



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
القسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
تخصص: مالية و بنوك

بعنوان

متطلبات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية-

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: مسكين الحاج

من إعداد الطالبتين:

➤ مولاي شمس

➤ ناير ريهام

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2024/06/24

أمام اللجنة المكونة من السادة

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

أستاذ التعليم العالي

أستاذ محاضر "أ"

أستاذ التعليم العالي

- الدكتور: رفاة إبراهيم

- الدكتور: مسكين الحاج

- الدكتور: ذياب زقاي

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر و عرفان

{رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي

فِي ذُرِّيَّتِي إِنَّي تُبْتُ إِلَيْكَ وَإِيَّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ} سورة النمل الآية 19

لا يطيب الشكر دوماً و أولاً إلا لله فالحمد لله كل الحمد لجلال وجه و عظيم سلطانه و علاء منزلتها الذي وفقنا لهته المذكرة، كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل لكل من كان له أثر في تحسينها و تقويمها ، و من هنا نسجل شكرنا و تقديرنا الكبير للأستاذ الدكتور الفاضل المشرف مسكين الحاج الذي بذل معنا جهداً كبيراً يذكر و يشكر و لا ينكر.

كما يسعدنا أن نتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بمناقشة هذه المذكرة و تكلفهم وقت الاطلاع عليها

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل عمال و عاملات المؤسسات الاقتصادية التي أجرينا فيها دراستنا على تعاونهم معنا.

و نتوجه بالشكر الخالص لكل من ساعدنا في إتمام هذه المذكرة سواء من قريب أو من بعيد.

الإهداء

إلى أمي الحبيبة حفظها الله و أطال عمرها

إلى أبي الغالي حفظه الله و رعاه

إلى أخي و أختي

إلى شريكتي في المذكرة

إلى صديقتي الغاليات

إلى كل من له الفضل علينا ذكرناه أو غفلنا عنه.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة بيان أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بإبراز المعالم الأساسية للمنظور الاستراتيجي في إدارة التكاليف وتوضيح مدى مساهمتها في تخفيض التكلفة، حيث أجريت الدراسة الميدانية على ثلاث عشرة (13) مؤسسة اقتصادية متواجدة بولاية سعيدة، باعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، من أجل التعرف على مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة باعتباره أحد أهم هذه الأنظمة.

لقد خلصت نتائج الدراسة إلى أنه على الرغم من توفر المؤسسات محل الدراسة على الإمكانيات الضرورية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلا أن هناك معوقات تحول دون ذلك. **الكلمات المفتاحية:** إدارة التكاليف؛ الإدارة الاستراتيجية؛ أدوات التحليل الاستراتيجي؛ التكلفة المستهدفة.

The abstract:

This study aims to attempt to demonstrate the importance of strategic cost management and the requirements for its application in economic institutions in Algeria, by highlighting the basic features of the strategic perspective in cost management and clarifying the extent of its contribution to cost reduction. The field study was conducted on thirteen (13) economic institutions located in the state of Saida, with the adoption of The questionnaire is an essential tool for collecting information, in order to identify the extent to which these institutions have the necessary capabilities to implement the target cost system, as it is one of the most important of these systems. The results of the study concluded that although the institutions under study have the necessary capabilities to implement the target costing system, there are obstacles that prevent this.

Keywords: cost management, strategic management, strategic analysis tools, target cost

- الإهداء

- شكر و عرفان

أ.....	مقدمة
1.....	الفصل الأول: إدارة التكاليف و تطوراتها
2.....	المبحث الأول: مدخل لإدارة التكاليف
2.....	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
4.....	المطلب الثاني: مبررات التوجه لإدارة التكلفة استراتيجيا
7.....	المطلب الثالث: تطور الفكر الاستراتيجي لإدارة التكلفة
10.....	المبحث الثاني: أهمية ادارة التكاليف و محاورها
10.....	المطلب الاول: أهمية ادارة التكاليف
11.....	المطلب الثاني: مهام المحاسب في ظل التوجه الاستراتيجي للتكاليف
14.....	المطلب الثالث: أوجه اختلاف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية.
15.....	المبحث الثالث: الإدارة الاستراتيجية و أهميتها
15.....	المطلب الأول: تعريف الادارة الاستراتيجية
17.....	المطلب الثاني: مستويات الادارة الاستراتيجية
19.....	المطلب الثالث: أهمية و أهداف الإدارة الاستراتيجية
22.....	خلاصة الفصل:
23.....	الفصل الثاني: متطلبات الادارة الاستراتيجية للتكاليف
25.....	المبحث الأول: مراحل الادارة الاستراتيجية ومتطلباتها
25.....	المطلب الأول: وظائف عملية الادارة الاستراتيجية
26.....	المطلب الثاني: خصائص الادارة الاستراتيجية

27	المطلب الثالث: متطلبات و تحديات الإدارة الاستراتيجية.....
32	المبحث الثاني: التحليل الاستراتيجي للتكاليف
32	المطلب الاول: مفهوم و أهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف
34	المطلب الثاني: مراحل تطبيق التحليل الاستراتيجي
35	المطلب الثالث: أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف:
38	المبحث الثالث: أدوات الادارة الاستراتيجية للتكاليف
38	المطلب الأول: مفهوم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية
39	المطلب الثاني: أدوات تقنيات الادارة الاستراتيجية
55	المطلب الثالث: متطلبات و صعوبات تطبيق الادارة الاستراتيجية للتكاليف
57	خلاصة الفصل:
58	الفصل الثالث: دراسة ميدانية.....
60	المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة
62	المبحث الثاني: وصف و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.....
71	المبحث الثالث: تحليل و تفسير محاور الدراسة
74	المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات:.....
84	خلاصة الفصل:
85	خاتمة:
87	قائمة المراجع:
95	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

- رسم توضيحي 1 طريقة التكاليف على أساس الأنشطة 40
- رسم توضيحي 2 يوضح خطوات نظام ABC..... 41
- رسم توضيحي 3 يوضح الوظائف الاستراتيجية بطاقة الأداء المتوازن 54
- رسم توضيحي 4 يوضح المؤهل العلمي 63
- رسم توضيحي 5 التخصص العلمي 64
- رسم توضيحي 6 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة..... 65
- رسم توضيحي 7: يوضح سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف 66
- رسم توضيحي 8 يوضح مدة ممارسة النشاط..... 67
- رسم توضيحي 9 يوضح توزيع عدد العمال 68
- رسم توضيحي 10 يوضح عدد المنتجات 69
- رسم توضيحي 11 يوضح نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة 70

قائمة الجداول

- جدول 1 جدول يوضح الاختلافات بين إدارة التكلفة الاستراتيجية و بين إدارة التكلفة التقليدية. 15
- جدول 2 يوضح أنواع تقنيات إدارة التكلفة..... 38
- جدول 3 يمثل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة..... 60
- جدول 4 يمثل درجة مقياس ليكارت الرباعي..... 62
- جدول 5 يمثل توزيع أفراد عنة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي..... 62
- جدول 6 توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي..... 63
- جدول 7 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة..... 64
- جدول 8 يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف..... 65
- جدول 9 يمثل مدة ممارسة النشاط للمؤسسات..... 67
- جدول 10 يمثل توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال..... 68
- جدول 11 يمثل عينة الدراسة حسب عدد منتجات المؤسسة..... 69
- جدول 12 نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة..... 70
- جدول 13 معاملات الثبات لمحاور الدراسة..... 71
- جدول 14 المتوسط المرجح المستوى..... 71
- جدول 15 جدول إجابات أفراد العينة..... 72
- جدول 16 اختبار اعتدالية التوزيع لمحاور الدراسة..... 75
- جدول 17 نتائج اختبار (T-Teste) الأحادي العينة للفرضية الجزئية الأولى..... 76
- جدول 18 نتائج اختبار teste de wilcoxon لفرضية الجزئية الثانية..... 76
- جدول 19 اختبار Anova à 1 facteur (المؤهل العلمي- إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)..... 77
- جدول 20 اختبار Anova 1à facteur (التخصص-إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)..... 78

- جدول 21 تحليل التباين الأحادي ANOVA (الوظيفة- إمكانات تطبيق التكلفة المستهدفة). 79
- جدول 22 اختبار ANOVA à 1 d=facteur (الخبرة- إمكانات تطبيق التكلفة المستهدفة) 79
- جدول 23 اختبار Kruksal_Wallis (المؤهل العلمي_ معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) 80
- جدول 24 Kruksal_Wallis Teste (التخصص العلمي_ معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) 81
- جدول 25 Kruskal-Wallis test (الوظيفة -معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)..... 82
- جدول 26 kruskal - Wallis test (الخبرة - معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) ... 82

المقدمة

مقدمة:

منذ بداية القرن العشرين و العالم يعرف تطورا هائلا و تقدما تكنولوجيا ضخما شمل عدة مجالات و أحدث تغييرات و تطورات كبيرة في العديد من النظم، و تبعا لذلك قد اتسعت دائرة المعرفة و انتشرت معها الوسائل التكنولوجية على اختلافها أنواعها.

و صاحب هذا التطور العديد من التحديات المستمرة و السريعة التي أصبحت تواجه منظمات الأعمال في هذا العصر على حد سواء ، مما زاد حدة المنافسة بينها و أصبح بقاء و استمرار و نجاح أي مؤسسة اقتصادية مرهونا بمدى جودة منتوجاتها في السوق و مدى تلبية متطلبات العملاء بالشكل المناسب و الوقت المناسب أيضا.

غير أن الأنظمة التقليدية التي تستخدم في معظم الإدارات أصبحت أنظمة غير كفؤة و لم تعد تواكب كل هذا التطور، مما استدعى ضرورة ملحة لاستخدام أنظمة حديثة فعالة ، و حفز الشركات و دفعها إلى إعادة تحليل وضعيتها و استراتيجيتها في السوق ، و وضع سياسات تسعير حديثة تضمن قياس التكاليف و توزيعها بدقة عالية على مختلف الأنشطة ، و ذلك من خلال استخدام طرق تسيير جديدة نتجت عنها إدارة استراتيجية محكمة و فعالة بالإضافة إلى تبني أنظمة تكاليف حديثة تضمن لها الاستغلال الأمثل للموارد و الإمكانات المالية و الإنتاجية، بكيفية مناسبة تساهم بإضافة القيمة المطلوبة و ترشيد التكاليف و تخفيضها بالقدر المطلوب و الممكن.

و من خلال الإدارة الاستراتيجية المناسبة للتكاليف تستطيع المؤسسة الاقتصادية تحقيق أهدافها و ضمان فعالية استراتيجياتها واتخاذ القرارات الرشيدة و تخفيض التكلفة.

❖ إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

- ما هي متطلبات تطبيق الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتخفيض التكاليف؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما هي الإدارة الاستراتيجية للتكاليف؟

✓ هل تساهم أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تخفيض التكاليف؟

✓ هل يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

❖ فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

✓ المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يمكنها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

➤ ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الجزئيتين

التاليتين:

1. لا توجد إمكانات لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

2. توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

مبررات اختيار الموضوع:

- إن من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع تتمثل فيما يلي:

- حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف أمر مهم لجميع المؤسسات.
- قلة الدراسات بجانب التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في الجزائر.
- توضيح أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

❖ أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث إلى:

- التعريف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف .
- التطرق لأدوات الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف.
- بيان أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.
- رؤية مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

❖ أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا الموضوع في:

- التعرف على الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.
- دراسة مناهج التكاليف الحديثة و توضيح أهميتها.
- بيان دور الأنظمة الحديثة في المجال محاسبة التكاليف في ظل التطور التكنولوجي.

❖ حدود البحث:

نظراً لتعدد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، ونظراً لضيق وقت الدراسة الميدانية فقد اقتصرنا هذه الدراسة على أسلوب واحد منها، وهو نظام التكلفة المستهدفة باعتباره أحد أهم أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وإبراز مدى توفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيقه وتحليل الصعوبات التي قد تحول دون ذلك، أما الأنظمة الأخرى فقد تم تناولها بالقدر الذي يخدم البحث فقط.

للبحث حدود مكانية وحدود زمنية، فبالنسبة للحدود المكانية فإن الدراسة اقتصرنا على المؤسسات الاقتصادية الواقعة بولاية سعيدة، وأما بخصوص الحدود الزمنية فإن الدراسة قد امتدت من شهر أفريل إلى غاية شهر ماي من سنة 2024.

❖ منهج البحث:

قصد تحليل إشكالية البحث والإجابة عن التساؤلات المطروحة، ولإحاطة بجوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لتقرير الحقائق وعرض الجوانب النظرية للموضوع مع إخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل أبعاده، حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات السابقة المنشورة، فيحين تم التركيز في الجانب التطبيقي منها على منهج دراسة الحالة من خلال القيام بعملية الاتصال بالمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة وأخذ المعلومات المطلوبة عن طريق الاستبيان خلال فترة الدراسة باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الطبعة 26.

(Statistical Package for Social Science)

❖ صعوبات البحث:

- واجهتنا جملة من الصعوبات منها:
- اعتماد معظم المؤسسات على الأنظمة التقليدية في حساب التكاليف.
- امتناع بعض المؤسسات عن الإجابة على أسئلة الاستبيان.

❖ الدراسة السابقة

يعتبر موضوع الإدارة الحديثة للتكاليف من المواضيع الحديثة و الهامة في مجال إدارة التكاليف التي لقيت اهتماما بالغا في الدراسات الاقتصادية، من أبرز الدراسات التي بين أيدينا و لها جانب كبير من المعالجة للموضوع الذي نحن بصدد دراسته نذكر منها:

1. (رزق، 2005)، بعنوان "مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة

السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" تناول البحث مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، و قد توصل إلى أن هناك اتفاقا بين آراء المسؤولين بالشركات محل الدراسة على المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة و الدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم المركز التنافسي للشركة و زيادة صادراتها، و كذا الطرق التي يمكن أن تدعم القدرة التنافسية للشركة و أثر المنافسة على محاسبة التكاليف.

2. (سعيد، 2015)، "إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات

الاقتصادية"، هدفت هذه الدراسة عرض إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي و أثرها على عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الصناعية الجزائرية بأنها تتم وفق القرار في المؤسسات الصناعية الجزائرية بأنها تتم وفق طرق عشوائية و لها أساس علمي كما تبين أن هناك صعوبات تحد من تطوير أنظمة التكاليف في الجزائر.

3. (بوطغان، 2020/2019) "دور الإدارة الإستراتيجية في تكوين الموارد البشرية"، هدفت هذه الدراسة إلى

توضيح ماهية الإدارة الإستراتيجية و تبيان مدى أهميتها و ضرورتها في كل المؤسسات الاقتصادية كما وضحت كذلك أهمية المورد البشري باعتباره المورد الإستراتيجي المهم في المؤسسة الاقتصادية. و قد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن:

- الادارة الإستراتيجية هي عمليات تسييرية متكاملة.
- المورد البشري أهم مورد إستراتيجي مهم لا يمكن اهماله
- أن التكوين يساهم في رفع قدرات العاملين و يزيد كفاءتهم.

4. (كهينة، 2020/2021) "مساهمة إدارة الكفاءات في تحقيق التوافق بين الإستراتيجية و ممارسات إدارة

الموارد البشرية"، سعت هذه الدراسة إلى التطرق لإدارة الكفاءات في المؤسسات و دورها الملموس في المساعدة على بناء إستراتيجية واضحة تتوافق و إدارة الموارد البشرية و دراسة العلاقة بين المتغيرات

الثلاث و قد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج منها: أن مجمع صيدال يعمل على تحسين إدارة الموارد البشرية و تبني منطق الكفاءة و تدعيم ذلك بأدوات تحليل نوعية.

5. (نسرين، 2020/2021) "إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية"، سعت هذه الدراسة للتطرق إلى نظام (ABC) باعتباره أحد الأنظمة الحديثة للتحكم في تكاليف المؤسسة و تخفيضها و تبيان دوره في قياس و تحديد تكاليف السلع و الخدمات، و توفير المعلومات و البيانات المناسبة و التي تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ قراراتها بشكل رشيد و سليم، و قد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية: أنه يمكن تطبيق نموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة الجزائرية لتأمينات -وكالة أدرار- و يجب على الشركة أن تطور و تحسن الخدمات التي تستهلك تكاليف كبيرة في القسم و تقديم امتيازات للزبائن.

❖ تقسيمات الدراسة:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه، و اختبار فرضيات الدراسة تم تناول الموضوع في ثلاثة فصول:
- الفصل الأول كان بعنوان إدارة التكاليف و تطوراتها بحيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مدخل إدارة التكاليف و أهميتها و عرفنا بالإدارة الإستراتيجية و أهميتها
 - أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في المؤسسة بحيث خصصنا جانب لشرح التحليل الإستراتيجي للتكاليف و أهدافه، كما عرضنا بعض من أدوات و تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، و وضعنا الصعوبات التي تقف عائقا أمام تطبيق هذه الأدوات في المؤسسات الاقتصادية.
 - و أخيرا الفصل الثالث فقد تضمن الدراسة الميدانية من أجل وصف و تحليل نتائج الدراسة لمعرفة مدى توافر الامكانيات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في هذه المؤسسات.

الفصل الأول: إدارة

التكاليف و

تطوراتها

تمهيد:

إن لكل مؤسسة اقتصادية نظام محاسبي مالي يناسب شكلها و عملها تستعمله في إعداد الكشوفات المالية المختلفة الخاصة بها ، غير أن الأنظمة التقليدية لم تكن تظهر المعلومات الخاصة بكل نشاط مالي بشكل خاص و مفصل ، بل كانت تبين نتيجة جميع الأنشطة بشكل موحد و ذلك ما لم يخدم المؤسسات بالشكل الكافي و لم يوفر لها المعلومات الكافية، و من هنا برزت أهمية محاسبة التكاليف وفق منظور إستراتيجي، و سعى الجميع إلى تبنيها و تطويرها شيئاً فشيئاً، و في الفصل هذا سنتطرق إلى الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كالاتي:

- مدخل لإدارة التكاليف
- أهمية إدارة التكاليف و محاورها
- الإدارة الإستراتيجية و أهميتها

المبحث الأول: مدخل لإدارة التكاليف

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

- التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية اختيارية، بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل، أو بمعنى آخر هي استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو في المستقبل.(السيد ع.، 1999، صفحة 51)
- التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية ، سواء كانت مادية أو معنوية، التي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.(وارد، 1997، صفحة 14)
- التكلفة هي قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، و التي تؤثر بالنقصان على الموجودات.(السمراني، 2000، صفحة 09)
- أما فيما يخص التعريف الذي أورده المخطط الوطني المحاسبي فهو كما يلي:
 - التكلفة هي جميع الأعباء المحملة التي تطابق حسابات تتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابات تتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية.(الكريم، 1998، صفحة 26)
 - ماهية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:
- الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي عبارة عن نظام منهجي متكامل ، يهدف الى توفير و تحليل المعلومات المالية و غير المالية الخاصة بالمؤسسة من خلال توظيف أدوات تحليلية جد مهمة ، كتحليل سلاسل القيمة، و تحليل مسببات التكلفة بالإضافة الى تحليل الموقع التنافسي و الإستراتيجي للمؤسسة ، و ذلك بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج. (صالح د.، 2015، صفحة 205)
- يعرف كل من John K shank و vijay govindarjan في كتابها les gestion stratégique des couts التحليل الإستراتيجي بأنه (الاستخدام الاداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع بدورة الإدارة الإستراتيجية في المؤسسة ، و هذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية للنظم محاسبة التكاليف). (صالح د.، 2015، صفحة 210)

- في حين يعرف Strickland و Thompson الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها (فهم و تحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة و مقارنتها بتكلفة المنافسين ، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين. (صالح د.، 2015، صفحة 2010)

▪ كما أنه:

- قد عرف Hinter Huber إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي بأنها "الإدارة التي تعمل من منظور فكري إداري وسلوكي متطور بهدف تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تشبع رغبات وأذواق المستهلكين المتجددة باستمرار وبتكلفة اقل وبأسعار منخفضة ارتكازا على أساليب فنية وأدوات متطورة". (الرشدي، 2006، صفحة 65)

- يعرف معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بإنجلترا CIMA إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي بأنها (شكل من أشكال المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج المؤسسة بالرغم من أن هذا التعريف يعد بمثابة التعريف الرسمي لمصطلح إدارة ومعلومات داخلية مالية أو غير مالية). (علي، 2003، صفحة 65) التكاليف من منظور إستراتيجي إلا انه يؤخذ عليه عدم توضيح الهدف من هذا التركيز ألا وهو دعم إستراتيجية المؤسسة.

- عرف كل من Slagmulder .R & Recopier إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي على أنها «هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الإستراتيجيات وخفض التكاليف بما يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية قوية». فقد ركز هذا التعريف على دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في اكتساب ميزة تنافسية والحفاظ عليها، وهذا ما يجعل مجاله ضيق جدا، في حين يرى Dess G.G G.T Lumpkin أن «عبارة عن نظام معلومات متكامل يهدف إلى توفير المعلومات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية خلال المراحل المختلفة للإدارة الإستراتيجية والتي تتضمن التحليل الاستراتيجي من خلال تحليل سلسلة القيمة خلال دورة حياة المنتج والتحسين المستمر" (علي، 2003، صفحة 65)

و الملاحظ من هذا التعريف انه أشار إلى التحليل الإستراتيجي كجزء من إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي. (سعيد، 2015)

- يرى Anderson بأن إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي هي "تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجية المؤسسة وضبط أدائها الاستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار". (الفتاح، 2010، صفحة 287)

- في هذا الإطار يعرف كل من Shank & Govindarajan إدارة التكاليف من منظور استراتيجي على أنها «، الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة». (الرشيدى، 2006، صفحة 81)

➤ من الملاحظ من هذه التعاريف أن ارتباط إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي بمراحل الإدارة الإستراتيجية هو الذي يميز هذا المدخل عن المداخل التقليدية. (سعيد، 2015، صفحة 36)

- يرى Hilton أن إدارة التكلفة الإستراتيجية تعبر عن «مجموعة من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الأساليب يمكن أن تستخدم بمفردها لتدعيم هدف محدد أو تستخدم معا لخدمة الأهداف العامة وأنشطة المؤسسة، فمجموعة أساليب إدارة التكلفة التي تستخدم معا لخدمة الأهداف العامة وأنشطة الشركة تسمى بنظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة». (زعرى، 2013، صفحة 40)

➤ مما سبق يرى الباحث بان إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي هي «نظام متكامل يعمل على تحليل البيئة الخارجية والمقومات الداخلية للمؤسسة و استخدام هذه المعلومات في دعم استخدام أدوات إدارة التكاليف بما يجعلها تحقق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة». (سعيد، 2015، صفحة 36)

المطلب الثاني: مبررات التوجه لإدارة التكلفة إستراتيجيا

❖ **البيئة التنافسية:** اتجهت معظم دول العالم المتقدم منها والنامي إلى مزيد من الانفتاح والاعتماد على السوق والميزة النسبية، وقد نتج عن ذلك أن تميزت السوق العالمية الحالية بالعديد من الخصائص أهمها: (مجاهد، 2003، صفحة 08)

- انفتاح الأسواق وزيادة عدد المتنافسين ومن ثم اتساع نطاق السوق التنافسي.
- انخفاض درجة انتماء العملاء لسلعة معينة أو لعلامة تجارية معينة.
- زيادة قدرة العملاء على تقييم المنافع بالمقارنة بالسلع أو الخدمات المقدمة لهم.
- مطالبة العملاء بالمزيد من التجديد والابتكار بالشكل الذي يترتب عليه قصر دورة حياة المنتج. والحاجة إلى استمرار التجديد و التطوير و الابتكار.

- متطلبات السوق بالمزيد من الجودة والتصميمات الفريدة وبالأسعار الأقل وذلك بسبب دخول منتجين جدد في مجال الصناعة لهم قدرة كبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق .
- يعتبر تزايد حدة المنافسة العالمية، وما نبع عنه من تغيرات اقتصادية أحد الخصائص الهامة والمؤثرة في البيئة هذا ما يعد عاملا مهما يدفع الصناعية إن لم تكن هي الأساس والعامل الحيوي لكل التغيرات القائمة في البيئة.(القاضي، 1997، صفحة 79)، باتجاه تبني المنظور الإستراتيجي في إدارة التكاليف .

❖ **تكنولوجيا التصنيع الحديثة:** لقد اتجهت معظم الدول إلى مساندة التقدم العالمي في مجال تكنولوجيا الإنتاج وتطبيق الأساليب الحديثة لنظم التصنيع المتقدمة، والتي يقصد بها تلك النظم التي تستخدم مجموعة من الآلات و المعدات و الأجهزة و البرامج...الخ، بالإضافة الى تحسين أنظمة الإنتاج.

تتميز النظم الإنتاجية الحديثة بوجود مجالات متعددة من الاختيارات في مجال تكنولوجيا المعدات أو البرامج، بهدف تحسين و رفع كفاءة عمليات التصنيع بالإضافة إلى الاهتمام بتحسين و تطوير العمليات الأخرى المتعلقة بها، سواء التي تسبق الإنتاج و تصميم المنتج، أو اللاحقة مثل عمليات التسويق و البحوث التسويقية، و يمكن تصنيف التطورات التي طرأت على الانتاج في الوقت الحالي إلى: (مجاهد، 2003، صفحة 09)

- تطورات في مجال تصميم المنتجات.
- تطورات في مجال تنفيذ العمليات.
- تطورات في مجال مراقبة جودة الإنتاج

➤ تعد التطورات العلمية والتقنية من العوامل المؤثرة وبما يحفز إدارة التكاليف لأن تأخذ منظورا إستراتيجي، ولعل في مقدمة هذه التطورات يمكن ذكر تقنيات التصنيع المتقدمة...الخ (الصفار، 2009، صفحة 05)

❖ **مرونة خطوط الإنتاج:** تتسم نظم الإنتاج في ظل البيئة الصناعية الحديثة بالمرونة، لاعتمادها على نظم آلية متقدمة تضم مجموعة من الآلات ذات الحركة الآلية والرقابة الآلية ونظم آلية لنقل المواد والأجزاء المنتجة من وجود نظام رقابة وتوجيه الكتروني، حيث يعتمد على مجموعة من الروبوتات لإتمام العملية الصناعية بكفاءة وسرعة، وتضم مرونة نظم الإنتاج التكنولوجية عدة

أنواع من المرونة منها: مرونة التصميم، مرونة الحجم ومرونة مزيج المنتجات. (القاضي، 1997، صفحة 82)

❖ **تخفيض مختلف أنواع المخزون:** لقد أدت التطورات التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة إلى تغير واضح في مفاهيم وإدارة الإنتاج وبرز الاهتمام بتخطيط الاحتياجات من الموارد، وذلك لضمان توفير المواد اللازمة لمختلف المراحل الإنتاجية في الوقت المحدد وبالكميات المناسبة بما يضمن تدفق واستمرار العملية الإنتاجية وتقليل الأموال المستثمرة في المخزون إلى أقل حد ممكن، و بالتالي فإن انخفاض المخزون من مختلف الأنواع يمثل إحدى الخصائص المرتبطة بتكنولوجيا الانتاج الحديثة التي تعتمد على أداء العمليات في مركز واحد في ظل تكنولوجيا المجموعات و استخدام العامل متعدد المهام الذي يقوم بتجهيز الآلة و معالجة المشاكل المتعلقة بها...إلخ. (القاضي، 1997، صفحة 09)

❖ **ارتفاع مستوى جودة المنتجات:** يتميز الإنتاج في ظل البيئة الصناعية الحديثة بإنتاج منتجات على مستوى عال من الجودة، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وتكاليف إصلاح الوحدات المعيبة، زيادة الإنتاجية والمبيعات وبالتالي الأرباح، تحسين الجودة بالإضافة إلى خفض تكلفة خطر المسؤولية القانونية عن عدم جودة المنتج عند الاستخدام وتحسين الموقف التنافسي. (مجاهد، 2003، صفحة 13)

❖ **اعتبار المعلومات مورد إستراتيجي:** لم تعد النظرة إلى عناصر الإنتاج تقتصر على اعتبار أن عناصر الإنتاج هي الأرض ورأس المال والعمل والتنظيم فقط، بل هناك عنصرا خامسا هو المعلومات نتج عن البيئة الصناعية الحديثة، فقد كان للتطورات في البيئة الصناعية الحديثة والتغيرات في بيئة المنافسة الأثر على المستوى المطلوب توفيره من المعلومات لمتخذي القرارات، تشغيل البيانات، إعداد المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية والتوصل إلى التكلفة الحقيقية للمنتجات هذا بالإضافة إلى الأثر على نوعية المعلومات المطلوبة. (القاضي، 1997، صفحة 84)

• **دوافع ظهور إدارة التكلفة الإستراتيجية** (Blocher, 1999, p. 10):

- المنافسة الشديدة، والتطور التكنولوجي.
- الاهتمام برضا الزبائن، وتلبية رغباتهم وحاجاتهم من السلع والخدمات المميزة.
- بيئة التصنيع الحديثة، والإدارة الإستراتيجية.
- التركيز على الجوانب الثقافية و البيئية.

المطلب الثالث: تطور الفكر الإستراتيجي لإدارة التكلفة

يعد الربط بين إدارة التكاليف و الإستراتيجية أمر هاماً وطبيعياً، حيث تستلزم صناعة ودعم القرارات التي يتضمنها التخطيط الإستراتيجي ضرورة توفر معلومات ذات قيمة عالية لتحسين جودة وسرعة عمليات صنع القرار، وتتميز المعلومات التي يتطلبها التخطيط الإستراتيجي بأنها معلومات تحليلية و تفصيلية، تشتمل على معلومات مالية و غير مالية ، ولا تقتصر هذه المعلومات على ما يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة فقط و إنما تشمل معلومات خارجية. (الفتح، 2006)، فقد اشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير إدارة التكاليف وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها و التي تتلخص في:(العظيم، 2005، الصفحات 13-18)

▪ على أساس كتابات Porter :

- استند العديد من الباحثين في إدارة التكاليف إستراتيجياً إلى كتابات (Porter 1985-1980) عن الإستراتيجيات العامة التي تحقق للمؤسسات الميزة التنافسية، فقد أوضح أنه يمكن للمؤسسة أن تتبع إحدى الإستراتيجيات التنافسية الثلاث: إستراتيجية الريادة، إستراتيجية التميز و إستراتيجية التركيز .

وفي هذا الإطار اهتم Porter بتحديد أسعار بيع تلك السلع والخدمات، حيث يرى بأنه كي تستمر إستراتيجية المؤسسة بنجاح يجب أن تأخذ في اعتبارها سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي أنه يجب أن تحدد المؤسسة بدقة ما يضيفه المنتج المتميز الذي تقدمه إلى قيمة العميل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة المتاجر، ومن هنا أن تطبيق كل إستراتيجية للتعامل مع المنافسة يتطلب من المؤسسة استخدام مداخل مختلفة لإدارة التكاليف، وبالتالي توفير نوعية مختلفة من المعلومات.

▪ على أساس كتابات Simmonds :

يعتبر Simmonds أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عام 1981 على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري، وبالتالي فإنه أول من أرسى أسس هذا النوع الجديد من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المؤسسات، لكن هذا الشكل الجديد من المحاسبة يقوم على تحليل الموقف التنافسي

ويمثل خروجاً عن الاتجاه العام لموضوعات المحاسبة الإدارية المعاصرة في ذلك الوقت لأن قدر كبير من المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفيرها تبعد عن النطاق المعتاد للمحاسبة الإدارية.

▪ على أساس كتابات Simons :

تناول Simons في كتاباته الربط بين المحاسبة الإدارية و الإستراتيجية بصورة مباشرة، وتتمثل مساهمته الأساسية في هذا المجال في دراستين نشرهما عن العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة و نظم المتابعة التي تطبقها، بحيث جاءت الدراستين بما يلي:

- **الدراسة الأولى:** قدمت العام، 1987 تم فيها استكشاف العلاقة بين نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية من جهة و إستراتيجيات المؤسسة من جهة أخرى في إطار نظرية الارتباط. اعتمدت الدراسة على التصنيف الذي حدده لأنواع إستراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة والتي تتمثل في إستراتيجية المدافع و إستراتيجية المنقب و الإستراتيجية المهجنة.

- **الدراسة الثانية:** قدمت العام، 1990 أين استبدلت منظور الارتباط بمحاولة لبناء نموذج على أساس حالة تحليلية مفصلة، وتناولت الدراسة قدراً أكبر من رموز السياسات الإدارية التي وردت في كتاب Porter و ناقشت الدراسة الاختلاف بين إستراتيجية الأعمال وإستراتيجية المؤسسة. أوضحت الدراسة بصورة أساسية أنه يجب النظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية.

▪ على أساس كتابات R.Kaplan & R.Cooper

أحدث الباحثان صخبا كبيرا في أواخر الثمانينات من القرن العشرين بطرحهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فقد قاموا بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام وبشكل ملفت للنظر واتبعا عدة طرق للتقليل من ردة الفعل الراضية لهذا المشروع، حيث اتبعا أسلوبا تميز بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، مثل نظام تكلفة واحد لا يكفي و قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح . (التكريتي، 2007، صفحة 160)

حيث يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر و الأهم في بنية التكاليف الاجمالية، و ذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه

التكاليف التي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج او الخدمة. (سعيد، 2015، صفحة 33)

▪ على أساس كتابات Hiromoto

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في أواخر الثمانينيات من خلال كتابات Hiromoto ، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي استحوذ على قدر من الشهرة والاهتمام، يرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية وعن الأساليب المستحدثة لمحاسبة التكاليف لتركيزه على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية .

تعتمد التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين و القائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين وخصوصا مهندسو الإنتاج، ورجال التسويق وبصورة خاصة رجال المبيعات حيث تتضافر جهودهم جميعا لتحديد وتحقيق التكاليف المستهدفة .

يتطلب إتباع التكلفة المستهدفة توفير معلومات عن السوق مثل تحديد المنتجات المطلوبة والأسعار المقبولة وحجم المبيعات المحتملة كما أنه يتطلب توفير معلومات عن تصميم المنتجات وتكاليف إنتاجها، ويستلزم ذلك التعاون بين ممارس أنشطة المحاسبة الإدارية وكل من مدير التسويق و الإدارة الهندسية.

▪ على أساس كتابات V. Govindarajan & J. Shank

أوضح Govindarajan & Shank الهدف من دمج المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية حين عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بشكل واضح خلال واحدة أو أكثر من المراحل الأربعة التي تتكون منها دورة الادارة الإستراتيجية.

➤ قام الباحثان بصياغة إطار للإدارة الإستراتيجية للتكاليف مبنى على أساس ثلاثة أنماط من

التحليل مستمدة من كتابات معاصرة وعلى وجه الأخص كتابات Porter هي:(الفتوح، 2006،

صفحة 47)

✓ تحليل سلسلة القيمة.

✓ تحليل الموقف التنافسي.

✓ تحليل مسببات التكلفة.

▪ على أساس كتابات Norton & Kaplan :

طور Norton & Kaplan بطاقة الأداء المتوازن التي استهدفا بها التميز عن المحور التقليدي للمراقبة الادارية ، يؤكد الباحثان بأن الإستراتيجية و الرؤية تهتم كل أصحاب المصالح في المؤسسة و بالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة ليس فقط بالنواحي المالية ولكن و لكن تهتم أيضا بمصالح العملاء و بالنشاط الداخلي بالمنظمة و بالابتكار و بالتوجهات المستقبلية ، و تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وقد يكون السبب في هذا هو احتواءها على عدد أكبر من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمؤسسة ومدى تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

أكدت دراسة أخرى أن بطاقة التقييم المتوازن للأداء هي أداة يمكن أن تربط بين الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة من جهة وبين أعمالها قصيرة الأجل من جهة أخرى، واعتبرتها بمثابة وسيلة لترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أعمال يتم إنجازها، و نادى الدراسة بأنه لا يجب النظر إلى بطاقة الأداء المتوازن على أنها مجرد وسيلة متعددة الجوانب لتقييم الأداء بل كحجر الأساس لنظام جديد للإدارة الإستراتيجية. (سعيد، 2015، صفحة 34)

المبحث الثاني: أهمية ادارة التكاليف و محاورها

المطلب الاول: أهمية ادارة التكاليف

تتمتع إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي بأهمية كبيرة وهذا ما يؤكد المسح الذي قام به معهد المحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية مع مؤسسة Ernst & Young سنة 2003 والذي جاءت نتائجه لتؤكد أن إدارة التكلفة تعتبر مساهم رئيسي تجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وأوضح الدراسة أن إدارة التكلفة هي جزء هام من الهدف الإستراتيجي لأي مؤسسة. (السيد، 2010، صفحة 396)

حيث تهتم إدارة التكلفة التكاليف من منظور إستراتيجي بتشخيص، قياس، تجميع، و الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالعوامل الحاسمة للنجاح (التكلفة، الجودة، الوقت و الإبداع) بشكل موثوق و بالأسلوب المناسب، و يتطلب ذلك وجود أنظمة و أساليب معينة لأداء هذه المهام، و يمكن بيان أهمية إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي في مجموعة من النقاط أهمها: (المسعودي، 2010، الصفحات 121-123)

- دعم صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتميز نقاط القوة وضعف المؤسسة والطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة و إزالة نقاط الضعف.
- دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الإستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للمؤسسة باستعمال أدوات التحليل الإستراتيجي.
- بالرغم من محاولة إدارة التكلفة تخفيض التكاليف، إلا أن هذا ينبغي أن لا يكون على حساب رضا الزبون، وعلية فان الهدف المثالي لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي هو اتخاذ القرارات المناسبة التي تسعى إلى تخفيض التكلفة وتعزز رضا الزبون.
- إن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية، التكلفة والإيرادات، بل تشمل أيضا العوامل غير المالية مثل: تطوير منتج جديد، إرضاء الزبون و جودة المنتج...الخ.
- وفي نفس الإطار يرى Hilton أن إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي ذات أهمية كبيرة للمؤسسة لأنها ليست عملية قياس و التقرير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب، بل هي فلسفة ، اتجاه فكري، و مجموعة من الأنظمة و الأساليب لخلق قيمة أكثر بأقل تكلفة ممكنة ، فهي :
- فلسفة للتحسين، حيث أنها تروج لفكرة البحث المستمر عن طرق تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة لتوليد قيمة أعلى للزبون بأقل التكاليف، و توفر المؤسسة الكفاءة المنتجات التي يريدها الزبائن باستعمال أقل ما يمكن من مواردها النادرة، فيما تسعى باستمرار لتحسين القيمة و التكاليف.
- اتجاه فكري، فهي تمثل وجهة نظر مستقبلية إذ تكون تكلفة المنتجات والخدمات جميعها ناتجة عن قرارات إدارية صحيحة، لذلك فان دور محلي إدارة التكلفة ليس توثيق القرارات وتسجيل التكاليف فحسب، وإنما هم شركاء مؤثرين في صنع القرارات الإدارية الخاصة بتطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف.
- أنظمة وأساليب إدارة التكلفة هي مجموعة من الأنظمة والأساليب التي يمكن أن تستعمل بشكل منفرد لدعم قرار معين، أو بشكل متكامل لمساندة جميع إدارات المؤسسة.

المطلب الثاني: مهام المحاسب في ظل التوجه الإستراتيجي للتكاليف

لم يعد ينظر الى المحاسب كموفر للمعلومات بل أصبح ينظر إليه باعتباره المؤثر الرئيسي في عملية الإدارة الإستراتيجية حيث يركز المحاسب الإستراتيجي على تهيئة المعلومات التي تبدأ بتحديد و توصيف

المشاكل و تنتهي بتحليل هياكل القرارات التي تحتاج لمعلومات ملائمة لاتخاذها و بالتالي يتم التركيز على الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية كمحدد رئيسي للأرباح المتوقعة و تحديد و قياس هذا الموقف التنافسي في صورة بيانات محاسبية و الإفصاح عنه في التقارير المحاسبية. (محسن، 2020، صفحة 675)

الميزة التنافسية المستدامة: هي قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستفادة القصوى من نقاط قوتها الداخلية و المتمثلة في مواردها المادية و البشرية، بالشكل الذي يوجد لها قيمة كبيرة في الوسط التنافسي و الذي بدوره يجعلها في مركز أفضل بالنسبة لوحدات الاقتصادية التي تشاركها نفس النشاط. (أمين، 2012، صفحة 676)

و لكي تستطيع الوحدات الاقتصادية تقديم مستويات تنافسية كبيرة و أداء متميز من خلال ما تقدمه من منتجات و خدمات حديثة، فإنه يتوجب عليها أن تمتلك تقنيات المعلومات ، لما لها من دور فعال و اسهام كبير في تعزيز القدرة التنافسية و ذلك بواسطة رفع فعالية و كفاءة الأداء، و يظهر دورها هنا في رفع مستويات الأداء عن طريق توفيرها البيانات اللازمة ليكون للوحدة الاقتصادية القدرة على اتخاذ قرارات سليمة تترجم رؤيتها و رسالتها بشكل فعلي على أرض الواقع و بالتالي تأثيرها على الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية، مع الأخذ في الاعتبار أن يتوفر قدر من المرونة في تطبيق التكنولوجيا يساعد على أن يكون أداء الوحدة الاقتصادية متميز، إذ أن الاستعمال الخاطئ لهذه التقنيات قد يؤدي بدوره إلى اعاقه عمل الوحدة الاقتصادية و يؤدي بالتالي الى فشلها. (ندى، 2009، الصفحات 146-147)

و يشير مصطلح (المستدامة) الى قدرة الوحدة الاقتصادية الإستراتيجية على الانفراد في ايجاد الفرص تخفيض التكاليف بشكل مستمر و ذلك عن طريق اعتماد تقنية فريدة بخصائص متميزة من الموارد بمختلف أنواعها لتحقيق أهدافها. (شهيد، 2012، صفحة 11)

و يؤكد(بريكة، 2010، الصفحات 3-6) أن التقنيات المتطورة أصبحت في الوقت الحاضر عاملا فعالا مهما، بالرغم من أنها محاطة بكثير من المصاعب و المخاطر بسبب السرعة الهائلة للمبتكرات التقنية الحديثة، مما يؤثر على المجتمعات عامة و الوحدات الاقتصادية خاصة، لا سيما أنها عملت على تقديم الدعامة القوية للنمو الاقتصادي ، فبقاء الوحدة الاقتصادية و استمراريتها يمكن في حال أنها لم تكتفي بالكفاءات، أي أنها لا تكتفي بالقيام بأعمالها أن تأدية وظائفها الملقاة على عاتقها فقط، و إنما يجب أن تكون لديها خطة إستراتيجية واضحة إلى أبعد من ذلك تتطلع للمستقبل ببقاوة ، حتى تستطيع أن تظهر الوحدة الاقتصادية بمركزها التنافسي في السوق من خلال جودة الخدمات التي تقدمها و كفاءة أداء

عاملها و توسيع أهدافه المستقبلية، أو بالأحرى لكي تكون الوحدة الاقتصادية فعالة و مبدعة يجب عليها أن تهتم بالتجديد التقني و الابداع و تشجع على ذلك، و تتبع الميزة التنافسية من قدرة الوحدة الاقتصادية على استغلال مواردها المادية او البشرية او الفكرية فقد تتعلق بمجموعة من الابعاد منها (التكلفة و الجودة و الوقت و الخدمة والبيئة و المعرفة) و يبقى السؤال الآن كيف يمكن تحقيق ميزة تنافسية؟

لقد أفرزت البيئة الحديثة و المنافسة الدولية و الاقليمية أدبيات إدارية إستراتيجيات بورتر التنافسية المستدامة و هي:(محسن، 2020، صفحة 677)

• **إستراتيجية التركيز:** و تهدف هذه الإستراتيجية الى تركيز على خط انتاجي معين أو زبون معين

أو سوق معين أو قطاع معين. و المزايا التي تحققها هي:(خليل، 2003، الصفحات 236-240)

1. التميز في الجودة و التكلفة معا و التميز في تقديم المنتجات أو خدمات ذات مستوى جودة أفضل تشبع رغبات و حاجات المستهلكين.

2. تقديم تكاليف أقل للمنتج في القطاع المستهدف بالمقارنة بالمنافسين.

• **إستراتيجية التمايز:** تشمل هذه الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الوحدة

الاقتصادية بهدف إضافة ميزة الى منتجاتها حتى تميزها عن غيرها من المنتجات المماثلة سواء

في السعر أو الجودة أو التقنية، و المزايا التي تحققها هي:(خليل، 2003)

1. التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للعميل مقابل المبلغ المدفوع فيه.

2. التمييز على أساس الجودة و الخدمات و التفوق الفني.

• **إستراتيجية قيادة التكلفة:** تعتمد هذه الإستراتيجية على قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم

خدماتها و منتجاتها بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين دون المساس بجودتها و العوامل المؤثرة في

سلوك التكاليف عموما هي تكلفة لدى المنافسين و هيكل التكاليف في الشركات المنافسة و ذلك

بهدف مقارنتها و تحليلها للوصول الى أفضل هيكل للتكاليف و أفضل موقف تنافسي في

الأسواق. المزايا التي تحققها هي: (خليل، 2003، الصفحات 236-240)

1. تحتل موقعا تنافسيا مرموقا يمكنه من مواجهة أي هجو و يمكنها استخدام

تخفيضات الأسعار كسلاح ضد سلع بديلة تنتجها الوحدات الاقتصادية الأخرى.

2. تتمتع بحصانة ضد الموردين و المستهلكين حيث لا يمكن المساومة على

تخفيض الأسعار.

المطلب الثالث: أوجه اختلاف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية

ولقد أشار عبد العظيم إلى أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات والمنتجات في تحقيق استراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة وأي أنها تهتم بعنصر المنافسة، وتتميز أيضاً بالنظرة الاستراتيجية للتكاليف على ثلاثة أنماط من التحليل وهي تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل مسببات التكلفة. (العظيم، 2005، صفحة 20)

وأكد مهدي على ضرورة تحول نظام محاسبة التكاليف نحو الفكر الاستراتيجي لإدارة التكاليف وفقاً لما يلي: (مهدي، 2009، الصفحات 205-206)

- عدم قدرة النظام على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية، نوعية أكثر تفصيلاً ودقة.
- لا يخدم نظام محاسبة التكاليف التقليدي أغراض التحليل الاستراتيجي وذلك أن يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي وهو حجم النشاط، بينما تعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الاستراتيجية للمؤسسة.
- ينظر نظام محاسبة التكاليف التقليدي إلى إدارات المؤسسة على إنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض، بمعنى إنها تهمل العلاقات والروابط بين وحدات المؤسسة من جهة وبين عملاء المؤسسة ومورديها من جهة أخرى، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الاستراتيجية الشاملة
- يعتبر نظام محاسبة التكاليف ذو توجه داخلي (تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية) وبالتالي يختلف سياق إدارة التكلفة الاستراتيجية عن المحاسبة الإداري. (صالح ص.، 2014، صفحة 30)
- كما بين Shank أهم أوجه الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكلفة والمنهج الحديث المتمثل في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كما يلي: (صالح ص.، 2014، الصفحات 30-31)
- يهدف المنهج التقليدي للتكلفة الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف في كافة الأنشطة باستخدام مؤشرات مالية، في حين تهدف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بتحقيق سياسة الخلو التام من العيوب تحليل التباين في المنهج التقليدي للتكلفة قائم على السعر والحجم، بينما تهتم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بالمورد الذي يمكن الوثوق به من حيث (الموعد، الكمية، الجودة، الشراء الفوري)

- يشدد المنهج التقليدي على المقاييس المالية بينما المنهج الحديث يركز على المقاييس غير المالية.

- لا يتتبع المنهج التقليدي مدى قبول العميل للمنتج ولكن الإدارة الاستراتيجية التكلفة يركز على التحسين المستمر لمواكبة تحقيق الرضا و . ليس هناك قياس وتحليل لتكاليف الجودة في المنهج التقليدي للتكلفة، بينما تعتبر تكاليف الجودة بمثابة أداة تشخيصية ورقابية لإدارة المنشأة

وتناولت دراسة (علي، 2003) الاختلافات بين إدارة التكلفة الاستراتيجية وبين إدارة التكلفة التقليدية:

جدول 1 يوضح الاختلافات بين إدارة التكلفة الاستراتيجية و بين إدارة التكلفة التقليدية

وجه المقارنة	إدارة التكلفة الاستراتيجية	إدارة التكلفة التقليدية
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الاستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل و خارج المنظمة	تحليل عوامل داخل و خارج المنظمة تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات و المخرجات	مالية و غير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	استراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة	قياس التكاليف الفعلية و مقارنتها مع التكاليف المعيارية

المصدر: (علي، 2003، صفحة 68)

المبحث الثالث: الإدارة الاستراتيجية و أهميتها

المطلب الأول: تعريف الادارة الاستراتيجية

- تعريف الادارة: تعرف على أنها تنسق الموارد البشرية و غير البشرية من أجل تحقيق أهداف المنظمة كما تعرف على أنها الجهاز الذي يمكن من خلاله دفع مؤسسات مجتمع المنظمات إلى

العمل و أداء مهامها، و من هنا تأكدت مشروعية الادارة أي أننا نتحرك اليوم من ازدهار الادارة إلى مرحلة إدارة الأداء. (حبتور، 2004، صفحة 23)

- **تعريف الاستراتيجية:** ترجع كلمة الاستراتيجية على الكلمة اليونانية استراتيجوس (stratégos) و التي تعني فنون الحرب و إدارة المعارك حيث كان ينظر إلى الاستراتيجية على أنها تخطيط و توجيه للعمليات العسكرية لذلك أضافها قاموس اكسفورد (oxford) على أنها الفن المستخدم في تعبئة و تحريك المعدات الحربية ، بما يمكن من السيطرة على الموقف و العدو بصورة

شاملة. (رشدي، 2006/2005، صفحة 06)

- وفي بداية الستينات من القرن الماضي عرف شاندر "Chandler" الاستراتيجية على أنها (تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأمد للمنظمة و اختيار طرق التصرف و تخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف)، فقد ركز هذا التعريف على المدى الطويل حيث قصد بالاستراتيجية هنا على أنها التخطيط للمستقبل. (أحمد أ.، 2013، صفحة 10)

- تعريف الادارة الاستراتيجية: هناك العديد من التعاريف المتعلقة بالإدارة الاستراتيجية و من بينها ما يلي:

- تعرف الادارة الاستراتيجية بأنها: "العملية التي يمكن للإدارة العليا من خلالها تحديد اتجاه و أداء المنظمة في الأجل الطويل و ذلك من خلال: (أحمد أ.، 2018، صفحة 221)

✚ الصياغة الجيدة للاستراتيجية المحددة

✚ التنفيذ الفعال للاستراتيجية المحددة

✚ التقييم المستمر للاستراتيجية المحددة

- و يدل مصطلح الادارة الاستراتيجية على صياغة الاستراتيجية و تنفيذها و تقييمها. و إن هدف الادارة الاستراتيجية هو خلق فرص جديدة و مختلفة للمستقبل و استغلالها و بالمقابل يحاول التخطيط الاستراتيجي رسم المستقبل من خلال استقراء اتجاهات اليوم. (الصرن، 2018، صفحة 10)

- **تعريف جليك (GLUECK):**

- الادارة الاستراتيجية هي مجموعة القرارات و الأعمال التي تؤدي الى تطوير إستراتيجية أو إستراتيجيات فعالة لتحقيق أهداف المنظمة. (سليطين، 2007/2006، صفحة 17)

المطلب الثاني: مستويات الادارة الاستراتيجية

- أ. الادارة الإستراتيجية على مستوى المؤسسة: هي إستراتيجية على مستوى المؤسسة ككل تتخذ في المركز الرئيسي لها تهتم بتحديد التوجه العام للمؤسسة وعادة تأخذ استراتيجية المؤسسة واحدة من التوجهات الثلاثة هي : الاستقرار ، النمو ، التقلص أو الانكماش.(النعيم، 2008، الصفحات 32-45)
- وكذلك يمكن تعريف هذا المستوى من الإدارة الاستراتيجية بأنها: "إدارة الأنشطة التي تحدد خصائص المنظمة التي تميزها عن المنظمات الأخرى، بالإضافة إلى أهداف ورسالة المنظمة ككل، وتخصص الموارد المتاحة لإنجاز أنشطتها"(الصرن، 2018، صفحة 15).
- وبناء على التعريف السابق فإن مسؤولية الإدارة الاستراتيجية في هذا المستوى تقع على عاتق الإدارة العليا للمنظمة، حيث يقومون بدورهم الاستراتيجي من خلال امتلاكهم الرؤيا الشاملة لتطوير الاستراتيجيات للمنظمة ككل.(الصرن، 2018، صفحة 15)
- يهتم هذا المستوى للاستراتيجية بالمجال العام للمنظمة، و القيمة التي يمكن أن تضيفها إلى الأجزاء المختلفة لها (وحدات العمل). و يمكن أن تتضمن مسائل التغطية الجغرافية، وتنوع المنتجات أو وحدات العمل، والموارد المخصصة بين الأجزاء المختلفة للمنظمة. على سبيل المثال في شركة Yahoo يكون القرار الحاسم على مستوى الشركة عندما تقوم ببيع بعض من أعمالها التجارية. و تهتم الاستراتيجية على مستوى المنظمة بتوقعات المالكين و المساهمين وسوق الأسهم، وتأخذ شكلا من البيان الصريح والضمني لبيان رسالة الشركة Mission Statement الذي يعكس هذه التوقعات. و يرتبط بالاستراتيجية على مستوى المنظمة أيضا . تحديد نطاق العمل الذي يتضمن أساس القرارات الاستراتيجية الأخرى".(الصرن، 2018، صفحة 15)

ب. الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال:

- تحدث عادة في مستوى الأقسام تركز على تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة في الصناعة التي تنتمي إليها، وتأخذ استراتيجية وحدات الأعمال عدة أشكال أبرزها القيادة في التكلفة ، التنوع والتركيـز.(أخرون، 2007، صفحة 44)
- و كذلك هي قطاع أو خط سلعي أو مركز ربحي ضمن الشركة الأم "Parent company" تباع كل منها مجموعة مميزة من السلع إلى مجموعة مميزة من الزبائن والعملاء، وتنافس كل

منها مجموعة محددة من المنافسين بشكل جيد. في المنظمة، أو رئيسيا. ويمكن أن تكون وحدة العمل الإستراتيجية (Stratégie Business unit SBU) فرعا أو علامة تجارية واحدة. ولكي يتم تحديد الكيان على أنها واحدا مجموعة من المنتجات المترابطة، أو حتى منتجا وحدة عمل إستراتيجية يجب أن تتوفر فيها السمات التالية:

- أن تكون مؤسسة تجارية قابلة للتحديد بشكل مستقل عن غيره .
- أن تكون لها مهمة مميزة ومحددة .
- أن يكون لها منافسون معينون .
- أني كون لها مجموعة موظفين تنفيذيين يتولون مسؤولية تحقيق الأرباح لها .
- فصل عوائد و تكاليف استثمارات الخطط الاستراتيجية لوحدة العمل الاستراتيجية عن تلك المرتبطة بالشركة الأم، إلى جانب تقويمها أيضا ذات فرص ومعدلات نمو مختلفة . وتعمل وحدة العمل الاستراتيجية في أسواق متنوعة ودرجات مختلفة من المنافسة، و إمكانية مختلفة لتحقيق الربح . لذا فإن المخططون الاستراتيجيون يجب أن يدركوا ضمان التكامل بين القدرات المختلفة لأداء كل وحدة عمل استراتيجية، وتخصيص الموارد لها بفعالية. ويجب أيضا وحدات العمل الاستراتيجية من أجل تنفيذ الأهداف الإجمالية للمنظمة.
- إن الإدارة الاستراتيجية في هذا المستوى تمثل الخطط والاستراتيجيات التي تخص نشاط محدد داخل المنظمة، فقد يكون لدى المنظمة أنشطة مختلفة كصناعة الحواسيب، والبرمجيات، والتطبيقات المعلوماتية، فكل نشاط منها يعتبر مجال مستقل بذاتها و لها مدير مسئول عنها فنطلق عليها وحدة النشاط الاستراتيجي. أما إذا لم تتعدد الأنشطة داخل المنظمة أي أن المنظمة تعمل في مجال واحد فقط، فهذا يعني أن الاستراتيجية على مستوى المنظمة وعلى مستوى وحدة النشاط الاستراتيجي تكون استراتيجية واحدة. وتقع مسؤولية الإدارة الاستراتيجية على مستوى وحدة النشاط الاستراتيجي على عاتق مدبري الأنشطة الرئيسية في المنظمة.(الصرن، 2018، الصفحات 15-

(16)

ج. الاستراتيجية على مستوى الوظائف: تهتم بمجال وظيفي معين كاستراتيجية الموارد البشرية ، ففي إطار استراتيجية وحدات الأعمال تقوم الأقسام الوظيفية بإعداد استراتيجياتها.(السالم، 2005، صفحة 30)

وكذلك تحدد الإدارة الاستراتيجية في هذا المستوى الخطط والاستراتيجيات اللازمة لإدارة الوظائف الفرعية داخل النشاط، و هي لازمة لتدعيم وتقوية استراتيجية النشاط وصبغها بالصبغة العملية لتحقيق الاستراتيجية العامة للمنظمة. وعادة ما تميل المنظمات إلى وجود وحدات تنظيمية مستقلة لكل من الشؤون المالية، والموارد البشرية وغيرها، حيث تمثل هذه الوحدات الإدارة الاستراتيجية على المستوى الوظيفي، و يعد مديرها مسؤولين عن الاستراتيجيات الوظيفية كل حسب وظيفتها. (الصرن، 2018، صفحة 16)

المطلب الثالث: أهمية و أهداف الإدارة الاستراتيجية

✓ أهمية الادارة الاستراتيجية: (النور، 2012/2013، صفحة 30)

تتجلى أهمية الادارة الاستراتيجية في استجابتها للتحديات التي تواجه المؤسسة في الوقت الحاضر و من بينها :

- تسارع التغير الكمي و النوعي في بيئة الأعمال، زيادة حدة التنافس، التغير التكنولوجي...إلخ.
- و ذلك باتخاذها قرارات استراتيجية مستقبلية تعكس أفضل البدائل و الخبرات المتاحة للمؤسسة و بالإضافة إلى ذلك تبرز أهمية الادارة الاستراتيجية في النقاط التالية:
- وضوح الرؤية المستقبلية و اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- تحقيق نتائج اقتصادية و مالية و مرضية.
- تنمية القدرة على التفكير الاستراتيجي لدى المدراء و جعلهم أكثر استجابة و وعيا بالمتغيرات.
- تحديد الخصائص الأساسية التي تميز المؤسسة من غيرها من المؤسسة المنافسة في نفس هيكل الصناعة أو في السوق المخدومة.
- تمنح المنظمة إمكانية ميزة تنافسية مؤكدة و مستمرة.
- خلق درجة عالية من التكامل و التنسيق في البيئة التنظيمية و من ثم المشاركة بين وحدات أعمال الاستراتيجية للمؤسسة.
- كذلك إن تزايد اهتمام المنظمة بالإدارة الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي مرده وجود عاملين أساسيين يتفاعلان فيما بينهما و هما:

➤ الأول: إن إيمان الإدارة العليا بالإدارة الاستراتيجية و اعتمادها في إطار العمل الآتي و المستقبلي من شأنه تحقيق فوائد عديدة للمنظمة.

➤ الثاني: إن اعتماد الإدارة الاستراتيجية أصبح الآن خيارا استراتيجيا بالنسبة للإدارة العليا في المنظمات نظرا لما تواجهه من تحديات محلية، دولية و إقليمية و بالتالي فإن التفكير في إدارة العمل و تحقيق أهداف للمنظمة بالأساليب التقليدية لم يعد مجديا في يومنا هذا. تسمح الإدارة الاستراتيجية للمنظمة بصياغة و تقييم أهدافها و خططها الاستراتيجية بالشكل الذي يساعدها على بلوغ أهدافها و توضيح رؤيتها المستقبلية و اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء ما توفره من معلومات و بيانات و موارد مختلفة، كما تقوم بتوجيه متكامل للأنشطة الإدارية التنفيذية التي تحقق النظرة الشمولية للعمل، بحيث أن العلاقة بين الانتاجية و العوائد يتم توضيحها من خلال توجيه الأفراد داخل المنظمة نحو الاتجاه الصحيح للوصول إلى النتائج المرغوبة ، كما تساهم في تحقيق التكامل، الأهداف و منع ظهور التعارض بين الأهداف العامة للمنظمة ككل ، و السعي إلى توفير كل الطاقات نحو انجاز الأهداف التنظيمية.

✓ أهداف الإدارة الإستراتيجية: (النور، 2012/2013)

- تهدف الإدارة الاستراتيجية إلى تحقيق التفوق على المنافسين و زيادة قيمة المنظمة من جهة نظر العملاء و المساهمين ككل و في سبيل ذلك تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:
- تهيئة المؤسسة داخليا لإجراء التعديلات في الهيكل التنظيمي في السوق و زيادة رضا المتعاملين معها و تعظيم المكاسب لأصحاب سواء كانوا مساهمين أو مجتمع ككل أو قطاع منه.
- تحديد الأولويات و الأهمية النسبية بحيث يتم وضع الأهداف طويلة الأجل و الأهداف السنوية و السياسات و إجراء عمليات تخصيص الموارد بالاسترشاد بهذه الأولويات.
- اتخاذ المعيار الموضوع للحكم على كفاءة الإدارة ، كالإدارة التي تفشل في زيادة فقيمة المنظمة هي إدارة فاشلة مهما كان حجم ما تدعيه من إنجازات و تطوير داخل المنظمة.
- زيادة فعالية و كفاءة عملية اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة و اكتشاف و تصحيح الانحرافات لوجود معايير واضحة تتمثل في الأهداف الاستراتيجية.

- تجميع البيانات عن نقاط القوة و الضعف و الفرص و التهديدات بحيث يمكن للمدير اكتشاف المشاكل مبكرا و بالتالي يمكنه الأخذ بزمام القيادة بدلا من أن تكون قرارات المدير هي رد فعل القرارات و استراتيجيات المنافسين.
- وجود نظام استراتيجي يتكون من خطوات و إجراءات معينة يشعر العاملون بأهمية المنهج في التعامل مع المشكلات مما يزيد بالزام العاملين لتحقيق الخطط التي اشتركوا في مناقشتها و وافقوا عليها و يقلل من مقاومتهم للتغير و يزيد من فهمهم لأسس تقييم الأداء و منح الحوافز داخل المنظمة.
- تسهيل عملية الاتصال داخل المؤسسة حيث يوجد المعيار الذي يوضح الوسائل الغامضة.
- تساعد على اتخاذ القرارات و توحيد الاتجاهات

خلاصة الفصل:

و قد تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم متعددة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف كما أوضحنا مبررات التوجه لها في ظل التطورات المستمرة التي عرفتتها بيئة الأعمال، و كذلك عرضنا أهم التطورات و التغييرات التي أجريت عليها، بالإضافة إلى أهميتها البالغة باعتبارها جزء هام من الهدف الاستراتيجي الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه باعتبارها ر أداة فعالة لمراقبة تسيير هذه المؤسسة.

عرضنا مهام المحاسب في ظل هذا التوجه و التي تم تحديدها بشكل مفصل لتواكب هذا التطور، و عرضنا الفروقات بين الأنظمة التقليدية و الأنظمة الحديثة للتكاليف، و من هنا توضح لنا مدى تطور إدارة التكاليف الحديثة و مدى فعاليتها و أهميتها.

الفصل الثاني:
متطلبات الإدارة
الاستراتيجية للتكاليف

تمهيد:

كان للتطورات التي عرفها عصرنا هذا أثر واضح على الفكر الإداري، بحيث تم التحول من الفكر التقليدي الى الفكر الاستراتيجي إذ شملت جميع أنشطة و ممارسات و أعمال الإدارة، و نتاجا لذلك فقد أصبحت الإدارة بحاجة أكبر إلى المعلومات المناسبة التي تدعم أعمالها و تحقق أهدافها، و من هنا قد ظهر الدور الكبير و البليغ لأنظمة معالجة التكاليف و تحقيقها باعتبارها مصدر رئيسي يمد الإدارة بالمعلومات الهامة و المناسبة و سعيا منا لتبيان هذه الأدوات على اختلافها و توضيح أهميتها و أثرها البليغ و طريقة العمل بها فقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أدوات و أنواع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، كما بينا مراحل و متطلبات تطبيق الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول: مراحل الإدارة الاستراتيجية ومتطلباتها

المطلب الأول: وظائف عملية الإدارة الاستراتيجية

أصبحت الإدارة الاستراتيجية واحدة من الموضوعات التي تحدد نجاح أو فشل المنظمة لذا، فقد تم إيلاء هذا الموضوع الأهمية القصوى من قبل المنظمات ، خاصة في ظل تعدد وتنوع أهداف الإدارة الاستراتيجية و لم تعد المنظمات قادرة على النمو والبقاء والاستمرار دون تمتعه بأبعاد استراتيجية تكفل له القدرة على استثمار الفرص ونقاط القوة، وتجنبه التهديدات ونقاط الضعف وكما أشرنا سابقا، فإن القادة في المنظمات يفكرون في كيفية إيجاد توجهات مستقبلية لمنظماتهم، وفي نفس الوقت يترجمون التطلع والتوجه المستقبلي إلى إدارة عملية ، تفكر وتقرر كيف يمكن أن تصل بمنظمتهم إلى غاياتها، وبالتالي فإن للإدارة الاستراتيجية

كممارسة أو تطبيق وظائف وملامح نجملها فيما يلي، فهي:

1. تحدد الغايات Goals والأهداف بعيدة المدى للمنظمة.
2. تختار خطط عمل لتحقيق أهداف المنظمة.
3. تختار خطط عمل لتخصيص الموارد المختلفة.
4. تضع صيغة لربط رسالة المنظمة وفلسفتها وغاياتها.
5. تضع الخطط طويلة الأمد للتفاعل مع البيئة المنافسة لتحقيق أهداف المؤسسة.
6. تضع آلية لنقل المنظمة من وضعها الحالي إلى وضع مستقبلي مرغوب فيه.(جرادات، 2014)

➤ كما أنها تشمل كذلك على : (بوظغان، 2020/2019)

- تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة، ورسالتها، وفلسفتها، وأهدافها.
- إجراء التحليل الداخلي للمؤسسة والذي يوضح ظروفها الداخلية وإمكاناتها.
- تقييم البيئة الخارجية للمؤسسة من حيث كل من بيئة التنافس والظروف البيئية العامة.
- تحليل البدائل الاستراتيجية المحتملة نتيجة المطابقة بين الوضع الداخلي الخاص بالشركة والبيئة الخارجية.
- تعريف البدائل المرغوبة بعد دراسة البدائل المحتملة في ضوء رسالة المؤسسة.
- الاختيار الاستراتيجي لمجموعة الاستراتيجيات الكلية المطلوبة لإنجاز رسالة المؤسسة

- تنمية عدد من برامج العمل العامة وبرامج العمل المحددة والتي تتوافق مع الاستراتيجيات الكلية للمؤسسة.

- تنفيذ وتطبيق الخيارات الاستراتيجية من خلال تخصيص الموارد، إعداد الموازنات، وتحقيق التوافق بين الاستراتيجية وكل من المهام - الأفراد - الهيكل التنظيمي - ثقافة أو حضارة المؤسسة - النظم الإدارية- نظام الحوافز -نظام المعلومات - نظام التخطيط الاستراتيجي نظام الرقابة).

- مراجعة وتقويم ورقابة مدى نجاح العملية الاستراتيجية.

المطلب الثاني: خصائص الادارة الاستراتيجية(البناء، 2012)

- تتسم الإدارة الاستراتيجية بمجموعة من السمات أو الخصائص كما يلي :

أ. ينصب اهتمام الإدارة الاستراتيجية نحو الأهداف العامة والشاملة للمنظمة وليس أي جزء من أجزاءها ، بمعنى إن جهودها تنصب على تحقيق الأداء المتميز على مستوى المنظمة لا على مستوى الميادين الوظيفية منفردة، فما هو مناسب لميدان وظيفي معين قد لا يكون كذلك على مستوى المنظمة ككل ، فقسم البحث والتطوير على سبيل المثال، يسعى إلى تصميم منتج ذو مواصفات متطورة قد تتمكن من خلاله المنظمة من تلبية رغبات مجموعة محددة من الزبائن غير أن هذا التصميم يمكن أن تترتب عليه تكاليف إضافية تنعكس في سعر بيع المنتج وبالتالي تحول مجموعة كبيرة من الزبائن إلى منتجات بديلة بسبب ارتفاع السعر ، وهنا يبرز دور الإدارة الاستراتيجية باعتبارها إدارة تنسيقية تعمل على تحقيق التوافق والانسجام بين أهداف الوظائف المختلفة للمنظمة لضمان نجاحها واستمرارها في السوق.

ب. تحرص الإدارة الاستراتيجية على إشراك أكبر عدد ممكن من أصحاب المصالح في عملية اتخاذ القرارات ، ويشمل مفهوم أصحاب المصالح الأفراد والجامعات والمنظمات الذين لهم مصلحة في نجاح المنظمة كالمالكين، العاملين، الزبائن، الموردين، والمجتمع بشكل عام وتجدر الإشارة إلى أن النجاح الذي تريده المنظمة لنفسها لا يتحقق عندما تركز اهتمامها على تحقيق مصلحة طرف واحد فقط دون الأطراف الأخرى، فإذا ركزت الإدارة جهودها على تحقيق أقصى قدر ممكن أو إلى انخفاض في جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة إلى الزبائن وبالتالي فقدانها لجزء من حصتها السوقية ، وبدلاً عن ذلك قد تستطيع المنظمة المحافظة على علاقتها مع أصحاب المصالح بدرجة متوازنة من خلال اعتمادها على وسيلة أخرى لزيادة الأرباح ، فالأداء

المالي للمنظمة يمكن أن يتحسن في حالة زيادة اهتمامها بالعاملين لتحقيق رضاهم، وهذا يدفعهم إلى بذل مزيد من الجهود لتحقيق رضا الزبائن وزيادة الحصة السوقية للمنظمة وبالتالي زيادة الأرباح.

ت. تمتلك الإدارة الاستراتيجية تصورا متكاملًا وشموليا على مستقبل المنظمة على المدى القريب والبعيد، ففي الوقت الذي ينصب فيه اهتمام إدارة المنظمة على الرؤية المستقبلية لها، فإنها يجب أن لا تفقد تركيزها على العمليات التشغيلية ، فالمدراء على مختلف مستوياتهم التنظيمية يجب أن يضعوا في اعتبارهم تأثير القرارات والنشاطات المختلفة التي يؤديونها في أهداف المنظمة ككل.

ث. تعمل الإدارة الاستراتيجية على تحقيق الموازنة بين الفاعلية Effectiveness والكفاءة Efficient أي بين عمل الأشياء الصحيحة وبين عمل الأشياء بطريقة صحيحة ففي الوقت الذي تتعامل فيه الإدارة العليا للمنظمة مع القرارات الاستراتيجية التي تختص بالتغيرات الجوهرية في علاقة المنظمة مع البيئة الخارجية، فإن عليها إن تتعامل أيضاً مع القرارات التشغيلية التي تتعلق بعمليات الشراء والإنتاج والبيع والتوزيع والتمويل بما يضمن الاستخدام الأمثل لموارد المنظمة .

المطلب الثالث: متطلبات و تحديات الإدارة الاستراتيجية

1) متطلبات الادارة الاستراتيجية:

➤ تتطلب ممارسة التطبيق الفعال للإدارة الاستراتيجية توفر المقومات الرئيسية التالية:

أولاً : تهيئة المؤسسة لتطبيق الإدارة الاستراتيجية (بوطغان، 2020/2019):

تعد عملية تهيئة المؤسسة للقيام بالإدارة الاستراتيجية أحد أهم متطلبات فعالية نظام التخطيط الاستراتيجي، وتتم هذه التهيئة من خلال ما يلي:

التهيئة المعنوية السلوكية:

- تعميق اقتناع المؤسسة بصفة عامة، وأعضاء الإدارة العليا والقيادات والمديرين في المؤسسة بصفة خاصة، بأهمية وضرورة الإدارة الاستراتيجية من خلل نظام متكامل لعملية التخطيط الاستراتيجي.

- التأكد من انتماء أعضاء المؤسسة لها، وقوة استعدادهم للعمل الجماعي بروح الفريق، وإقناعهم بالارتباط القوي بين تحقيق أهداف وخطط ومصصلحة المؤسسة وما يحصلون عليه من منافع أو مزايا مالية ومادية ومعنوية، فردية أو جماعية، عاجلة وآجلة.
- تنمية إيمان أعضاء المؤسسة بأهمية المركز المتميز في بيئة أعمال المؤسسة بصفة خاصة وفي مجتمع المؤسسة بصفة عامة، وتقوية الدافع لديهم للحرص على تحقيق استقرار المؤسسة وبذل الجهود المطلوبة لبقائها ونموها.

✚ التهيئة الإدارية:

- التعرف على المهارات والقدرات الإدارية الحقيقية لدى أعضاء المؤسسة والتأكد من ملامستها وكفايتها للقيام بأعباء عملية الإدارة الاستراتيجية.
- إعداد التوجيهات والتعليمات والقرارات اللازمة، وتوزيعها على الأطراف ذوي العلةقة والتأكد من استيعابها وإمكانية تنفيذها.
- وضع آلية لممارسة الإدارة الاستراتيجية وتطبيق نظام التخطيط الاستراتيجي وتحديد المسؤوليات عن عملية التخطيط وتحديد المنسقين من الوحدات التنظيمية، وتحديد اختصاصاتهم وتوزيع الأدوار عليهم.

✚ التهيئة الفنية المحلية:

- مراجعة الرصيد السابق للمنظمة في ممارسة الإدارة الاستراتيجية وتحليلها وتحديد الدروس المستفادة منها.
- تنمية منهج التفكير الاستراتيجي لدى أعضاء المؤسسة في دراسة المشكلات والتعامل مع المواقف واتخاذ القرارات.
- التعرف على الأساليب و الأدوات اللازمة لتوفير البيانات والمعلومات التي يتطلبها تطبيق الإدارة الاستراتيجية.

ثانيا: توفير المعلومات التي تتطلبها الإدارة الاستراتيجية ونظام التخطيط الاستراتيجي: (بوظغان،

2020/2019، صفحة 21/20)

- يتطلب تطبيق الإدارة الاستراتيجية أن تكون المؤسسة على دراية بعشرة أمور أساسية هي:
- العناصر المطلوبة لتوفير معلومات عنها لأغراض ممارسة الإدارة الاستراتيجية سواء كانت عناصر داخلية أو خارجية.

- المعلومات المطلوبة عن هذه العناصر لأغراض الإدارة الاستراتيجية.
- المعلومات المتوفرة وكيف يمكن الاستفادة منها في ممارسة الإدارة الاستراتيجية .
- المعلومات غير المتوفرة والتي يجب توفيرها لإعداد الخطة الاستراتيجية.
- مصادر الحصول على هذه المعلومات سواء المتوفرة أو غير المتوفرة.
- أدوات ووسائل الحصول على هذه المعلومات لأغراض ممارسة الإدارة الاستراتيجية.
- الإجراءات التنفيذية للحصول على هذه المعلومات المطلوبة لأغراض ممارسة الإدارة الاستراتيجية.
- الأطراف المعنية المسؤولة عن توفير هذه المعلومات ومتطلبات تحفيز هذه الأطراف للتعاون في توفير المعلومات المطلوبة.
- أساليب وأدوات تحليل وتفسير هذه المعلومات وتجهيزها للاستفادة منها في ممارسة الإدارة الاستراتيجية.
- آلية الاستفادة من هذه المعلومات ونظم وقواعد تداولها وحفظها ومتابعة تحديثها.

ثالثاً: تحقيق استمرارية منهج التفكير الاستراتيجي: (بوطغان، 2020/2019، صفحة 22/21)

اتضح من خلال الممارسات الفعلية لعملية الإدارة الاستراتيجية وعلى ضوء النتائج التي تحققتها المؤسسات التي تعد الخطط الاستراتيجية بأسلوب منهي صحيح، أن استمرارية التفكير الاستراتيجي لدى أعضاء المؤسسة يمثل أحد أهم الاستثمارات الحقيقية للمؤسسة، ونعني باستمرارية التفكير الاستراتيجي كأحد أشكال الاستثمار، أن تقتصر تصورات ومفاهيم واهتمامات أعضاء المؤسسة على عملية إعداد الخطة الاستراتيجية، وإنما تمتد وتتعمق لتصبح مفاهيم أساسية مستقرة ومنهج تفكير والتزام منهي مستمر بمنهج التفكير الاستراتيجي، ومراعاة متطلبات الإدارة والخطة الاستراتيجية في كافة الاجتماعات وورش العمل وعند مواجهة المشكلات وإدارة الأزمات واتخاذ القرارات الاستراتيجية بشأنها، ويعني هذا أن تصبح فلسفة وقيم المؤسسة قائمة على أساس منهج التفكير الاستراتيجي وتطبيق الإدارة الاستراتيجية.

ويتطلب تحقيق استمرارية منهج التفكير الاستراتيجي مجموعة من المقومات منها ما يلي:

- تصميم وربط نظام الحوافز بممارسة الإدارة الاستراتيجية وما يرتبط بها من تفكير استراتيجي وإنجاز.
- الخطط الاستراتيجية وتحقيق أهداف المؤسسة ورسالتها

- انشاء نظام متكامل للمعلومات يساعد أعضاء المؤسسة على متابعة التغييرات في بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية، ويوجههم للتكيف معها بما يحقق أهداف المؤسسة ورسالته.
- بناء وتنمية مهارات التفكير المنهجي والرؤية العلمية لدى أعضاء المؤسسة، بما يمكنهم من التعامل مع متغيرات البيئة بحياد و موضوعية؛ تطوير التنظيم الإداري وإعداد الأنظمة الإدارية ووضع سياسات وقواعد العمل، اعتمادا على مدخل المحاسبة بالإنجازات والنتائج أكثر من التركيز على الإجراءات التنفيذية والجوانب الشكلية.

رابعاً: اعطاء أولوية أولى مستمرة للتخطيط الاستراتيجي لدى الإدارة العليا(بوظغان، 2020/2019، صفحة 22)

- يتوقف نجاح المؤسسة وفعالية عملية التخطيط على درجة الأهمية والاهتمام التي تعطيها الإدارة العليا
- العملية التخطيطية، ويتضح ذلك بالنظر إلى عديد من المؤشرات منها ما يلي:
 - الوقت الذي تخصصه الإدارة العليا لنظام التخطيط الاستراتيجي، مقارنا بالوقت الذي تضيعه في الإجراءات التنفيذية ومناقشة الأمور الشكلية والاطلاع على البيانات التفصيلية غير المؤثرة جوهريا في اتخاذ القرارات.
 - إدراك أعضاء المؤسسة لرغبة الإدارة العليا واستعدادها لإعطاء مزيد من الوقت والجهد لزيادة فعالية نظام التخطيط الاستراتيجي المؤسسة.
 - درجة استعداد الإدارة العليا لتحمل أعباء وتكلفة ومخاطر عملية التخطيط الاستراتيجي وقدرتها على مواجهة المواقف الحرجة والتعامل الفعال معها.
 - مدى حرص الإدارة العليا على تلقي مقترحات اعضاء المؤسسة، والتعامل والاستجابة والاستماع لأرائهم و تصوراتهم و مناقشتها والتفاعل معهم.
 - حرص وانضباط الإدارة العليا في حضور الاجتماعات وورش العمل التي تتم لإعداد الخطة الاستراتيجية ومشاركتهم الفعالة في التحضير لها وتنفيذها بفعالية.
 - إدراك أعضاء المؤسسة لجدية الإدارة العليا في التطبيق الصحيح المتكامل ملا ينتهي إليه أعمال إعداد الخطة الاستراتيجية، والاستجابة الموضوعية السريعة للتغيرات التي تتطلب تطوير عناصر تلك الخطة وتحديثها.
 - إدراك أعضاء المؤسسة مدى حرص الإدارة العليا على تحقيق التوازن الصادق بين أهداف المؤسسة و رسالتها من جهة وما تتضمنه من منافع ومزايا لأعضاء المؤسسة من جهة أخرى.

➤ مدى وضوح حرص الإدارة العليا على دفع أعضاء المؤسسة لإتباع الأسلوب المنهجي والتفكير الاستراتيجي، والتأكد من استمراريته وتطبيقه في كل مراحل عملية إعداد الخطة الاستراتيجية.

(2) تحديات الإدارة الاستراتيجية: (صونية، 2007، صفحة 23)

تواجه الإدارة الاستراتيجية عدة تحديات خاصة في مطلع القرن الحادي والعشرين و هي بمثابة سمات العصر الحديث وتتمثل في :

زيادة معدلات التغيير: إن دخول منظمات الأعمال القرن الحادي والعشرين يأتي محملا بالعديد من نتائج الابتكارات والأنشطة و التفاعلات الدولية فظهور ثورة المعلومات والاتصالات وتحديات الهندسة الوراثية في النبات والحيوان والإنسان.

و قضايا الاستنساخ والانفتاح العالمي... إلخ كل هذه الأمور ما هي إلا أمثلة لتحديات التغيير الماثلة أمام الاستراتيجيين في منظمات الأعمال.

شدة المنافسة: يشهد القرن الحالي منافسة شديدة نتيجة زيادة المعاملات الدولية والعولمة الاقتصادية لذا يجب أن يراعي الاستراتيجيون عند صياغة استراتيجياتهم تطور الأسواق العالمية حيث يمكنهم النجاح في التعامل معها والحصول على حصة من السوق، ولن يتأتى ذلك إلا من خلال عمليات الإبداع في المنتجات والعمليات والتسويق وغيرها.

التغيرات التكنولوجية: تعتمد العديد من المنظمات على بعض الأساليب التكنولوجية للحصول على ميزة تنافسية تسهم في سيطرتها على أحد المواقف زمنيا أو مكانيا ،و لكن هذا لا يستمر طويلا فسرعان ما ،يحدث التغيير وتجد تلك المنظمات نفسها مطالبة بالبحث عن ميزة تنافسية ،تكنولوجية جديدة وهكذا.

عجز الموارد المتاحة وندرتها: أصبح من الواقع أن نجد ندرة في بعض الموارد المطلوبة سواء كانت مادية أو فنية أو بشرية ويتضح ذلك في بعض الدول حتى في الولايات المتحدة الأمريكية، فالموارد المائية والطاقة وعجز بعض المواد الغذائية تمثل تحديات من الضروري مواجهتها حيث يتسنى إعداد الاستراتيجية للدخول في القرن القادم.

عولمة الإدارة فكرا وتطبيقا: في بيئة الأعمال التي تتواجد فيها المؤسسة اليوم ما زادت وتيرة التحالفات الاقتصادية وهذا ما جعل من العالم قرية واحدة، وبالتالي زيادة مستويات المنافسة العالمية وذلك يدعو

إلى ضرورة الاهتمام بتنمية الفكر الاستراتيجي لمواجهة هذه التحديات في مجالات التطبيق الاقتصادي والإداري.

المبحث الثاني: التحليل الاستراتيجي للتكاليف

المطلب الأول: مفهوم و أهداف التحليل الاستراتيجي للتكاليف

1. مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة

- تعمل المؤسسة ضمن بيئة اقتصادية تتكون من مجموعة من المؤسسات التي تشارك بشكل مباشر أو غير مباشر في إنتاج السلع وتقديم الخدمات لتلبية احتياجات الزبائن، كما تشارك جهات أخرى في تكوين هذه البيئة مثل الموردين، الموزعين و المصالح الحكومية... الخ (Gérard, 2008, p. 140) من هنا جاء اهتمام الباحثين وفي مقدمتهم Caus John، بدراسة العلاقة بين المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها، حيث اعتبر هذا الأخير أن المؤسسة كائن حي و أنها جزء من النسيج الاجتماعي، و عليه لا يمكن فهم كيفية أدائها لوظائفها دون التعرف على علاقتها بالبيئة الخارجية التي هي مجموعة العوامل المادية و الاجتماعية خارج حدود المؤسسة، فهي كل شيء يحيط بالمؤسسة و يقع خارج حدودها. (جلاب، 2008، صفحة 102)
- لقد قدم العديد من الباحثين و الممارسين تعريفات مختلفة للتحليل الاستراتيجي عبرت عن معتقداتهم و توجهاتهم و مدارسهم الفكرية، فالتحليل الاستراتيجي يعني "عملية مستمرة و معقدة لقيادة التغيير الاستراتيجي" أي أنه جهود تنظيمية لتشكيل القرارات ذات الصلة بتحديد طبيعة الأعمال و توجهاتها الاستراتيجية، كما أنه يعني "مدخل لبناء و تطوير طموح المؤسسة و مستقبلها بعد الأجل" و هو يشير كذلك إلى "آليات خلق التكامل الحركي بين القدرات الاستراتيجية و الضغوط التنافسية في كل متماسك". (إبراهيم، 2011، صفحة 193)
- يوضح Thompson بأن التحليل الاستراتيجي يعني " فهم المؤسسة لبيئتها الداخلية و الخارجية و تحديد أفضل سبل الاستجابة للتغيرات السريعة و استغلالها باتجاه تحقيق أفضل أداء". (إدريس، 2009، صفحة 72)
- رغم اختلاف الآراء حول تعريف التحليل الاستراتيجي فان الباحث يرى أنه يوجد اتفاق على أنه الآلية التي تستخدم لتقييم وتشخيص الأوضاع القائمة والظروف داخل المؤسسة وخارجها، و تتلخص فوائد هذه العملية فيما يلي:(الكرخي، 2008، الصفحات 145-146)

- ✓ يوضح الاتجاهات الرئيسية للمؤسسة.
 - ✓ يساعد على تكييف وتعديل إطار الخطة الاستراتيجية.
 - ✓ يكشف فرص نجاح المؤسسة.
 - ✓ يساعد على تنظيم المعلومات وربطها بالمشاكل التي تتناولها عمليات تحليل الواقع.
 - ✓ يكشف إمكانيات معالجة المشاكل العالقة بصورة صادقة وصریحة.
 - ✓ يحدد مواطن التغيير الممكنة.
 - ✓ يكشف عن القوى المحركة للمؤسسة.
 - ✓ ينمي قوة الملاحظة والتحليل لدى المخططين لأوضاع المؤسسة والظروف التي تحيط بها.
 - ✓ يكشف عن قدرات كبار متخذي القرار في المؤسسة وخاصة في مجال إحاطتهم بما يجب عمله لتطويرها.
 - ✓ يساعد على وضع الأهداف الاستراتيجية الفرعية.
- يمثل التحليل الاستراتيجي للتكلفة مجموعة من المراحل المتسلسلة والمتلاحقة والتي تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل والتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المنشأة وتحديد تأثيرات تلك التغيرات ضمن إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العالقات الداخلية والتفاعلية بين هذه التغيرات. وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة كل من (الجنابي، 2014، صفحة 172)، (Akan, 2015, pp. 47-49) أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمثل الخطوة الأولى للإدارة الاستراتيجية لمراقبة بيئة المنشأة عبر زاويتين :
- تمثل الأولى:** الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية ، بينما تمثل الثانية: جوانب القوة والضعف داخل المنظمة ، وينبغي أن يكون غرض المدراء من التحليل هو تشخيص بيانات متعددة يمكن للمنشأة أن تعمل فيها ، فضالاً عن ضرورة أن تمكن نتائج التحليل من إنشاء جوانب قوة المنشأة واستعداداتها لتأمين ما يجب القيام به وتمكينها من رؤية أية مشكلات مستقبلية بوضوح.
- ويري الباحث أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو تحليل بيانات التكاليف التي تساهم في وضع الخطط التي تؤدي الي تحقيق ميزة تنافسية، وتحليل البيئة الداخلية والخارجية ومسببات التكلفة وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات لعل أهمها تحليل سلسلة القيمة، وتحليل التكاليف علي أساس النشاط،

بالإضافة الي الجودة الشاملة والتحسين المستمر والهدف من هذا التحليل هو الحصول علي البيانات المالية وغير المالية لصياغة استراتيجية المنشأة.

2. أهداف التحليل الاستراتيجي للتكلفة: (فارس، 2019، صفحة 38)

أ. توفير المعلومات التي تساعد في معرفة العلاقة السببية بين أداء الأنشطة والعوامل المتسببة في حدوث تكلفتها، وتوفير فهم أفضل لسلوك التكاليف، و ترشيد استخدام الموارد المتاحة. و كذا تحليل التكاليف من منظور استراتيجي من خلال تكامل مجموعة من أساليب التحليل متمثلة في : تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف الاستراتيجي، مما يتيح الفرصة إجراء تحليلات مختلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

ب. المساعدة في خلق قيمة أفضل للمنتجات مما ينعكس على رضا العملاء، والتخصيص الجيد لموارد المنشأة من خلال توفير المعلومات عن أداء وتكاليف كل نشاط، والتعرف على الأنشطة التي تولد قيمة أكبر، والتي ينبغي توجيه الموارد إليها، وكذا الأنشطة التي تضيف قيمة، و التي يتم تأديتها بكفاءة، مما يتيح لإدارة المنشأة فرصاً ورفع أفضل لرقابة وتقويم وتحسين أدائها كفاءتها ، بالإضافة إلى الأنشطة غير الضرورية والتي ال تضيف قيمة للمنتج لمحاولة التخلص أو الحد منها، ومن ثم تدعيم جهود التحسين المستمر، وخلق قيمة أفضل للعملاء.

ت. دعم القدرة التنافسية للمنشآت في الأجل القصير والطويل، من خلال توفير المعلومات عن مواطن خفض التكلفة، ونواحي القصور والإسراف والضياع، والمساعدة في إدارة التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة، و إنما خارج تلك الحدود، لتشمل الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة، بالإضافة إلى تحليل وتوفير المعلومات الخارجية عن المنافسين.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق التحليل الاستراتيجي (فارس، 2019)

تحدد الاستراتيجية المناسبة للمنشأة في ضوء دراسة وتحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية وعليه فإن تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكلفة يشتمل علي مرحلتين حيث تمثل المرحلة الأولى : تحليل الظروف البيئية ، بينما تمثل المرحلة الثانية : تحديد الفرص والمخاطر ومظاهر القوة والضعف ، وفي هذا السياق فقد تناولت دراسة(منصور، 2014، صفحة 106) تلك المراحل علي النحو التالي :

➤ المرحلة الأولى: تحليل الظروف البيئية والتي تشتمل علي:

1. تحليل الظروف البيئية العامة المحيطة بالمنشأة والتي تتمثل في الظروف الاقتصادية، وظروف البيئة التكنولوجية، وظروف البيئة السياسية والقانونية، وظروف البيئة الاجتماعية والثقافية. (فارس، 2019)

2. تحليل الظروف البيئية الخاصة او الجزئية والتي تشتمل علي تحليل المنشأة والمنافسة والتسويق والموردون والعملاء. (فارس، 2019)

➤ **المرحلة الثانية:** تحديد مظاهر القوة والضعف والفرص والمخاطر والتهديدات والتي تشتمل علي في ضوء تحديد ودراسة وتحليل وتقويم البيئة الخارجية والبيئة الداخلية يمكن للمنشأة بناء الاستراتيجية التي تناسبها وتلائم ظروفها والتحليل السابق يستلزم توافر مجموعة من الأساليب والأدوات أهمها الموائمة بين الظروف الداخلية والخارجية ، ويمكن عرض خطوات تلك المرحلة في النقاط التالية:

وذلك طبقا لما جاء بدراسة (بخيت، 2013، صفحة 12)

- تحديد مظاهر القوة، إن تمتع المنشأة بمظاهر قوة قد يمكنها من استغلال الفرص المتاحة التي تنتج من تغير الظروف البيئية أو ظروف السوق أو سلوك العملاء.
- تحديد مظاهر الضعف، والتي تعكس انخفاض الموارد والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين مثل ضعف برامج البحوث والتطوير، وضعف تسهيلات الإنتاج.
- تحديد الفرص، وهي تتعلق بالظروف الإيجابية في البيئة الخارجية للمنشأة مثل زيادة الوعي بالمجتمع من حيث الذوق وأهمية المحافظة علي الصحة، وتوقع إقبال المستهلكين علي المنتج الجديد.

- تحديد التهديدات وهي تعكس ظروف غير مواتية أو عوائق أمام حاضر ومستقبل المنشأة.

المطلب الثالث: أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف: (أحمد أ.، 2013، الصفحات 15-17)

أولاً: تحليل سلسلة القيمة: تتطلب ادارة التكاليف من منظور استراتيجي دراسة واسعة للبيئة الخارجية من خلال منظور سلسلة القيمة الذي يرى أن المؤسسة لها نظام مترابط و متكامل من الأنشطة التي تساهم في انتاج السلع و الخدمات ، فالترابط المتسلسل بين هذه الأنشطة يؤدي الى التأثير على بعضها البعض من خلال التكلفة و مدى فعالية انتاجها ، و من المهم جدا أن توافق المؤسسة ما بين هذه الأنشطة بالطريقة المثلى بالشكل الذي يتوافق مع استراتيجياتها لتحقيق ميزة تنافسية.

سلسلة القيمة هي أداة للتحليل الاستراتيجي تستخدم لفهم الميزة التنافسية بشكل أفضل، و لتحديد القيمة الممنوحة للعملاء، تخفيض التكاليف، و الى فهم أفضل روابط المؤسسة مع الموردين و العملاء، و غيرهم من المتعاملين معهم، حيث أن الفكرة الرئيسية من تحليل سلسلة القيمة هي أن المؤسسة يجب أن تدرس بعناية كل خطوة في عملياتها، لتحديد كيفية مساهمة كل خطوة في أرباح المؤسسة و قدرتها التنافسية، لذلك فإن تحليل سلسلة القيمة يعمل في هذا الإطار بحيث يوفر التفاصيل الدقيقة عن العمليات و جميع الخطوات اللازمة لإلغاء العملاء.

ويوزع تحليل سلسلة القيمة المؤسسة إلى مجموعة من النشاطات المتتابعة، بحيث أن كل حلقة من هذه المجموعة السلسلة تعطي جزءا من القيمة الكلية إلى الزبون وتساهم في نفس الوقت بجزء من الربح الكلي وبذلك يتراكم هامش الربح خلال حلقات سلسلة القيمة وينعكس على التكاليف.

سلسلة القيمة هي تجزئة عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الملائمة استراتيجيا، وذلك لفهم سلوك التكاليف وتحديد المصادر الحالية والمحتملة لخلق ميزة تنافسية، فقبل اتخاذ القرارات الاستراتيجية من المهم أن نفهم تركيبة وطريقة عمل الأنشطة داخل المؤسسة، فالأنشطة ذات القيمة هي الأنشطة المميزة التي تؤديها المؤسسة والتي يتم من خلالها يتم خلق ميزة تنافسية.

ثانيا: تحليل الموقف التنافسي :

ركز Porter في وضعه لهذا النموذج على أن المؤسسات تنجح أو تفشل في إدارة شؤونها بتأثير مجموعة من القوى الفاعلة في بيئتها التنافسية، ويضيف أن البناء التنظيمي لبيئة التنافس التي تشمل المؤسسة ذاتها والمؤسسات الأخرى العاملة في نفس صناعتها تحدد سلوك تلك المؤسسة في بيئتها التنافسية، ويعتقد أن السلوك التنافسي لأي من هذه المؤسسات ينتج مستوى معين من الأداء يؤدي على المستوى البعيد إلى التأثير في البناء التنظيمي من العوامل التي تؤدي إلى النجاح المؤسسة أو فشلها، ويرتكز هذا النموذج على خمسة قوى، كما لاستراتيجية التنافس يلاحظ أن هذه القوى الخمس تحدد البيئة التنظيمية لبيئة التنافسية وتحدد قوانين اللعبة التفصيلية وتبين المحددات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في اختيار أي من هذه المؤسسات لممارستها الاستراتيجية ضمن الصناعة التي تعمل فيها، ومن أجل المحافظة على وضع تنافسي جيد في سوق المؤسسة فأن عليها أن تدرك تماما الكيفية التي تعمل من خلالها هذه القوى ليس ذلك فحسب بل يجب أن تعرف المؤسسة كيف تضع نفسها في موضع يمنحها قدرة تنافسية ملائمة في القدرات التنافسية للمؤسسات الأخرى في البيئة التنافسية التي تضمنها جميعا ويحدد القوى الخمس على الوجه التالي:

- القوة النسبية للمشتريين.
- القوة النسبية للموردين.
- التهديد من المؤسسات التي ترغب في الدخول إلى أسواق بيئة التنافس الحالية؛
- تهديد المنتجات.
- مستوى التنافس الحالي بين المؤسسات القائمة في بيئة التنافسية الحالية.

ثالثاً: تحليل مسببات التكلفة :

أن التكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المتشابكة والمتراصة بأساليب وطرق معقدة، لذلك فإن مسبب التكلفة يعرف على أنه «عامل يسمح بتفسير التغير في التكلفة، لذلك يجب وجود ترابط بين المسبب والنشاط، فمسبب التكلفة يسمح لنا بتخصيص ويمكن تقسيم مسببات التكلفة في أي منظمة وفقاً لتكلفة النشاط بدقة على المنتجات النهائية.

لأربعة مستويات منها مسببات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة يتم التحكم في هذا النوع من خلال دراسة مدى انسجامها مع استراتيجية المنظمة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة واستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف، أما مسببات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ فيتم التحكم فيها من خلال التفكير الانتقادي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج وتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات، والمسببات الهيكلية تتعلق بالقرارات الاستراتيجية التي تتخذها المنظمة وتتعلق بالنطاق، المدى، الخبرة السابقة، المستوى التقني ودرجة التعقيد في عملياتها. أما مسببات التكلفة التنفيذية فأنها ترتبط بقدرة المنظمة على التنفيذ الناجح لمتطلبات عملائها، وتتمثل في ستة عناصر هي مدى التزام العنصر البشري بالتطوير إدارة الجودة الشاملة، مدى استغلال الطاقة، كفاءة تصميم المصنع، مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته ومدى استفادة فتحليل مسببات التكلفة يقدم بيانات المنظمة من العلاقات المتداخلة مع الموردين و العملاء، و معلومات مالية وغير مالية، فالمالية منها تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوى الجودة تكلفة الصيانة، أما غير المالية تعكس مدى كفاءة أداء النشاط وجود منتجاته

المبحث الثالث: أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف

المطلب الأول: مفهوم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية

تعتبر تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة عملية تتبع التكلفة والتحكم فيها طوال دورة حياة المنتج بكل مراحلها للوصول للتكلفة إلى أدنى حد لها، وتحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية بهدف تقديم منتجات بمواصفات وخصائص محددة تخدم احتياجات المستهلكين ومتطلباتهم وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة باستخدام تقنيات فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها. (محمود، 2010، صفحة 15)

حيث عرفها (أحمد م.، 2017، الصفحات 29-30) بأنها: ذلك الفرع في علم المحاسبة التي تتعامل مع أساليب تحديد و تخصيص تكلفة المنتج أو الخدمة و توفير للمديرين المعلومات الملائمة لتخطيطها و رقابتها على المدى القصير و الطويل، و عرفت أيضا بأنها: وصف لقرارات المديرين لإرضاء المستهلكين بالعمل باستمرار على تقليل سعر المنتج و رقابة التكاليف.

كما يشير (صالح ص.، 2014، صفحة 29) إلى أن هذه التقنيات تعتمد على منهج حديث و شامل يضم الكثير من الأدوات الفعالة التي تستند إلى المعلومات الدقيقة جدا للإدارة العليا للوحدة الاقتصادية المتصلة باتخاذ القرارات الادارية الصحيحة بناء على استراتيجيتها و تكاليف أنشطتها، و كذلك فإن الادارة أيضا تقوم على تقليل تكاليف المنتجات و تدعيم قدرتها التنافسية و تحقيقها ، و يتم ذلك عندما تقدم المنتجات على مستوى عالي من الجودة التي تخدم رغبات الزبائن و متطلباتهم المتجددة.

و يرى الباحثان أن هذه التقنيات تستند بشكل أساسي إلى تحليل التكاليف في ضوء استراتيجية الوحدة الاقتصادية و ضبط أدائها و ذلك بهدف تحسين اتخاذ القرارات التي تتخذها ، حيث يمكن اعتبار إدارة التكاليف منهاجا شاملا يعتمد على تقنيات متكاملة و متناسقة مع بعضها البعض لكي تدعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، و ذلك لأنها تعتمد على: استراتيجية الوحدة الاقتصادية و عوامل التكلفة و التخفيض المستمر للتكلفة و التنافسية على حد سواء. (محسن، 2020، صفحة 667)

جدول 2 يوضح أنواع تقنيات إدارة التكلفة

المجموعة الأولى	تقنية الإنتاج الآني	JIT	تشير هذه التقنيات الى مستويات مخزون أقل وجودة في نظم و العمليات الانتاج لتحقيق حصة
	تقنية إدارة الجودة الشاملة	TQM	

أكبر في الأسواق و الإجراءات المحاسبية الضرورية	BFC	تقنية الومضة المرتدة	
تشير هذه التقنيات الى تكلفة و موازنات دقيقة و بالتالي قرارات ادارية أدق	ABM	تقنية الادارة على أساس الأنشطة	المجموعة الثانية
	ABC	تقنية التكلفة على أساس الأنشطة	
	ABB	تقنية الموازنة على أساس الأنشطة	
تشير هذه التقنيات الى خفض تكاليف في مرحلة التصميم و في المراحل الأخرى ضمن سلسلة القيمة من أجل الميزة التنافسية في الأبعاد المتعلقة بالسعر و الجودة و الوقت	TC	تقنية التكلفة المستهدفة	المجموعة الثالثة
	VE	تقنية هندسة القيمة	
	CI	تقنية التحسين المستمر	
و تشير هذه التقنيات الى توفير معلومات غير مالية لقياس أداء العمليات المختلفة لتحقيق الجودة و النهوض بالوحدة الاقتصادية. حيث أن هنالك أبعاد غير مالية يجب أن يتم دراستها و قياسها و الإفصاح عنها لما لها من دور كبير في توجيه الوحدات الاقتصادية لتحقيق الميزة التنافسية و من ثم الديمومة	TC	تقنية نظرية القيود	المجموعة الرابعة
	BM	تقنية القياس المقارن	
	BSC	تقنية بطاقة الأداء المتوازن	
	Balanced score card		
و تشير هذه التقنيات إلى تخفيض التكاليف في كل مراحل سلسلة القيمة ما يؤثر بالإيجاب على الربحية، هذه التقنيات تحاول النظر الى ما تقدمه من منتجات أو خدمات نظرة شمولية بدءا من المرحلة التخطيط و انتهاء مع مرحلة خدمة ما بعد البيع	VCA	تقنية تحليل سلسلة القيمة	المجموعة الخامسة
	PCC	تقنية تكاليف جورة حياة المنتج	
	RCA	تقنية محاسبة استهلاك المواد	

(محسن، 2020، الصفحات 669-671)

المطلب الثاني: أدوات تقنيات الادارة الاستراتيجية

✚ تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعرف نظام ABC بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات، فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين بحيث في الأولى يتم تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها" (حمدي، 2011، صفحة 51).

- يعرفه JanEmblemsvåg على أنه «وسيلة من وسائل محاسبة التكاليف، فهو نظام يعتمد على تمييز النشاطات التي تسبب التكاليف ويخصص تلك التكاليف إلى هذه الأنشطة وبعد ذلك يخصص تكلفة النشاط إلى المنتجات أو خدمات أو الزبائن أو لأغراض تكلفة أخرى وفقا لاستهلاكها لتلك الأنشطة». (Emblemsvåg, 2003, p. 308)

رسم توضيحي 1 طريقة التكاليف على أساس الأنشطة



(حمدي، 2011، صفحة 52)

✚ **خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** هناك خمس خطوات لنظام

التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتمثل في: (شحاته، 2003، صفحة 363):

1. **تجميع الأنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة وبسبب تعدد هذه العمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من العمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.
2. **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة نشاط.

3. **تحديد مراكز الأنشطة:** ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المنشأة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
4. **اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
5. **اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الآتي لتوضيح خطوات نظام ABC

رسم توضيحي 2 يوضح خطوات نظام ABC



(شحاته، 2003، صفحة 365)

➤ مفهوم التكلفة المستهدفة

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات من القرن الماضي كنوع من الاستجابة للظروف التنافسية والمتمثلة بتكاثر عدد الزبائن وتكاثر منتجات المؤسسات الأوروبية والأمريكية في الأسواق الآسيوية وفي مقابل ذلك عدم امتلاك كل من المؤسسات اليابانية الخبرة والموارد الكافية لمماثلة أداء المنافسين في جوانب التكلفة والجودة والإنتاجية. (سعيد، 2015، صفحة 117)

- مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم نظام التكلفة المستهدفة، فبعضهم يرى أنه أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير للمنتج، وبعضهم يرى أنه أسلوب للوصول إلى سعر المنتج. يعرف MondenYasuhiro نظام التكلفة المستهدفة بأنه نشاط إدارة الربح الكلي للمنظمة، خلال مرحلة تطوير المنتجات الجديدة، والتي تتضمن: تخطيط المنتجات بالجودة التي يرغبها الزبون، وتحديد التكاليف المستهدفة (مع تضمينها تكاليف الاستثمار المستهدفة) للمنتج الجديد لتوليد ربح مستهدف ومطلوب خلال الأجل المتوسطة و الطويلة والمحدد من شروط السوق الجارية، وتقسيم طرق صناعة إنجاز تصميم المنتج مع إرضاء احتياجات ورغبات الزبون من الجودة و التسليم المناسب (al, 1997, p. 144).

❖ أما Sakurai فيعرف نظام التكلفة المستهدفة على أنه أداة تهدف لإدارة التكاليف، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتصميم و التسويق والمحاسبة بهدف تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج (Everaert, 1999, p. 37).

➤ مبادئ نظام التكلفة المستهدفة. (ساحري، 2018، صفحة 233)

- يتضمن أسلوب نظام التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية تتمثل في:
 - **قيادة السعر للتكلفة Costing Led Price**: أسعار السوق تستخدم لتحديد التكاليف المسموح بها أو المستهدفة، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية :
 - **التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.**
 - بمعنى أن التكلفة هي دالة في السعر المحدد في السوق.
 - **التركيز على الزبون Customer The on Focus**: أي التركيز على متطلبات واحتياجات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار متزامنة في قرارات المنتج والعمليات وتوجيه تحليل التكلفة. قيمة أي من المواصفات والأداء الوظيفي بالنسبة للزبون يجب أن تكون أكبر من تكلفة تقديم هذه المواصفات والأداء الوظيفي. تصميم المنتج هو عملية مستمرة بالسماع للزبون، وتحسينات مواصفات المنتج تكون مهمة لما تحقق احتياجات ورغبات الزبون وبالسعر الذي يمكن أن يدفعه.
 - **التركيز على التصميم Design on Focus**: التركيز على مراقبة التكاليف يكون على مستوى مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك فالتغييرات الهندسية لابد أن تتم قبل بداية العملية الإنتاجية؛ بهدف الحصول على تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إدخال المنتجات الجديدة إلى السوق، عكس

المنهج التقليدي الذي يعتمد على اقتصاديات الحجم ومنحنيات التعلم لتخفيض التبدير وتحسين المردودية.

- **فرق عمل متداخلة الوظائف Teams Functional-Cross**: فرق تداخل الوظائف للمنتج والعملية هي المسؤولة على كامل العملية الإنتاجية، ابتداء من التصميم إلى غاية الإنتاج النهائي. إدارة التكلفة تتطلب فرق متداخلة الوظائف تتضمن التصميم والهندسة الصناعية والإنتاج والمبيعات والتسويق والتمويل بالمواد ومحاسبة التكاليف وخدمات ما بعد البيع؛ بمعنى إدراج كل وظائف سلسلة القيمة. فإدماج الوظائف التالية أو البعدية خلال مرحلة التصميم يساعد على اجتناب المشاكل التي يمكن أن تحدث من بعد.
- **إدماج سلسلة القيمة Involvement Chain Value**: هذا يعني إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، من الموردين والموزعين ومقدمي خدمات ما بعد البيع والزبائن، في عملية نظام التكلفة المستهدفة؛ باعتبار أن النظام يعتمد على سلسلة القيمة للمساهمة أو المشاركة كمؤسسة ممتدة أو موسعة enterprise extended لخلق قيمة للزبون وتخفيض التكاليف.
- **تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج Reduction Cost Cycle Live**: نظام التكلفة المستهدفة نظريا هو نموذج للتكاليف الخاصة بالمنتج خلال كل دورة حياة المنتج، و يتم تخفيض كل تكاليف دورة حياة المنتج لكل من المنتج و الزبون ، و هذه التكاليف تتضمن سعر الشراء ، وتكاليف التشغيل ، والصيانة والتهيئة والإصلاح و التوزيع.
- **مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة**: (سعيد، 2015، صفحة 121)
نظرا للاختلاف الكبير بين الباحثين حول التكلفة المستهدفة، فانه لا توجد خطوات محددة متفق عليها لتطبيقها، لذلك فقد تعددت هذه الخطوات من باحث إلى آخر، فعملية تطبيق التكلفة المستهدفة تمر بعدد من المراحل، بحيث يتم التركيز في التكلفة المستهدفة على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد التكلفة المستهدفة، كما يجب الإدراك بأهمية التخطيط المبكر للتكلفة وعلى طول سلسلة العمليات الإنتاجية ودورة حياة المنتج بحيث أن تحديد الأسعار المستهدفة والتكاليف المستهدفة يتطلب أربعة خطوات، والتي حازت على إجماع، أغلب الباحثين، نستعرضها في ما يلي :
- **المرحلة الأولى**: تطوير المنتج الذي يرضي حاجات الزبائن المحتملين تضع المؤسسة خصائص المنتج والتحديثات التي ستجربها عليه استنادا إلى فهمها لاحتياجات الزبون وتحليل المنتجات

المنافسة، وقد أشارت البحوث إلى أن الزبائن لا يعدون الخصائص الإضافية ذات قيمة بل يركزون على موثوقية المنتج، وإجراء تخفيضات على سعر بيعه، وتتطلب مرحلة التصميم التركيز على الزبون عن طريق تطوير علاقات واسعة معه، حيث توفر العلاقات المباشرة مع الزبائن تدفق مستمر للمعلومات حول خططهم ومتطلباتهم... إلخ، مما يمكن المؤسسة من ترجيح حاجات الزبون في منتجات وخدمات المؤسسة، ويقتصر تنفيذ هذه الخطوة في حالة تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة المقدمة حديثاً للسوق.

■ **المرحلة الثانية:** تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه مقابل المنتج كما اشرنا سابقاً، فإن المرحلة الأولى تخص المنتجات الجديدة التي تعتمده المؤسسة لتقديمها، أما المنتجات الموجودة حالياً في الأسواق فتحدد التكلفة المستهدفة لها يبدأ من هذه المرحلة، حيث تتطلب هذه المرحلة إجراء بحوث السوق لتحديد القيمة المدركة لدى الزبون تجاه المنتج على أساس وظائفه وصفاته المميزة، وقيمه التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة وسعر بيع المنتجات المنافسة .

■ **المرحلة الثالثة:** تحديد هامش الربح المستهدف وطرحه من سعر البيع المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة يجري تحديد التكلفة المستهدفة من حاصل الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بالمعادلة التالية:

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

■ يعتمد هامش الربح المستهدف على العائد على الاستثمار المخطط للمؤسسة ككل والربح كنسبة مئوية من المبيعات، ثم تحلل إلى الربح المستهدف لكل منتج والذي يخضع بعد ذلك من السعر المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

■ **المرحلة الرابعة:** تحقيق التكلفة المستهدفة

على ضوء التصميم المحدد من قبل فريق التصميم، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة فإن فريق العمل يقوم بتقسيم إجمالي التكاليف المستهدفة للمنتج على أجزائه قبل البدء بعملية التصميم، وهنا تجري مقارنة بين التكاليف الفعلية المقدرة للإنتاج مع التكاليف المستهدفة، فإذا زادت التكاليف الفعلية عن المستهدفة فإنه يجري التقصي عن طرق تخفيض التكاليف وذلك باستعمال مختلف الوسائل للوصول إلى التصميم الذي يفي بالتكاليف المستهدفة، في هذا الإطار نجد أن تطبيق هندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة هي عبارة عن

التقويم المنظم لجميع وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق استيفاء احتياجات العملاء، بحيث تؤدي هندسة القيمة إلى تحسينات في تصميمات المنتج، تغيير مواصفات و خصائص المواد أو تعديل في طرق التشغيل.

➤ **أهداف التكلفة المستهدفة: يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق :**

(بوريش، 2020، الصفحات 115-116)

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم تخفيض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للزبائن.
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على مواصفات وخصائص المنتج ورغبات واحتياجات الزبائن وإمكانيات وظروف المنافسين.
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية.
- إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تفي باحتياجات الزبون سعراً وجودة.
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف و السعر المنشود.
- مراقبة دور حياة المنتج من البداية حتى البيع و خدمات ما بعد البيع.

➤ **عوامل نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:**(الشمري، 2021، صفحة 207)

1. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، لمشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها، بالإضافة الى وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكاليف التاريخية ودراسة اتجاهات الأسعار في السوق.

2. دعم الإدارة العليا لهذا الأسلوب، بسبب الطبيعة الاستراتيجية له وتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية بالكامل، فضلا عن اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض الصلاحيات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع وتشجيعها وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات، وتوفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على تطبيق هذا الأسلوب.

3. تنمية العلاقات مع الموردين لتكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف

الآخر بالإضافة الى وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل

دائم سواء بين الوحدة الاقتصادية والموردين أو بين الوحدة والزبائن أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الوحدة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

4. تقويم جميع الأنشطة والعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للوحدة الاقتصادية.

➤ مفهوم ومبادئ TQM :

يمكن تعريف الجودة الشاملة على أنها التوافق الدائم للمنتجات والخدمات مع متطلبات العملاء وتطورها وذلك بالتحكم في كل أنشطة المؤسسة و من هذا المنظور لابد أن يوسع مفهوم الجودة من عدة اتجاهات: (al B. A., 2005, p. 121)

- لا تتعلق الجودة بالمنتج فقط وإنما بكل أنشطة المؤسسة.
- المنتج ليس موجها للعميل فقط، بل مستعملي المنتج.
- يتسع 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.
- وسميت بالجودة الشاملة لأنها تشمل ثلاث جودات هي: جودة العائد المتعلقة بإرضاء السامهين، جودة المنتج أو الخدمة من أجل تلبية احتياجات معينة للعميل أو المستهلك النهائي وجودة الحياة - داخل العمل وخارجه- ويتعلق هذا بتلبية احتياجات الأفراد المتواجدين داخل المنظمة .
- أما إدارة الجودة الشاملة فهي فلسفة ومجموعة من المبادئ التوجيهية التي تمثل أساس التحسين المستمر للمنظمة. وتطبق موارد بشرية وأساليب كمية لتحسين المواد والخدمات المقدمة للمنظمة، كل العمليات التي تتم داخلها، ودرجة إشباع احتياجات العملاء الحالية والمستقبلية. وهي تدمج بين تقنيات الإدارة الأساسية، مجهودات التحسين الموجودة، وأدوات تقنية في عملية التحسين المستمر للمنظمة.
- أي أن إدارة الجودة الشاملة ليست مجرد ضمان جودة المنتج أو الخدمة، بل هي طريقة إدارة الأفراد والعمليات لضمان الإشباع التام للعميل في أي مستوى سواء كان داخليا أو خارجيا. (عطوي، 2018، صفحة 250)

➤ و فيما يلي بعض المبادئ الأساسية لـ: TQM (عطوي، 2018، صفحة 50)

- 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 الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى و دائماً.
- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة:

إن أهم المبادئ المطلوبة لضمان نجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحقيق أهدافها هي (Jablanski, 1991, p. 26)

- **التركيز على العميل:** لا يقتصر هذا التركيز على العملاء الخارجيين، فالمؤسسة تركز كل وقتها و جهدها من أجل تحفيزهم على شراء منتجاتها، بل يشمل هذا التركيز أيضا العاملين داخل المؤسسة ، و الذين يتوقف على أدائهم لتحقيق مستوى الجودة المطلوب
- **التركيز على العمليات والنتائج معا:** تعتبر النتائج المعيبة مؤشرا لعدم الجودة في العمليات ذاتها، و من ثم يجب إيجاد حلول مستمرة للمشاكل التي تعترض سبيل تحسين نوعية المنتجات أو الخدمات.
- **الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها:** يتطلب العمل بهذا المبدأ استخدام معايير مقبولة لقياس جودة المنتجات و الخدمات أثناء عملية الانتاج بدلا من استخدام مثل هذه المعايير بعد وقوع الأخطار.
- **تعبئة خبرات القوى العاملة:** أن القوى العاملة تشكل منجما هائلا مليئا بالمعلومات والفرص التي يمكن باستخدامها تطوير العمل وزيادة الإنتاج وخفض التكاليف، حيث تقوم المفاهيم الإدارية التقليدية على أن هذه القوى تتكون من أفراد لا عقول لهم، ولا يهتمهم سوى الحصول على الأجر، ولكن في ظل مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، يعتبر التعويض المالي هو أحد الطرق التي يمكن بها مكافأة العاملين، فلقد أثبتت الدراسات أن العاملين لا يعتبرون الأجر هو الحافز الوحيد، بل يحبون أن تقابل جهودهم بالثناء، و لهذا يجب إشعار العاملين بأنهم أعضاء في فريق فائز.

- **التحسين المستمر:** تتبنى إدارة الجودة الشاملة مفهوم مؤسساتي لحل المشكلات من خلال فرص التحسين الذي يشترك في تنفيذه الجميع من المديرين، القوى العاملة والعملاء من خلال التفهم الكامل للعمل ومشكلاته وتوفير كافة المعلومات التي تتخذ على أساسها القرارات، وهو ما يجب أن يعتمد على جهاز كفاء للمعلومات.
- **التغذية العكسية:** يتيح هذا المبدأ الأخير للمبادئ الخمسة السابقة أن تؤتي ثمارها، في هذا المجال تلعب الاتصالات الدور المحوري لأن أي منتج من أي نوع لا يمكن تصميمه بدون مدخلات بشرية، ولهذا فإن من أكبر المسؤوليات التي يتحملها المشرفون ليست فقط مسؤولياتهم عن إدارة الأموال و الانتاج و الجداول الزمنية للتنفيذ...إلخ.
- بل إن إدارة الأفراد تعتبر هي التحدي الأكبر، ومن ثم فإن النجاح في الحصول على تغذية عكسية أمينة والرغبة المخلصة من المشرفين في مساعدة مرؤوسيهام على الارتقاء تعتبر من أهم عوامل الزيادة في فرص النجاح والإبداع.

➡ أهمية ممارسات إدارة الجودة الشاملة:

إن ممارسات إدارة الجودة الشاملة عبارة عن فلسفة، و خطوط عريضة، و مبادئ تدل و ترشد الشركة، لتحقيق التحسين المستمر ، بحيث تعد مهمة أساسية لكل الموظفين، بهدف خلق قيمة مضافة ، لتحقيق رضاهم، و تقديم ما يتوقعونه و ما يفوق توقعاتهم، و من هنا تتضح أهمية إدارة الجودة الشاملة من حيث تحقيقها لما يلي:(العزاوي، 2014):

1. التركيز على حاجات الأسواق بما يمكنها من تلبية متطلبات الزبائن.
 2. تحقيق الأداء العالمي للجودة في جميع الشركات.
 3. القيام بسلسلة من الاجراءات الضرورية، لتحقيق الجودة في الأداء.
 4. الفحص المستمر لجميع العمليات و استبعاد الفعاليات الثانوية في انتاج الخدمات
 5. التحقق من حاجة الشركة للتحسين و تطوير مقاييس الأداء
 6. تطوير و تدريب الموظفين لحل المشاكل و العمليات.
- لذا فإن أهمية ممارسات إدارة الجودة الشاملة تنبع من أنها منهاجا شاملا لتغيير، و هو أبعد من كونه نظام يتبع أساليب مدونة على شكل قرارات أو إجراءات، كما أن الالتزام من قبل لأية شركة يعني في مضمونه قابليته على تغيير السلوك اتجاه الجودة، و من ثم يعني تطبيقه أن الشركة أصبحت تنتظر إلى أنشطتها ككل على أنها متكاملة، بحيث تؤلف الجودة المحصلة النهائية للربط بين مجهود

الموظفين و الإدارة لتحقيق الأهداف المنشودة، كما إن أهميته لا تنعكس على تحسين العلاقات المتبادلة ، و إنما على تحسين الروح المعنوية بينهم، و دفع الموظفين للإحساس بالفخر، بهدف الرقي بسمعة الشركة عالياً.(العزاوي م.، 2005)

فالجودة هي الأساس الذي يميز الشركات في تقديم الخدمات عن شركات الأعمال الأخرى ، نظراً لأهمية ممارسات إدارة الجودة الشاملة و حداثة تطبيقها من قبل شركات الأعمال المختلفة، تساعد ممارسات إدارة الجودة الشاملة في توفير الجودة لها من البداية من خلال التحسين المستمر، أي بأن تكون الأنشطة و العمليات التي تسهم في تحقيق الجودة على شكل حلقات مرتبطة مع بعضها بعضاً و تركز على الجودة في إنجاز مهماتها.(المحايو، 2006)

مما سبق يلاحظ أن أهمية ممارسات إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى تحقيق التحسين و التنمية المستمرين من خلال تطوير و تدريب الموظفين لزيادة قدرتهم على حل المشكلات و بالتالي تحسين الروح المعنوية لديهم و دفع الموظفين للإحساس بالانتماء و الفخر للشركة بهدف الرقي بسمعة الشركة عالياً.(حسن، 2017، صفحة 19)

➤ نظام الإدارة على أساس الأنشطة...الفلسفة الإدارية

نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو أحد الأنظمة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساساً، لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتخطيط، إعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة التي أهمها قرارات تسعير المنتجات.(العناتي، 2009، صفحة 89)

يعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه ذلك «النظام الذي يعتمد على الأنشطة التي تربط الاتفاق على الموارد بمجموعة السلع والخدمات التي تنتج ويتم إيصالها للعملاء.(سعيد، 2015، صفحة 91) عرف Hilton نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه استخدام «نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين وتطوير عمليات المؤسسة»(العناتي، بناء نموذج قياس و تقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2004، صفحة 74)

➤ مفهوم هندسة القيمة:

ويقصد بها هي التقويم المنظم لكافة جوانب سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف مع تحقيق استيفاء احتياجات العملاء.(تهامي، 2002، صفحة 53)

تقنيات هندسة القيمة:(السادس، 2011، الصفحات 35-37)

حيث أن تقنيات هندسة القيمة يمكن أن تقسم إلى ثلاث عناصر رئيسية:

أولاً: . التطبيق المباشر لمبادئ هندسة القيمة على المنتج

يمكن تطبيق هندسة القيمة على المنتجات المقترحة في مراحل العمل المختلفة من مراحل

التصميم و تنقسم إلى:

- هندسة القيمة من الدرجة الصفرية **VE look - Zero** :

وهي عبارة عن تطبيق مبادئ هندسية القيمة في مرحلة مبكرة من مرحلة المفهوم المقترح للمنتج وهي مرحلة مبكرة من مرحلة تصميم المنتج , والهدف منها إدخال أشكال جديدة من الوظائف التي لم تكن موجودة مسبقاً.

- هندسة القيمة من الدرجة الأولى **VE look - First** :

وهي تعني التركيز على العناصر الأساسية في المنتج التي تتم تأسيسها في المرحلة الصفرية والعمل على تطويرها والهدف منها تحسين قدرات وتطوير وظائف عناصر المنتج الموجودة أصلاً. وهي تطبق أثناء مرحلة النصف الأخير من مرحلة مفهوم المنتج وفي النصف الأول من مرحلة تخطيط المنتج وفي أثناء هذه المرحلة يتم تحديد جودة المنتج و درجته الوظيفية وسعر البيع وكذلك تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة رئيسية وتستخدم هذه المرحلة لزيادة قيمة المنتج بواسطة زيادة القدرة الوظيفية للمنتج بدون زيادة في تكلفته.

- هندسة القيمة من الدرجة الثانية **VE look - Second** :

حيث يتم تطبيقاً على أجزاء فرعية مختارة والتي لا تتحقق فيها التكاليف المستهدفة. و الهدف من هذه المرحلة هو تحسين قيمة عناصر مكونات المنتج بدون إضافة عناصر جديدة وكذلك زيادة الدرجة الوظيفية لعناصر المنتج إلى خفض تكلفة تلك العناصر وفي هذه المرحلة تكون العناصر الداخلية في المنتج محددة وبعد ذلك يتم تجميع نموذج المنتج الذي سوف يتم تصنيفه.

ثانياً : هندسة التفكير باستخدام هندسة القيمة المقارن **Tear down approaches using** :

comparative VE:

إن تطبيقات هندسة القيمة المقارنة تحتوي على ما يعرف بهندسة التفكير **Tear down** وهي التي تهتم بتفكيك وتحليل المنتجات المنافسة فيما يتعلق بالمواد والعناصر المستخدمة في إنتاج هذه المنتجات وكذلك تفكيك ومعرفة طريقة تصنيعها وعملها والهدف من ذلك الاستفادة من خبرات المنافسين.

ثالثاً هندسة القيمة المتفرقة : VE Miscellaneous

حيث إنه يوجد أربع تقنيات متفرقة لخفض التكاليف:

✚ **طريقة قوائم المراجعة والفحص The method checklist**: تزود بمجموعة من الأسئلة

حول فرص خفض التكلفة لضمان أن جميع إمكانيات خفض التكاليف قد تم فحصها واختبارها.

✚ **هندسة القيمة الصغرى VE-Mini**: وهي منهج مبسط لهندسة القيمة من الدرجة الثانية

وتعمل على تبسيط وتطبيق الأهداف وغالباً ما تطبق على أجزاء محدودة العناصر أو على

عناصر صغيرة نسبياً ورخيصة وهي تطبق في مرحلة تطوير المنتج وتحضيره للتصنيع.

✚ **اعتمادية هندسة القيمة The program reliability VE**: وهي تبين بأن المراجعة على

المجهودات التي تبذل من قبل فريق هندسة القيمة تطبق على كل مشكلة وما يناسبها من

طريقة أي أن كل حالة بما يخصها , أي أن هندسة القيمة المناسبة تطبق على كل مشكلة

وهي تسمى برنامج جودة هندسة القيمة.

✚ **جلسة خفض التكلفة One – day cost reduction – meeting** ::

وهي مصممة لتحسين فعالية وكفاءة خفض التكاليف بصورة كاملة وشاملة, متضمنة طرق هندسة

القيمة وطرق هندسة التفكير, حيث أن المشاركون من قسم الهندسة والإنتاج والتكاليف و المبيعات من

أجل التوصل إلى أفكار جديدة لخفض التكاليف.

▪ **بطاقة الأداء المتوازن... المفهوم والأهمية** (سعيد، 2015، صفحة 108)

تواجه المؤسسات مهمة قياس وتقييم أدائها فهي تبحث في سبيلها لأداء تلك المهمة عن الأساليب

والمقاييس المناسبة والملائمة لذلك، وفي هذا الإطار فقد كانت المشكلة الرئيسية التي تواجه المؤسسات

هي اعتمادها على المقاييس المالية في تقييم أدائها، فإنه من الخطأ اختصار أداء المؤسسات في

أرقام ومقاييس مالية ومحاسبية مجردة، فأداء المؤسسة اكبر واشمل وأعمق وأكثر تعقيداً من ذلك،

لذلك كان من الضروري في بيئة متطورة ومتجددة باستمرار وفي ظل قصور المؤشرات والمقاييس

المالية التقليدية، وجود إطار واضح وشامل لتقييم الأداء، و من هنا ظهرت العديد من الأطر التي

جمعت المقاييس والمؤشرات المالية وغير المالية للوصول إلى نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء.

جاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء التقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي، فهي مدخل جاء

منسجماً مع التطور الحاصل في جوانب الإدارة المختلفة ومصاحباً لمداخل كثيرة انعكست بشكل

إيجابي على انتشارها وتطورها، وإذا ما تم الرجوع إلى أصل نشوء بطاقة التقييم المتوازن، فإنه يمكن

القول أن ظهورها جاء من خلال تراكم معرفي وخبرات حيث تعتبر الدراسة التي أجراها استشارية قادها العديد من الباحثين والمنظرين في بداية التسعينيات من القرن الماضي، كل من Robert S.Kaplan & David P.Norton واللذان حاولا من خلالها اكتشاف طرق ومؤشرات جديدة لقياس الأداء المؤسسي، والتي نشرت نتائجها في سنة 1992 في العدد 70 من مجلة Harvard Business، وكان الدافع وراء هذه الدراسة تزايد الاعتقاد بأن المقاييس المالية للأداء غير فعالة، وهدفت الدراسة إلى تقديم طرق جديدة لقياس الأداء والتغلب على القصور الذي يواجه استخدام المقاييس المالية التقليدية.

يؤكد كل من Norton & Kaplan أن الاستراتيجية والرؤية تهم كل أصحاب المصالح في المؤسسة، وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة بالنواحي المالية بالإضافة إلى اهتمامها بمصالح العملاء وبالنشاط الداخلي للمؤسسة وبالابتكار والتوجهات المستقبلية وأكد الباحثان على أنه لا يجب النظر إلى بطاقة التقييم المتوازن للأداء على أنها مجرد وسيلة متعددة الجوانب لتقييم الأداء بل كحجر الأساس لنظام جديد للإدارة الاستراتيجية.

▪ الدور الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن: (سعيد، 2015، صفحة 115)

يلعب نموذج Norton & Kaplan دورا رئيسيا كأداة للإدارة الاستراتيجية وكأداة لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي، فقد أوضح الباحثان أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد المديرين على القيام بأربع عمليات إدارية جديدة، تعمل بشكل مستقل أو متكامل في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالإجراءات قصيرة الأجل، يوضح الشكل رقم (03) العمليات الاستراتيجية الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والتي سنشرحها باختصار في ما يلي:

ترجمة الرؤية: تهدف هذه العملية إلى مساعدة المدراء في بناء نوع من الاتفاق الجماعي حول رؤية المؤسسة و استراتيجياتها من أجل أن يتصرف الأفراد وفق الكلمات الموجودة في بيان الرؤية و الاستراتيجية ، حيث يعبر هذا البيان على مجموعة متكاملة من الأهداف و المقاييس المتفق عليها من قبل كل المدراء في المستويات التنفيذية العليا التي تضع موجهات النجاح في الأجل الطويلة.

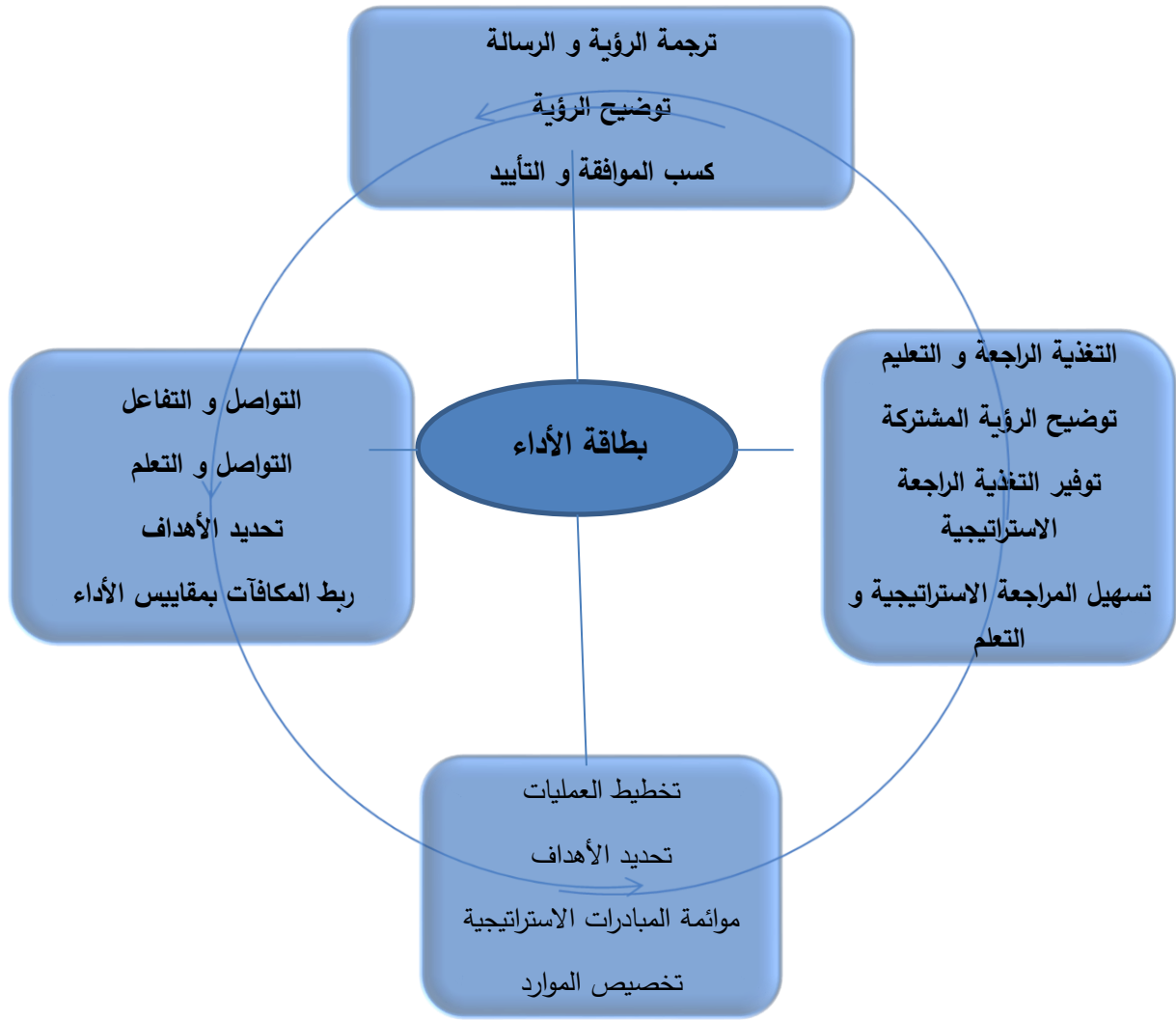
التواصل والتفاعل: تدفع المدراء وتسمح لهم بإيصال استراتيجيتهم إلى المستويات المختلفة من المؤسسة وربطها بأهداف الأقسام والأهداف الفردية، ومن الناحية التقليدية فان بطاقة الأداء المتوازن تعطي المدراء طريقة معينة لضمان أن كافة مستويات المؤسسة تفهم الاستراتيجية البعيدة المدى وان كلا من الأهداف الفردية وأهداف الأقسام متطابقة معها، إن بطاقة الأداء المتوازن تعطي إشارة إلى

الجميع عن ما تحاول المؤسسة تحقيقه من أجل المساهمين والعملاء على حد سواء، لكن من أجل مطابقة أداء العاملين مع الاستراتيجية الكلية، فإن مستخدمي بطاقة الأداء المتوازن ينخرطون في ثلاث نشاطات منها الإيصال والتعليم، وضع الأهداف وأخيرا ربط المكافآت بمقاييس الأداء.

• **التغذية الراجعة والتعلم:** تجعل من المؤسسات قادرة على توحيد خططها المالية وخطط أعمالها أيضا، هذا وإن تقريبا كل المؤسسات اليوم تقوم بتنفيذ تشكيلة متنوعة من برامج التغيير والتطوير، ومن هنا يجد المدراء بأنه من الصعب توحيد تلك المبادرات المتنوعة لغرض تحقيق أهدافهم الاستراتيجية، وهي حالة تقوم إلى تكرار خيبة أمل بخصوص نتائج البرامج، لكن عندما يقوم المدراء باستخدام الأهداف الطموحة الموضوعية لمقاييس بطاقة الأداء المتوازن كأساس لتوزيع الموارد ووضع الأولويات، فإنهم يستطيعون إجراء و تنسيق فقط تلك المبادرات التي تقودهم نحو أهدافهم الاستراتيجية البعيدة المدى.

• **تخطيط العمليات:** تعطي المؤسسات القدرة على تحقيق التعلم الاستراتيجي حيث تركز عمليات المراجعة والتغذية العكسية على تقييم ما إذا كانت المؤسسة وأقسامها والعاملين بها، قد قاموا بتنفيذ الأهداف المالية المنشودة ، فمن خلال بطاقة الأداء المتوازن تستطيع المؤسسة مراقبة النتائج قصيرة المدى من ثلاث محاور إضافية والتي هي محور العملاء، محور العمليات الداخلية و محور التعلم والنمو، بالإضافة إلى أنها تستطيع تقييم الاستراتيجية في ضوء الأداء الأخير، وهكذا فإن بطاقة الأداء المتوازن تمكن المؤسسة من تعديل الاستراتيجيات لتناسب مع الظروف المتغيرة.

رسم توضيحي 3 يوضح الوظائف الاستراتيجية بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (Norton, 1996, p. 77)

■ الانتاج الفوري:

تركز هذه التقنية على اعتبار أن طلب الزبون هو نقطة انطلاق عمليات الشراء و الانتاج لتلبية هذا الطلب، حيث تتميز هذه التقنية باستبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي و خاصة أنشطة التخزين فهذه التقنية تهدف إلى تحقيق مفهوم التخزين الصفري بالعمل على الاستغناء على كل أنواع المخزونات ليصبح بذلك المخزون صفر أو يقترب منه في أي وقت.

و هنا تجدر الإشارة إلى أن أهداف هذه التقنية لا تنحصر فقط في العمليات الانتاجية و لكن هي تشمل جميع مراحل المنظمة الانتاجية و التسويقية و الادارية و كافة الأنشطة المساندة. (أحمد أ.،

2013، صفحة 21)

■ التحسين المستمر:

التحسين المستمر أو kaizen كما يصطلح عليه في اليابان، و التي تعبر على التحسين المتزايد باستمرار، فهي تنقسم إلى Kai و التي تعني التغيير و كلمة Zen، التي تعني الجيد، و بذلك فإن kaizen تعني عمل التغييرات نحو الأفضل و بشكل مستمر على أساس أنها لن تنتهي ، و من هنا نجد أن التحسين المستمر يعبر على الجهود المستمرة لحذف التلف و تخفيض الوقت و تبسيط تصميم كل من المنتجات و العمليات و تحسين الجودة و خدمة الزبون ، حيث يرى Radford & Noori أن التحسين المستمر هو سلسلة مستمرة من التغييرات الصغيرة و المتزايدة و طويلة الأجل و غير مفاجئة، و تتميز بأنها لا تتطلب نفقات رأسمالية كبيرة و إنما تتطلب جهود مستمرة و التزام كل شخص في المنظمة بهذا الفكر .

لا تقتصر عملية التحسين المستمر على تخفيض التكاليف فقط، بل تشمل أيضا عملية إدارة التكاليف، لكون أن هذه العملية أوسع من عملية تخفيض التكاليف، فإدارة التكاليف تشمل فضلا عن الأنشطة المتعلقة بتخفيض التكاليف، عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، بالإضافة إلى أن عملية التحسين المستمر تعتمد كثيرا على تفويض العاملين حرية التصرف، لكون أن هذه الفئة لديها معرفة كبيرة عن كيفية تحسين العمليات لأنهم على مقربة منها أثناء التصنيع، بالإضافة إلى احتكاكهم المباشر بالزبائن. (أحمد أ.، 2013، صفحة 23)

المطلب الثالث: متطلبات و صعوبات تطبيق الادارة الاستراتيجية للتكاليف

أ. **متطلبات تطبيق الادارة الاستراتيجية للتكاليف:** (آخرون خ.، 2016، صفحة 275)

- فهم و تحديد هيكل التكاليف و الإيرادات بالمنشأة.
- تعريف أنشطة المنشأة و تحديد أي منها يمكن استخدامه في تحقيق مزايا تنافسية.
- فهم و تخفيض تعقيد العمليات الداخلية بالمنشأة.
- زيادة الكفاءة و التحسين المستمر للتكاليف.
- استخدام الاستراتيجية في ادارة التكلفة.
- بناء المهارات و اشراك الموظفين في اتخاذ القرارات.
- كما حدد (ابراهيم، 2002، صفحة 214) أهم متطلبات نظام ادارة التكلفة الناجح و هي:
- النظام المستمر للتحسين و التطوير الذاتي.
- التزام و تأييد و تدعيم الادارة العليا لحتمية بناء نظام ادارة التكلفة.

- مشاركة العاملين في اجراءات بناء نظام ادارة التكلفة.

و يتضح مما سبق أن تطبيق منهج ادارة التكلفة يتطلب التحسين المستمر للمتغيرات السلوكية للعاملين بالمنشأة من خلال زيادة مشاركة العاملين في تصميم و وضع استراتيجيات و أهداف و سياسات المنشأة مع الدعم الكافي من جانب الادارة العليا تزامنا مع تحديد رغبات و احتياجات العملاء بما يحقق القيمة المضافة للمنشأة و العميل ، مع محاولة التخلي عن مفهوم تخفيض التكلفة و تبني مفهوم ترشيد التكلفة.

ب. صعوبات/ معوقات تطبيق منهج ادارة التكلفة: يرى(النشار، 2003، الصفحات 107-108) أن

هناك تحديان يواجهان الادارة الاستراتيجية للتكلفة و هما:

➤ **التحدي الأول:** و يتمثل في تحقيق ربحية عالية في المدى القصير

➤ **التحدي الثاني:** و يتمثل في أن تظل الشركة في مقف تنافسي جيد في المدى

الطويل.

و يستخلص مما سبق الى أنه هناك بعض المعوقات التي قد تعيق التطبيق الفعال لمنهج ادارة التكلفة الاستراتيجية من أهمها:

✓ عدم وجود رؤية و استراتيجية واضحة

✓ عدم تبني مفهوم المشاركة و جماعية العمل عند تحديد الاستراتيجيات و الأهداف و السياسات

✓ عدم وجود نظام معلومات محاسبة ادارية فعال

✓ اهمال المتغيرات السلوكية للعاملين و تأثيراتها السلبية

✓ الاختيار الخاطئ لأساليب المحاسبة الادارية التي لا تتوافق مع الامكانيات المادية و البشرية للمنشأة.

✓ عدم دعم و مساندة الادارة العليا.

خلاصة الفصل:

أخذنا في هذا الفصل نبذة عن التحليل الاستراتيجي للتكاليف و الذي يعتبر عملية مستمرة و معقدة لقيادة التغيير الاستراتيجي و يسعى إلى توفير المعلومات التي تجعل المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار أهم سلوك للتكاليف و ترشد الموارد المتاحة و تحليل مسببات التكلفة ، كما تعرفنا على أهم الأدوات و الأساليب و الأنظمة التي تدخل ضمن إدارة التكاليف من منظور استراتيجي، و الذي تكمن أهميتها في كونها تقوم بتقديم المعلومات المناسبة المحاسبية منها و المالية أيضا و تهدف إلى تخفيض التكاليف و من هذه الأدوات ما يلي: التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة و غيرها الكثير و التي تقوم على مبادئ المؤسسة للوصول إلى أفضل أداء بأقل تكلفة، و وضحنا أن هذا المنهج الإداري للتكلفة يعرف صعوبات و تحديات تحول ما بينه وبين تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية ، و منها عدم وجود نظام معلومات محاسبة إدارة فعالة، و الاختيار الخاطئ لأساليب التكلفة التي لا تتوافق مع عمل و امكانيات المؤسسة ، و أخيرا أدرجنا مراحل الإدارة الاستراتيجية عامة و متطلبات تطبيقها.

الفصل الثالث: الدراسة ميدانية

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة وذلك للتعرف على مدى توافر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة - باعتباره أحد أهم الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة- في هذه المؤسسات، وتحليل أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام .

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة

من أجل الوصول إلى الغرض المطلوب من الدراسة، يتعين تحديد إطار البحث الذي يحقق أهدافها و اختبار فرضياتها من خلال تحديد محتويات البحث و مصادر المعلومات وأسلوب جمعها.

1. تقديم الدراسة:

تلقي هذه الدراسة الضوء على واقع أنظمة التكاليف المتبعة من قبل المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة، و تحليل مدى توفر هذه المؤسسات على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكذا تحليل المعوقات الأساسية التي تحول دون تطبيق هذا النظام .

2. منهجية الدراسة:

بعد ما تم الاعتماد في الجانب النظري من الدراسة على المنهج الوصفي ، تم اعتماد دراسة الحالة في الجانب التطبيقي هذا وذلك باستخدام الاستبيان و المقابلة الشخصية، من خلال القيام بعملية اتصال بالمؤسسات الاقتصادية المتواجدة بولاية سعيدة خلال فترة الدراسة، وذلك بغية تقصي معلومات عن موضوع الدراسة بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث و اختبار فرضياته وتحليل و معالجة بيانات الاستبيان، وصولاً إلى المعرفة الدقيقة و التفصيلية حول إشكالية الدراسة وذلك باعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) Statistical Package for Social Science

3. عينة الدراسة:

أجريت هذه الدراسة على عينة عددها 13 مؤسسة اقتصادية مشار إليها بالجدول التالي:

جدول رقم (3) يمثل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

1	مؤسسة الإسمنت بسعيدة	8	وحدة بيع مواد البناء (SODMAC)
2	وحدة صنع مواد التنظيف بسعيدة	9	مجمع " نحلة " للمشروبات الغازية غير الكحولية
3	مطاحن الفرسان بسعيدة	10	شركة عزوز للمياه المعدنية والمشروبات الغازية غير الكحولية " سفيد"
4	ملبنة العنصر بسعيدة	11	مؤسسة المواد الكاشطة (ABRAS)
5	مؤسسة الأكياس (SACAEH)	12	مؤسسة مياه سعيدة

مؤسسة نفطال (بيع وتسويق المنتجات البترولية)	13	مؤسسة الورق والورق المقوى (PAPCAS)
مؤسسة نفطال (GPL)		

المصدر: من إعداد الطالبتين

4. أداة الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الاستبيان الذي يعتبر أداة لجمع البيانات و المعلومات المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خلال الملاحظة و المقابلة التي تمت مع المعنيين بالمؤسسات محل الدراسة .

تم توزيع الاستبيان على جميع المؤسسات محل الدراسة لجمع البيانات اللازمة، حيث خص الاستبيان مصلحة المالية والمحاسبة بكل مؤسسة، حيث كان المعنيون بالإجابة على أسئلة الاستبيان كل من المدراء الماليين أو المحاسبين الرئيسيين أو المحاسبين، أو أي شخص يشغل منصباً بهذه المصلحة، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- **القسم الأول: المعلومات الشخصية:** تضمن أربع (04) أسئلة حول المعلومات العامة عن الشخص المستجوب وهي: المؤهل العلمي، التخصص والوظيفة وكذا الخبرة المهنية.
- **القسم الثاني: معلومات عن المؤسسة:** تضمن أربع (04) أسئلة تخص معلومات عن المؤسسات محل الدراسة، وهي مدة ممارسة النشاط، عدد العمال، عدد المنتجات وكذا الطريقة المستعملة لحساب التكاليف.
- **القسم الثالث: أسئلة الدراسة:** تضمن (14) سؤالاً فقد كان حول نظام التكلفة المستهدفة و قد احتوى على محورين خُصص المحور الأول منهما لمعرفة مدى توفر المؤسسات محل الدراسة على الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وقد احتوى ثمانية (08) أسئلة، وأما المحور الثاني الذي تضمن ست (06) أسئلة فقد كان حول معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة .

لقد تم استخدام مقياس ليكارت الرباعي لقياس درجة إجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان، حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعاً، بحيث يُطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته من

عدمها على خيارات محددة، و يشير المستجوب إلى اختيار واحد منها و هي أربعة خيارات موضحة بالجدول كما يلي :

جدول 4 يمثل درجة مقياس ليكارت الرباعي

الاستجابة	موافق تماما	موافق	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4

المصدر: من إعداد الطالبين

5. صدق و ثبات أداة الدراسة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، للتأكد من الثبات الكلي للاستبيان و درجة الاتساق الداخلي بين عباراته .

المبحث الثاني: وصف و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

بعد قيامنا بجمع المعلومات من الاستبيان الموزع قمنا بتفريغها و معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، طبعة 26 (SPSS : V26) و الذي يعتبر من أهم البرامج الإحصائية المستعملة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة أشكالها.

1. وصف و تحليل الاستبيان

1.1. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية للمستجوبين:

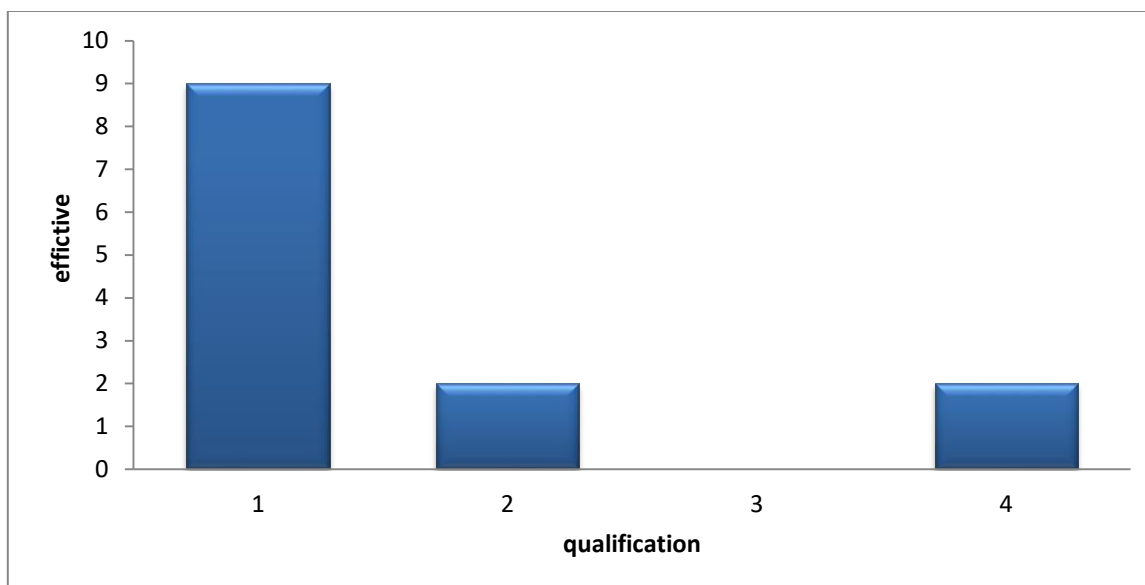
- المؤهل العلمي :

جدول 5 يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلم	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	09	69.2%
ماجستير/ ماستر	02	15.4%
دكتوراه	00	-
آخر	02	15.4%
المجموع	13	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 4 يوضح المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق: ✚

من الجدول و الشكل أعلاه، يتبين أن 69.2% من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس، وأن الحاملين لشهادة ماجستير أو ماستر يمثلون نسبة 15.4% و هي النسبة ذاتها التي يمثلها حاملي شهادة الكفاءة المهنية في حين لا يوجد من أفراد العينة من يحمل شهادة الدكتوراه، وعلى العموم فإن معظم المستجوبين يحملون شهادات جامعية، و هو ما يجعلهم يتحلون بالموضوعية و المصداقية في ملء الاستبيان الموجه إليهم.

التخصص: ✚

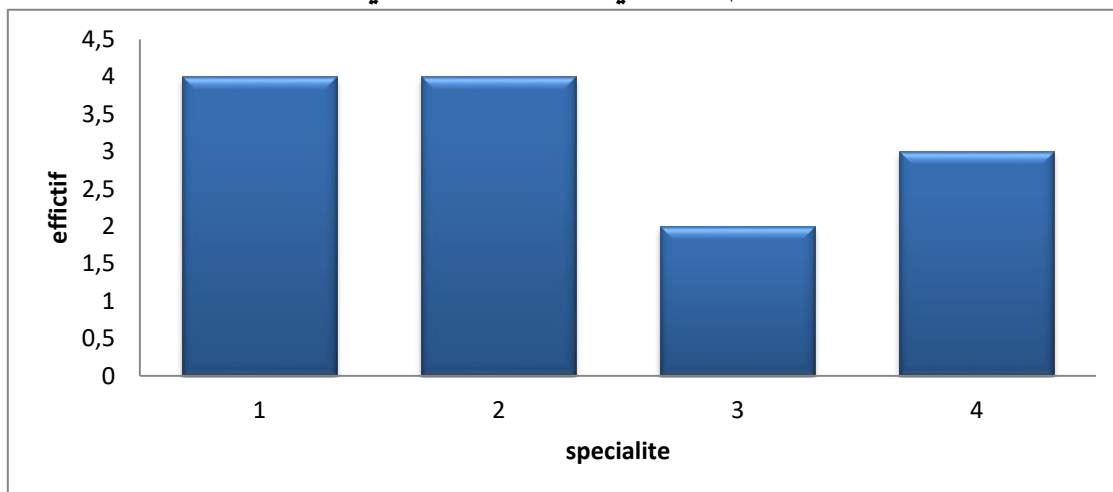
جدول 6 توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
30.80%	04	محاسبة
30.80%	04	إدارة أعمال
15.40%	02	مالية
23.10%	03	أخر

المجموع	13	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 5 التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

➤ التعليق:

من الجدول والشكل أعلاه يتضح أن معظم أفراد العينة لهم تخصص في المحاسبة وإدارة الأعمال وهذا ما يمثل نسبة 30.80% لكلا التخصصين، وأما الحاملين لتخصص مالية فيمثلون ما نسبته 15.40%، وأما نسبة 23.10% فهي تمثل باقي التخصصات العلمية الأخرى، إن ارتفاع نسبة المحاسبين و المالىين يعطي مؤشراً على أن جل المستجوبين لديهم معرفة بموضوع الدراسة، وهو مؤشر على دقة المعلومات.

-الوظيفة:

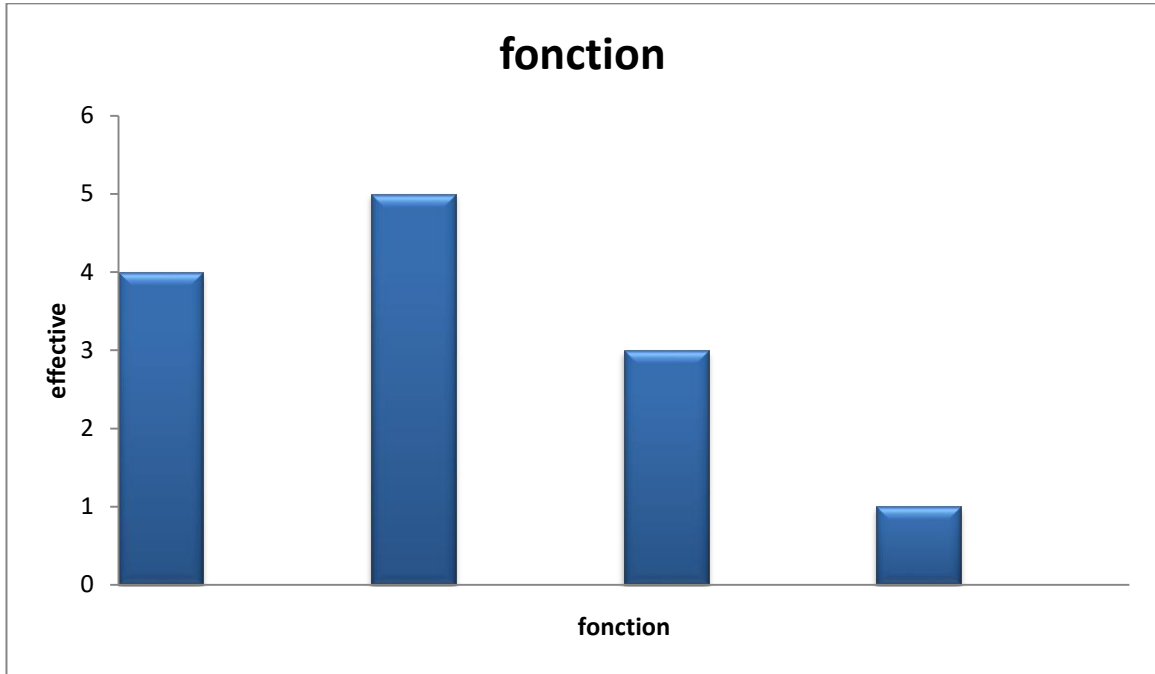
جدول 7 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	04	30.80%
مدير مالي	05	38.50%
رئيس قسم	03	23.10%
آخر	01	07.70%

المجموع	13	100%
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 6 توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة المشغولة



من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق :

من الجدول و الشكل أعلاه، يتضح أن ما نسبته 38.50% من أفراد العينة يشغلون منصب مدير مالي وأن نسبة 30.80% من أفراد العينة تمثل منصب محاسب، أما منصب رئيس قسم فيمثل نسبة 23.10%، وأما نسبة 7.7% من أفراد العينة فهي بمسمى وظيفي آخر (مدير المالية و المحاسبة، مسؤول عام عن الدراسات).

-سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف

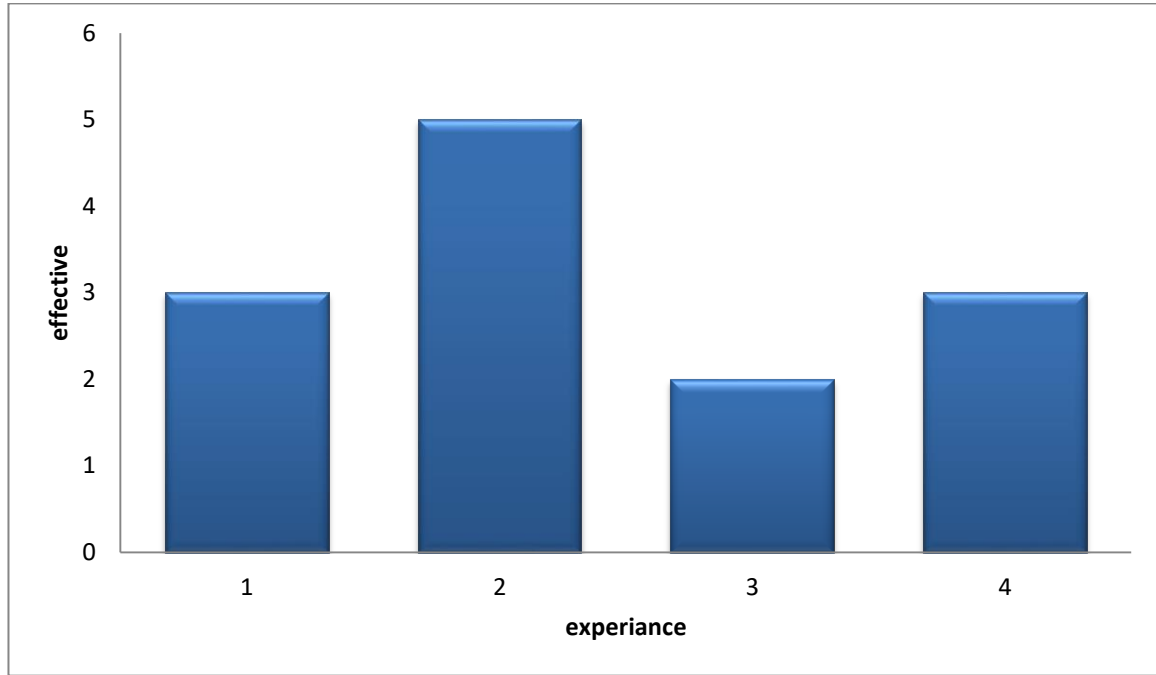
جدول 8 يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	03	15.40%
من 5 إلى أقل 10 سنوات	05	38.50%

15.40%	02	من 10 سنوات إلى أقل من 15
23.10%	03	سنة
100%	13	أكثر من 15 سنة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 7: يوضح سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

يبين الجدول و الشكل أعلاه أن 15.40% من أفراد العينة لديهم أقل من خمس (5) سنوات خبرة في مجال محاسبة التكاليف، و 38.50% من أفراد العينة بلغ عدد سنوات خبرتهم في مجال محاسبة التكاليف من 5 إلى أقل من 10 سنوات، و 15.40% من أفراد العينة لديهم خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة وأن 23.10% من أفراد العينة لديهم أكثر من 15 سنة خبرة في مجال محاسبة التكاليف، و هذا ما يدل على أن معظم المستجوبين لديهم أقدمية مهنية كافية تسمح لهم بالتحلي بالموضوعية و المصادقية في ملأ الاستبيان الموجه إليهم.

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق خصائص المؤسسة

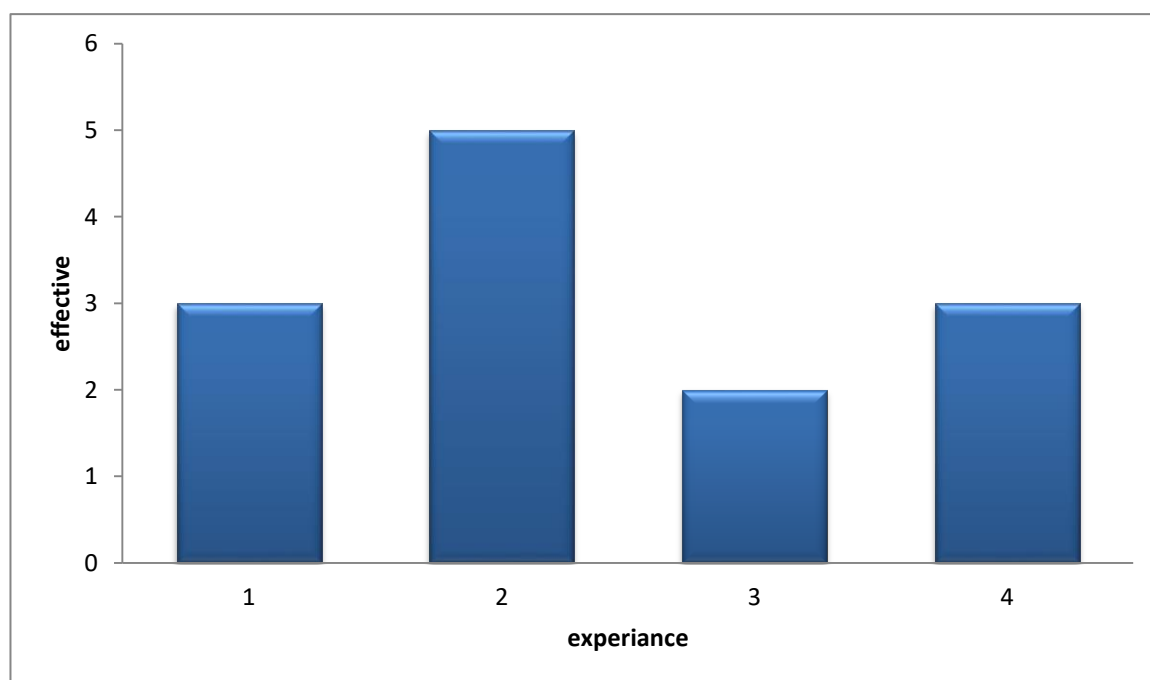
- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها

جدول 9 يمثل مدة ممارسة النشاط للمؤسسات

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
-	00	أقل من 05 سنوات
-	00	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
15.40%	02	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
84.6%	11	أكثر من 15 سنة
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 8 يوضح مدة ممارسة النشاط



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق :

من الجدول و الشكل أعلاه، يتضح أن المؤسسات التي تنشط لمدة تفوق 15 سنة بلغت نسبتها 84.60 %، في حين بلغت نسبة عدد المؤسسات التي تنشط لمدة ما بين 10سنوات و 15 سنة 15.4 % وهذا يدل على أن جل المؤسسات أفراد العينة متواجدة منذ فترة معتبرة في السوق.

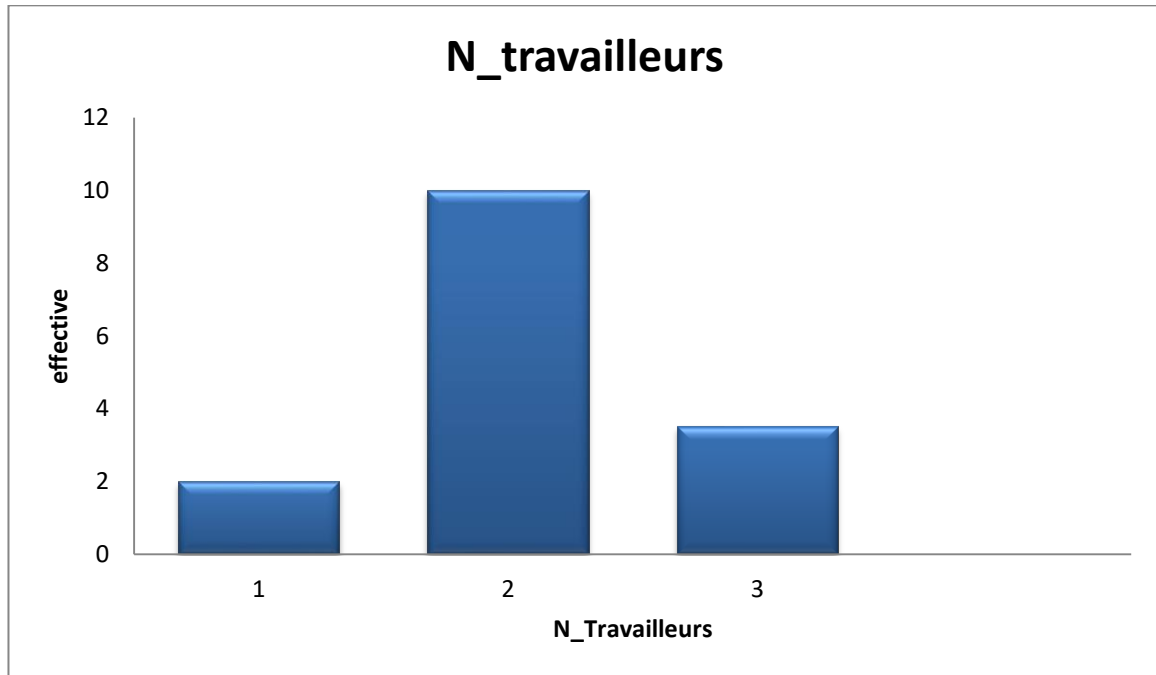
- عدد العمال:

جدول 10 يمثل توزيع عينة الدراسة حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة المئوية
من 10 عمال إلى 49 عاملاً	02	15.40%
من 50 عاملاً إلى 250 عاملاً	10	76.90%
من 251 عاملاً إلى 5000 عاملاً	01	07.70%
أكثر من 500 عاملاً	00	-
المجموع	13	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 9 يوضح توزيع عدد العمال



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق :

من الجدول والشكل أعلاه يتبين بأن المؤسسات محل الدراسة تضم فئة عمال تتراوح بين 50 و250 عاملاً، في حين أنه لا يوجد من بين المؤسسات المدروسة من تشغل أكثر من 500 عاملاً، وهذا يعني أن المؤسسات أفراد العينة من نوع المؤسسات المتوسطة .

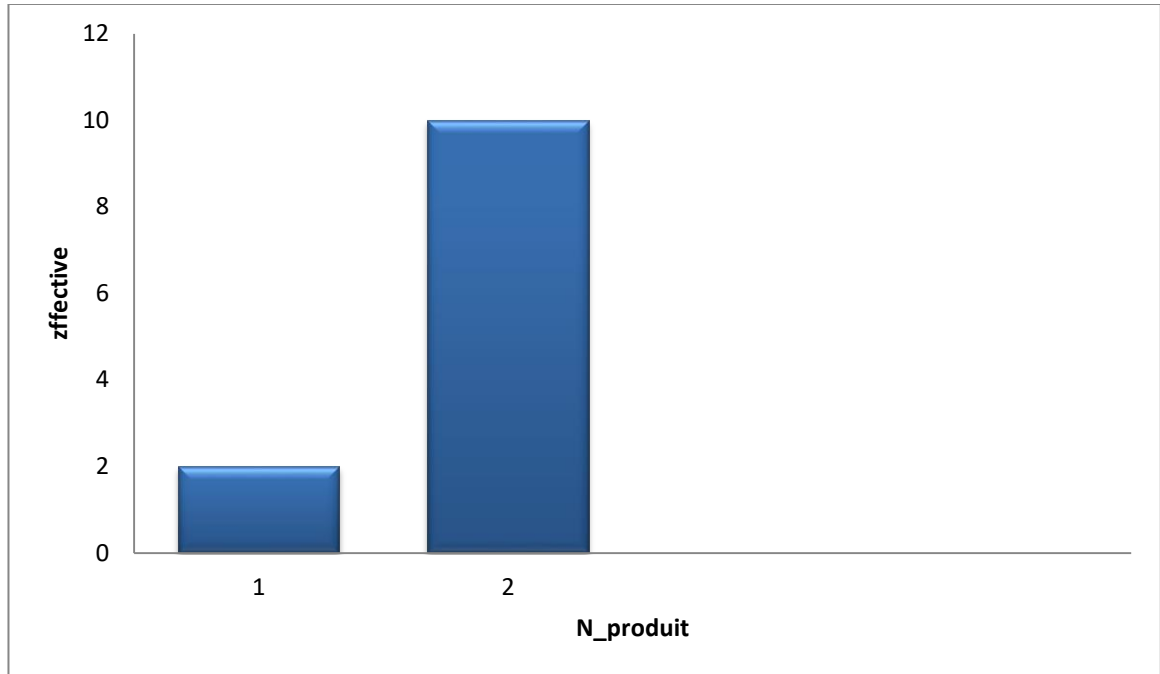
- عدد منتجات المؤسسة :

جدول 11 يمثل عينة الدراسة حسب عدد منتجات المؤسسة

المنتج	التكرار	النسبة المئوية
منتجا واحدا فقط	02	15.40%
أكثر من منتج واحد	11	84.60%
المجموع	13	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 10 يوضح عدد المنتجات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

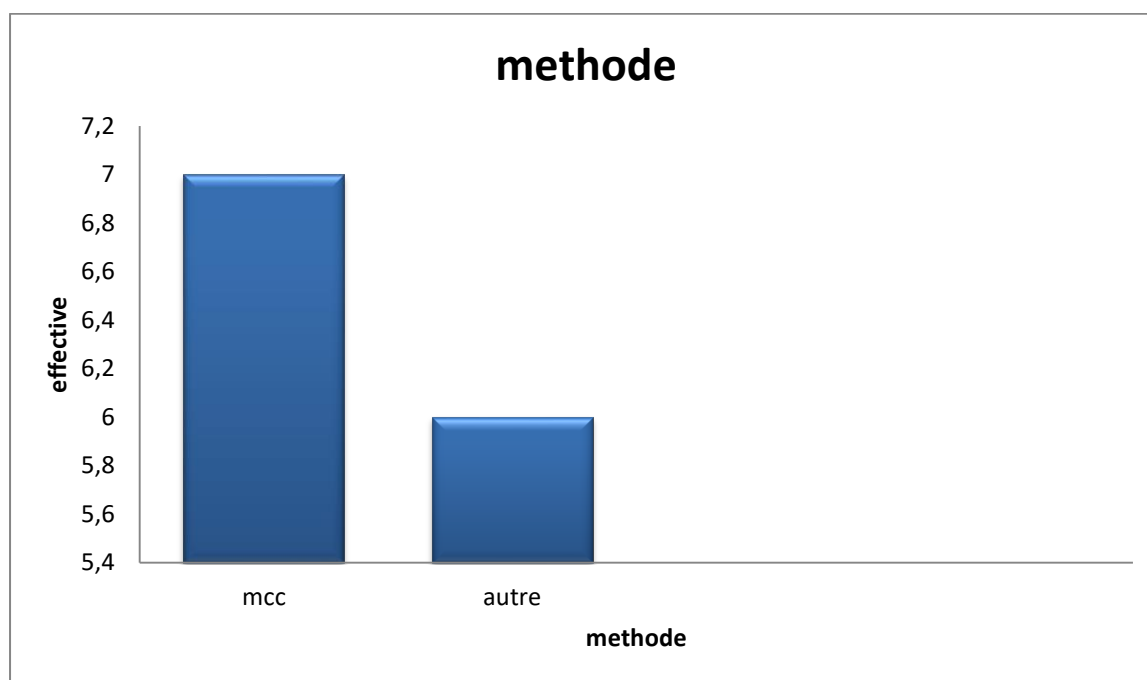
من الجدول والشكل أعلاه يتبين بأن معظم المؤسسات محل الدراسة تنتج أكثر من منتج واحد وهذا ما يمثل نسبة قدرها 84.60% من أفراد عينة الدراسة في حين أن المؤسسات التي تنتج منتجاً واحداً فقط تمثل 15.40% من أفراد عينة الدراسة.

جدول 12 - نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة :

النسبة المئوية	التكرار	الطريقة
53.80%	07	التكاليف الكلية
/	/	التكاليف المتغيرة
/	/	التكاليف المعيارية
46.20%	6	غير مطبقة لمحاكاة التكاليف
100%	13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

رسم توضيحي 11 يوضح نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

من الجدول و الشكل أعلاه، يتضح أن نسبة 53.8% من المؤسسات تطبق الطريقة الكلية لحساب التكاليف في حين أن الطرق الأخرى سواء المتغيرة أو المعيارية غير مطبقة بالمرّة، في حين ما نسبته 46.2% من المؤسسات لا تطبق محاسبة التكاليف تماماً، وإنما تقوم بحساب التكاليف بطريقة تقليدية، وهذا يدل على أنه لا توجد أي مؤسسة من أفراد العينة من تطبق الطرق الحديثة لإدارة للتكاليف.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير محاور الدراسة

1- قياس ثبات الاستبيان: لقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) Cronbach) لقياس الثبات الكلي للاستبيان و الاتساق الداخلي لعباراته ، فكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان ولكل محور كما هو في الجدول الموالي:

جدول 12 معاملات الثبات لمحاور الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معدل ثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول: إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	08	0,830
المحور الثاني: معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	06	0,899
(المحور الأول و الثاني)	14	0,879

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المسجلة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول و الثاني على التوالي: 0,830 و 0,899 أما قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات المحورين فقد بلغت 0,879.

إن نسب الثبات المسجلة عالية مما يدل على أن عبارات الاستبيان تتسم بالاتساق الداخلي و بالموثوقية و هذا ما يجعلها صالحة للدراسة و التحليل و استخلاص النتائج.

-اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة:

لتقدير إجابات أفراد عينة الدراسة قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات ومحاور الاستبيان مع الاعتماد على المقياس الموضح في الجدول أدناه، حيث تم تحديد مدى كل إجابة بقسمة المدى(3) على عدد إجابات مقياس ليكارت الرباعي وهي أربعة، لنجد المدى لكل إجابة (0,75).

جدول 13 المتوسط المرجح المستوى

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1,75	موافق تماماً
من 1,75 إلى 2,50	موافق
من 2,50 إلى 3,25	غير موافق
من 3,25 إلى 4	غير موافق تماماً

المصدر: من إعداد الطالبتين انطلاقاً من تحليل البيانات

درجة إجابات أفراد العينة فيمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

جدول 14 جدول إجابات أفراد العينة

عبارات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
01 تتوفر المؤسسة على نظام مقبول للمعلومات المحاسبية	2,00	0,816	موافق
02 تقوم المؤسسة بتنظيم الدورات العلمية والتدريب العلمي على استخدام الأنظمة الحديثة.	2,23	0,832	موافق
03 توفر الإدارة الدعم الكافي الذي يساعد على تطبيق الأنظمة الحديثة.	1,85	0,801	موافق
04 تقوم المؤسسة بتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية.	2,00	0,816	موافق
05 المؤسسة تقوم بدراسة السوق وتعمل على تحقيق رغبات العملاء	1,77	0,599	موافق
06 تولي المؤسسة أهمية لتحقيق الجودة	1,69	0,480	موافق تماماً
07 تعتمد الإدارة على تفويض السلطة لفريق العمل، لمساعدتها على التطوير والتحسين	2,08	0,760	موافق
08 بالمؤسسة نظام اتصال مفتوح داخلياً وخارجياً يمكنها من الحصول على الاقتراحات و المعلومات	2,23	0,599	موافق
الدرجة الكلية للمحور الأول	1,9808	0,48906	موافق

09	وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام	3,15	0,555	غير موافق
10	تطبيق النظام غير مكلف	3,77	0,832	غير موافق تماما
11	وجود عمال مؤهلين لتطبيق هذا النظام	3,69	0,630	غير موافق تماما
12	وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق هذا النظام	3,54	0,660	غير موافق تماما
13	توفر المعلومات الواضحة و التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا النظام	3,85	0,376	غير موافق تماما
14	اقتناع الإدارة العليا بتطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف	3,46	0,877	غير موافق تماما
	الدرجة الكلية للمحور الثاني	3,5769	0,55116	غير موافق تماما
	الدرجة الكلية للمحورين	2,6648	0,43875	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول من المجال الثاني المتعلق بنظام التكلفة المستهدفة ، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي للمحور الأول والذي يتعلق "بمدى توفر المؤسسات الاقتصادية على إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة" 1,9808 و بانحراف معياري قدره 0,48906 و هذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لأفراد العينة على عبارات المحور

الأول كانت بدرجة موافق، بحيث أن مجمل أفراد العينة أجابوا بعبارة موافق في كل عبارات هذا المحور ما عدا في العبارة السادسة (06) والتي هي "تولي المؤسسة أهمية لتحقيق الجودة" فقد كانت الإجابة بدرجة موافق تماماً و بمتوسط حسابي قدره 1,69، و هذا يدل على أن أفراد العينة متفقون على أن للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

أما المحور الثاني و الذي يخص " المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة" فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الكلية له 3,5769 وبانحراف معياري قدره 0,55116 و هذا يعني أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني كانت كلها بدرجة غير موافق تماماً، ما عدا العبارة التاسعة (09) و هي " وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام " التي جاءت بدرجة غير موافق ، وذلك بمتوسط حسابي قدره 3,15، وهذا يعني أن جميع أفراد العينة متفقون على أنه توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بالمؤسسات محل الدراسة.

أما قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات المجال الأول فقد بلغت 2,6648 و بانحراف معياري قدره 0,43875 وهذا يعني أن معظم المستجوبين من أفراد العينة قد أجابوا بعدم الموافقة على عبارات الاستبيان الخاصة بهذا المجال، مما يدل على أنه من بالرغم من توفر المؤسسات محل الدراسة على إمكانات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، إلا أن هناك جملة من المعوقات تحول دون تطبيقه.

المبحث الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع واختبار الفرضيات:

1. اختبار اعتدالية التوزيع

على اعتبار أن أفراد العينة أقل من (30) لا بدّ من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لتحديد الاختبارات التي يجب الاعتماد عليها لاختبار الفرضيات ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري في اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، و يستخدم اختبار كولموغوروف- سميرنوف (Kolmogorov- Smirnov) لمعرفة توزيع البيانات إذا كان حجم العينة أكبر أو يساوي (50) بينما يستخدم اختبار شبيرو- ويلك (shapiro wilk) إذا كان حجم العينة أقل من (50). (أبو زيد، 2010، صفحة 359)

بما أن حجم العينة 13 مفردة، تم استخدام اختبار شبيرو-ويلك (shapiro wilk) لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالية) من عدمه.

جدول 15 اختبار اعتدالية التوزيع لمحاور الدراسة

نتائج اختبار (shapiro wilk)			المحاور	
المعنوية	عدد الفقرات	احصائية		
0,095	08	0,889	إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	المحور 1
0,0000	06	0,587	معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	المحور 2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق :

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (Shapiro-Wilk) بالنسبة للمحور الثاني قد بلغت على التوالي (0,0000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، هذا يعني أن بيانات هذه المحور لا تتبع للتوزيع الطبيعي ، بينما بلغت الدلالة المعنوية للمحور الأول قيمة (0,950) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وهو يعني أن بيانات هذا المحور تتبع التوزيع الطبيعي.

2. اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الرئيسية :

H0: المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا يمكنها تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

ولاختبار صحة هذه الفرضية من عدمها ميدانياً يمكن تجزئتها إلى الفرضيتين الفرعيتين التاليتين :

✓ اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

(1).H0 : لا توجد إمكانيات لدى المؤسسات محل الدراسة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

بما أن بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار

(test-T) وهو اختبار معلمي.(أبوزيد"، 2010، صفحة 243)

جدول 16 نتائج اختبار (T-Teste) الأحادي العينة للفرضية الجزئية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الأول	1,9808	0,48906	-3,828	12	0,002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

لقد بلغت قيمة (T) المحسوبة (-3,828) وكانت قيمة الدلالة المعنوية (0,002)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة (H0(.1) ونقبل الفرضية البديلة، أي أن المؤسسات محل الدراسة لديها إمكانيات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

✓ اختبار الفرضية الجزئية الثانية:

(.2) H0: لا توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة.

بما أن بيانات المحور الثاني لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك سنعتمد في اختبار هذه الفرضية على اختبار (Test de Wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي

جدول 17 نتائج اختبار teste de wilcoxon لفرضية الجزئية الثانية

البيان	نتائج الاختبار (Wilcoxon)
إحصائية الاختبار	-3,139 ^b
الدلالة المعنوية (من جانبيين)	0,002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

بما أن مستوى الدالة المعنوية في اختبار (wilcoxon) قد بلغ (Sig =0,002) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05)، وبالتالي نرفض الفرضية المعدومة (H0(.2) ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

وعليه يتم قبول الفرضية الرئيسية فيما يخص وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ورفضها فيما يخص الإمكانيات، حيث أن المؤسسات محل الدراسة لديها الإمكانيات اللازمة لتطبيق هذا النظام.

وبذلك يمكن القول بأنه على الرغم من توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات محل الدراسة إلا أن هناك معوقات تحول دون ذلك .

3. اختبار تأثير المتغيرات الشخصية للدراسة على إمكانيات ومعوقات تطبيق نظام التكلفة

المستهدفة

- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على إمكانيات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

✓ اختبار تأثير المؤهل العلمي على إمكانيات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H0: لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانيات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

بما أن المتغير المستقل (المؤهل العلمي) يتكون من عدة فئات (ليسانس، ماجستير /ماستر، دكتوراه، آخر) وأن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) للاختبار هذه الفرضية.

جدول 18 اختبار Anova à 1 facteur (المؤهل العلمي- إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

الدالة المعنوية	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,378	1,158	0,266	3	0,7990	ما بين المجموعات
		0,230	9	2,071	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر (F=1.158) و أن قيمة الدلالة المعنوية (Sig= (0,378) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانيات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي .

اختبار تأثير التخصص العلمي على إمكانيات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H0: لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي.

بما أن المتغير المستقل (التخصص العلمي) يتكون من عدة فئات (محاسبة، إدارة أعمال مالية، آخر) و أن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار 1 (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية.

جدول 19 اختبار Anova 1 à facteur (التخصص-إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

الدالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,909	0,096	0,027	2	0,054	ما بين المجموعات
		0,282	10	2,816	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر (F=0,096) و أن قيمة الدلالة المعنوية (Sig= 0,909) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أيلا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي .

اختبار تأثير الوظيفة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H0: لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة .

بما أن المتغير المستقل (الوظيفة) يتكون من عدة فئات (محاسب، مدير مالي، رئيس قسم آخر) وأن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار 1 (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية.

جدول 20 تحليل التباين الأحادي ANOVA (الوظيفة- إمكانات تطبيق التكلفة المستهدفة)

الدلالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,610	0,637	0,168	3	0,503	ما بين المجموعات
		0,263	9	2,367	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر ($F=0,637$) و أن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig= (0,610)$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة .

اختبار تأثير الخبرة على إمكانات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات الاقتصادية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة.

بما أن المتغير المستقل (الخبرة) يتكون من عدة فئات (أقل من 5 سنوات، من 5 سنوات، من 10 سنة، من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة، أكثر من 15 سنة) و أن بيانات المحور الأول للمجال الثاني تتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (ANOVA à 1 facteur) لاختبار هذه الفرضية.

جدول 21 اختبار ANOVA à 1 d=facteur (الخبرة- إمكانات تطبيق التكلفة المستهدفة)

الدلالة المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
0,981	0,058	0,018	3	0,054	ما بين المجموعات
		0,313	9	2,816	داخل المجموعات
			12	2,870	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في جدول تحليل التباين ANOVA فإن قيمة فيشر ($F=0,058$) و أن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig= 0,981$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائية في إمكانات المؤسسات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة .

- تحليل تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

✓ اختبار تأثير المؤهل العلمي لأفراد العينة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائية في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (المؤهل العلمي) يتكون من عدة فئات (ليسانس، ماجستير / ماستر، دكتوراه، آخر) ،وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال - والس (Testes non paramétrique).

جدول 22 اختبار Kruksal_Wallis (المؤهل العلمي_ معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	0,119
درجة الحرية (ddl)	2
الدلالة المعنوية (sig)	0,942

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع $khi-deux=0,119$ وأن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig = (0,942)$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة

(0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى المؤهل العلمي .

- اختبار تأثير التخصص العلمي لأفراد العينية على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H0: لا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (التخصص العلمي) يتكون من عدة فئات (محاسبة، إدارة أعمال، مالية، آخر)، وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال - والس Testes non paramétrique

جدول 23 Kruksal_Wallis Teste (التخصص العلمي_ معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	0,981
درجة الحرية (ddl)	3
الدلالة المعنوية (sig)	0,806

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع khi-deux=0,981 وأن قيمة الدلالة المعنوية (0,806) Sig= وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة (0,05) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أي لا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى التخصص العلمي .

اختبار تأثير الوظيفة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H0: لا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (الوظيفة) يتكون من عدة فئات (محاسب مدير مالي، رئيس قسم ، آخر)، وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار (كروسكال -والس Testes non paramétriques).

جدول 24 Kruskal-Wallis test (الوظيفة -معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
احصائية كاي تربيع (Khi-deux)	1,194
درجة الحرية (ddl)	3
الدلالة المعنوية (sig)	0,755

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق:

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كاي تربيع ($Khi=1,194$) ($deux$) وأن قيمة الدلالة المعنوية ($Sig=0,755$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة، أيلا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الوظيفة .

- اختبار تأثير الخبرة على معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

H_0 : لا توجد فروقات دالة إحصائيا في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة.

لاختبار هذه الفرضية، وحيث أن المتغير المستقل (الخبرة) يتكون من عدة فئات (أقل من 5 سنوات، من 05 سنوات وأقل من 10 سنة، من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة، أكثر من 15 سنة) ،وبما أن المحور الثاني للمجال الثاني الخاص بمعوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لا يتبع التوزيع الطبيعي فسنعتمد على اختبار كروسكال -والس (Testes non paramétriques)

جدول 25 kruskal - Wallis test (الخبرة - معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة)

البيان	نتائج الاختبار
--------	----------------

0,949	احصائية كاي تربيع (Khi-deux)
3	درجة الحرية (ddl)
0,814	الدلالة المعنوية (sig)

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

التعليق

بالنظر إلى النتائج المتحصل عليها في الجدول أعلاه فإن قيمة احصائية كأي تربيع ($\text{Khi}=0,949$) و أن قيمة الدلالة المعنوية ($\text{Sig}= 0,814$) وهي أكبر من قيمة الدلالة المعنوية المعتمدة ($0,05$) و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة ،أي لا توجد فروقات دالة إحصائياً في معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعزى إلى الخبرة .

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة على واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على تلك المؤسسات ، ومن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باعتماد البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V26) فقد كانت النتائج كما يلي:

- أثبتت نتائج الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لديها إمكانيات لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، لكن توجد هناك معوقات تحول دون تطبيقه بتلك المؤسسات.

الخطائة

- الخاتمة:

عرفت المؤسسات الاقتصادية إثر التغيرات الفنية و التكنولوجيا و الاقتصادية و المتسارعة و المستمرة في وقتنا الحالي أشكالاً مختلفة من المنافسة فيما بينها داخل السوق ، حيث أصبحت كل مؤسسة مطالبة بالبحث عن السبل و الطرق التي تضمن بقاءها و استمرارها و نجاحها داخله، و لعل أهم عملية تجعلها تحقق ذلك هي عملية إرضاء الزبون، لذا قد أولت المؤسسات أهمية بالغة لهذا الأمر و سعت إلى جعل منتجاتها المطروحة في السوق ذات جودة و سعر مناسب يلبي حاجياتهم و رغباتهم ، و سعياً لتلبية هذه المتطلبات الأخيرة اتجهت المؤسسات إلى إدارة التكاليف وفق منظور استراتيجي ، فقد أكدت العديد من الدراسات على ضرورة تبني هذه الأخيرة و إحلال أساليب الحديثة للتكاليف بدلاً عن التقليدية منها، و ذلك لتخفيض التكاليف و أخذ القرارات الرشيدة المتعلقة بنشاطاتها و تحقيق أهدافها ، من خلال دراستنا للجانب النظري و التطبيقي توصلنا إلى عدة نتائج أهمها:

- أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب و التغييرات المستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال جراء التطور التكنولوجي المستمر.
- إن النظم التقليدية تحدد السعر بشكل يخفض الأرباح.
- إدارة التكاليف من منظور استراتيجي تعتبر من أهم النظم الفعالة التي تجعل المؤسسة قادرة على التكيف مع التغيرات الطارئة في السوق و التطورات المختلفة و جعلها كذلك قادرة على مواجهة المنافسة الشديدة.
- إن نجاح المؤسسة الاقتصادية حالياً مرهون بمدى تبنيها لأساليب و فلسفات الادارية الحديثة.
- هناك علاقة إيجابية ما بين تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية و تخفيض التكاليف فيها، و ذلك من خلال معرفة و تحديد التكلفة مسبقاً مما يتناسب مع إمكانيات المؤسسة.
- بعض المؤسسات الاقتصادية لا تدرك أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة و أثرها الإيجابي المتمثل في تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح.
- لا تعتقد المؤسسات الاقتصادية التي أجريت عليها الدراسة إلى الخبرة و المؤهل و التخصص العلمي.

- بينت نتائج الإحصائية للدراسة أن هذه المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة تتوفر على إمكانيات تسمح لها بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلا أن المؤسسات التي أجريت عليها الدراسة تواجهها صعوبات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، تكمن هذه الصعوبات في:
- عدم وجود دراية تامة بكيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.
 - عدم وجود العمالة المدربة لتطبيق هذا النظام.
 - عدم توفر البيانات و المعلومات المحاسبية و غير المحاسبية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب.

قائمة المراجع

➤ المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الدار الجامعية.
- اسماعيل يحيى التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. الأردن: الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى.
- بوعقوب عبد الكريم. (1998). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.
- جمال الدين المرسي، و آخرون. (2007). التفكير الاستراتيجي و الادارة الاستراتيجية: منهج تطبيقي. الابراهيمية: الدار الجامعية.
- جيد محمد الكرخي. (2008). التخطيط الاستراتيجي عرض نظري وتطبيقي. الأردن: دار المناهج للنشر و التوزيع.
- حيدر علي المسعودي. (2010). ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا. الأردن: دار الباروري العلمية للنشر و التوزيع.
- خالد عبدالصبور محمد حسين، و آخرون. (2016). محاور وأساليب إدارة التكلفة. دار المنظومة.
- خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس. (2009). الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منهج معاصر. الأردن: دار الباروري العلمية للنشر و التوزيع.
- سمير صالح أبو الفتوح. (2006). المحاسبة الادارية مدخل معاصر. مصر: مكتبة المنصورة.
- صالح رزق، عطا الله خليل بن وارد. (1997). مبادئ محاسبة التكاليف. الأردن: دار زهران للنشر و التوزيع.
- صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب. (2008). الإدارة الاستراتيجية مدخل تكاملي . الأردن: دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى.
- عبد الباري ابراهيم درة، ناصر محمد سعود جرادات. (2014). الادارة الاستراتيجية في القرن الحادي و العشرين. عمان.

- عبد العزيز صالح بن حبتور. (2004). الادارة الاستراتيجية . عمان، الأردن: دار الميسرة للنشر.
- عبد المقصود ديبان السيد. (1999). أساسيات محاسبة التكاليف. مصر: دار المعرفة الجامعية.
- علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء. (2012). استراتيجية المحيط الأزرق و الميزة التنافسية المستدامة. عمان: دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع.
- قاسم نايف الميحاوي. (2006). إدارة الجودة في الخدمات. عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.
- مجد صفور ، د.رعد الصرن. (2018). الادارة الاستراتيجية. الجمهورية العربية سوريا: الجامعة الافتراضية السورية.
- محمد العزاوي. (2005). إدارة الجودة الشاملة. عمان: دار اليازوري للنشر و التوزيع.
- محمد خير "سليم أبوزيد". (2010). " التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية spss (version(15-16) ". عمان، الأردن: دار جريز للنشر والتوزيع.
- محمد علي الجبالي، قصي السمراني. (2000). محاسبة التكاليف. الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع.
- مصطفى محمود أبو بكر و فهد بن عبد الله النعيم. (2008). الادارة الاستراتيجية و جودة التفكير و القرارات في المؤسسات المعاصرة. الابراهيمية: الدار الجامعية للنشر.
- مؤيد سعيد السالم. (2005). أساسيات الادارة الاستراتيجية. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع.
- نبيل مرسي خليل. (2003). الإدارة الاستراتيجية: تكوين وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية. الاسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة.
- نجم العزاوي. (2014). المدخل الاداري و المعلوماتي، نظم و متطلبات و تطبيقات. عمان: دار وائل للنشر و التوزيع.

✚ ثانيا: المقالات

- اليزيد ساحري. (2018). نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة. مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 14 (1).
- ا محمد بن البار، د. مهني بوريش. (2020). مساهمة التكامل بني أسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات _دراسة حالة شركة _تشرين حليب. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، المجلد 13، العدد02.

- أمين بن سعيد، زغدار أحمد. (2013). دور ادارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي. مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية (جامعة الوادي-العدد 6-المجلد الأول).
- أيمن حامد سعيد سيد أحمد. (2018). معوقات تطبيق الادارة الاستراتيجية في مدارس التعليم الثانوي الفني في مصر. مجلة جامعة الفيوم في علوم التربية و النفسية، المجلد 10، العدد 02.
- تهاني محمود النشار. (2003). استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات ادارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، المجلد السابع و العشرين، العدد الرابع.
- جبوري ندى. (2009). أثر تكنولوجيا المعلومات في الأداء التنظيمي، دراسة ميدانية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 22.
- حمدي شحده محمود زعرب. (2013). مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية ، المجلد 21، العدد 01، الجامعة الاسلامية بغزة.
- درويش عمار، إلياس صالح. (2015). الادارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة Mantal بتلمسان). مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 08.
- دينا زين العابدين سعيد فارس. (2019). دور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية. مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 06، العدد الثاني.
- ذواوي مهدي. (2009). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد التاسع.
- رضوان محمد العناتي. (2009). مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 09 ، العدد 01.
- طارق عبد العظيم يوسف الرشدي. (2006). دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل التجارة الالكترونية: دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 30 العدد 1، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.

- عبيد عبد السلام إبراهيم. (2011). التحليل الاستراتيجي والأداء التنافسي- دراسة تحليلية في صناعة الخدمات المصرفية. مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 10.
- عز الدين فكري تهامي. (2002). التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة. مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي . جامعة الأزهر العدد السادس عشر.
- عفاف مبارك محمد علي. (2003). دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة. المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد 27 العدد 02.
- علاء و طالب شهيد. (2012). تكنو استراتيجية ادارة المعلومات ودورها في تحقيق الميزة التكنولوجية التنافسية المستدامة دراسة استطلاعية لعينة من المنظمات العربية والأجنبية. المجلة الادارية جامعة كربلا، المجلد 08، العدد 28.
- عماد صبيح الصفار. (2009). تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة. مجلة المنصور.
- عطوي راضية. (2018). إدارة الجودة الشاملة كمدخل للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، دراسة إمكانية تطبيقها في عينة من المؤسسات الجزائرية الصناعية الكبرى. مجلة الاستراتيجية و التنمية.
- فاتن حاتم الفاضل، محمد عباس الشمري. (2021). دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم القدرة التنافسية (دراسة استطلاعية لآراء مدراء الأقسام في الوحدات الاقتصادية العراقية). مجلة مدينة العلم.
- ماجده حسين ابراهيم. (2002). انعكاسات النظرة العلمية لنظام ادارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية . المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة العدد الثاني.
- محمد بسطامي منصور. (2014). التفاعل بين عملية التخطيط الاستراتيجي للمنشأة وعملية التخطيط الاستراتيجي في التسويق، جامعة الأزهر، كلية التجار. المجلة العلمية لتجارة الأزهر العدد 25.
- محمد بهاء الدين بديع القاضي. (1997). أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة اتخاذ القرارات الاستراتيجية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة المجلد 11، العدد 02، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مصر.

- محمد عبد العظيم. (2005). دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات. مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 21، العدد 01، جامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة.
- معاد خلف الجنابي. (2014). الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية المجلد السابع العدد واحد و عشرون ، كلية الإدارة و الاقتصاد.
- يونس حسن عقل، إيمان جمعة سالم السيد. (2010). استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الحكومية. المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، السلسلة 24، العدد 02، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

✚ ثالثاً: مذكرات تخرج و دكتوراه

- أحمد إبراهيم سعيد حسن. (2017). أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات "قدمت هذه الرسالة استكمال إدارة الأعمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في ادارة الأعمال". الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم إدارة الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
- العبد الله طلال صباح. (2012). نموذج التكلفة الاستراتيجي لأغراض تخفيض التكلفة وفقاً لاعتبارات مناهج إدارة التكلفة، مذكرة ماجستير غير منشور. مصر، كلية التجارة، مصر: جامعة بني سويف.
- أمباركاوي هاجر، هلاي نسرين. (2021/2020). إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية دراسة تطبيقية في الشركة الجزائرية للتأمينات CAAT -وكالة أدرار - أدرار، كلية علوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير: جامعة أحمد دراية.
- أمين بن سعيد. (2015). إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- بوطغان، س. ا. (2020/2019). دور الادارة الاستراتيجية في تكوين الموارد البشرية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر دراسة حالة مؤسسة سونلغاز. قائمة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة 1945/05/08 قائمة.

- حميش كهينة. (2002/2021). مساهمة إدارة الكفاءات في تحقيق التوافق بين الاستراتيجية و ممارسات إدارة الموارد البشرية. دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال. كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- رضوان محمد العناتي. (2004). بناء نموذج قياس وتقييم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة. الأردن، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن: جامعة عمان العربية.
- ساكار أمين. (2012). دور المحاسبة الاستراتيجية في تعزيز القدرات التنافسية دراسة استطلاعية في مجموعة مختارة من الشركات العراقية رسالة دكتورا. كلية الادارة و الاقتصاد، العراق: جامعة الموصل.
- سعاد حمدية. (2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- سلطاني محمد رشدي. (2006/2005). التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر: واقعه، أهميته و شروط تطبيقه، حالة الصناعات الصغيرة و المتوسطة بولاية بسكرة. مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم الاجتماعية، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
- سوما علي سليمان. (2007/2006). الادارة الاستراتيجية و أثرها في رفع أداء المنظمات الأعمال . دراسة ميدانية على المنظمات الصناعية العامة. سوريا، كلية الاقتصاد: جامعة تشرين.
- صباح فوزي صالح. (2014). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في ركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة رسالة ماجستير. كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل، غزة: الجامعة الاسلامية.
- عشي نسيمة، العوامر عبد النور. (2013/2012). الادارة الاستراتيجية و دورها في تعزيز الموقف التنافسي دراسة حالة مؤسسة موبيليس، . ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم علو التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.

- علي أشرف محمود. (2010). الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير. كلية التجارة، مصر: جامعة الاسكندرية.
- كلاني صونية. (2007). مساهمة في تحسين الأداء التسويقي بالمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الادارة الاستراتيجية :دراسة حالة مجمع صيدال رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة بسكرة.
- محمد حسن السادس. (2011). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. قدمت هذه الرسالة استكمال لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كمية التجارة في الجامعة الإسلامية- بغزة . كلية التجارة قسم المحاسبة و التمويل، غزة: الجامعة الإسلامية، غزة.
- محمد عثمان أحمد. (2017). الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، رسالة دكتوراه. جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان: جامعة السودان.
- يوسف عبد الباقي بخيت. (2013). "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة،. كلية التجارة: جامعة حلوان.

📌 رابعا: المؤتمرات:

- إيمان أحمد أمين مجاهد. (2003). تفعيل دور الادارة الاستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة . المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية. كلية التجارة، مصر: جامعة المنصورة.
- عبد الوهاب و التركي، زينب بريكة. (2010). مساهمة الإبداع التكنولوجي في تدعيم المركز التنافسي للمنظمة الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة رسالة ماجستير. البلدية، الجزائر: جامعة البلدية.

📌 المراجع باللغة الأجنبية:

- Akan, O. A. (2015). "Critical tactics for implementing Porter's generic strategies. Journal of Business Strategy, Vol. 27, No 1.

- al, B. A. (2005). "Les fondamentaux de l'entreprise". paris: Les Editions D'Organisations 3ème édition.
- al, Y. M. (1997). Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment. Managerial and Decision Economics, John Wiley & Sons, Vol 18.
- Blocher, E. c. (1999). cost Management: A strategic Emphasis. MC Graw Hill Co.
- Emblemsvåg, J. (2003). Life-Cycle Costing Using Activity Based Costing-And Monte Carlo Methods To Manage Future Costs And Risks. USA: John Wiley & Sons Inc, New Jersey-USA.
- Everaert, P. (1999). The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments, Doctoral Dissertation. University of Ghent, Brussels, Belgium: University of Ghent.
- Gérard, G. (2008). analyse stratégiques. paris: 3ème Edition, D'Organisation-Groupe Eyrolles.
- J .Donelan, a. E. (1998). value chain analysis: A strategic approach to cost management . journal of cost management Vol.12, No.2.
- Jablanski, J. R. (1991). Implementing Total Quality Management. USA: Pfeiffer & Company.
- Norton, R. S. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review, Vol 74, N°01.

-

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سعيدة - د. مولاي الطاهر
كلية : العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم
التسيير

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة:

استمارة استبيان

في إطار البحوث الجامعية، وقصد إعداد بحث لتحضير شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص " مالية و بنوك " بعنوان " متطلبات تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية." ، حيث يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى توفر الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكذا المعوقات التي تحول دون ذلك.

إن البيانات التي تدلون بها ستمكننا من تحقيق أهداف هذا البحث، لذا ألتمس منكم مدنا بخيرتكم العلمية والعملية في هذا المجال وذلك بالإجابة بكل موضوعية ودقة على الأسئلة المطروحة في الاستبيان (المرفق) بالتأشير في المربع المناسب أو بإضافة التعليق المناسب من وجهة نظركم.

ونتعهد بأن إجابتكم ستعامل بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير.

الباحثين:

اسم المؤسسة:

قطاع الإنتاج:

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

يرجى التكرم بوضع علامة (x) بالخانة المناسبة

1- المؤهل العلمي:

- ليسانس ماجستير / ماستر
- دكتوراه آخر (أذكره من فضلك) :

2- التخصص:

- محاسبة إدارة أعمال
- مالية آخر (أذكره من فضلك) :

3- الوظيفة:

- محاسب مدير مالي
- رئيس قسم آخر (أذكره من فضلك) :

4- سنوات الخبرة في مجال محاسبة التكاليف:

- أقل من 05 سنوات من 05 سنوات وأقل من 10 سنة
- من 10 سنة إلى أقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: معلومات عن المؤسسة

يرجى التكرم بوضع علامة (x) بالخانة المناسبة

1- مدة ممارسة المؤسسة نشاطها

- أقل من 05 سنوات من 05 سنوات وأقل من 10 سنة
- من 10 سنة وأقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

2- عدد العمال

- من 10 عمال إلى 49 عاملاً من 50 عاملاً إلى 250
- من 251 عاملاً إلى 500 عاملاً أكثر من 500 عاملاً

3- مؤسستكم تنتج

- مُنتجاً واحداً فقط أكثر من مُنتج واحد

4- الطريقة المستعملة لحساب التكاليف:

- طريقة التكاليف الكلية طريقة التكاليف المتغيرة
- طريقة التكاليف المعيارية أخرى (أذكرها من فضلك) :

نظام التكلفة المستهدفة				
			وجود معرفة تامة لدى الإدارة عن كفاءات تطبيق هذا النظام	09
			تطبيق النظام غير مكلف	10
			وجود عمال مؤهلين لتطبيق هذا النظام	11
			وجود منافسة شديدة تستدعي تطبيق هذا النظام	12
			توفر المعلومات الواضحة و التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا النظام	13
			اقتناع الإدارة العليا بتطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف	14