

العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية للتكاليف سحر حسن عبد العال

الملخص:

نتيجة لرغبة إدارات منشآت الأعمال في زيادة الاستجابة للتأثيرات التي تحدثها متغيرات البيئة الخارجية للحصول على مزايا تنافسية في مواجهة المنشآت الأخرى ، ظهر التخطيط على أساس التوجه الخارجي ؛ بمعنى آخر إن المتغيرات الخارجية تعد ركيزة أساسية للتخطيط و ليست ثانوية ، الأمر الذي يعني التركيز على مقدرة المنشأة على الاستجابة لقوى السوق و المنافسة من خلال تخطيط الاستراتيجية المرتبط بكيفية الوصول إلى مزايا تنافسية .

لذلك فلقد ظهر مفهوم إدارة الاستراتيجية الذي يركز على إدارة كل موارد المنشأة بطريقة متكاملة لتحقيق ميزة تنافسية ، و حتى يمكن لإدارة الاستراتيجية تحقيق المزايا التنافسية يستلزم الأمر توافر التخطيط المرن ، و وضع خطط متكاملة تشتمل على تفصيلات عن التنفيذ و الرقابة و التقييم، علاوة على توفير المناخ الملائم لنجاح إدارة الاستراتيجية ، و أخيراً و ضع نظام حوافز و مكافآت على أساس مدى تحقيق الاستراتيجية للهدف منها.



Abstract:

As a result of the desire of firms to increase the response to the effects of an external environment variables to get a competitive advantage to face another firms , planning on the basis of external orientation appear ; in other words that the external variables is a fundamental pillar of planning and is not secondary , which means focusing on the firms ability to respond to market forces and competition through strategic planning which related to how to achieve competitive advantages.

The concept of strategic management, which focuses on how to manage all the firms resources in an integrated manner to achieve a competitive advantage , and to achieve competitive advantages this requires the flexible planning , and the integrated plans which include details of the implementation , controlling ,and evaluation, and provide an appropriate climate for the success of strategic management , and finally put incentives and rewards system based on how to achieve the strategic goal of them.



أولاً : الاستراتيجية التنافسية

١/١ مفهوم الاستراتيجية :-

يعود مصطلح " إستراتيجية " إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة ولكن عند إستخدامه في مجال المنظمات الحديثة يبدو مفهوم غير محدد ولا يوجد له تعريف موحد متفق عليه .

لم تتفق الكتابات الادارية حول مفهوم موحد أو عام للاستراتيجية ؛ حيث تشير الكتابات الادارية إلى وجود عدة مفاهيم للاستراتيجية ؛ المفهوم التقليدي للاستراتيجية في الكتابات الادارية يقوم على اها تحديد الاهداف الرئيسة طويلة الاجل الخاصة بالمنشأة ، و تحديد مجموعة من التصرفات و تخصص الموارد المتاحة لتحقيق هذه الاهداف .

و المفهوم الحديث للاستراتيجية يتجه نحو تطبيق مفاهيم أكثر تركيزاً للاستراتيجية تقوم على أنها نموذج أساسي لتوظيف الموارد المخططة و التفاعلات البيئية التي تضح كيفية تحقيق المنشأة لأهدافها . هذا تجدر الاشارة إلى أنه لا يقصد بالاستراتيجية – في إطار المفهوم الحديث – الخطة طويلة الأجل ، و إنما هي محاولات المنشأة للوصول إلى الوضع المستقبلي المرغوب فيه مع أخذ الوضع التنافسي في الاعتبار .

إن الاختلاف بين المفهوم الحديث و المفهوم التقليدي للاستراتيجية ينصب على مدى تضمين عملية تحديد الاهداف الرئيسة كجزء من الاستراتيجية (المفهوم التقليدي) ، أو اقتصار الاستراتيجية على استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف الرئيسية الموضوعة مقدماً (المفهوم الحديث) ؛ أي أن تحديد الاهداف الرئيسية يعد جزءاً من تخطيط الاستراتيجية ؛ حيث يتضمن تخطيط الاستراتيجية تحديد رسالة المنشأة و ترجمتها إلى أهداف رئيسية ثم إجراء تحليل للبيئة الداخلية و البيئة الخارجية . و في ضوء ذلك يتم اخيار الاستراتيجية التي تتضمن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، سواء الملموسة أو غير الملموسة ، بهدف تعظيم الاستفادة من نواحي القوة و الفرص المتاحة للمنشأة و التغلب على نقاط



الضعف و التهديدات التي تواجه المنشأة ، مما يمكن من الوصول إلى الاهداف الرئيسية و تحقيقها.

على الرغم من تعدد الآراء حول تعريف هذا المصطلح في مجال العلوم الإدارية ، إلا أنه يمكن أن تعرف الاستراتيجية على أنها : مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق على المنافسين و تحسين أدائها أمام العملاء مع قدرة متميزة على تخصيص الموارد باعتبار أن الاستراتيجية تصف كيفية ملاءمة قدرات الشركة مع الفرص المتاحة في السوق ، مما يساعد على تحقيق أهداف الشركة. أما من منظور سلاسل القيمة ، فيشار إلى الاستراتيجية على أنها " فن توليد القيمة".

ويمكن التفريق بين تعريف الاستراتيجية كخطة و تعريفها كنموذج ، حيث أن الاستراتيجية كخطة تشير إلى تصرفات مستقبلية متعمدة ، و يطلق على الاستراتيجية في حالة تعريفها بأنها خطة مصطلح استراتيجية متعمدة ، بينما تشير الاستراتيجية كنمط إلى التصرفات الناتجة عن قرارات فعلية أو تاريخية و يطلق على الاستراتيجية في حالة تعريفها بأنها نمط استراتيجي مصطلح استراتيجية محققة.

وتجدر الإشارة إلى عدم و جود استراتيجية محققة كما هو متوقع تماماً ، حيث تظهر استراتيجيات طارئة بسبب التغيرات غير المتوقعة في البيئة مثل الانخفاض المفاجيء في الطلب، أو تغير استراتيجية المنافسين ، أو الضغط من المساهمين ، أو الخطأ في فهم الاستراتيجية ، و يمكن أن يطلق على الاستراتيجية المتعمدة في حالة تحققها الاستراتيجية المدروسة.

مما سبق ترى الباحثة انه يمكن تعريف الاستراتيجية على انها " هي الاداء او مجموعة الادوات التي تستخدمها المنشأة بغرض تحقيق أهدافها بما يحقق مزايا تناسية للمنشأة ككل".



وتعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها " مجموعة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق مزايا تنافسية بالنسبة لمنتجات أو أسواق معينة ولأهداف معينة" و يمكن للشركة أن تتبع أكثر من إستراتيجية تنافسية في وقت واحد.

٢/١ مفهوم الادارة الاستراتيجية :-

لا يوجد أيضًا تعريف متفق عليه لعملية الإدارة الإستراتيجية process Strategic Management حيث تعرفها النماذج النفعية Models Normative Statement of بأنها عملية تتضمن تحديد رسالة المنظمة Organization Mission ، تحديد نقاط القوة والضعف and Weaknesses ، Strengths ، تحديد الفرص والتهديدات Opportunities and Threat ، تصميم وتنفيذ إستراتيجية Strategy Design and Implementation ، ثم متابعة الإستراتيجية Strategy Control ، والتغذية المرتدة Feedback لنتائج تطبيق الإستراتيجية .

ولكن يرى أنصار النماذج الوصفية أن هذا التعريف يبسط الحقائق ويجعلها سطحية ويرون بأن الإدارة الإستراتيجية ليست عملية عمدية Deliberate Process ولكنها عملية طارئة ومجازة بشكل كبير highly Fragmented وتحتاج إلى جهد وعمل شاق للوصول إلى النجاح ، ويرون بأن أهم القرارات الإستراتيجية تواجهها أحداث غير متوقعة تؤدي إلى تغيير مسار وإتجاه القرار.

وتميل الباحثة إلى الإعتقاد بأن ملامح الإدارة الإستراتيجية يمكن تحديدها بالإعتماد على العناصر التي إشتملت عليها كل التعريفات السابقة معًا، فالإدارة الإستراتيجية تركز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنظمة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنظمة التنافسي من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة.



في إطار تحديد مكونات أو عناصر الإدارة الاستراتيجية قد يلاحظ وجود اتفاق بين الكتابات الإدارية على مضمون هذه المكونات ، حيث تبدأ الإدارة الاستراتيجية بتحديد الغرض أو الرسالة الأساسية للمنشأة و تتمثل في قائمة بالأغراض التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها ، و التي تميزها عن غيرها من منشآت العمل ، و تحدد مجال عملياتها بمصطلحات السوق و العمليات ، يلي ذلك تحليل كلاً من البيئة الداخلية و الخارجية لتحديد الفرص و التهديدات و نقاط القوة و الضعف ارتباطاً برسالة المنشأة .

وقد يرى آخرون أن الإدارة الاستراتيجية تتكون من خمس مكونات : أولاً : تحديد المجالات التي سوف تخصص فيها المنشأة و رسالتها ، ثانياً : تحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة ، ثالثاً : بناء استراتيجية المنشأة ، رابعاً : تنفيذ الاستراتيجية ، خامساً : تقييم النتائج و اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة لتعديل الاستراتيجية .

٣/١ التحليل الاستراتيجي للتكاليف :-

إن ازدياد المنافسة بين الشركات الصناعية في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع يفرض على المنشآت الاقتصادية الاهتمام بشكل دائم ومستمر بالتكلفة كأحد سبل الوصول إلى الجودة الشاملة.

إذ أن بقاء الحصة السوقية للمنشأة كما هي في ظل المنافسة الحالية ، يستلزم منها سعياً دائماً لإتباع أحدث الأساليب العلمية في احتساب التكلفة ، وقد بدأت الكثير من الشركات الصناعية تتبنى استراتيجيات واضحة للمنافسة وذلك استجابة للكثير من المتغيرات كي تكون قادرة على الحفاظ على هذه الحصة السوقية.

وتؤكد الدراسات الحالية في مجال الإدارة الإستراتيجية أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية و أساساً قوياً لبقاء



العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سعر حسن محمد العال

المشروع وفي هذا السياق تعددت أساليب تخفيض التكلفة ما بين أساليب تقليدية مثل معايير التكلفة والموازنات وأساليب حديثة مثل سلاسل القيمة وتكلفة الهدف. ويتم ترجيح الأساليب الحديثة وتشجيع تطبيقها بقوة بدعوى أنها قادرة على تحقيق ضبط التكلفة من منظور استراتيجي يركز على الموقف التنافسي حيث لا تستطيع نظيراتها التقليدية تحقيق هذا الهدف.

أ- التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة:-

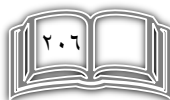
أ/١: التحليل التقليدي للتكلفة:

يعرف التحليل التقليدي للتكلفة بأنه تحليل بيانات التكاليف وترجمتها إلى معلومات مفيدة للاستفادة منها في التخطيط الإداري والرقابة وفي عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل. ونلاحظ بأن اهتمام التحليل التقليدي لتكلفة ينصب على الأنواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل الشركة والطرق التي يمكن من خلالها الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التكاليف المتعلقة بقرارات معينة وما يمكن إجراؤه لهذه التكاليف مستقبلاً.

وقد وجهه Wilson مجموعة من الانتقادات للتحليل التقليدي للتكلفة من أهمها:

١. يركز التحليل التقليدي على الأنشطة الإنتاجية ويهمل الأنشطة الفرعية الأخرى.
٢. يهمل علاقات الارتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.
٣. يتجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين ، وهذا يعتبر من أهم عيوب التحليل التقليدي للتكلفة.

وينعكس تجاهل التحليل التقليدي للتكلفة الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف سلبياً على صلاحية أدوات التحليل التقليدي للتكلفة، كما في



حالة استخدام تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح في اتخاذ قرار الشراء أو الصنع حيث لا يمكن الاكتفاء بالرؤية الداخلية للتكاليف للوصول إلى قرار سليم بل لابد في هذه الحالة من مقارنة هيكل تكاليف الشركة بهيكل التكاليف الخاص بالمنافسين.

هكذا أصبح التحول إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى يمكن تلافي الكثير من عيوب التحليل التقليدي للتكلفة ، إضافة إلى كونها الركيزة الأساسية لتحليل التكلفة في المنشأة عندما تتبنى استراتيجية تنافسية سعرية مبنية على الميزة التكاليفية ، حيث يأخذ خفض التكلفة إلى حدودها التنافسية الأولوية في هذه الحالات.

إضافة إلى ذلك يتميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة في التعرف على المواقف النسبية للتكاليف ، إضافة إلى أنه يوضح الطرق التي تستطيع بها الوحدة الاقتصادية تحقيق خفض الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي للتكلفة، فإن ذلك لا ينفي الدور الذي كان يقوم به في تحقيق أهداف الشركات ، في الفترة التي كانت تسود فيها الأسواق الإقليمية المستقرة نسبياً ، حيث كان تأثير ظروف عدم التأكد أقل نسبياً مما هو عليه الآن، مما كان يستدعي معلومات أقل مما هو مطلوب حالياً ، إلا أنه مع التحول إلى مفهوم السوق العالمية وزيادة تأثير ظروف عدم التأكد ، أصبح من الضروري توفير معلومات أكثر، و بالأخص تلك المتعلقة بالأسواق والمنافسين.

٢/١ – التحليل الاستراتيجي للتكلفة :

تعددت التعاريف الخاصة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة- نظراً لحدثة هذا المفهوم و عدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة بعد – فمثلاً ، تم تعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة على أنه:



العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

- تحليل التكاليف الخاصة بالشركة إضافة إلى التكاليف الخاصة للمنافسين للشركة ، حيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية خاصة ، و تستخدم بيانات التكلفة في تحديد الإستراتيجية الأنسب للشركة، التي تمكنها من تحقيق مزايا تنافسية. - استخدام البيانات التكاليفية بغرض تطوير و تحديد الاستراتيجيات التي يجب على الشركة أن تتبناها بهدف تحقيق مزايا تنافسية.
- وفي مكان آخر عرّف التحليل الاستراتيجي على أنه فهم و تحليل التكلفة الخاصة للشركة ، و العمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين، فهو يركز على الموقف التكاليفي لشركة مقارنة بمنافسيها، وعلى بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحديد الموقف التكاليفي للشركة مقارنة بالشركات المنافسة.

ب- أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي و التحليل الاستراتيجي للتكلفة :-

و يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة فيما يلي:

١. يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية و يستهدف قياس تكاليف المنتجات و الأقسام، و يغفل عن قياس و تحليل الأنشطة المؤدّة للقيمة ، من منظور يتبنى القيمة كما تدركها و تحددها الأسواق .
٢. يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة ذو نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة إلى أبعد مما يقوم به نظيره التقليدي، فهو يهتم بتكاليف المنافسين و مقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين.
٣. تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الاستراتيجي لتطوير الاستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية .



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سعر حسن محمد العال

٤. يعتمد مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلاسل القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة.
٥. يمتد التحليل الاستراتيجي ليشمل الرؤيا الخارجية للتكلفة بينما يقتصر نطاق التحليل التقليدي على الرؤيا الداخلية.

ج- طرق التحليل الاستراتيجي للتكلفة :-

يؤدي تبني مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة، إلى تحول الشركات من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، أي أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار، مما يساعد على تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة .

و يعتمد التحليل الاستراتيجي للتكلفة على ثلاثة أنواع للتحليل هي :

*تحليل سلاسل القيمة والقيمة المضافة .

*تحليل محركات التكلفة (المسببات) .

*تحليل الموقف الاستراتيجي .

- تحليل سلاسل القيمة و القيمة المضافة :-

* سلاسل القيمة :

- المفهوم :

تناولت أغلب الكتابات تحليل سلاسل القيمة على أنها :

- طريقة تتبع لتحليل الشركة إلى مجموعة من الأنشطة بغرض تحديد الأنشطة التي من الممكن أن تكون مصدراً لتحقيق ميزة تنافسية للشركة .
- أشار البعض على أنه أسلوب يتبع لتحليل الشركة إلى مجموعة من الأنشطة ، و ذلك بغرض فهم أثر هذه الأنشطة في التكلفة.
- التركيز على دور تحليل سلسلة القيمة في تحديد الأنشطة التي من الممكن أن تحقق مزايا تنافسية للشركة، حيث تم تعريف تحليل سلسلة القيمة على أنها " أداة تستخدم لاختبار مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق مزايا تنافسية " .
- و يمكن القول أن التعريفين السابقين لم يحددوا الهدف من تحليل سلسلة القيمة بصورة واضحة، بل تناولاه بشكل مبهم و مختصر .



وفي دراسة أخرى تم الإشارة إلى تحليل سلسلة القيمة على أنه " الوسيلة التي يعتمد عليها الإطار الفكري لسلاسل القيمة للتحويل بتكاليف خلايا القيمة التي لم تكتسب المقدره الإستراتيجية إلى تكاليف إستراتيجية " .

حيث أوضحت هذه الدراسة أن تحليل سلسلة القيمة هو الإجراء اللاحق لقياس قدرة كلاً من خلايا القيمة على الإضافة إلى القيمة ، حيث أن نواتج القياس تكشف عن جوانب التميز أو القصور في القدرة الإستراتيجية للتكاليف على مستوى خلايا القيمة.

فالإدارة الإستراتيجية للتكلفة لا يمكن أن تحدث دون تشخيص واضح و محدد لمواطن القصور و التميز في المقدره الإستراتيجية للتكاليف.

وبهذا يصبح القياس ضرورة لا غنى عنها كأداة للتشخيص تركز عليها و تبدأ منها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. و من ثم يتم الاستناد إلى هذه النواتج في تحديد الهدف الذي يجب أن يوجه إليه هذا التحليل، و أنشطة القيمة التي يجب أن يشملها، و خلايا القيمة التي تنبثق عنها مفاهيم الأنشطة.

و قد ورد في دراسات أخرى مجموعة من الأمثلة التي يمكن الاعتماد عليها للحكم على نشاط القيمة و هي :

- هل المستهلك على استعداد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط؟
- إذا تم حذف النشاط ، هل سيلاحظ المستهلك ذلك؟
- إذا تم حذف النشاط ، هل سيؤثر ذلك في قدرة المخرجات على الوفاء باحتياجات المستهلك؟

ويرى آخرون أن سلسلة القيمة هي عبارة عن مجموعة متصلة من أنظمة إضافة القيمة ، هو أسلوب لفهم الأنشطة التي تمتد من المواد الخام الأساسية حتى المستهلك النهائي ، وهي تتضمن مراحل داخل المشروع وأخرى خارجية لذلك فإن الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية المعينة تتحقق عندما يتم تقديم أفضل منتج لعميل ما بتكلفة متساوية أو أقل من المنافسين . وفي هذا فإن الميزة التكاليفية



لوحة اقتصادية تتحدد في ضوء ترتيب سلسلة القيمة الخاصة بهذه الوحدة بالنسبة لما يقابلها مع ترتيب سلسلة القيمة الخاصة بالمنافسين.

حيث أن زيادة درجة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية داخليا وجهود المنظمات الدولية نحو إزالة معوقات حرية التجارة تدعم تطبيق هذا المفهوم ، فكل نشاط داخل سلسلة القيمة له قيمة ناتجة عن مجموعة من مسببات التكلفة المتغيرة والتي تؤدي دراستها وتحليلها ومقارنتها مع ما يماثلها لدى المنافسين من الحصول على المزايا التنافسية والتي قد تقاس بالأرباح أو معدلات العائد على الأصول المستخدمة .

- مقارنة سلسلة القيمة بالقيمة المضافة

تتمثل القيمة المضافة الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المشتريات ، وتعمل المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم هذه القيمة في ظل افتراض أساسي لدى هؤلاء المحاسبين بأن هذا التحليل هو الأسلوب الأمثل الممكن أن يؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بينما يرى مؤيدوا سلسلة القيمة أفضلية مقارنته بمفهوم القيمة المضافة من حيث توضيح القضايا الاستراتيجية محل المعالجة .

وذلك للأسباب التالية :

١. يتصف تحليل القيمة المضافة بالبداية المتأخرة ، حيث يبدأ تحليل التكاليف بنقطة المشتريات ، ومعنى ذلك إهمال كل الفرص الخاصة باكتشاف علاقة ارتباط مع موردي الوحدة الاقتصادية ، حيث أن العلاقة بين الوحدة الاقتصادية والموردين لا تكون مباراة ذات قيمة صفرية، لذا يجب التعرف على علاقات الارتباط هذه وحسن إدارتها لأثارها المربحة للطرفين وهو الأمر الذي تؤيده العديد من تجارب الوحدات الاقتصادية.
٢. التوقف المبكر لتحليل القيمة المضافة ، حيث يتوقف تحليل التكاليف التقليدي عند لحظة البيع أي إهمال كل الفرص الخاصة بالانتفاع بعلاقات الارتباط مع العملاء . إن إمداد هذه العلاقات يمكن أن تكون نتيجة غير صفرية للمباراة بينهم .



- العلاقات المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة:

عند تحليل سلسلة القيمة تظهر حقيقة واضحة هي أن أنشطة القيمة داخل الوحدة الاقتصادية ليست مستقلة عن بعضها البعض . فيتوقف نشاط الحملة الإعلانية لدى شركة معينة يؤثر بدرجة كبيرة على نشاط استقلال الطاقة الإنتاجية . لذا يجب التنسيق بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة لوجود علاقات تبادلية بينهم . حيث أثبتت الدراسات (Shank and Govindavajan , 1992) بأن إحدى الشركات اليابانية استطاعت تخفيض أسعار بيع منتجاتها من ١٣٠٠ دولار عام ١٩٧٧ إلى ٢٩٨ دولار عام ١٩٨٤ نتيجة اهتمامها بأولى مراحل سلسلة القيمة ، وهي مرحلة تصحيح المنتج مقارنة بالمرحلة الأخيرة من السلسلة وهي مرحلة الإنتاج حيث يتم تخفيض عدد وحجم الأجزاء المكونة للمنتج . كما أوضحت الدراسة أنه قد يترتب على دراسة هذه العلاقات التبادلية أن يحدث زيادة في تكاليف إحدى الأنشطة يقابله تخفيض أكبر في تكاليف أنشطة أخرى .

خطوات تحليل تكاليف سلسلة القيمة:

- ١ . تحديد سلسلة القيمة الملائمة والتعرف على الأنشطة المكونة لها وتحديد التكاليف والأصول الخاصة بها .
- ٢ . فحص مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتحديد السبل الكفيلة للتعامل معه .
- ٣ . التعرف على سلاسل القيمة للمنافسين وعلى التكاليف النسبية الخاصة بهم وقياس الفروق في هذا المجال .
- ٤ . تحديد استراتيجية تعمل على الحصول على تكلفة نسبية أقل من خلال القيام بعملية الرقابة على مسببات التكلفة ووحدات الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة .
- ٥ . المحافظة على درجة التميز في ظل الجهود الرامية لفحص التكاليف .



* القيمة المضافة :

مفهوم القيمة المضافة :

الفرق بين قيمة المدخلات و قيمة المخرجات في أي عملية أو نشاط ، بمعنى آخر صافي الربح ، و يقتصر مفهوم النشاط المنتج للقيمة من منظور القيمة المضافة على الأنشطة الداخلية فقط و لا يمتد ليشمل الأنشطة الخارجية.

وتعرّف القيمة المضافة على مستوى الشركة بأنها عبارة عن الثروة أو القيمة التي يضيفها المشروع و يسهم بها مع غيره من المشروعات في تكوين الناتج القومي ، و ذلك نتيجة تضافر عوامل الإنتاج في مجال النشاط الذي يعمل فيه المشروع.

فالقيمة المضافة تقيس درجة مساهمة المشروع في تحقيق دخل هو جزء من الدخل القومي ، باعتبار أن الدخل القومي هو إلى حد كبير مجموع القيمة المضافة لجميع المشروعات في جميع القطاعات الاقتصادية.

و تقيس القيمة المضافة أساساً المجهود الإنتاجي ، و بالتالي فإنها تتكون من صافي المخرجات بسعر البيع بعد طرح تكلفة السلع و الخدمات الوسيطة المشتراة من الغير و المستخدمة في عمليات الإنتاج .

يركز التحليل التقليدي للتكلفة عادةً على مفهوم القيمة المضافة، و الذي يبدأ من عمليات الدفع للموردين مقابل المشتريات ، و يتوقف عند عمليات البيع للمستهلك .

و يتم التركيز على زيادة الفرق بين قيمة المدخلات و قيمة المخرجات ، و قد كان هناك اعتقاد خاطئ أن هذا هو المجال الوحيد الذي يمكن أن يتم من خلاله التأثير في التكلفة .



و من الملاحظ أن مفهوم القيمة المضافة يرتبط من منظور استراتيجي

بمشكلتين أساسيتين:-

1. يبدأ تحليل التكلفة استناداً إلى مفهوم القيمة المضافة بعمليات المشتريات ، مما يعني تجاهل الفرص الكثيرة لاستغلال العلاقات مع الموردين.
2. ينتهي بعملية البيع أي تجاهل العلاقات مع المستهلكين ، هذه العلاقات يمكن أن تكون مفيدة جداً للشركة .

الفرق بين القيمة المضافة و سلاسل القيمة :

بمعنى أنه يمكن التميز بين مفهوم القيمة المضافة و سلاسل القيمة بالاعتماد على محورين أساسيين هما:

- * من حيث نطاق العمليات المنتجة للقيمة.
- * من حيث مفهوم العمليات المنتجة للقيمة.

1. نطاق العمليات المنتجة للقيمة :

وفقاً لمفهوم القيمة المضافة يقتصر هذا النطاق على جميع العمليات الداخلية فقط (المنتجة للقيمة) ، أما وفقاً لمفهوم سلاسل القيمة فإن هذا النطاق يمتد ليشتمل على جميع العمليات الداخلية و الخارجية.

2. مفهوم العمليات المنتجة للقيمة :

وفقاً لمفهوم القيمة المضاف ، يتم النظر إلى جميع العمليات الداخلية باعتبارها كياناً أو وحدة واحدة لإنتاج القيمة ، و يترتب على هذا المنهج قصور شديد في قدرة الأسلوب على الكشف عن فعالية كل من الأنشطة الداخلية بمفرده على الإضافة للقيم ، و بالتالي يبقى قصور بعض الأنشطة أو عدم قدرتها على الإضافة إلى القيمة غير مرئي أو مستتر داخل فعالية غيره من الأنشطة المضيفة للقيمة ، و بالتبعية يكون بعيداً عن إدراك القرارات العلاجية ، أي أن الصعوبة في اتخاذ القرارات الصحيحة تصبح كبيرة جداً .

وعلى النقيض من ذلك ، يتطلب مفهوم سلاسل القيمة تفتيت عمليات الشركة الداخلية إلى مجموعة من الأنشطة المسؤولة عن الإضافة إلى القيمة (



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

خلايا و أنشطة القيمة) ، ليصبح متاحاً تقييم قدرة كل منها على تحقيق هذا الهدف بمعزل عن الأنشطة الأخرى.

و بهذا الشكل تستطيع سلاسل القيمة النفاذ إلى مواطن القصور في الإضافة إلى القيمة ليتبع ذلك تشخيص الأسباب و اتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة.

وعلى هذا الشكل أصبح من الواضح أن الاعتماد على مفهوم القيمة المضافة قد يؤدي إلى استنتاجات خاطئة ، في حين أنه من الممكن جداً أن يؤدي الاعتماد على مفهوم سلاسل القيمة إلى اكتشاف مواطن القصور في المنشأة ، و التي تمكن من تخفيض التكلفة إلى حدودها التنافسية.

تحليل محركات التكلفة :-

يقصد بمحرك التكلفة العامل المسبب للتكلفة ، أو المسبب للتغير في التكلفة. إذ أصبح التحليل التقليدي لسلوك عناصر تجاه التغيير في حجم الإنتاج لا يفي بمتطلبات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث يركز التحليل التقليدي على دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج، متجاهلاً محركات التكلفة الأخرى .

وتنتج مسببات التكلفة من المنظور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، العديد من العوامل التي تترابط مع بعضها البعض بصورة معقدة ، و لا يفسر الحجم إلا قدر ضئيل من سلوك التكلفة ، و قد قدم Porter قائمة موسّعة تضم عشرات الفئات من محركات التكلفة إلا أنه تعتبر القائمة التي قدّمها Riley تعد أفضل .

و من واقع القوائم المقترحة لمحركات التكلفة تم تقسيم محركات التكلفة إلى مجموعتين رئيسيتين :المجموعة الأولى : محركات التكلفة الهيكلية : و تقسم إلى خمس فئات و هي :

١. النطاق :يشير إلى حجم الاستثمار اللازم لكل من عمليات التسويق و البحوث و التطوير و التصنيع و التكامل الأفقي .



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

٢. المدى : أي درجة التكامل الرأسي أو العمودي ، أما التكامل الأفقي فهو مرتبط أكثر بالنطاق.
 ٣. الخبرة : تشير إلى عدد مرات تأدية الأنشطة التي تقوم الشركة حالياً بتأديتها.
 ٤. التكنولوجيا : أي الأساليب التكنولوجية المستخدمة في كل خطوة من سلسلة القيمة للشركة .
 ٥. درجة التعقيد : و تشير إلى مدى تنوع المنتجات و الخدمات المقدمة للمستهلكين .
- المجموعة الثانية : محركات التكلفة التنفيذية :**

- تقسم إلى ست فئات و هي :
١. مشاركة العنصر البشري : أي مدى التزام العنصر البشري بمفهوم التحسين المستمر و التطوير .
 ٢. إدارة الجودة الشاملة : مدى الاعتقاد بجودة المنتج أو العمليات و تحقيق ذلك .
 ٣. استغلال الطاقة : مدى استغلال طاقة المصنع مع معرفة الخيارات الخاصة بنطاق المصنع و تصميمه .
 ٤. كفاءة تصميم المصنع
 ٥. مكونات المنتج : أي مدى فعالية تصميم المنتج.
 ٦. استغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء و مدى قدرة الشركة على استغلال العلاقات مع الموردين و العملاء في إطار سلسلة القيمة للشركة .

ولكن مهما تكن محركات التكلفة المقترحة ، فهناك عدة نقاط أساسية تحكم هذا التقسيم **و هي :**

- ❖ من منظور التحليل الاستراتيجي للتكلفة، لا يعتبر الحجم المحرك المثالي لتفسير سلوك التكلفة .



العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

- ❖ لأغراض التحليل الاستراتيجي للتكلفة، يتم تفسير سلوك التكلفة بالاعتماد على محركات تكلفة هيكلية و تنفيذية.
- ❖ لا تتساوى أهمية محركات التكلفة دائماً، بل تختلف درجة أهمية كل منها حسب الحالة.

وبالتالي يمكن القول: إن التكلفة تُسبب - من منظور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة - العديد من محركات التكلفة التي تترابط مع بعضها البعض بصورة معقدة ، و لا يفسر الحجم إلا قدرأ ضئيلاً من سلوك التكلفة ، و يمكن تعريف محرك التكلفة أنه العامل المسبب للتكلفة.

- تحليل الموقف الاستراتيجي :-

يعتمد اختيار الأسلوب المناسب لإدارة التكلفة على الإستراتيجية التنافسية التي تطبقها المنشآت ، و قد حدد Porter الخيارات الإستراتيجية الأساسية ، التي يمكن للشركة أن تطبقها لتنافس في دنيا الأعمال ، و هذه الخيارات هي :

- ❖ تقديم منتجات متميزة (التميز) .
 - ❖ تخفيض التكاليف (القيادة التكاليفية) .
- و يختلف الأسلوب الذي تختاره لتحليل التكلفة تبعاً للإستراتيجية التي اختارت الشركة تطبيقها ، فمثلاً : بالنسبة لشركة تعمل في سوق مستقرة، و تطبق إستراتيجية خفض التكلفة يعتبر تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية مهماً جداً لهذه الشركة ، بينما بالنسبة لمنشأة تعمل في سوق متقلبة و غير مستقرة و تطبق إستراتيجية التميز، يعتبر تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في هذه الحالة أقل أهمية عن الحالة السابقة .

٤/١ مفهوم المزايا التنافسية :-

ويقصد بمصطلح ميزة تنافسية: المجالات التي يمكن للشركة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية ، وبهذا فهي تمثل قوة تنسّم بها الشركة دون خضوعها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية.



فالميزة التنافسية تعتمد على فحص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية ، إضافةً للفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة الشركة مقارنةً بخصومها في السوق.

تتحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية عندما تكون هذه الوحدة قادرة على تحويل المدخلات إلى منتج نهائي أو خدمات بتكلفة أقل من منافسيها ، أو عندما تقدم قيمة أفضل لمنتج أو خدمة لعميل ما و لكن بتكلفة متساوية مع المنافسين .

و تتخذ المزايا التنافسية للشركة مظاهر متعددة من أبرزها :

- ١ . الجودة الأعلى للسلع والخدمات.
- ٢ . لوقت الأقل في الإنتاج، و السرعة في خدمة العملاء.
- ٣ . العناية الأكفاء بالعملاء .
- ٤ . العلاقات الأكفاء مع الموردين .
- ٥ . التكلفة الأقل و السعر الأفضل للعميل .

ثانياً : المحاسبة الادارية الاستراتيجية :-

في ظل تزايد درجة المنافسة الداخلية والخارجية وحتمية تطبيق اتفاقية حرية التجارة (GATT) بين الدول ، وما نتج عنها من متطلبات شهادة الجودة العالمية ، حيث أصبحت الشركات الصناعية مطالبة لكي تستمر في الاقتصاديات المعاصرة ، أن تحقق رضا الزبون من جهة ورضا كل من يتعامل مع الشركة غير الزبائن ، كالموردين والعاملين والمستثمرين في المجتمع من جهة أخرى ، وذلك للحفاظ على حصتها السوقية وسط المنافسة القوية ، حيث لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة إلا من يسعى إلى إرضاء الزبائن وتحقيق متطلباتهم بشكل مستمر ودائم وفي الوقت المناسب ، وتوفير هذه المتطلبات بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على مستوى الجودة المناسب .

ولذلك فقد أصبحت الكثير من الشركات تسعى إلى تبني العديد من الاستراتيجيات التي ترمي من ورائها إلى فهم احتياجات الزبون ورغباته ،



وتسعى لتلبيتها ، بالإضافة إلى توفر السلعة أو الخدمة وفق متطلبات الزبون من حيث الجودة والتكلفة والاستمرارية.

لذلك كان من الضروري تضمين المحاسبة الإدارية الصيغة الاستراتيجية ، أي الأخذ بالمتغيرات البيئية الخارجية للاستثمار التي تؤثر على الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية وللوحدات الاقتصادية المنافسة ، والتعرف على التكاليف والأسعار التنافسية ، ونتائج الاستراتيجيات البديلة .

١ / ١ تعريف المحاسبة الادارية الاستراتيجية :-

على الرغم من أن البعض يرى عدم وجود تعريف متفق عليه للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلا أنه يمكن إيراد بعض التعريف التالية :

- حيث يمكن تعريفها { Al Bahimani and Keshtrerz , 1999 } بأنها : "عملية توفير وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات الشركة ، ولا سيما المتعلقة بتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة ومتابعة تنفيذ استراتيجيات الشركة والاستراتيجيات التي يطبقها المنافسون على مدار عدة فترات زمنية متتابعة".

أول من استخدم مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو Simmonds الذي قصد بها " توفير وتحليل البيانات المحاسبية الإدارية المرتبطة باستراتيجية أعمال الشركة " .

كما تناول آخرون المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها " التدابير والتحليلات المحاسبية المتعلقة بمنشأة الأعمال والمنافسين ، وبصفة خاصة الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف والأسعار والحجم والحصة السوقية . إن تحديد دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتمثل في اتجاهين ، وذلك بهدف تحقيق ميزة تنافسية نتيجة الاستراتيجيات المتكاملة المتبعة .



وهذان الاتجاهان هما :

- تحديد خصائص المنتجات وتكاليفها من قبل المنشأة .
- تحديد هياكل تكلفة العمليات المتماثلة لدى المنافسين الفعليين والمحتملين مستقبلاً وكيفية مواجهتها .

٢/١ مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية :-

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير المحاسبة الإدارية وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها والتي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية :

تميزت المرحلة الأولى : بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية ، وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الانتقادي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية .

تم خلال المرحلة الثانية : تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للمنظمة ، فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات ، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق.

أما المرحلة الثالثة : فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة



المحاسبة الإستراتيجية فقد تم في كل منهما تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء المنظمات .

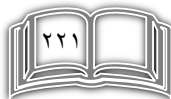
ثالثاً : أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

لا يوجد اتفاق عام في الكتابات المحاسبية على عدد الأساليب التي يتضمنها نظام المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، المر الذي تؤكد دراسة (2000) Guilding et al التي تناولت عدداً من الدراسات السابقة التي اظهرت أن الكتابات المحاسبية قد اشتملت على اثني عشر أسلوباً للمحاسبة الادارية الاستراتيجية ، و في دراسة كل من (2001) Cravenes and Guilding أضافا ثلاثة أساليب أخرى ، و في دراسة كل من (Cinquini and Tenucci 2007) تم تقديم أربعة عشر أسلوباً للمحاسبة الادارية الاستراتيجية ، و أخيراً اشتملت دراسة كل من (2007) Cadez and Gulding (2008 ، Cadez) على ستة عشر أسلوباً ، و يرجع عدم الاتفاق هذا إلى اعتبار البعض الاساليب الفرعية اساليب أساسية .

١/١ المحاسبة عن التكلفة المستهدفة Target cost :-

أ - ماهية التكلفة المستهدفة :-

لا يوجد تعريف محدد لأسلوب التكاليف المستهدفة، فكل الشركات التي تطبقه تستخدم مدخل خاص بها ، ولكن الفلسفة التي يقوم عليها الأسلوب تعتمد على تطوير المنتج في ضوء دراسة السوق الذي سيدخله، وبمعنى آخر يصبح السعر المحدد في السوق هو العامل المحدد لتكلفة المنتج Market Price-Led To Costs، وفي ظل هذه الفلسفة تعددت تعريفات التكلفة المستهدفة، فيعرفها Cooper & Slagmulder على أنها "أسلوب لإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية للوحدة الاقتصادية بحيث يجعلها تنتج منتج يؤدي وظائف محددة ويحقق الربح المخطط له عند سعر البيع المستهدف". كما تعتبر التكلفة المستهدفة احد



مدخلات عملية تطوير المنتج وليست احد مخرجاتها، وتتطلب أن يراعى عند تصميم المنتج تحقيق الإشباع الكافي للعملاء.

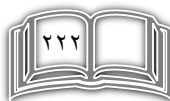
ويرى John Corrigan أن التكلفة المستهدفة تعد احد فلسفات الإدارة الحديثة، فهي عملية للتخطيط و الإدارة و تخفيض التكلفة، وليست أسلوب للتكلفة بالمعنى التقليدي ولكنها مدخل طموح للإدارة و التخطيط الاستراتيجي، كما يراها أيضا بأنها تمثل مدخل بناء لتحديد التكلفة الخاصة بمنتج مقترح عند مستوى جودة وأداء وظيفي محدد تجعله ينتج ليحقق المستوى المرغوب من الربحية عند سعر البيع المستهدف.

ويرى John Horowitz أن التكلفة المستهدفة تعد أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة خلال دورة الحياة بالكامل في ظل وجود مساعدة من أقسام التشغيل، و الهندسة، و البحث و التطوير، و التسويق، و المحاسبة.

ويرى Monden أن التكلفة المستهدفة نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج سواء للنموذج الجديد أو عند تغيير النموذج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي عليه.

ويرى Ellram انه يمكن النظر إلى التكلفة المستهدفة كعملية تطوير تدعم إدارة التكلفة الإستراتيجية في ضوء ثلاثة عناصر لهذه الإدارة هي تحليل الوضع التنافسي للمنتج، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل سلسلة القيمة.

وترى الباحثة انه لا يمكن النظر إلى أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال احد الرأيين السابقين بمعزل عن الرأي الآخر فلا يمكن النظر لأسلوب التكاليف المستهدفة على اعتبار انه أسلوب لتخفيض التكاليف في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج فقط فهو أسلوب اعم واشمل من ذلك فهو يقود جهود عملية التطوير داخل الشركة من خلال تخفيض التكلفة، تحسين الجودة وتحليل الوضع التنافسي .



مما سبق يمكن القول أن أسلوب التكاليف المستهدفة يهدف إلى تطوير منتج قائم أو تقديم منتج جديد للسوق بجودة مرتفعة وتكلفة اقل وذلك عن طريق دراسة كل الأفكار المحتملة لتخفيض التكاليف وترجمته في شكل تصميم للمنتج يحتوى على كل الوظائف التي يرغبها العميل في هذا المنتج، كما أن الأمر يتطلب تضافر كل الجهود داخل الشركة من قبل أقسام الهندسة و التصميم و البحوث و التطوير و الإنتاج و التسويق و الحاسبة من اجل تفعيل هذا الأسلوب و تحقيق الهدف منه.

ب- مراحل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة :-

يقصد بتطبيق التكلفة المستهدفة تحويل التكاليف المسموح بها إلى تكلفة يمكن تحقيقها، ويتم تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال ثلاث مراحل على النحو التالي :

- مرحلة قياس فجوة التكاليف Computing The Cost Gap
تقاس فجوة التكاليف بالفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة الجارية. ويجب تحليل هذه الفجوة وتوزيعها وفقا لدورة حياة المنتج وسلسلة القيمة للمنتج، فالتحليل وفقا لدورة حياة المنتج يقوم على تخصيص و توزيع التكلفة الكلية للمنتج على دورة الحياة من مرحلة كون المنتج مجرد فكرة حتى انتهاء عمره الافتراضي مرورا بأنشطة البحوث و التطوير، التصنيع، التوزيع، خدمات ما بعد البيع، و التخلص من المنتج. في حين أن التحليل وفقا لسلسلة القيمة يقوم على تحليل عناصر التكاليف وفقا لوقوعها بمعرفة الشركة أو بمعرفة احد أعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين و الموزعين و العملاء.

- مرحلة تصميم المنتج و خفض عناصر التكاليف

Designing Cost Out

تعتبر عملية تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج من أهم مراحل تحقيق التكاليف المستهدفة فالأساس وراء عمليات خفض التكلفة هو الإجابة على السؤال



التالي: كيف يمكن لتصميم المنتج أن يؤثر على جميع التكاليف الخاصة بالمنتج من بداية التفكير فيه وحتى نهاية عمره الإنتاجي؟ وعلى هذا فان تصميم المنتج له آثار كبيرة على تكلفة التصنيع و التسويق و التخزين و خدمات ما بعد البيع وكذلك إعادة التدوير. وتتم عملية خفض التكلفة من خلال أنشطة تصميم المنتج، تحليل التكاليف، هندسة القيمة. ويجب إدراك أن عملية خفض التكلفة في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي عملية ديناميكية متتالية بحيث يتم الوصول إلى تصميم للمنتج ذو كفاءة وفاعلية ويساهم في خفض تكلفة الإنتاج و التوزيع وخدمات ما بعد البيع.

- مرحلة اعتماد التصميم النهائي وتطبيق عملية التحسين المستمر
Release Design And Undertake Continuous Improvement.

و يقصد بعملية التحسين المستمر هو الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج خلال مراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج. وتشتمل هذه المرحلة على أنشطة عديدة مثل خفض التالف و الضائع و الفاقد وتحسين الإنتاجية. ويلاحظ أن الشركات اليابانية تمارس الأنشطة السابقة تحت مسمى أسلوب كايزن Kaizen Costing في حين أن الشركات الأمريكية تمارسها تحت مسمى تحليل القيمة Value Analysis أو أنشطة التحسين المستمر. Continuous Improvement.

ج- البعد الاستراتيجي للمحاسبة عن التكلفة المستهدفة :-

إن المحاسبة عن التكلفة المتهدفة تعد إحدى أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية التي يمكن أن تستخدم خلال مرحلة تصميم المنتج بهدف تنفيذ أفكار إدارة و خفض التكاليف ، و ذلك دون التأثير على جودة و وظائف المنتج الجديد ، أو الوقت المخطط لتسويقه ، و يرجع ذلك إلى أنها ذات توجه خارجي و نظرة مستقبلية ، و من ثم يعد أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة وسيلة لتحقيق مزايا تنافسية .



يتضح بعد النظرة الخارجية لأسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة من منظور أنه يوافر وسيلة لتحقيق هدف المنشأة المتمثل في تلبية الطلب السوقي بمستوى الربح المستهدف ، بحقق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة الترابط بين العوامل الداخلية و الخارجية الخاصة بالمنتج ، و تتمثل العوامل الداخلية في التكلفة المقدرة و مستوى الأرباح المستهدف و المحدد في ضوء استراتيجية المنشأة ، بينما تتمثل العوامل الخارجية في سعر البيع الذي يحدد من منظور طلب العملاء و المنافسة السوقية .

ويتضح بعد النظرة المستقبلية لأسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة من اعتباره أسلوباً لإدارة تكلفة المنتج يدعم إدارة أرباح المنشأة في الأجل الطويل ، بجعل التكلفة المستهدفة جزءاً من عملية تطوير المنتج ؛ حيث إنه يوفر وسيلة لإدارة الأرباح في الأجل الطويل من خلال تكامل المتغيرات الاستراتيجية مع الخطة المتزامنة : كيفية الحصول على رضا العملاء ، زيادة الحصة السوقية ، تحقيق أرباح ، تخطيط التطايف و الرقابة .

٢/١ المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات Attribute Based Costing

:-

أ- مفهوم المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات :-

تقوم المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات بدور مهم في تحديد تكلفة المواصفات و الرقابة على هذه التكلفة ، و كذلك التقرير عنها من خلال قوائم أو تقارير التكاليف بشكل منظم بتحديد مواصفات المنتج يمكن للمحاسبة الادارية توضيح العلاقة بين مزيج المواصفات المتوفرة في المنتج و الموارد المستخدمة لتلبية هذه المواصفات ، و تقوم المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات على تحليل العلاقة بين تكلفة المنتج و منفعة العميل نتيجة حيازة و استخدام المنتج .



تعد المحاسبة عن التكلفة على اساس مواصفات المنتج أسلوباً موجهاً بالعمل يعتمد على استخدام الأساليب العلمية ، مثل أسلوب التحليل المشترك ، في تحديد مواصفات المنتج و مستويات إنجاز كل مواصفة و منفعة كل مستوى منها ، ثم تحديد التكاليف اللازمة لتحقيق كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة ، ياي ذلك تحليل علاقة التكاليف بالمنافع لكل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات المطلوب توافرها في المنتج ، كما يمكن تحديد الحدين الدنى و الأعلى لتكلفة و منفعة وحدة منتج .

هذا و قد ينظر إلى أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات كتطوير لأسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC ، لذا فقد أطلق (Walker (1991) مصطلح ABCII على أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات .

ب- خطوات تطبيق المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات :-

و قد قدم (Walker (1991 , 1998 , 1999) نموذجاً لتحديد تكلفة المواصفات من خلال مجموعة من الخطوات :

- 1- تحديد المواصفات التي يرغب العملاء في توافرها بالمنتج .
- 2- تحديد المستويات لتحقيق كل مواصفة من المواصفات المحددة .
- 3- تحديد تكلفة تنفيذ كل مواصفة بالمستوى الذي يتم اختياره على أساس الأنشطة اللازمة لتنفيذها .

إعداد مصفوفة المواصفات التي توضح التكاليف و المنافع لكل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة مواصفة من المواصفات التي توضح التكاليف و المنافع لكل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج ، بما يمكن من تحديد الحدين الأدنى و الأعلى لتكلفة و منفعة وحدة المنتج ، و هذا من شأنه إتاحة الفرصة لاعداد خطط مرنة لفترات مقبلة ،

ج- البعد الاستراتيجي للمحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات :-

يساعد أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات على تدعيم الاستراتيجية من خلال تحقيق إدارة التكلفة ، و ذلك عن طريق توفير معلومات تمكن من البحث عن مجالات خفض التكلفة دون التأثير على قيمة المنتج من وجهة نظر العميل ، و يتحقق هذا الهدف من خلال البحث عن أفضل بدائل التصميم و الانتاج التي لا تخل بالمواصفات المطلوبة و الجودة المستهدفة .

تساهم المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات في مجال ترشيد العديد من القرارات الادارية المختلفة المتعلقة بتخطيط المنتج في مراحل المختلفة ، و تعد المنافع التي يقدمها المنتج للعملاء هي المحرك الرئيسي للتكلفة ، و بالتالي يمكن تقييم تلك المنافع وربطها بالتكلفة لتقييم بدائل المواصفات و مستويات تحقيقها ، و من ثم يساهم هذا الأسلوب في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال خفض التكلفة في مراحل دورة حياة المنتج ، مع تحقيق متطلبات العملاء من حيث جودة الخصائص و المواصفات.

إن الخصائص التي تتصف بها المنتجات ، و مقابقتها لأذواق العملاء تمثل أحد متغيرات تحديد الحصة السوقية للمنشأة ، إن الاعتماد على المواصفات لتمييز المنتجات من خلال الصلة بين المواصفات و أذواق العملاء يمكن من تحديد الحصة السوقية ، الامر الذي يمكن معه تفسير أحد جوانب الاستراتيجية – الجانب الخارجي – لأسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات ، و هذا التوجه بالسوق الذي تشتمل عليه المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات غالباً ما يتصف بالاستمرارية ، الامر الذي يكسب الأسلوب الجانب الثاني للاستراتيجية الخاص بالنظرة المستقبلية .

العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

٣ / ١ المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity based costing :-

أ- مفهوم نظام التكلفة حسب الأنشطة :-

لقد تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الاضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (Activity-Based costing).

ولقد تعددت المفاهيم الخاصة بمدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط ، فلقد عرف البعض مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط (ABC) على أنه نظام لتحميل التكاليف غير المباشرة على مرحلتين حيث تمثل المرحلة الأولى تحميل الأنشطة بتكاليف الموارد الخاصة بها ثم تحميل الأنشطة على وحدات التكلفة التي تسببت فيها الأنشطة كمرحلة ثانية .

كما تم أيضاً تعريف مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط على أنه نظام لحساب تكلفة المنتج أو الخدمة علي مرحلتين :

المرحلة الأولى : هي تحديد التكاليف غير المباشرة للموارد و تحديد الأنشطة و تحميل الأنشطة بتكاليف الموارد بإستخدام محركات تكلفة الموارد أما في المرحلة الثانية : فيتم تحديد وحدات التكلفة النهائية و تحميل تكاليف الأنشطة إلي وحدات التكلفة التي تتسبب فيها الأنشطة بإستخدام محركات تكاليف الأنشطة .

وترى الباحثة أنه بعد استعراض التعريفات السابقة أنه يمكن استنباط تعريف خاص بها مؤداه : هو نظام مستحدث لتحديد تكاليف المنتجات حيث يتم عن طريقه تحديد تكاليف الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة ، ثم يتم تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي تقوم الأنشطة باننتاجها بما يعمم الدقة في قياس و تخفيض التكلفة و تجنب نواحي عدم الدقة و الإسراف في التحميل من ناحية أخرى .



العلاقة بين معلومات التكاليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

ب- خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC :-

تعددت الخطوات اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط – ABC - فقد أوضحت دراسة (Brimson (1991) سبع مراحل لتطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط :

- ١ . تحليل النشاط .
- ٢ . تصنيف دورة الحياة
- ٣ . تحديد تكلفة النشاط
- ٤ . تعريف مقاييس الأداء
- ٥ . تحديد تكلفة العمليات
- ٦ . تتبع التكلفة لأغراض التقارير
- ٧ . حساب تكلفة النشاط

كما حدد (Coober (1990) خمس خطوات لتطبيق مدخل المحاسبة عن

التكلفة على أساس النشاط:-

- ١ . تجميع الأنشطة الفرعية في أنشطة رئيسية
- ٢ . تقدير تكلفة الأنشطة
- ٣ . التعرف على مراكز الأنشطة
- ٤ . إختيار مسببات التكلفة للمرحلة الأولى
- ٥ . إختيار مسببات التكلفة للمرحلة الثانية

و تشير الباحثة أن الخطوات المتفق عليها لتطبيق نظام التكلفة حسب

الأنشطة يمكن بيانها في الآتي :

- ١ . تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة
- ٢ . القيام بتحديد أوعية التكاليف cost pool الخاصة بالأنشطة و تكاليفها غير المباشرة
- ٣ . تحديد محركات التكلفة
- ٤ . تحديد معدلات تحميل تكلفة النشاط
- ٥ . تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية



ج- البعد الاستراتيجي للمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط :-

يُصاحب تطبيق أي استراتيجية حالة عدم تأكد ارتباطاً بالتكاليف و الأرباح ، مما يتطلب توافر نظام رقابة تفاعلية لتدنية حالة عدم التأكد ، و من أهم الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها لتدنية و توجيه حالة عدم التأكد أساليب المحاسبة على أساس النشاط .

إن نجاح هذا الأسلوب يكمن في قدرته على تدنية حالة عدم التأكد من خلال التشخيص او التحليل المناسب للموقف حتى إذا لم يترتب على المعلومات الناتجة عن استخدامه الحاجة إلى القيام بأية تصرفات

البعد الاستراتيجي لأسلوب المحاسبة على أساس النشاط يكمن في إدارة الأنشطة لتحديد التصرفات التي تدعم الاستراتيجية في تحقيق مزايا تنافسية ، حيث يساعد أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في تحسين المركز التنافسي بتوضيح كيفية توظيف الموارد على الأنشطة التي تؤدي إلى تعظيم المنافع المحققة من تطبيق الاستراتيجية .

ويتطلب تطبيق الاستراتيجية تحليل معلومات المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الخاصة بالعلاقة بين الاستراتيجية و الأنشطة و الموارد المطلوبة لأداء هذه الأنشطة ، و يتضمن أيضاً هذا التحليل تحليل قيمة العميل ، دراسات السوق (المنافسين) ، تحليل استراتيجية المنتج .

هذا التحليل يرشد اتخاذ القرارات المرتبطة بالاستراتيجية ، مثل تحديد المزيج الانتاجي الأكثر ربحية ، بناء سياسات تسعير أكثر تماسكاً ، و يوفر معلومات أفضل لترشيح قرارات شراء أو تصنيع المكونات الرئيسية للمنتجات ، كما يساعد على التقييم المستمر لفاعلية الأداء ، و تركيز التحسينات على العوامل الأكثر أهمية للعملاء مثل الجودة ، الخدمة ، التكلفة .

ويتم خفض التكلفة من خلال : تدنية الوقت اللازم لأداء النشاط ، حذف الأنشطة غير المضييفة للقيمة ، اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة لأداء المهام



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

، المشاركة في الأنشطة ، إعادة توظيف الموارد من خلال جهود التحسين المستمر .

ان المحاسبة على أساس النشاط لا توفر حلولاً لكل مشاكل المنشأة ، إلا أنها تعبر عن مدخل منطقي لإدارة التكلفة يساعد المنشأة على اكتشاف اسباب المشاكل التي تواجهها ، وبالتالي العرف على فرص اتخاذ قرارات أفضل .
إن المنشأة يمكنها تحقيق مزايا تنافسية و الحفاظ عليها من خلال : تحديد أنشطة الجوهرية ، تحديد سلسلة القيمة للأنشطة الرئيسية ، حصر محركات التكلفة لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة ، إيجاد طرق أفضل من طرق المنافسين لرعاية محركات التكلفة ، و تدنية تكاليف النشاط ، إيجاد طرق لزيادة قيمة أنشطة سلسلة القيمة .

٤/١ المحاسبة عن تكاليف رقابة الجودة Quality control costing :-

أ- نشأة تكاليف رقابة الجودة :-

ظهر مصطلح تكاليف الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٥٠ ، و لقد اقتصر الاهتمام بهذا المصطلح على قسم رقابة الجودة فقط ، و في عام ١٩٨٠ بدا الاهتمام بضرورة مشاركة اقسام المحاسبة في رقابة الجودة بسبب ارتفاع تكلفة الجودة التي تتحملها المنشأة .
ودعت بعض الكتابات المحاسبية إلى أن يصبح التقرير عن تكاليف الجودة جزءاً من نظام المحاسبة ، و على الجانب الأخر ظهر مصطلح رقابة الجودة في اليابان عام ١٩٦١ و اتسع نطاق تطبيقه حتى أصبح يتم ممارسته من خلال جميع العاملين بالمنشأة .

ب- خطوات تطبيق المحاسبة عن تكاليف رقابة الجودة :-

تعد الادارة على أساس الحقيقة Fact – Based Management أحد المبادئ الهامة لادارة الجودة الشاملة (TQM) ، و نظراً لأن نعيش الآن في



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

عصر تكنولوجيا المعلومات فمن المنطقي ان يتخذ المديرون قراراتهم على اساس المعلومات و الحقائق و ليس على اساس الماضي او الأراء .

و هذا ما يؤكد أحد الباحثين بقوله : It is vital that leaders and managers make decisions based on information and facts , not on precedent or opinion

تعرف لجنة تكاليف الجودة التابعة لجمعية الجودة المريكية (ASQ) تكاليف الجودة بأنها " التكاليف التي ترتبط بشكل محدد بإنجاز أو عدم إنجاز جودة المنتج أو الخدمة متضمنة كل المتطلبات الخاصة بالمنتج او الخدمة و المحددة من خلال المنشأة و عقودها مع العملاء و المجتمع الذي تعمل به ، و مشتمله على تكاليف المنع و التقييم و الفشل الداخلي و الخارجي .

ج- البعد الاستراتيجي للمحاسبة عن تكاليف رقابة الجودة :-

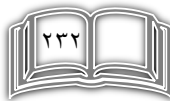
يتمثل البعد الأول للمحاسبة عن تكاليف رقابة الجودة في النظرة المستقبلية الناتجة عن العلاقة الطردية بين تكلفة الجودة و الربحية ، حيث يترتب على أنشطة الجودة خفض التكلفة من خلال الوصول بالانتاج إلى مستوى الانتاج الخالي من العيوب ، و على الجانب الآخر يترتب على أنشطة الجودة زيادة إيرادات المنشأة نتيجة زيادة درجة رضاء العملاء عن المنتجات .

ويتمثل البعد الثاني في النظرة الخارجية ، حيث أصبحت جودة المنتج شرطاً أساسياً للمنافسة في السوق ، فمع زيادة اهتمام العملاء بالجودة انعكس ذلك على أنشطة الجودة و الاعتماد على مقياس تكلفة الجودة المرتبط بتحقيق جودة المنتج .

٥/١ المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج Product Life Cycle Costing :-

أ- مفهوم المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج :-

تقوم فلسفة المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج على حساب التكاليف الكلية للمنتج خلال دورة حياته ، من خلال الخذ في الاعتبار استنفاد المنتج لجميع



الموارد الاقتصادية التي يتطلبها إنتاج المنتج بدءاً من أنشطة البحوث و التطوير و دراسات السوق و نهاية بتسليم العميل للمنتج و تقديم خدمات ما بعد البيع .
في إطار مبدأ تحقق الإيراد عند البيع يمكن القول بان ربحية المنشأة تتحقق فقط خلال مرحلة البيع ، و في المقابل تتحمل المنشأة التكاليف خلال مرحلة التخطيط و التصميم ، و خلال مرحلة الانتاج و البيع ، و أيضاً خلال مرحلة خدمات ما بعد البيع.

ب- مراحل تطبيق المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج :-

يمكن القول أن تكاليف دورة حياة المنتج يمكن أن تتحدد عبر

ثلاث مراحل أساسية هي:

- المرحلة الأولى: تكاليف ما قبل الانتاج (مرحلة البحوث و التطوير و التصميم) :-

وهي تمثل مرحلة ما قبل الانتاج ، التي تستنفد جزءاً مهماً من تكاليف المنتج ، و تظهر أهمية تكاليف هذه المرحلة في ظل التغيرات المتلاحقة في رغبات المستهلكين و ازدياد معدلات التقادم و الرغبة الملحة في تطوير و تحسين مواصفات المنتج لأكسابه ميزة تنافسية تمكنه من اختراق السوق – كسب حصة سوقية اكبر – في ظل سعر تنافسي يتغير مع تغير ظروف السوق .

- المرحلة الثانية: تكاليف الانتاج :-

و هي المرحلة التي كانت تحظى بالتركيز على رقابة تكاليفها في ظل الساليب التقليدية للمحاسبة عن التكلفة و المحاسبة الادارية ، و يمكن تخفيض مستوى التكلفة الانتاج من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة ، و المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط باستبعاد النشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .

- المرحلة الثالثة : تكاليف ما بعد الانتاج :-

و هي المرحلة التي تبدأ بمجرد انتهاء دورة الانتاج و البدء في نشاط البيع و التوزيع ، و ترتبط هذه المرحلة بالسلع التي تتطلب خدمات الصيانة و منح



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سمر حسن محمد العال

الضمان ، و التي تؤثر بشكل مباشر على الانطباع عن العلامة التجارية للمنتج الذي تقدمه المنشأة.

ج- البعد الاستراتيجي لدور المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج :-

يدعم أسلوب المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج الاستراتيجية من خلال النظرة المستقبلية ، يساعد هذا الأسلوب على تحليل ربحية المنتجات و إدارة التكلفة بكفاءة ، من خلال فهم نتائج تكاليف تطوير و غنتاج المنتجات و غدارة التكلفة بكفاءة ، من خلال فهم نتائج تكاليف تطوير و إنتاج المنتجات للتعرف على المناطق التي يمكن تركيز جهود خفض التكلفة عليها لتكون اكثر فعالية ، و ذلك بهدف إحكام الرقابة ، و دعم الميزة التنافسية للمنتج .

الأمر الذي يترتب عليه ترشيد اتخاذ القارات خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج من خلال تحليل و فهم جميع عناصر تكاليف دورة حياة المنتج منذ ابحوث و التطوير و التخطيط و حتى خدمات ما بعد البيع ، بما ينعكس على تحقيق و تزايد المزايا التنافسية للمنشأة .

على الجانب الاخر يتضح البعد الخارجي لهذا الأسلوب من خلال التركيز على اهمية النظرة الخارجية (العملاء) و اكتشاف العلاقة بين الروابط الداخلية و الخارجية بسلسلة القيمة .

٦/١ تحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية Strategic Cost Analysis :-

أ- مفهوم تحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية :-

يقصد بتحليل التكلفة ارتباطاً بالاستراتيجية : استخدام معلومات التكاليف و ربطها بمراحل إدارة الاستراتيجية المتمثلة في: إعداد بدائل الاستراتيجية و المفاضلة بينها ، تحديد أساليب تنفيذ الاستراتيجية المختارة ، متابعة التنفيذ للاستراتيجية و تقييم الأداء.



العلاقة بين معلومات التكليف و الاستراتيجية التنافسية و أثرها على الادارة الاستراتيجية

سحر حسن محمد العال

ب- خطوات تطبيق تحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية :-

- و يعتمد تحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية على ثلاث أنماط من التحليل هي :
- تحليل سلسلة القيمة .
 - تحليل محركات (مسببات التكلفة .
 - تحليل المزايا التنافسية .

ج- البعد الاستراتيجي لتحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية :-

يعد تحليل التكاليف ارتباطاً بالاستراتيجية من أهم الأساليب التي وجدت لتحقيق التكامل بين إدارة الاستراتيجية و نظم التكاليف ، يتم تدعيم الاستراتيجية من خلال الربط بين المنشأة و الموردين و العملاء ، و تحديد مدى مساهمة النشطة او العمليات او المنتجات في تحقيق استراتيجية المنشأة ، و بالتالي الاهتمام بعنصر المنافسة .

رابعاً : العلاقة بين أساليب المحاسبة الادارية ومتطلبات الإدارة الاستراتيجية :-

يمكن تحديد العلاقة بين اساليب وتقنيات المحاسبة الادارية وما تتطلبه و الادارة الاستراتيجية من معلومات لتحقيق المزايا التنافسية كما يلي :

١- تعتمد المنظمة في وضع اهدافها الاستراتيجية على امور كثيرة من بينها التوجهات المستقبلية ، فضلا عن نظرتها الداخلية والخارجية من خلال سلسلة القيمة الكلية ، اما المحاسبة الادارية فانها تقوم ومن خلال تقنياتها بتجزئة المنظمة (سلسلة القيمة الداخلية) الى مكونات لغرض مساعدة تلك المكونات من اداء ورقابة المهام الموكلة اليها ومن اجل بلوغ الاهداف الاستراتيجية.

فعلى سبيل المثال ينظر (Kaplan & Cooper 1987) الى ان اغلب التوجهات الاستراتيجية للمحاسبة الادارية تأتي من تطبيقات التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ويتفق مع ذلك (Ahmed, et al 1997) إذ يرى بان نظام (ABC) يستخدم لتحسين استراتيجيات التنافس من خلال تحليل سلسلة القيمة .



٢- ان استخدام تحليل التكاليف الاستراتيجية او ادارة التكاليف الاستراتيجية (SCM) قد تم تبنيه من قبل العديد من باحثي المحاسبة مثل (Govinarajan & Shank (1989) وان اساس هذه التقنية ينبع من افكار (Porter(1980) من حيث قيادة الكلفة الشاملة ، او التركيز على التكاليف او من خلال تحليل سلسلة القيمة وتشتمل على ثلاث مراحل اساسية تتمثل في الآتي :

* تحديد سلسلة القيمة .

* تشخيص موجهاً التكلفة .

* تطوير وديمومة المزايا التنافسية.

وحيث ان سلسلة القيمة تعد بانها مجموعة مترابطة من الانشطة التي تخلق قيمة تمتد من توفير المواد الاولية من قبل المجهزين الى المستخدم النهائي ، فان ادارة التكلفة الاستراتيجية تدعو المنظمة الى ان تقوم بتحديد سلسلة القيمة الكلية ، وتحاول على وفق ذلك تطوير تقنياتها لتتربط بين المجهز والعمل .

٣- يرى الكثير من باحثي المحاسبة مثل (Mcwatters et al (2001) و (Inman (1999) و (Morgan(1999) واخرون غيرهم بان المساهمة الرئيسة الاولى لتضمين المحاسبة الادارية للتوجهات الاستراتيجية قد جاءت من قبل اليابانيين وتحديدًا من خلال التكلفة المستهدفة (TC) والتي ينظر لها كمفهوم واسع والية متكاملة لرقابة أنشطة المنظمة ، من خلال تدفق المعلومات بشكل مرن بين بحوث التسويق وبحوث الانتاج وتصميمه، والتي تعمل بعمق مع التخطيط الاستراتيجي والعمليات الادارية .

ان أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن ان يقسم بشكل واسع الى ثلاثة أنشطة رئيسية هي :

- تقدير السعر المستقبلي.

- تخطيط الارباح.

- لخبرة التصنيعية .



وطبقا لـ (Cooper1996 ، Kato et al (1995)) فان عمليات التكلفة المستهدفة تقسم إلى :

- السعر الذي يقود للتكليف.
 - التكاليف المستهدفة لمستوى انتاج معين.
 - المستوى المكون للتكاليف المستهدفة.
- كما ينظر اليها بانها مدخل ديناميكي يسعى الى ادارة التكلفة كعملية بدلا من كونها مجرد مجموعة أساليب للوصول من خلالها الى الاهداف الاستراتيجية للمنظمة .

٤- ان التكلفة المستهدفة (TC) يتم العمل بها بشكل يتطابق مع تخطيط الانتاج وبشكل رئيس من خلال هندسة القيمة والتي تعد إحدى تقنيات تخفيض الكلف وتحسين العمليات ، ويستفاد من المعلومات المتحصلة من تصميم المنتج وعملية الانتاج لمقارنة منافع كل وظيفة مع تكاليفها والعمل على استبعاد أي وظيفة تكون تكاليفها اكبر من منافعها ، او محاولة تخفيض تكاليف تلك الوظيفة في حالة عدم امكانية استبعادها بهدف الوصول الى استراتيجية التنافس التي تتبعها المنظمة ، وعليه فأن هندسة القيمة (تحليل القيمة) يمكن ان تؤدي إلى (تحسين تصميم المنتج، او تغيير في مواصفات وخصائص المواد او التعديل في طرائق التشغيل) ، وان جميع هذه الامور تتصل بعمل الادارة الاستراتيجية.

٥- ان فكرة دورة الحياة تعد اداة تحليلية استراتيجية تم تطبيقها في المحاسبة الادارية من خلال احتساب وتحليل تكلفة دورة الحياة حيث تتمثل دورة حياة المنتج بالمدة من بداية البحث والتطوير الى انتهاء عملية الدعم للزبائن. لذا فان تكلفة دورة حياة المنتج هي تتبع التكاليف المرتبطة بكل منتج من البداية للنهاية ، وترتبط تكاليف دورة حياة المنتج بسلسلة القيمة، اذ يمكن تقسيم هذه التكاليف إلى :

أ- تكاليف ما قبل التصنيع (تكاليف البحث والتطوير، تكاليف تصميم المنتج او العملية) وهي تكاليف الجزء الاول من سلسلة القيمة الداخلية، وتظهر العلاقة الاستراتيجية من خلال القيام ببحوث السوق لمعرفة حاجات ورغبات العملاء، ومن ثم تتم عملية التصميم بناءً على حاجات

ورغبات العملاء ، وأخيراً تتم عملية التطوير لتحقيق رضا وقناعة العميل (استراتيجية قيمة العميل).
ب- تكاليف الصنع (منتصف سلسلة القيمة) والتي تحاول المنظمة جاهدة من اجل تخفيض هذه التكاليف عن طريق استخدام تقنيات التحسين المستمر لمنتجاتها وعملياتها مثل تكاليف Kaizen.
ت- تكاليف ما بعد التصنيع (نهاية سلسلة القيمة) وتتمثل بتكاليف التسويق والتوزيع وخدمة العميل
كما ينظر الى الامور المهمة في نجاح ادارة تكاليف دورة حياة المنتج على القدرة على ادارة هيكل وعمليات المنظمة كتعظيم لرؤيتها ، فضلا عن تكامل العاملين والانشطة لانجاز اهداف المنظمة الاستراتيجية .

و تتفق الباحثة مع الرأي القائل بان نظام (ABC) يستخدم لتحسين استراتيجيات التنافس من خلال تحليل سلسلة القيمة ، والتي من اهدافها تخفيض التكلفة دون تخفيض الجودة ، حيث نضجت هذه الفكرة في العملية الادارية التي تدعى (ABCM) او (ABM) والتي في جوهرها عملية لإدارة التكلفة ، وتتطابق هذه النظرة مع افكار (Jarvenpaa (٢٠٠١) إذ ينظر إلى (ABC) بأنه النظام الأقرب الى تفكير Porter لسلسلة القيمة ، ويضيف بان نظام (ABC) يمكن ان يكون جزءاً من دراسة اعادة ترتيب سلسلة القيمة للمنظمة ، ويتطابق مع مفاهيم ادارة عمليات الاعمال ، غير ان العامل الاستراتيجي الأهم في تقنية (ABCM) هو الارتباط الوثيق مع الهندسة العكسية لسلسلة القيمة (والتي تعني اعادة تصميم الأنشطة التي يتم من خلالها انجاز أعمال المنظمة) .

المراجع:-

أولاً : المراجع العربية :-

١. أحمد أبو سمك . (٢٠٠٨) . سلاسل القيمة و أدوات التحليل الاستراتيجي <http://www.shbab1.com/2minutes.htm>
٢. جابر المنصوري . (٢٠١٠) . تقنيات المحاسبة الادارية و متطلبات الادارة الاستراتيجية . الكلية التقنية الادارية : البصرة . www.google.com .
٣. عصاف سيد أحمد عاشور . (١٩٩٨) . المركز الاستراتيجي للتكاليف و الإطار الفكري لسلاسل القيمة . مجلة الفكر المحاسبي . كلية التجارة : جامعة عين شمس . العدد الأول .
٤. ماهر عبد الرحمن السعدي . (٢٠٠٤) . تقييم الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المعاصرة . رسالة كتوراة . الاسكندرية : كلية التجارة . جامعة الاسكندرية .
٥. مراد السيد حسن صيره . (٢٠٠٥) . استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات جودة العلاج الطبيعي : دراة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة . رسالة ماجستير . القاهرة : كلية التجارة . جامعة القاهرة .
٦. محمد حسن محمد عبد العظيم . (٢٠٠٥) . دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات . مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية . الإمارات العربية المتحدة . كلية الإدارة و الإقتصاد . جامعة الإمارات العربية المتحدة . المحلد الواحد و العشرين . العدد الأول .
٧. محمد وسيم معطي . (٢٠٠٥) . دراسه مقارنه بن دوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية (التكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة) . كلية الإقتصاد . جامعة حلب . [www. Google .com](http://www.Google.com) ص ص ٨- ١٠ .
٨. بدون ناشر . (٢٠١٢) . دراسة تحليلية للمتغيرات في البيئة الصناعية الحديثة و اثر ذلك على نظم التكاليف . رسالة ماجستير . www.google.com .

ثانياً : لمراجع الأجنبية :-

1. Atkinson , A ., R . Banker , R . Kaplan , and S . Young . (1997) . Management Accounting . 2th edition . : Prentice – Hall .



2. Beheshti , h . m . (2004) Gaining and Sustaining Competitive Advantage with Activity based Cost Management System . Industrial Management and Data Systems. 104 (5).
3. Brimson Janes . (1991) . Activity Accounting : An Activity Based costing Approach . New York : Jhon vily . sons .
4. Bromwich, M., (1988), Managerial Accounting Definition and Scope— from a Managerial View, *Management Accounting (UK)*, Vol. 66, No8
5. Bromwich, M.,(1990), The Case For Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy In Competitive Markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1.
6. Cadez , S . (2007) . A Configuration From of fit in Management Accounting Contingency Theroy : An Empirical Investigation . Business Review : Cambridge . 7 (2) .
7. Cadez ,S and C . Guiding . (2008) . An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting . Accounting . Organizations and Society . doi : 10 .1016 /j.aos .2008 .01.003.
8. Catrtin , T . J . (1999) . . Principles and practices of Organizational Performance Excellence . Milwaukee : ASQ, Quality Press .
9. Chandler, A. D., 1962. *Strategy and Structure*, (Cambridge, MA: M.I.T. Press).



10. Cinquini , L . and A Tenucci (2007) . Is the Adoption of Strategic Management Accounting Techniques Really "Strategy – driven " ? Evidence from a Survey . Cost and Performance in Services and Operations .Working Paper : Trento (Italy) . June .
11. Clark , . (1985) . Costing for Quality at Celanese . Management accounting (IMA) . VOL . 9 .
12. Cooper , Robin . (1990) . Five steps to ABC system to Design . Accountancy .
13. Cravens , K. S . and C . Guilding . (2001) . An Empirical Study of The Application of Strategic Management Accounting Techniques Advances in Management Accounting . 10.
14. Digman Lester. (1990). strategic management concepts decision cases , second edition
15. Ferrant . D. Chutchian ,(1998). " Activity Based costing financial and Business concepts in Brief ", computer world , vol . 33 ISSUE 32, P. 54.
16. Grrrison , H ray and Noreen . w . Eric .(1999). " Managerial accounting " , Eight Edition , Irwin Inc . company .
17. Grundy, T., Johnson, G. and K. Scholes.(1998). *Exploring Strategic Financial Management*, (Prentice Hall Europe).
18. Guliding , C., K . S. Cravens and M . Tayles . (2000). An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices . Management Accounting Research .
19. Heagy C. D . (1991) . Determining Optimal Quality Costs by Considering Cost of Lost Sales . Journal of Costs Management . Fall .

20. Herbert, T. T. and H. Deresky .(1987). Generic strategies: an empirical investigation of typology validity and strategy content, *Strategic Management Journal*, Vol. 8.
21. Hongren . p Chanles , and Suden . : Gray and Selto , H . Frank , " .(1993) . Management Accounting " Ninth Edition , prentice Hall International , Inc
22. Horngren . I . Charles and sudden . I. (1996) . Grayand stvatton . O . willing . Tenth Edition .Prentiee Hall International Inc .
23. Ito , Y , . (1995) . Strategic Goals of Quality Costing in Japanese Companies . Management Accounting Research . vol. 6.
24. Journey . B. B . Peter(1999) . " Activity Costing cost control " Journal of cost management winner .vol.
25. Kaplan . S. Robert and At Kinson . (1998) , A. Aunthony "Advanced Management Accounting " . Third Edition . Prentiee Hall international Inc NEW Jerey .
26. King Williams Rand cldand David - 1978 – Strategic planning and policy – Newyork – van Nostrand.
27. Maher . W. Michael and pstientney p . clyde , and weil, L. Rom and ,(1999). Managerial Accounting an introduction to concept methods and uses" . Harcourt Brace company .
28. Malmi , T. (1997) . Towards Explaining Activity based Costing Failure : Accounting and Control in a Decentralized Organization . Management Accounting Research . vol .8.
29. Michael and Levile , p . Steven ,(1999) . " Activity Based costing Industrial Management " Professional Safety Journal , vol . 4.



30. Mintzberg, H.,(1987).The strategy concept 1: five Ps for strategy, *California Management Review*, Fall.
31. Ohmae, K., (1982). *The Mind of The Strategist* (NY: McGraw Hill).
32. Palmer , R . J . (1992) . Strategic Goals . and Objectives and the Design of Strategic Management Accounting Systems . *Advances in Management Accounting* . vol . 1 .
33. Porter, M. E.,(1980).*Competitive Strategy Techniques for Analyzing Industries and Competitors* (NY: The Free Press).
34. Porter, M. E.,(1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* (NY: Free Press).
35. Porter, M. E.,(1996). What Is Strategy, *Harvard Business Review*, November-December.
36. Reeve . M. James and warren . S carl .(1994). " Managerial accounting " Third Edition , south westrn publishing co .
37. Roland W Hilon .(1995). " Managerial Accounting " Third Edition , Irwin me Graw Hill .
38. Roth , H.P . and W. J . Morse . (1983) . Lets Help Measure and Report Quality Costs .*Management Accounting* . vol . 76.
39. Shank, John K.; Eric A. Spiegel & Alfred Escher,(1998). " Strategic Value Analysis foe Competitive Advantage"
http://WWW.strategic_business.com/strategy/98103
40. Shields , M. and S . Young . (1991) . Managing Product Life – Cycle Costs : an Organizational Model . *Journal of Cost Management* . Fall .
41. Simmonds, K., 1981, Strategic Management Accounting, *Management Accounting (UK)*, Vol. 59, No. 4.

42. Simmonds, K., 1982, Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example, *Accounting and Business Research*, Vol. 42,
43. Simmonds, K., 1986, The Accounting Assessment of Competitive Position, *European Journal of Marketing*, Vol. 20, No.1,
44. Stahl, M. and Grigsby, D., 1991, *Strategic Management for Decision Making* (Kent: PWS).
45. Thompson , A.A. and A.J.Srtrickland . 2003 . Strategic Management Concept and Cases . McGraw- hall . Irwin . Boston
46. Walker , M . (1998) . Attriibutes or Activities ? Looking to ABCII . Australian . CPA . Oct . 68 (9) .
47. Walker , M . (1999) . ABC :Using Product Attributes . Management Accounting . Oct .69 (9) .
48. Walker , M . (1998) . Attriibute based Costing : For Descision Making . Management Accounting Jun. 77 (6) .
49. Wilson Richard . (1991) . strategic management accounting . InDavid Ashtan etal . London.
50. Wilson, R. M. S.,(1995)., Strategic Management Accounting, in Ashton *Accounting*, 2nd edition (London: Prentice-Hall).
51. Zabriskie, N. B. and A. B. Huellmantel, 1991, Developing strategic thinking in senior management, *Long Range Planning*, Vol. 24, No. 6.

