المؤسسات حالياً تستدعي التحول إلى الأساليب الحديثة وبأن الأساليب التقليدية التي تستخدمها حالياً تعتبر غير كافية، وعلى الرغم من توفر مقومات تسمح بتطبيق بعض أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لدى مؤسسات العينة، إلا أنها تواجه في المقابل صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها (وهذا يثبت صحة الفرضية السادسة للبحث) وتتمثل هذه الصعوبات والمعوقات في: عدم وعي المؤسسات بأهمية تطبيق هذه الأساليب في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، عدم توفر القابلية والاستعداد للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى الحديثة، عدم توفر الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، وعدم توفر الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني.

### 3- التوصيات

من خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة نشر الوعي داخل المؤسسات بأهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وبالدور الكبير لأساليبها في تطوير الأداء وتخفيض التكاليف مما يساهم بشكل فعال في تعزيز الميزة التنافسية؛
- ضرورة الاهتمام بتأهيل المحاسبين والإداريين عن طريق وضع برامج تكوين في أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف؛



- ضرورة التفكير في توفير أنظمة لتدريب العمال ليصبحوا متعددي المهارات وليصبحوا قادرين على التعامل مع المشاكل التقنية للآلات؛
- نشر ثقافة العمل بروح الفريق والتعاون بين مختلف الوظائف داخل المؤسسات؛
- التفكير في إعادة هيكلة الأنظمة المحاسبية التقليدية للمؤسسات لتتماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لإدارة التكاليف.



## المراجع باللغة العربية

### أ- الكتب باللغة العربية

1. إدريس، جعفر عبد الله موسى (2013)، الإدارة الإستراتيجية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية- جدة، الطبعة الأولى.
2. الركابي، كاظم نزار (2004)، الإدارة الإستراتيجية: العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى.
3. النعمي، صلاح عبد القادر وصالح، عادل حرحوش والطويل، أكرم أحمد وأبو دولة، جمال داود (2012)، الأداء الإستراتيجي في المنظمات العامة والخاصة: بحوث محكمة منتقاة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
4. تزو، سون (2007)، فن الحرب، ترجمة شبايك رؤوف، PDF.
5. طشطوش، هايل عبد المولى (2009)، أساسيات في القيادة والإدارة: النموذج الإسلامي في القيادة والإدارة، دار الكندي، إربد- الأردن، الطبعة الأولى.
6. هيل، شارلز وجونز، جاريت (1998)، الإدارة الإستراتيجية: مدخل متكامل، الجزء الأول، ترجمة ومراجعة رفاعي، محمد رفاعي وعبد المتعال، محمد سيد أحمد، دار المريخ، الرياض.

### ب- المقالات باللغة العربية

1. البشتاوي، سليمان حسين وجريه، طلال سليمان (2015)، "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول، الأردن، ص.ص. 181-201.
2. الزهوني، نصيرة وعشاش، عبد الله ووادي، عبد الحكيم (2013)، "الإستراتيجية المفهوم والنظرية" مقال منشور على موقع مركز راشيل كوري الفلسطيني لحقوق الإنسان ومتابعة العدالة الدولية بتاريخ 22-11-2013 متوفر على الرابط التالي: [rachelcenter.ps](http://rachelcenter.ps)
3. المحمود، صالح عبد الرحمن ورزق، محمود عبد الفتاح (2005)، "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، السعودية، ص.ص. 1-40.
4. العفيري، فؤاد (2010)، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية" مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين- خلال الفترة 18-19 مايو 2010 المنعقد في رحاب كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ص.ص. 1-27.
5. جبر، دينا محمد وعنوان، إبتسام حاتم (بدون سنة نشر)، "الإستراتيجية بين الأصل العسكري والضرورة السياسية وتأثيرها على توازن القوى الدولي"، بغداد، 20 صفحة، PDF.
6. عبد العظيم، محمد حسن محمد (2005)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، ص.ص. 1-41.

المراجع واللغة الأجنبية

أ- الكتب واللغة الأجنبية

1. Aazard, C. et Sépari, S. (2001) *Contrôle de gestion : Manuel et Application DEFC épreuve N° 7*, Dunod, Paris, 5<sup>ème</sup> édition.
2. Alazard, C. et Sépari, S. (2010), *DCG 11 Contrôle de gestion : Manuel et Applications*, Dunod, Paris, 2<sup>ème</sup> édition.
3. Alazard, C. et Sépari, S. (2013), *DCG 11 Contrôle de gestion : Manuel et Applications*, Dunod, Paris, 3<sup>ème</sup> édition.
4. Albrecht, W. S. and Sack, R. J. (2000), *Accounting Education: Charting the course through a Perilous Future*, Accounting Education Series, Volume N° 16.
5. Anthony, R. N., Hawkins, D. F. and Merchant, K. A. (2004), *Accounting: text and Cases*, McGraw-Hill, 11<sup>th</sup> edition.
6. Atkinson, A. A. and al. (2012), *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*, Pearson Education Limited.
7. Barfield, J. T., Raiborn, C. A. and Kinney, M. R. (2002), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western Educational Publishing, 5<sup>th</sup> edition, April.
8. Bhimani, A. (Ed.) (2007), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford University Press, Oxford.
9. Bhimani, A. and al. (2008), *Management and Cost Accounting*, Pearson Education Limited, 4<sup>th</sup> edition
10. Blondel, F. (1999), *Gestion De La Production*, Dunod, Paris, 2<sup>ème</sup> édition.
11. Blocher, E. J., Stout, D. E. and Cokins, G. (2010), *Cost management A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill, 5<sup>th</sup> édition.
12. Bouglet, J. (2011), *Strategie d'entreprise*, BERTI Editions, Alger.
13. Boyer, A. et al. (2005), *Les fondamentaux de l'entreprise*, Les Editions D'Organisation, Paris, 3<sup>ème</sup> édition.
14. Burlaud, A. et Simon, C. (2000), *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*, Vuibert, Paris, 2<sup>ème</sup> édition.
15. Burlaud, A. et Simon, C. (2003), *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*, Vuibert, Paris, 3<sup>ème</sup> édition.
16. Cokins, G. (2001), *Activity- Based Cost Management An Executive's Guide*, John Wiley and Sons, Inc., New York.
17. Collier, P. M. (2003), *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making*, John Wiley and Sons Ltd.
18. Collier, P. M. (2012), *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making*, John Wiley and Sons Ltd., 4<sup>th</sup> edition.
19. Cooper, R. and Slagmulder, R. (1997a), *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon.
20. Cuyaubère, T. et Muller, J. (2004), *Contrôle de gestion : Manuel DEFC épreuve N° 7*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 7<sup>ème</sup> édition.

21. Dayan, A. et al. (2009), *Manuel de gestion*, El Djazair/ Ellipses, Volume 1.
22. Dess, G. G., Lumpkin G.T. and Taylor, M. L. (2005), *Strategic Management*, McGraw-Hill Irwin., New York, 2 ed, PDF.
23. Demeestère, R. (2004), *Comptabilité de Gestion et Mesure des Performances*, Dunod, Paris
24. Demeestère, R., Lorino, P. et Mottis, N. (2004), *Le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod, Paris, 2<sup>ème</sup> édition.
25. De Rongé, Y. (2013), *Comptabilité de gestion*, de Boeck, Bruxelles, 3<sup>ème</sup> édition.
26. Dobson, P., Starkey, K. and Richards, J. (2004), *Strategic Management: issues and cases*, Blackwell Publishing Ltd.
27. Drury, C. (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Thomson Learning, London, 2<sup>nd</sup> edition.
28. Drury, C. (2012), *Management and Cost Accounting*, CENGAGE Learning, 8<sup>th</sup> edition.
29. Eldenburg, L. G. and Wolcott, S. K. (2011), *Cost Management: Measuring, Monitoring and Motivating Performance*, John Wiley and Sons, Inc, 2nd edition.
30. Garrison, R. H., Noreen, E. W. and Brewer, P. C. (2012), *Managerial Accounting*, Custom edition compiled by: Alkhadash, H. and Abu Nasser, M., McGraw-Hill.
31. Gervais, M. (2003), *Strategie de l'Entreprise*, Economica, Paris, 5<sup>ème</sup> édition.
32. Gervais, M. (2005), *Contrôle de Gestion*, Economica, Paris, 8<sup>ème</sup> edition.
33. Grant, R. M. and Jordan, J. (2012), *Foundations of Strategy*, John Wiley and Sons Ltd edition.
34. Hansen, D., R. and Mowen, M. M. (2005), *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western CENGAGE Learning, 5<sup>th</sup> edition.
35. Hansen, D., R., Mowen, M. M. and Guan, L. (2009), *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western CENGAGE Learning, 6<sup>th</sup> edition.
36. Helfer, J. P., Kalika, M. et Orsoni, J. (2008), *Management: Strategie et Organisation*, Vuibert, Paris, 7<sup>ème</sup> édition.
37. Hilton, R.W. (2005), *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, McGraw-Hill, 6<sup>th</sup> edition.
38. Hilton, R., Maher, M. and Selto, F. (2010), *Comptabilité de gestion et contrôle des couts: stratégies des décisions en entreprises*, traduction de la 4<sup>ème</sup> édition américaine par Langlois, G., De Boeck, Bruxelles, 1<sup>ère</sup> édition.
39. Horngren, C. et al. (2009), *Comptabilité de gestion*, traduction et adaptation française par Langlois, G., Nouveaux Horizons, Paris, 4<sup>ème</sup> édition.
40. Horngren, C. et al. (2010), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, traduction et adaptation française par Langlois, G., Nouveaux Horizons, Paris, 4<sup>ème</sup> édition.
41. Johnson, G. et al. (2008), *Stratégique*, Pearson Education France, 8<sup>ème</sup> édition.
42. Lorino, P. (1991), *Le Contrôle De Gestion Stratégique : La Gestion par Activités*, Dunod, Paris.
43. Maher, M.W., Lanen, W.N. and Rajan, M.V. (2006), *Fundamentals of Cost Accounting*, McGraw-Hill.
44. Marchesnay, M. (2004), *Management Stratégique*, Collection dirigée par Alain Desreumaux et Thierry Verstraete, Les éditions de L'ADREG, ISBN : 2-9518007-7-0
45. Porter, M. (1985), *Competitive Advantage: creating and sustaining superior performance*, The free Press, New York, NY.

46. Seddiki, A. (2004), *Management de la qualité : De L'inspection A L'esprit Kaizen*, Office des Publications Universitaires, Alger.
47. Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1994), *Strategic Cost Management –The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, NY.
48. Weil, R. L. and Maher, M. W. (2005), *Handbook of Cost Management*, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2<sup>nd</sup> edition.
49. White, C. (2004), *Strategic Management*, Palgrave Macmillan, New York.
50. Yoshikawa, T., Innes, J. and Mitchell, F. (2002), *Strategic Value Analysis: Organize your company for strategic success*, Pearson Education Limited, Great Britain.

المقالات باللغة الأجنبية

1. Abdel- Kader, M. and Luther, R. (2004), "An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting practices", WP No. 04/06.
2. Agility centre(2002) , "just in time", 24/04, (3 pages).
3. Aksu, I (2013), "System Dynamics Approach as Tool of Strategic Cost Management", *The International of Social Sciences*, Vol.15 N°.1, p.p. 18- 30.
4. Anderson, S. W. (2005), "Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management", University of California, Davis - Graduate School of Management, p.p. 1-51, available at: <http://papers.ssrn.com>.
5. Apak, S., Erol, M., Elagöz, I and Atmaca, M. (2012), "The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management", *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 41, p.p. 528-534.
6. Atkinson, A. A. and al. (1997), "New Directions in Management Accounting Research", *Journal of Management Accounting Research*, Volume 9, p.p. 79- 107.
7. Bromwich, M. (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 Nos 1/2, p.p. 27-46.
8. Cardos, I. R. and Pete, S. (2010), "Activity-Based Costing [ABC] and Activity- Based Management [ABM] Implementation- Is This the Solution for Organisations to Gain Profitability?", PDF, p.p. 152-168.
9. Coad, A. (1996), "Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting", *Management Accounting Research*, Vol. 7 No. 4, p.p. 387-408.
10. Cooper, R. and Slagmulder, R. (1997b), "Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", *Working paper series*, N°. 97/30, University of Ghent, 28 pages.
11. Cooper, R. and Slagmulder, R. (1998a), "Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?", *Management Accounting*, Vol. 79, N°. 7, p.p. 14-16.
12. Cooper, R. and Slagmulder, R. (1998b), "Strategic Cost Management: The Scope of Strategic Cost Management", *Management Accounting*, Vol. 79, N° 8, p.p. 16-18.
13. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2001), "Integrated Cost Management Throughout the Product Life Cycle", *Workin paper in the INSEAD Working Papers Series*, Fontainebleau, France.
14. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2003), "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries", *Journal of Cost Management*, Vol.17 N°. 1, p.p.23- 30.

15. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004), "Inter-organizational Cost Management and relational context", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29 Issue 1, p.p. 1- 26.
16. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004a), "Achieving Full- Cycle Cost Management", *MIT Sloan Management Review*, Vol. 46, Issue 1, p.p. 45-52.
17. Dixon, R. and Smith, D. (1993), "Strategic management accounting", *Omega*, Vol. 21 No. 6, p.p. 605-618.
18. Durden, C. H. (2004), "The Interface Between Management Accounting and Organisational Strategy: From Strategic Control to Strategic Navigation", A thesis presented in partial fulfillment of requirements for the degree of PhD in Accounting at Massey University, Turitea, Palmerston North, New Zealand.
19. El Kelety, I. A. (2006), "Towards a conceptual framework for strategic cost management- The concept, objectives, and instrument-", *Doctorat thesis in Management Accounting and Controlling*, Faculty of Business Administration and Economics at Chemnitz University Of Technology
20. Ellram, L. M. and al. (no publication date), "The Role of Supply Management in Target Costing", *Centre for Advanced Purchasing Studies*, Arizona State University, p.p. 4-14.
21. Feil, P., Yook, K-H. and Kim, I-W. (2004), "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" *International Journal of Cost Management*, spring, p.p. 10-19.
22. Fralix, M. T. (2001), « From Mass Production To Mass Customization », *Journal of Textile and Apparel, Technology and Management*, Vol. 1, Issue 2, p.p. 1-7.
23. Fu, Y. (2007), "Strategic Cost Management in E-Supply Chain", *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Vol. 2, Issue 1, p.p. 89-119.
24. Grundy, T. (1996), « Cost is a Strategic Issue », *Long Range Planning*, Vol. 29, NO.1, p.p. 58-68.
25. Haider, H. , ( no publication date), "What is TQM?" available at [www.npo.gov.pk.pdf](http://www.npo.gov.pk.pdf), NPO, Pakistan , (18 pages), PDF
26. Hammet, P. ( no publication date), "The Philosophy of TQM: An Overview", University of Michigan.
27. Hergeth, H. (2002), "Target Costing In the Textile Complex", *Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)*, Volume 2, Issue 1V, Fall, p.p. 1-10.
28. Institute of Management Accountants (2006), « strategic cost management : implementing activity based costing" *Statements on Management Accounting*, 35 pages.
29. Jacobs, L. (2004), « The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities" *work submitted in accordance with the requirements for the degree of Doctorate of Commerce in Financial Management Sciences* to the Faculty of Economic and Management Sciences at the University of Pretoria.
30. Johnson, H. T. and Kaplan, R. (1987), "The Rise and Fall of Management Accounting [2]", *Management Accounting*, 68, 7, ABI/INFORM Global, p.p. 22- 29.
31. Kaplan, R. (1984), "The Evolution of Management Accounting », *The Accounting Review*, Vol. 59, No. 3. (July), p.p. 390-418.
32. Kato, Y. and Yoshida, E. (1998), "Target Cost Management and Organization Theories", *Management Accounting Workshop*, Kobe University, February.
33. Kulmala, H. I. and al. (no publication date), "Cost Perspectives of Product Development", *Cost Management Center*, Tampere University of Technology, Industrial Management.

34. Kwah, D. G. (2004), "Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms", *International Management, Master's Thesis Number 2004:24*, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum.
35. Langfield-Smith, K. (2008): "Strategic Management Accounting: How far Have We Come in 25 Years?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, no. 2, p.p. 204-228.
36. Lord, B. (1996), "Strategic management accounting: the emperor's new clothes?", *Management Accounting Research*, Vol. 7 No. 3, p.p. 347-366.
37. Lorenzoni, G., Shank, J. and Silvi, R. (1999), "Networked Organizations: A Strategic Cost Management Perspective", *Babson Working Paper Series*, N°. 99 109NB, (33 pages), Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1012643>.
38. Meyssonier, F. (2001), "Le Target Costing Un Etat De L'Art", dans *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 4, No 4, Décembre, p.p. 113-138.
39. Mezghani, L. (sans date de publication), « Politique et Stratégie d'entreprise : chapitre 3 : le choix d'une stratégie générique » *Support pédagogique*, FSEG- Sfax, (10 pages), PDF.
40. Mintzberg, H. (1987), "The Strategy Concept I: Five Ps for Strategy", *California Management Review*, p.p. 11- 24.
41. Nickols, F. (2008), "Strategy, Strategic Management, Strategic Planning and Strategic Thinking", PDF paper available at [www.skullworks.com](http://www.skullworks.com), (8 pages).
42. Otley, D. (2001), "Extending the boundaries of management accounting research: developing Systems for performance management", *The British Accounting Review*, Vol. 33 No. 3, pp. 243-261
43. Porter, M. (1996), « What is Strategy », *Harvard Business Review*, p.p. 61- 78
44. Ramljak, B. and Rogošić, A. (no publication date), "Strategic Management Accounting Practices in Croatia", *ČASOPIS:Journal of International Management Studies*,(6 pages)
45. Rouanet- Vetro, D. (sans date de publication), "L'Apport Du Coût De Cycle De Vie Dans La Gestion Des Innovations", *papier de recherche*, Université de Nantes, (15 pages).
46. Roslender, R. (1995), "Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in management accounting", *British Journal of Management*, Vol. 6 No. 1, p.p. 45-57.
47. Roslender, R. (1996), "Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7, p.p. 533-561.
48. Roslender, R. and Hart, S. J. (2002), "Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13 No. 2, p.p. 255-277.
49. Roslender, R. and Hart, S.J. (2003), "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives", *Management Accounting Research*, Vol. 14 No. 3, p.p. 255-279.
50. Shank, J.K. (1989), "Strategic cost management: new wine, or just new bottles?", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, p.p. 47-65.
51. Shank, J.K. (2007), "Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right (?) sizing", in Bhimani, A. (Ed.), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford University Press, Oxford, p.p. 355-379.
52. Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1992), "Strategic Cost Management: tailoring Controls to Strategies", *Journal of Cost Management*, p.p. 14-24.

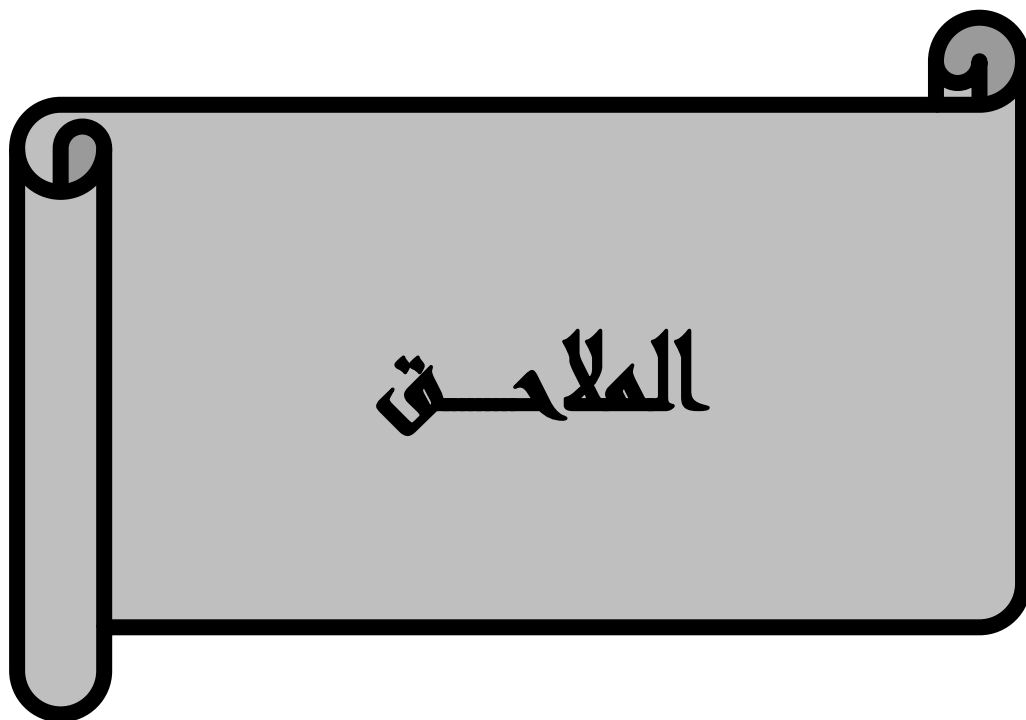


## المبيولوجيا

53. Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1992a), "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, p.p. 189-197.
54. Simmonds, K. (1981), "Strategic management accounting", *Management Accounting*, Vol. 59 No. 4, p.p. 26-30.
55. Taylor, T. C. (2000), "Current Developments in Cost Accounting and Dynamics of Economic Calculation", *The Quarterly Journal of Austrian economics*, Vol. 3, N° 2 (summer), p.p. 3- 19.
56. Yang, L. and al. (2005), "An experiment on digital library based on the method of TQM system", *Journal of Zhejiang University Science*, China: September, 15, p.p. 1362- 1366.
57. Yoram, E. And Ronen, B. (2002), "Activity Based Costing and Activity Based Management: The Same Thing in a different Guise?", *Articles of Merit*, p.p. 47- 58.

## مواقع الإنترنت

1. Department of Trade and Industry, [www.dti.gov.uk/quality/tqm](http://www.dti.gov.uk/quality/tqm), « Total Quality Management (TQM) », (5 pages).
2. [http://en.wikipedia.org/wiki/total\\_quality\\_management](http://en.wikipedia.org/wiki/total_quality_management), "Total Quality Management" *from the wikipedia, the free encyclopedia*, 14 October 2007.
3. <http://papers.ssrn.com>
4. [www.npo.gov.pk.pdf](http://www.npo.gov.pk.pdf)
5. [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org), "Just-In-Time compilation" *from the wikipedia, the free encyclopedia*, 14 October 2007.



ملحق رقم 01:

استمارة الاستبيان

باللغة العربية

استمارة موجهة للإطارات العليا بالمؤسسة  
(مدير المصلحة المحاسبية والمالية/مراقبة التسيير)

رقم الاستمارة: .....

مكان وتاريخ استلام الاستمارة: ...../...../.....

سيدي المحترم...

تحية طيبة، وبعد:

في إطار التحضير لبحث أكاديمي حول "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الأساليب التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف"؛ يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي تمثل قائمة من الأسئلة نرجو منكم الإجابة عنها بكل موضوعية. وذلك لمعرفة مدى توفر مناخ مناسب في مؤسستكم يسمح بتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وما هي أهم المعوقات والصعوبات التي قد تحول دون تطبيقها.

نحيطكم علماً بأن البيانات التي سيتم جمعها من خلال هذه الاستمارة ستبقى سرية وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. إن نجاح هذه الدراسة يتوقف على مشاركاتكم الفاعلة شاكرين لكم اهتمامكم الذي هو محل تقديرنا.

مع خالص التحية...

## ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

المحور الأول : أسئلة عامة حول التوجه الإستراتيجي للمؤسسة المستجوبة

يهدف هذا المحور لمعرفة ما إن كان للمؤسسة توجه استراتيجي ومدى اهتمامها بالتخطيط الاستراتيجي

موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة في حالة عدم وجود إجابة، الرجاء ترك المكان فارغاً	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	للمؤسسة أهداف محددة على المدى البعيد	01
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	هذه الأهداف محددة في استراتيجية عامة	02
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	تعتمد مؤسساتكم إجراءات للتخطيط الاستراتيجي	03
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لديكم دليل (أو وثيقة) تصف إجراءات التخطيط الاستراتيجي	04
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لديكم قسم أو شخص محدد في المنظمة يهتم بالتخطيط الاستراتيجي	05

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة		
<input type="checkbox"/>	استراتيجية تخصص في مجال نشاط واحد	06
<input type="checkbox"/>	استراتيجية تنوع الأنشطة	
<input type="checkbox"/>	تقديم منتجات ذات جودة	07
<input type="checkbox"/>	تقديم منتجات بأسعار منخفضة	
<input type="checkbox"/>	التركيز على شريحة معينة من العملاء والعمل على إرضائها	
<input type="checkbox"/>	سنة الى 3 سنوات	08
<input type="checkbox"/>	4 الى 6 سنوات	
<input type="checkbox"/>	تتعدى 6 سنوات	
<input type="checkbox"/>	تحسين الأداء (المالي، التسويقي...)	09
<input type="checkbox"/>	تدعيم الوضعية التنافسية وزيادة حصة السوق	
<input type="checkbox"/>	تحديد الأهداف للأجل البعيد	
<input type="checkbox"/>	ضمان بقاء و استمرارية المؤسسة	

## ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

### المحور الثاني: أسئلة ترتبط بنظام محاسبة التكاليف للمؤسسة المستجوبة

الهدف من هذا المحور هو معرفة ما إن كان للمؤسسة نظام لحساب التكاليف (ما هي الطريقة المستخدمة في تحديد التكلفة) ومعرفة مكانة المحاسبة التحليلية (في حالة وجودها) والدور الذي تقوم به في المؤسسة.

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة	
<input type="checkbox"/> بدائي و غير متطور <input type="checkbox"/> متطور نوعا ما <input type="checkbox"/> متطور بشكل كبير	10 يعد نظام التكاليف لدى مؤسستكم
<input type="checkbox"/> مصلحة مستقلة تابعة للإدارة العليا <input type="checkbox"/> مصلحة مستقلة تابعة لقسم المالية والمحاسبة <input type="checkbox"/> مصلحة تابعة لمصلحة المحاسبة المالية <input type="checkbox"/> لا توجد مصلحة مختصة بمحاسبة التكاليف	11 في الهيكل التنظيمي لمؤسستكم نظام التكاليف هو:
<input type="checkbox"/> المحاسبة العامة فقط <input type="checkbox"/> المحاسبة العامة ومصادر أخرى <input type="checkbox"/> توجد قاعدة بيانات مستقلة خاصة بنظام محاسبة التكاليف	12 يعتمد نظام التكاليف على معلومات

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة في حالة عدم وجود إجابة، الرجاء ترك المكان فارغا				
موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	13 نظام التكاليف في مؤسستكم مرتبط بنظام متكامل (مثل ERP)
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	14 يوفر نظام التكاليف لمؤسستكم معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	15 يوفر نظام التكاليف لمؤسستكم معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	16 يوفر نظام التكاليف لمؤسستكم معلومات تساعد على تقييم الأداء
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	17 يعمل نظام التكاليف لمؤسستكم على تقييم المخزون بشكل دقيق
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	18 تستخدم المؤسسة نظام التكاليف في تحديد أسعار المنتجات
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	19 يصنف نظام التكاليف لمؤسستكم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	20 يصنف نظام التكاليف لمؤسستكم التكاليف إلى متغيرة وثابتة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	21 يحدد نظام التكاليف لمؤسستكم تكاليف مختلف المراحل التي يمر بها المنتج
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	22 يحدد نظام التكاليف لمؤسستكم تكاليف معيارية
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	23 يتم إعداد تقارير توضح انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية وأسباب هذه الانحرافات

## ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

### المحور الثالث: إمكانية تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية

يحاول هذا المحور معرفة ما إن كانت إمكانيات المؤسسة (المادية، البشرية، المالية، اللوجستية والمعلوماتية) تسمح بتطبيق مبادئ (فلسفة وأفكار) أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف. الهدف هنا، ليس تقييم ممارسات فعلية غير موجودة في واقع المؤسسات المستجوبة.

موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة في حالة عدم وجود إجابة، الرجاء ترك المكان فارغاً	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن تحديد الأنشطة والعمليات المشكلة لمؤسستكم في إطار ما يسمى بسلسلة القيمة من المورد إلى العميل	24
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن إعداد مخطط لتدفق الأنشطة والوقت اللازم لكل نشاط و كذلك الموارد اللازمة له	25
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن تحديد عوامل (مسيبات) التكلفة لكل نشاط	26
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى بدون قيمة مضافة وتحديد مقاييس لأداء الأنشطة.	27
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لمؤسستكم علاقة جيدة بالموردين بحيث يمكن التأثير عليهم فيما يخص نوعية المواد، أسعارها وطريقة التسليم	28
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لدى مؤسستكم خطة واضحة (او لها القدرة على وضعها مستقبلاً) محددة الأهداف فيما يخص الجودة	29
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن أن تعمل مؤسستكم على تصميم وتحسين المنتجات بصفة مستمرة لرفع جودتها وتخفيض تكلفتها لإرضاء العملاء.	30
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لدى مؤسستكم المرونة الكافية والقدرة على التكيف مع التغيرات في احتياجات و أذواق العملاء	31
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن لمؤسستكم تقديم خدمات ما بعد البيع بما يتناسب واحتياجات العملاء	32
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة	33
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء والعمل بروح الفريق.	34
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصفة مستمرة لضمان الجودة	35
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن توفير نظام لتدريب وتحفيز العاملين ليصبحوا متعددي المهارات	36
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن أن تعمل مؤسستكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام وتخفيض تكاليف النقل	37
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن تخفيض وقت إعداد وضبط الآلات وتخفيض تكلفة الصيانة.	38
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن القيام بتحليل وظيفي لمنتجاتكم ولتركيباتها وتحديد تكلفة و قيمة كل وظيفة.	39
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكنكم القيام بدراسة سوق منتجاتكم والمنتجات المنافسة والمقارنة بين أداء مؤسستكم وأداء منافسها	40
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكنكم وضع مقاييس لمعرفة مدى رضی العملاء عن منتجاتكم وتحديد حاجاتهم	41
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يمكن أن تقوم مؤسستكم بمتابعة الأداء (المالي وغير المالي) ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه	42
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لديكم نظام معلومات فعال يسمح بتدفق المعلومة المناسبة وتوفرها في الوقت المناسب	43

المحور الرابع: الصعوبات والمعوقات عامة

موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة	يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة في حالة عدم وجود إجابة، الرجاء ترك المكان فارغاً	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لدى مؤسستكم وعي بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الاستراتيجية	44
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لديكم قابلية واستعداد للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى الحديثة	45
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لدى مؤسستكم الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة	46
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لديكم الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني	47
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	تعتقدون أن البيئة التي تنشط فيها المؤسسة لا تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمدونها تعتبر كافية	48



المحور الخامس: معلومات عن المستجوب

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة	
<p>وظيفة المالية والمحاسبة</p> <p>وظيفة مراقبة التسيير</p> <p>أخرى ، حددها من فضلك.....</p>	<p>49</p> <p>ما هي الوظيفة التي تديرونها في المؤسسة؟ (عدة اجابات ممكنة)</p>
<p>تكوين جامعي</p> <p>تكوين متخصص</p> <p>أخرى ، حددها من فضلك.....</p>	<p>50</p> <p>ما هو المسار التكويني الذي حصلتم عليه؟ (عدة اجابات ممكنة)</p>
<p>اقل من 5 سنوات</p> <p>من 6 الى 10 سنوات</p> <p>أكثر من 10 سنوات</p>	<p>51</p> <p>ما هو عدد سنوات خبرتكم في هذا الميدان؟</p>
<p>محاسبة تحليلية / محاسبة التسيير</p> <p>محاسبة تقديرية (تسيير الميزانية)</p> <p>مراقبة التسيير</p> <p>أخرى ، حددها من فضلك.....</p>	<p>52</p> <p>هل يمكنكم تذكر المقاييس التي حصلتم عليها أثناء مساركم التكويني و التي لها علاقة بوظيفتكم الحالية؟ (عدة اجابات ممكنة)</p>
<p>لا توجد</p> <p>فكرة عامة</p> <p>إطلاع جيد</p>	<p>53</p> <p>هل لديكم فكرة عن أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف؟</p>

ملحق رقم 02:

استمارة الاستبيان

باللغة الفرنسية



**Première partie: questions relatives à la stratégie et à la planification stratégique de l'entreprise**

Cette première série de questions est dédiée aux considérations stratégiques afin de connaître l'orientation stratégique globale en général ainsi que l'intérêt porté à la planification stratégique en particulier.

Veuillez indiquer votre attitude concernant les propositions suivantes, en cas de non réponse, prière de laisser le champ vide.		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
01	L'entreprise a des objectifs définis sur le long terme.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
02	Ces objectifs sont définis dans le cadre d'une stratégie globale.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
03	L'entreprise applique les démarches de planification stratégique.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
04	il existe un guide (un document) où sont décrites les démarches de planification stratégique.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
05	La planification stratégique est assurée par une personne ou un département au sein de l'entreprise.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Veuillez cocher la réponse qui convient le mieux

06	la stratégie globale est du type:	<input type="checkbox"/> Stratégie de spécialisation dans un seul domaine d'activité <input type="checkbox"/> Stratégie de diversification des activités
07	Pour être compétitive, l'entreprise propose:	<input type="checkbox"/> Des produits de qualité <input type="checkbox"/> Des produits dont les prix sont réduits <input type="checkbox"/> De satisfaire une clientèle ciblée
08	L'entreprise fixe des plans dont l'horizon temporel est:	<input type="checkbox"/> De 1 à 3 ans <input type="checkbox"/> De 4 à 6 ans <input type="checkbox"/> supérieur à 6 ans
09	Quels sont les objectifs (les résultats escomptés) de la démarche stratégique de l'entreprise? (plusieurs réponses sont possibles)	<input type="checkbox"/> Améliorer les performances (financières, marketing ...etc.) <input type="checkbox"/> Consolider la position concurrentielle (compétitive) <input type="checkbox"/> Fixer des objectifs sur le long terme <input type="checkbox"/> Assurer la survie et la continuité de l'entreprise

**Deuxième partie: questions relatives au système de calcul de coûts de l'entreprise**

Cette deuxième série de questions a pour objectif de permettre la connaissance des (de la) méthode(s) de calcul de coûts employée(s) pour la détermination des coûts. Le positionnement du système de comptabilité analytique (au cas où il existe) au sein de l'entreprise ainsi que le rôle qui lui est assigné sont déterminants pour cette partie.

Veuillez cocher la réponse qui convient le mieux	
10	le système de coûts de l'entreprise est: <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> rudimentaire.</li> <li><input type="checkbox"/> un peu développé.</li> <li><input type="checkbox"/> très développé.</li> </ul>
11	Dans l'organigramme de l'entreprise le système de coûts est: <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> un département rattaché à l'état major</li> <li><input type="checkbox"/> un département rattaché à la fonction comptable et financière</li> <li><input type="checkbox"/> une division du département Comptabilité</li> <li><input type="checkbox"/> inexistant dans la structure organisationnelle</li> </ul>
12	le système de coûts puise ses informations <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> uniquement dans la comptabilité générale.</li> <li><input type="checkbox"/> dans la comptabilité générale et dans d'autres sources</li> <li><input type="checkbox"/> dans une base de données autonome créée à cette fin.</li> </ul>

Veuillez indiquer votre attitude concernant les propositions suivantes, en cas de non réponse, prière de laisser le champ vide.		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
13	le système de coûts de l'entreprise est relié à un système intégré (du type ERP par exemple).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14	le système de coûts fournit les informations utiles quant à la formulation et la mise en place de la stratégie et des politiques et plans généraux.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15	le système de coûts fournit les informations indispensables à la prise de décision à différents niveaux.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16	le système de coûts fournit des informations permettant de mesurer les performances	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17	le système de coût permet de déterminer les coûts de stocks de façon exacte et peu arbitraire.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18	le système de coûts sert à déterminer les prix des produits et services vendus.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19	le système de coûts permet de classer les charges en charges directes et indirectes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20	le système de coûts permet de classer les charges en charges variables et fixes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21	le système de coûts permet de suivre les coûts des différentes étapes du produit.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22	le système de coûts permet de déterminer des coûts standards sur la base d'hypothèses objectives.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23	le système de coûts produit des rapports indiquant le s écarts et leurs origines entre réalisations et prévisions.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Troisième partie: évaluation des potentialités et capacités intrinsèques de l'entreprise en vue d'une éventuelle adoption des outils de Gestion Stratégique de Coûts.**

Cette troisième série de questions vise à déterminer la capacité de l'entreprise à disposer de moyens (matériels, humains, financiers, logistiques et informationnels) susceptibles de garantir la mise en œuvre des principes de gestion stratégique des coûts (GSC). Toutefois, le but de ces questions n'est pas d'évaluer des pratiques de GSC fort inexistantes dans la réalité des entreprises questionnées.

Veuillez indiquer votre attitude concernant les propositions suivantes, en cas de non réponse, prière de laisser le champ vide		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
24	<i>il est possible de découper l'entreprise en activités et processus constituant la chaîne de valeur en allant du fournisseur au client</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25	<i>il est possible de dresser une carte d'activités avec des estimations en temps et en ressources consommés pour chacune d'elles.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26	<i>il est possible de déterminer des inducteurs de coûts (cost drivers) pour chaque activité.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27	<i>il est possible de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée en établissant des critères permettant de mesurer l'apport de chaque activité à la création de valeur</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28	<i>l'entreprise maintient de bonnes relations avec les fournisseurs au point de pouvoir exercer une influence sur les conditions d'achats des matières premières: prix, qualité, livraison...</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29	<i>l'entreprise adopte (pourra adopter) une stratégie claire et bien définie en ce qui concerne la qualité.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30	<i>l'entreprise peut travailler à améliorer de façon continue la qualité de ses produits tout en réduisant les coûts afin de répondre aux exigences de sa clientèle.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
31	<i>l'entreprise fait preuve d'une flexibilité et d'une capacité d'adaptation face aux changements incessants des besoins du marché.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32	<i>l'entreprise est en mesure de rester à l'écoute de ses clients et leurs proposer des services après vente à la hauteur des attentes exprimées</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
33	<i>Il est possible de raccourcir les délais d'attente des clients en ayant une réponse rapide.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
34	<i>l'entreprise est disposée à prendre part aux initiatives de son personnel quant à la mise en œuvre des plans d'amélioration collective de la qualité et des performances</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
35	<i>il est possible de recourir, de façon récurrente, à des inspections et des contrôles de qualité</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
36	<i>il est possible d'instaurer un système de formation et de motivation qui conduit à la pluridisciplinarité du personnel</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
37	<i>l'entreprise peut travailler à réduire les quantités en stocks de matières et des produits ainsi que leurs coûts de stockage et de transport.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Veuillez indiquer votre attitude concernant les propositions suivantes, en cas de non réponse, prière de laisser le champ vide		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
38	<i>il est possible de réduire le temps de préparation et réglage des machines ainsi que les coûts relatifs à leur entretien</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
39	<i>une analyse fonctionnelle des produits et composants est possible avec une estimation de coût et valeur pour chaque fonction-composant.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
40	<i>il est possible de procéder à une analyse approfondie du marché en vue de comparer les performances respectives de l'entreprise et de ses concurrents</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
41	<i>il est possible de mettre au point des indices permettant d'évaluer la satisfaction de ses clients et de déterminer leurs besoins.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
42	<i>l'entreprise est capable de suivre la réalisation des ses objectifs et de mesurer le degré de leur accomplissement en termes financiers et non financiers.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
43	<i>l'entreprise est en mesure de mettre à niveau son système d'information qui assurera la fluidité des informations et leur disponibilité à des niveaux multiples.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Quatrième partie: difficultés et contraintes**

Cette dernière série de questions est destinée à évaluer globalement les difficultés et contraintes pouvant constituer un obstacle à la bonne application des outils de Gestion Stratégique des Coûts (GSC).

Veuillez indiquer votre attitude concernant les propositions suivantes, en cas de non réponse, prière de laisser le champ vide		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
44	<i>l'entreprise est consciente de l'enjeu associé à la mise en œuvre des outils tels que la GSC dans la réalisation des objectifs stratégiques.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
45	<i>L'entreprise est disposée au changement de son système de gestion traditionnel au profit d'un système plus moderne.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
46	<i>l'entreprise possède actuellement des compétences capables de mettre en place de nouveaux dispositifs de gestion.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
47	<i>l'entreprise peut suivre l'évolution induite par l'utilisation accrue de l'informatique et l'automatisation de la production (productique).</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
48	<i>Il y a une conviction selon laquelle, l'environnement actuel des affaires ne requiert pas une mise à niveau des systèmes traditionnels de gestion en vigueur qui demeurent encore suffisants.</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Cinquième partie: profil du répondant**

Veuillez cocher la réponse qui convient le mieux	
49	<p>Quelle fonction assumez-vous au sein de l'entreprise? (plusieurs réponses sont possibles)</p> <p><input type="checkbox"/> Fonction Finance comptabilité  <input type="checkbox"/> fonction contrôle de gestion  <input type="checkbox"/> Autres, à préciser SVP:.....</p>
50	<p>Quelle formation avez-vous suivie? (plusieurs réponses sont possibles)</p> <p><input type="checkbox"/> formation universitaire  <input type="checkbox"/> formation spécialisée  <input type="checkbox"/> Autres, à préciser SVP.....</p>
51	<p>Combien d'années d'expérience professionnelle avez-vous dans ce domaine? (pas uniquement dans cette entreprise)</p> <p><input type="checkbox"/> moins de 5 années  <input type="checkbox"/> de 6 à 10 années  <input type="checkbox"/> plus de 10 années</p>
52	<p>Pouvez-vous citer les modules pédagogiques de votre cursus de formation ayant une relation avec votre fonction actuelle? (plusieurs réponses sont possibles)</p> <p><input type="checkbox"/> Comptabilité analytique/ de gestion  <input type="checkbox"/> comptabilité budgétaire  <input type="checkbox"/> contrôle de gestion  <input type="checkbox"/> autres; à préciser SVP.....</p>
53	<p>Est ce que vous avez une idée à propos des outils de gestion stratégiques des coûts?</p> <p><input type="checkbox"/> aucune idée  <input type="checkbox"/> une idée assez vague  <input type="checkbox"/> une connaissance parfaite</p>



ملحق رقم 03:

مخرجات المعالجة

الإحصائية

## ملحق خاص

بالجداول رقم - 14 - 15 - 16 - 25

MULT RESPONSE GROUPS=\$Q9 'OBJECTIF DE PS' (q9a q9b q9c q9d (1)) \$Q49 'fonction assumée' (q49a q49b q49c (1)) \$Q50 'Formation obtenue' (q50a q50b q50c (1)) \$Q52 'Modules du cursus' (q52a q52b q52c q52d (1))  
/FREQUENCIES=\$Q9 \$Q49 \$Q50 \$Q52.

## Réponses multiples

## Récapitulatif de l'observation

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
\$Q9 <sup>a</sup>	17	100,0%	0	0,0%	17	100,0%
\$Q49 <sup>a</sup>	17	100,0%	0	0,0%	17	100,0%
\$Q50 <sup>a</sup>	16	94,1%	1	5,9%	17	100,0%
\$Q52 <sup>a</sup>	17	100,0%	0	0,0%	17	100,0%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

## ملحق يخص الجدول 14

## \$Q49 fréquences

	Réponses	Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
fonction assumée <sup>a</sup>	La fonction assumez vous au sein de l'entreprise est: Fonction Finance comptabilité	13	68,4%	76,5%
	La fonction assumez vous au sein de l'entreprise est: fonction contrôle de gestion	6	31,6%	35,3%
Total		19	100,0%	111,8%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

## ملحق يخص الجدول 15

## \$Q50 fréquences

	Réponses	Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
Formation obtenue <sup>a</sup>	La formation qu' avez vous suivie est: une formation universitaire?	14	66,7%	87,5%
	La formation qu' avez vous suivie est: une formation spécialisée?	6	28,6%	37,5%
	La formation qu' avez vous suivie est: autres formations?	1	4,8%	6,3%
Total		21	100,0%	131,3%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

## ملحق يخص الجدول 16

## \$Q52 fréquences

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
Modules du cursus <sup>a</sup>	Votre cursus de formation contient la comptabilité analytique/ de gestion comme module pédagogique?	14	35,9%	82,4%
	Votre cursus de formation contient la comptabilité budgétaire comme module pédagogique?	11	28,2%	64,7%
	Votre cursus de formation contient le contrôle de gestion comme module pédagogique?	11	28,2%	64,7%
	Votre cursus de formation contient d'autres module pédagogique ayant une relation avec votre fonction actuelle?	3	7,7%	17,6%
Total		39	100,0%	229,4%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

## ملحق يخص الجدول 25

## \$Q9 fréquences

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
OBJECTIF DE PS <sup>a</sup>	l' objectif (le résultat escompté) de la démarche stratégique de l'entreprise est: Améliorer les performances (financières,marketing ...etc)	9	22,5%	52,9%
	l' objectif (le résultat escompté) de la démarche stratégique de l'entreprise est: Consolider la position concurrentielle (compétitive)	11	27,5%	64,7%
	l' objectif (le résultat escompté) de la démarche stratégique de l'entreprise est: Fixer des objectifs sur le long terme	5	12,5%	29,4%
	l' objectif (le résultat escompté) de la démarche stratégique de l'entreprise est: Assurer la survie et la continuité de l'entreprise	15	37,5%	88,2%
Total		40	100,0%	235,3%

a. Groupe de dichotomies mis en tableau à la valeur 1.

## ملحق خاص

## بالجدول رقم 17 - 18

FREQUENCIES VARIABLES=Q51 Q53  
/ORDER=ANALYSIS.

## Fréquences

## Statistiques

		Combien d'années d'expérience professionnelle détenez-vous dans ce domaine? (pas uniquement dans cette entreprise)	Est ce que vous avez une idée à propos des outils de gestion stratégiques des coûts?
N	Valide	17	16
	Manquant	0	1

## Table de fréquences

ملحق يخص الجدول 17

Combien d'années d'expérience professionnelle détenez-vous dans ce domaine? (pas uniquement dans cette entreprise)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 années	1	5,9	5,9	5,9
	de 6 à 10 années	6	35,3	35,3	41,2
	plus de 10 années	10	58,8	58,8	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

ملحق يخص الجدول 18

Est ce que vous avez une idée à propos des outils de gestion stratégiques des coûts?

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	aucune idée	3	17,6	18,8	18,8
	une idée assez vague	9	52,9	56,3	75,0
	une connaissance parfaite	4	23,5	25,0	100,0
	Total	16	94,1	100,0	
Manquant	999	1	5,9		
Total		17	100,0		

ملحق خاص بحساب معامل ألفا كرونباخ  
(الجدول رقم 20)

DATASET NAME Jeu\_de\_données1 WINDOW=FRONT.  
RELIABILITY  
/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5  
/SCALE('Stratégie') ALL  
/MODEL=ALPHA.

### Fiabilité

#### Echelle : Stratégie

##### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	14	82,4
	Exclu <sup>a</sup>	3	17,6
	Total	17	100,0

- a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

##### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	5

RELIABILITY  
/VARIABLES=Q14 Q15 Q16 Q17 Q18  
/SCALE('Fonctions et Objectifs du SC') ALL  
/MODEL=ALPHA.

### Fiabilité

#### Echelle : Fonctions et Objectifs du SC

##### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	16	94,1
	Exclu <sup>a</sup>	1	5,9
	Total	17	100,0

- a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

##### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,818	5

RELIABILITY  
/VARIABLES=Q19 Q20 Q21 Q22 Q23  
/SCALE('Description du SC') ALL  
/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : Description du SC****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	16	94,1
	Exclu <sup>a</sup>	1	5,9
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,857	5

RELIABILITY

/VARIABLES=Q24 Q25 Q26 Q27 Q28

/SCALE('ABC/ABM/CV') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : ABC/ABM/CV****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	16	94,1
	Exclu <sup>a</sup>	1	5,9
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,678	5

RELIABILITY

/VARIABLES=Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q47

/SCALE('TQM') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : TQM****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	13	76,5
	Exclu <sup>a</sup>	4	23,5
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,790	9

RELIABILITY

/VARIABLES=Q28 Q30 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40

/SCALE('TC/KAIZEN/JIT') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : TC/KAIZEN/JIT****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	15	88,2
	Exclu <sup>a</sup>	2	11,8
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,820	10

RELIABILITY

/VARIABLES=Q36 Q41 Q42 Q43

/SCALE('BSC') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : BSC****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	16	94,1
	Exclu <sup>a</sup>	1	5,9
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,656	4

RELIABILITY

/VARIABLES=Q44 Q45 Q46 Q47 Q48

/SCALE('Difficultés') ALL

/MODEL=ALPHA.

**Fiabilité****Echelle : Difficultés****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	14	82,4
	Exclu <sup>a</sup>	3	17,6
	Total	17	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,784	5

ملحق خاص باختبار التوزيع الطبيعي – (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)  
(الجدول رقم 21)

NPAR TESTS

/K-S(NORMAL)=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27  
Q28 Q29

Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48

/MISSING ANALYSIS.

## Tests non paramétriques

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon



Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon											
		L'entreprise a des objectifs définis sur le long terme	Ces objectifs sont définis dans le cadre d'une stratégie globale.	L'entreprise applique les démarches de planification stratégique.	il existe un guide (un document) où sont décrites les démarches de planification stratégique.	La planification stratégique est assurée par une personne ou un département au sein de l'entreprise.	le système de coûts de l'entreprise est relié à un système intégré (du type ERP par exemple).	le système de coûts fournit les informations utiles quant à la formulation et la mise en place de la stratégie et des politiques et plans généraux.	le système de coûts fournit les informations indispensables à la prise de décision à différents niveaux.	le système de coûts fournit des informations permettant de mesurer les performances	le système de coût permet de déterminer les coûts de stocks de façon exacte et peu arbitraire
N		17	15	16	15	15	16	16	17	17	17
Paramètres normaux a, b	Moyenne	3,24	3,20	3,06	2,33	2,73	2,94	3,00	3,24	3,24	3,35
	Ecart type	,903	,676	,772	,900	,961	,998	,516	,562	,664	,702
Différences les plus extrêmes	Absolue	,272	,283	,343	,237	,276	,275	,375	,368	,285	,292
	Positif	,199	,283	,282	,178	,191	,163	,375	,368	,285	,222
	Négatif	-,272	-,250	-,343	-,237	-,276	-,275	-,375	-,279	-,244	-,292
Statistiques de test		,272	,283	,343	,237	,276	,275	,375	,368	,285	,292
Sig. asymptotique (bilatérale)		,002c	,002c	,000c	,023c	,003c	,002c	,000c	,000c	,001c	,000c
a La distribution du test est Normale.											
b Calculée à partir des données.											
c Correction de signification de Lilliefors.											

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon												
		le système de coûts sert à déterminer les prix des produits et services vendus.	le système de coûts permet de classer les charges directes et indirectes.	le système de coûts permet de classer les charges en charges variables et fixes.	le système de coûts permet de suivre les coûts des différentes étapes du produit.	le système de coûts permet de déterminer des coûts standards sur la base d'hypothèses objectives.	le système de coûts produit des rapports indiquant les écarts et leurs origines entre réalisations et prévisions.	il est possible de découper l'entreprise en activités et processus constituant la chaîne de valeur en allant du fournisseur au client	il est possible de dresser une carte d'activités avec des estimations en temps et en ressources consommés pour chacune d'elles.	il est possible de déterminer des inducteurs de coûts (cost drivers) pour chaque activité.	il est possible de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée en établissant des critères permettant de mesurer l'apport de chaque activité à la création de valeur	l'entreprise maintient de bonnes relations avec les fournisseurs au point de pouvoir exercer une influence sur les conditions d'achats des matières premières: prix, qualité, livraison...
N		17	17	17	16	17	17	17	17	17	16	17
Paramètres normaux a,b	Moyenne	3,53	3,47	3,24	3,19	3,06	3,12	2,47	2,12	2,41	2,31	3,18
	Ecart type	,514	,514	,752	,655	,659	,600	,874	,600	,870	,704	,636
Différences les plus extrêmes	Absolue	,349	,349	,257	,300	,300	,342	,234	,342	,280	,273	,315
	Positif	,319	,349	,211	,300	,300	,342	,234	,342	,191	,234	,315
	Négatif	-,349	-,319	-,257	-,262	-,288	-,305	-,198	-,305	-,280	-,273	-,273
Statistiques de test		,349	,349	,257	,300	,300	,342	,234	,342	,280	,273	,315
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000c	,000c	,004c	,000c	,000c	,000c	,014c	,000c	,001c	,002c	,000c
a La distribution du test est Normale. b Calculée à partir des données. c Correction de signification de Lilliefors.												

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon											
		l'entreprise adopte (pourra adopter) une stratégie claire et bien définie en ce qui concerne la qualité.	l'entreprise peut travailler à améliorer de façon continue la qualité de ses produits tout en réduisant les coûts afin de répondre aux exigences de sa clientèle.	l'entreprise fait preuve d'une flexibilité et d'une capacité d'adaptation face aux changements incessants des besoins du marché.	l'entreprise est en mesure de rester à l'écoute de ses clients et leurs proposer des services après vente à la hauteur des attentes exprimées	Il est possible de raccourcir les délais d'attente des clients en ayant une réponse rapide.	l'entreprise est disposée à prendre part aux initiatives de son personnel quant à la mise en oeuvre des plans d'amélioration collective de la qualité et des performances	il est possible de recourir, de façon récurrente, à des inspections et des contrôles de qualité	il est possible d'instaurer un système de formation et de motivation qui conduit à la pluridisciplinarité du personnel	l'entreprise peut travailler à réduire les quantités en stocks de matières et des produits ainsi que leurs coûts de stockage et de transport.	il est possible de réduire le temps de préparation et réglage des machines ainsi que les coûts relatifs à leur entretien
N		17	17	17	16	17	17	17	16	16	17
Paramètres normaux a,b	Moyenne	3,35	3,29	3,00	3,31	2,88	3,06	3,29	2,88	2,56	2,71
	Ecart type	,606	,686	,707	,704	,697	,827	,588	,885	,964	,686
Différences les plus extrêmes	Absolue	,308	,260	,265	,273	,273	,295	,339	,244	,220	,372
	Positif	,308	,254	,265	,234	,256	,234	,339	,194	,220	,275
	Négatif	-,269	-,260	-,265	-,273	-,273	-,295	-,250	-,244	-,175	-,372
Statistiques de test		,308	,260	,265	,273	,273	,295	,339	,244	,220	,372
Sig. asymptotique (bilatérale)		,000c	,003c	,003c	,002c	,002c	,000c	,000c	,012c	,037c	,000c
<p>a La distribution du test est Normale.</p> <p>b Calculée à partir des données.</p> <p>c Correction de signification de Lilliefors.</p>											

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon											
		une analyse fonctionnelle des produits et composants est possible avec une estimation de coût et valeur pour chaque fonction-composant.	il est possible de procéder à une analyse approfondie du marché en vue de comparer les performances respectives de l'entreprise et de ses concurrents	il est possible de mettre au point des indices permettant d'évaluer la satisfaction de ses clients et de déterminer leurs besoins.	l'entreprise est capable de suivre la réalisation des ses objectifs et de mesurer le degré de leur accomplissement en termes financiers et non financiers.	l'entreprise est en mesure de mettre à niveau son système d'information qui assurera la fluidité des informations et leur disponibilité à des niveaux multiples.	l'entreprise est consciente de l'enjeu associé à la mise en oeuvre des outils tels que la GSC dans la réalisation des objectifs stratégiques.	L'entreprise est disposée au changement de son système de gestion traditionnel au profit d'un système plus moderne.	l'entreprise possède actuellement des compétences capables de mettre en place de nouveaux dispositifs de gestion.	l'entreprise peut suivre l'évolution induite par l'utilisation accrue de l'informatique et l'automatisation de la production (productive).	Il y a une conviction selon laquelle, l'environnement actuel des affaires ne requiert pas une mise à niveau des systèmes traditionnels de gestion en vigueur qui demeurent encore suffisants.
N		15	17	17	17	17	14	14	14	14	14
Paramètres normaux a,b	Moyenne	2,73	3,18	3,29	3,06	2,82	2,71	2,79	2,57	2,64	2,29
	Ecart type	,799	,883	,588	,659	,883	,825	,893	,852	,842	,994
Différences les plus extrêmes	Absolue	,297	,244	,339	,300	,226	,278	,238	,249	,236	,256
	Positif	,236	,175	,339	,300	,185	,222	,191	,249	,206	,256
	Négatif	-,297	-,244	-,250	-,288	-,226	-,278	-,238	-,193	-,236	-,173
Statistiques de test		,297	,244	,339	,300	,226	,278	,238	,249	,236	,256
Sig. asymptotique (bilatérale)		,001c	,008c	,000c	,000c	,021c	,004c	,031c	,019c	,034c	,013c
<p>a La distribution du test est Normale.  b Calculée à partir des données.  c Correction de signification de Lilliefors.</p>											

## ملحق خاص

بالجدول رقم 23 - 24 - 26

FREQUENCIES VARIABLES=Q6 Q7 Q8  
/ORDER=ANALYSIS.

## Fréquences

## Statistiques

		la stratégie globale est du type:	Pour être compétitive, l'entreprise propose:	L'entreprise fixe des plans dont l'horizon temporel est
N	Valide	17	17	17
	Manquant	0	0	0

## Table de fréquences

## ملحق يخص الجدول 23

## la stratégie globale est du type:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Stratégie de spécialisation dans un seul domaine d'activité	13	76,5	76,5	76,5
	Stratégie de diversification des activités	4	23,5	23,5	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

## ملحق يخص الجدول 24

## Pour être compétitive, l'entreprise propose:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Des produits de qualité	13	76,5	76,5	76,5
	Des produits dont les prix sont réduits	1	5,9	5,9	82,4
	De satisfaire une clientèle ciblée	3	17,6	17,6	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

## ملحق يخص الجدول 26

## L'entreprise fixe des plans dont l'horizon temporel est

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	De 1 à 3 ans	8	47,1	47,1	47,1
	De 4 à 6 ans	7	41,2	41,2	88,2
	supérieur à 6 ans	2	11,8	11,8	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

## ملحق خاص

بالجداول رقم 27 - 28 - 29 - 30

FREQUENCIES VARIABLES=Q10 Q11 Q12 Q13  
/ORDER=ANALYSIS.

## Fréquences

## Statistiques

		le système de coûts de l'entreprise est	le système de coûts puise ses informations	Dans l'organigramme de l'entreprise le système de coûts est	le système de coûts de l'entreprise est relié à un système intégré (du type ERP par exemple).
N	Valide	17	17	17	16
	Manquant	0	0	0	1

## Table de fréquences

## ملحق يخص الجدول 27

## le système de coûts de l'entreprise est

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	rudimentaire	1	5,9	5,9	5,9
	un peu développé	13	76,5	76,5	82,4
	très développé	3	17,6	17,6	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

## ملحق يخص الجدول 29

## le système de coûts puise ses informations

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	uniquement dans la comptabilité générale	1	5,9	5,9	5,9
	dans la comptabilité générale et dans d'autres sources	15	88,2	88,2	94,1
	dans une base de données autonome créée à cette fin	1	5,9	5,9	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

ملحق يخص الجدول 28

Dans l'organigramme de l'entreprise le système de coûts est

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide un département rattaché à l'état major	1	5,9	5,9	5,9
un département rattaché à la fonction comptable et financière	6	35,3	35,3	41,2
une division du département Comptabilité	8	47,1	47,1	88,2
inexistant dans la structure organisationnelle	2	11,8	11,8	100,0
Total	17	100,0	100,0	

ملحق يخص الجدول 30

le système de coûts de l'entreprise est relié à un système intégré (du type ERP par exemple).

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide pas du tout d'accord	2	11,8	12,5	12,5
pas d'accord	2	11,8	12,5	25,0
d'accord	7	41,2	43,8	68,8
tout à fait d'accord	5	29,4	31,3	100,0
Total	16	94,1	100,0	
Manquant 999	1	5,9		
Total	17	100,0		

**ملحق خاص باختبار الفرضيات باستخدام اختبار Wilcoxon  
لعينة واحدة**

## ملحق يخص الجدول 33

\*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (Q24 Q25 Q26 Q27) WILCOXON(TESTVALUE=2.5)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

COMPUTE Q1040=(Q24 +Q25 +Q26 + Q27 + Q28 ) / 5.

VARIABLE LABELS Q1040 'ABC/ABM/CV1'.

EXECUTE.

\*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (Q24 Q25 Q26 Q27 Q1040 Q28) WILCOXON(TESTVALUE=2.5)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

## Tests non paramétriques

### Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de il est possible de découper l'entreprise en activités processus constituant la chaîne de valeur en allant du fournisseur au client est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,022	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La médiane de il est possible de dresser une carte d'activités avec des estimations en temps et en ressources consommés pour chacune d'elles. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,022	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La médiane de il est possible de déterminer des inducteurs de coûts (cost drivers) pour chaque activité. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,005	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La médiane de il est possible de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée en établissant des critères permettant de mesurer l'apport de chaque activité à la création de valeur est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La médiane de ABC/ABM/CV1 est égale à 2,50.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,017	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La médiane de l'entreprise maintient de bonnes relations avec les fournisseurs au point de pouvoir exercer une influence sur les conditions d'achats des matières premières: prix, qualité, livraison... est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance es



COMPUTE Q1060=(Q28 +Q30 +Q33 + Q34 + Q35 + Q36 + Q37 + Q38 + Q39 + Q40 ) / 10.

VARIABLE LABELS Q1060 'TC/KAIZEN/JIT1'.

EXECUTE.

COMPUTE Q1080=( Q44 + Q45 + Q46 + Q47 + Q48 ) / 5.

VARIABLE LABELS Q1080 'DIFFICULTES1'.

EXECUTE.

COMPUTE Q1070=( Q36 + Q41 + Q42 + Q43 ) / 4.

VARIABLE LABELS Q1070 'BSC1'.

EXECUTE.

\*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (Q1070) WILCOXON(TESTVALUE=2.5)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

### Tests non paramétriques

\*Nonparametric Tests: One Sample.

NPTESTS

/ONESAMPLE TEST (Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q101 Q102 Q103 Q104 Q105 Q106 Q107 Q108) WILCOXON(TESTVALUE=2.5)

/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE

/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de L'entreprise a des objectifs définis sur le long terme est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,008	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La médiane de Ces objectifs sont définis dans le cadre d'une stratégie globale. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,004	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La médiane de L'entreprise applique les démarches de planification stratégique. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,010	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La médiane de il existe un guide (un document) où sont décrites les démarches de planification stratégique. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,531	Retenir l'hypothèse nulle.
5	La médiane de La planification stratégique est assurée par une personne ou un département au sein de l'entreprise. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,302	Retenir l'hypothèse nulle.
6	La médiane de le système de coûts de l'entreprise est relié à un système intégré (du type ERP par exemple). est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,088	Retenir l'hypothèse nulle.
7	La médiane de le système de coûts fournit les informations utiles quant à la formulation et la mise en place de la stratégie et des politiques et plans généraux. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La médiane de le système de coûts fournit les informations indispensables à la prise de décision à différents niveaux. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La médiane de le système de coûts fournit des informations permettant de mesurer les performances est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
10	La médiane de le système de coût permet de déterminer les coûts de stocks de façon exacte et peu arbitraire. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
11	La médiane de le système de coûts sert à déterminer les prix des produits et services vendus. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	La médiane de le système de coûts permet de classer les charges en charges directes et indirectes. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
13	La médiane de le système de coûts permet de classer les charges en charges variables et fixes. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	La médiane de le système de coûts permet de suivre les coûts des différentes étapes du produit. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	La médiane de le système de coûts permet de déterminer des coûts standards sur la base d'hypothèses objectives. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,005	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	La médiane de le système de coûts produit des rapports indiquant les écarts et leurs origines entre réalisations et prévisions. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
17	La médiane de il est possible de découper l'entreprise en activités processus constituant la chaîne de valeur en allant du fournisseur au client est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,022	Rejeter l'hypothèse nulle.
18	La médiane de il est possible de dresser une carte d'activités avec des estimations en temps et en ressources consommés pour chacune d'elles. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,022	Rejeter l'hypothèse nulle.
19	La médiane de il est possible de déterminer des inducteurs de coûts (cost drivers) pour chaque activité. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,005	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
20	La médiane de il est possible de distinguer les activités à valeur ajoutée des activités sans valeur ajoutée en établissant des critères permettant de mesurer l'apport de chaque activité à la création de valeur est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
21	La médiane de l'entreprise maintient de bonnes relations avec les fournisseurs au point de pouvoir exercer une influence sur les conditions d'achats des matières premières: prix, qualité, livraison... est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
22	La médiane de l'entreprise adopte (pourra adopter) une stratégie claire et bien définie en ce qui concerne la qualité. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
23	La médiane de l'entreprise peut travailler à améliorer de façon continue la qualité de ses produits tout en réduisant les coûts afin de répondre aux exigences de sa clientèle. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
24	La médiane de l'entreprise fait preuve d'une flexibilité et d'une capacité d'adaptation face aux changements incessants des besoins du marché. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,015	Rejeter l'hypothèse nulle.
25	La médiane de l'entreprise est en mesure de rester à l'écoute de ses clients et leurs proposer des services après vente à la hauteur des attentes exprimées est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
26	La médiane de Il est possible de raccourcir les délais d'attente des clients en ayant une réponse rapide. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,048	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
35	La médiane de l'entreprise est capable de suivre la réalisation des ses objectifs et de mesurer le degré de leur accomplissement en termes financiers et non financiers. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,005	Rejeter l'hypothèse nulle.
36	La médiane de l'entreprise est en mesure de mettre à niveau son système d'information qui assurera la fluidité des informations et leur disponibilité à des niveaux multiples. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,151	Retenir l'hypothèse nulle.
37	La médiane de l'entreprise est consciente de l'enjeu associé à la mise en oeuvre des outils tels que la GSC dans la réalisation des objectifs stratégiques. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,033	Rejeter l'hypothèse nulle.
38	La médiane de L'entreprise est disposée au changement de son système de gestion traditionnel au profit d'un système plus moderne. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,033	Rejeter l'hypothèse nulle.
39	La médiane de l'entreprise possède actuellement des compétences capables de mettre en place de nouveaux dispositifs de gestion. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,022	Rejeter l'hypothèse nulle.
40	La médiane de l'entreprise peut suivre l'évolution induite par l'utilisation accrue de l'informatique et l'automatisation de la production (productive). est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,047	Rejeter l'hypothèse nulle.
41	La médiane de Il y a une conviction selon laquelle, l'environnement actuel des affaires ne requiert pas une mise à niveau des systèmes traditionnels de gestion en vigueur qui demeurent encore suffisants. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
42	La médiane de Strategie est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,050	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
27	La médiane de l'entreprise est disposée à prendre part aux initiatives de son personnel quant à la mise en oeuvre des plans d'amélioration collective de la qualité et des performances est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,014	Rejeter l'hypothèse nulle.
28	La médiane de il est possible de recourir, de façon récurrente, à des inspections et des contrôles de qualité est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
29	La médiane de il est possible d'instaurer un système de formations et de motivation qui conduit à la pluridisciplinarité du personnel est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,029	Rejeter l'hypothèse nulle.
30	La médiane de l'entreprise peut travailler à réduire les quantités en stocks de matières et des produits ainsi que leurs coûts de stockage et de transport. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,829	Retenir l'hypothèse nulle.
31	La médiane de il est possible de réduire le temps de préparation et réglage des machines ainsi que les coûts relatifs à leur entretien est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,149	Retenir l'hypothèse nulle.
32	La médiane de une analyse fonctionnelle des produits et composants est possible avec une estimation de coût et valeur pour chaque fonction-composant. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,227	Retenir l'hypothèse nulle.
33	La médiane de il est possible de procéder à une analyse approfondie du marché en vue de comparer les performances respectives de l'entreprise et de ses concurrents est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,010	Rejeter l'hypothèse nulle.
34	La médiane de il est possible de mettre au point des indices permettant d'évaluer la satisfaction de ses clients et de déterminer leurs besoins. est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
43	La médiane de Fonction et Objectifs du SC est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
44	La médiane de Description du SC est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
45	La médiane de ABC/ABM/CV1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,017	Rejeter l'hypothèse nulle.
46	La médiane de TQM1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
47	La médiane de TC/KAIZEN/JIT1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
48	La médiane de BSC1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
49	La médiane de DIFFICULTES1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,073	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est

## ملحق يخص الجدول 37

```

COMPUTE Q108000=( Q44 + Q45 + Q46 + Q47 ) /4.
VARIABLE LABELS Q108000 'DIFFICULTES1 SANS Q48'.
EXECUTE.
*Nonparametric Tests: One Sample.
NPTESTS
/ONESAMPLE TEST (Q1080 Q108000) WILCOXON(TESTVALUE=2.5)
/MISSING SCOPE=ANALYSIS USERMISSING=EXCLUDE
/CRITERIA ALPHA=0.05 CILEVEL=95.

```

## Tests non paramétriques

## Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de DIFFICULTES1 est égale à 2.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,073	Retenir l'hypothèse nulle.
2	La médiane de DIFFICULTES1 SANS Q48 est égale à 2,50.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,028	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est 0,05.

## المخلص:

عرف مجال محاسبة التسيير (محاسبة التكاليف...) تغيرا كبيرا خلال العقدين الماضيين حيث تم الانتقال من منظور حساب التكلفة الى منظور متجدد يهدف إلى إدارة التكلفة (والإدارة الإستراتيجية للتكلفة) يركز على تخفيض التكلفة والتحسين المستمر في إطار سياق عالمي متغير يسوده التوجه المتزايد نحو خلق القيمة وإرضاء العميل.

يهدف الجانب النظري لهذه الأطروحة إلى إعطاء إطار مفاهيمي شامل يمكن من خلاله دراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة، انطلاقا من الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية حتى التوصل تدريجيا إلى دراسة أهم التقنيات و الأساليب المعنية بالإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

أما الدراسة التطبيقية التي اعتمدت على استبيان شمل 17 مؤسسة صناعية جزائرية كبيرة الحجم، فتحاول تحديد أهم المسائل (الفرص والمعوقات) التي قد تواجه التطبيق الفعلي لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من قبل المؤسسات المدروسة. تبين النتائج المتوصل إليها أن الأساليب المعنية ترتبط بشكل كبير بهيكل المنظمة وأنه على الرغم من البساطة المفاهيمية التي تقوم عليها الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا أن اعتمادها يطرح مشاكل تتعلق أساسا بالنظام الإنتاجي القائم.

## الكلمات المفتاحية:

محاسبة التسيير الإستراتيجية، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، إدارة التكلفة، تقنيات وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.

## Abstract:

*Management accounting (cost accounting) has undergone a revolutionary change in the past two decades, moving from traditional approach of cost containment to a renewed approach of Cost management - and strategic cost management- that focuses on cost reduction and continuous improvement, in a global changing context marked by an increasing tendency to value creation and customer satisfaction.*

*The theoretical part of this dissertation attempts to give a comprehensive framework within which strategic management accounting concepts and approaches can be emphasized. This part begins with the basic definitions of strategy and strategic management and follows up gradually until describing major techniques involved in Strategic Management Accounting.*

*The empirical part of the dissertation, based upon a survey of 17 large industrial companies, tries to identify the main issues (opportunities and difficulties) associated with Strategic Management Accounting implementation by those companies. The findings suggest that the implementation of Strategic Management Accounting concepts rely heavily on the organization's structure. Despite the conceptual simplicity of those techniques, field implementation require the questioning of the entire production systems*

**Keywords:** Strategic Management Accounting, Strategic Cost Management, Cost Management, Strategic Cost Management Techniques and Methods, Traditional Cost Accounting Systems.