

دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي

أ. أمين بن سعيد¹

أ. د. زغدار أحمد²

Résumé

L'instinct de la pérennité a été toujours le souci l'objectif et des organisations qui travaillent dans un environnement d'affaires moderne caractérisé par une concurrence accélérée et un progrès technologique, ce qui rend ces organisations envisagent d'abandonner les méthodes traditionnelles connues dans l'administration et adopter de nouveaux et modernes systèmes afin de faire face à ces changements et pour atteindre la croissance et assurer leurs pérennité, à travers le développement continu de la performance vers le mieux.

en vue de l'importance et le statut des systèmes de management des coûts, qui a également évolué afin de pouvoir suivre le rythme de cet mouvant environnement, ce qui entraîne l'émergence de nouvelles tendances avec une philosophie globale pour un gestion plus efficace et stratégique des coûts, et pour atteindre cet objectif on utilise un ensemble d'outils et de techniques qui fournissent des informations détaillées et précises et exhaustives qui aident à parvenir à une utilisation optimale des ressources et d'accroître l'efficacité du contrôle des coûts et l'évaluation des performances et l'amélioration continue des processus, ce qui va permettre à l'organisation d'avoir un avantage concurrentielle et stratégique et de le maintenir.

Mots clés:

Le management stratégique, l'avantage concurrentiel, Compétitive Stratégies, le management des coûts, le management stratégique des coûts.

ملخص

تسيطر غريزة البقاء والاستمرار على المنظمات التي تعمل في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة المتسارعة والتقدم التكنولوجي، مما جعل هذه المنظمات تفكر في التخلي عن الأساليب التقليدية المألوفة في الإدارة وتبني أنظمة حديثة تمكنها من التعامل مع هذه المتغيرات والتغلب عليها لتحقيق النمو والحياة من خلال التطوير المستمر في أداؤها نحو الأفضل، ونظر لأهمية ومكانة أنظمة إدارة التكاليف فقد تطورت هي أيضا لتواكب هذه البيئة المتغيرة، ما نتج عنه ظهور اتجاهات حديثة ذات فلسفة شاملة وأكثر فعالية لإدارة التكاليف إستراتيجيا، ولتحقيق هذا الهدف تستخدم مجموعة من الأدوات والتقنيات التي من شأنها توفير معلومات مفصلة ودقيقة وشاملة بالشكل الذي يساعد على تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد وزيادة فعالية الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء والتحسين المستمر للعمليات ما يؤدي بالمنظمة إلى تحقيق التميز التنافسي الاستراتيجي والمحافظة عليه.

الكلمات الدالة

الإدارة الإستراتيجية، الميزة التنافسية، الإستراتيجيات التنافسية، إدارة التكاليف، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

¹- أ. بن سعيد أمين : أستاذ مساعد أ بجامعة الجزائر3.

²- أ. د. زغدار أحمد: أستاذ التعليم العالي بجامعة الجزائر3.

مقدمة

إن التحديات التي تفرضها البيئة العالمية وانعكاساتها على المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية... الخ، تدفع المنظمات إلى إيجاد الوسائل والأساليب الضرورية التي تساعد على تجديد نشاطها والاستفادة من طاقاتها وصولاً إلى تحقيق الازدهار والتقدم والمحافظة عليه، هذا ما يجعل من الإبداع والتميز أمراً في غاية الأهمية لأن الأساليب والعمليات التقليدية قد لا تكون ملائمة ومواكبة لدعم متطلبات هذه البيئة الجديدة، حيث أصبحت السرعة والتدفق والسلاسة والتلقائية من مقومات النجاح.

تأثرت بيئة الأعمال الحديثة بالطفرة النوعية في مجال التكنولوجيا والمعلوماتية خاصة في العقدين الأخيرين، الأمر الذي انعكس على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة وتستخدمها في التسيير والتخطيط واتخاذ القرارات، ساعدت كل هذه الظروف على حتمية الاستغناء عن الأنظمة التقليدية لمعالجة ومتابعة التكاليف وانتهاج طرق واستخدام أنظمة ذات فلسفة جديدة تكون أكثر دقة وسرعة ومرونة وفعالية، فمع مطلع الثمانينيات من القرن العشرين أعرب العديد من علماء المحاسبة عن قلقهم وزيادة شكوكهم حول قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام بالتكاليف باعتبارها أحد أهم عوامل النجاح في المنظمة، هذا ما أعطاها بعداً استراتيجياً في إدارتها وتحويل وظيفة محاسبة التكاليف من إطارها التسييري إلى دورها الإستراتيجي، وفي هذا الإطار ظهرت العديد من محاولات لتطوير إدارة التكاليف لتتلاءم مع الاحتياجات الجديدة للإدارة، كان أبرزها محاولات الربط بين التطورات الحاصلة في مجال محاسبة التكاليف من جهة والإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى في إطار ما يسمى بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتي تعتبر من أحدث المداخل الناتجة عن تكامل محاسبة التكاليف والإدارة الإستراتيجية.

من خلال ما تقدم يكمن صياغة مشكل البحث في السؤال التالي:

كيف تساهم إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في دعم وتعزيز الاستراتيجيات

التنافسية؟

بغية معالجة وتحليل هذا المشكل للوصول إلى إطار علمي يمكن من خلاله توضيح كيف تساهم إدارة التكاليف استراتيجيا في دعم التميز التنافسي، سنقسم البحث إلى ثلاثة محاور أساسية.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على المعالم الأساسية للمنظور الاستراتيجي في إدارة التكاليف وتوضيح الأثر من استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في دعم وتعزيز وتحقيق الاستراتيجيات التنافسية.

I - الإستراتيجية والميزة التنافسية:

سيطرة الإستراتيجية منذ زمن على عقول العسكريين والاقتصاديين والباحثين ورجال الأعمال والسياسيين لكونها تمس مختلف مناحي الحياة، ولقد تعدت الأبحاث والدراسات حول مفهومها وسبل تطبيقها على أرض الواقع.

I-1 الإستراتيجية:

يعتبر مفهوم الإستراتيجية من الناحية التاريخية قديم وعريق حيث يعود أصله إلى اليونان الذين كانوا يطلقونه على فن الجنرال أو فن الحرب، فهي مشتقة من فعل (Strategoos) الذي يعني تطبيق خطة لتدمير العدو، وعرفها القاموس على أنها علم تخطيط العمليات العسكرية وتوجيهها، ومن ثم إنتشر استخدامها وتطورت مفاهيمها في مجالات أخرى وبصورة خاصة في منظمات الأعمال وذلك بهدف تحقق الربحية ومواجهة المنافسين.¹

ففي بداية الستينيات من القرن الماضي عرف Chandler الإستراتيجية على أنها «تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأمد للمنظمة واختيار طرق التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف»، فقد ركز هذا التعريف على المدى الطويل حيث قصد بالإستراتيجية هنا التخطيط للمستقبل، أما Steiner فقد أشار إلى فكرة عدم وجود إجماع واسع حول معنى الإستراتيجية خاصة في مجال الأعمال ما دفعه إلى تقديم مجموعة من التعاريف لمفهوم الإستراتيجية:²

ن الإستراتيجية ما تقوم به الإدارة العليا من أعمال ذات أهمية كبيرة للمنظمة؛
ن الإستراتيجية تشير إلى القرارات التوجيهية الأساسية أي بمعنى الأغراض والرسالة والمقاصد الأساسية؛

إن الإستراتيجية تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة الضرورية لتحقيق هذه التوجهات؛

إن الإستراتيجية المعنى المحدد للإجابة على سؤال ماذا يتعين على المنظمة أن تفعل؛

إن الإستراتيجية تشير إلى الغايات التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها وكيف يتسنى لها ذلك.

في ظل هذه الاختلافات حول مفهوم الإستراتيجية سعى Mintzberg إلى صياغة مفهوم يتضمن آراء مجموعة كبيرة من الباحثين، حيث توصل في النهاية إلى ما يعرف بـ Five Ps for strategy، حيث عرف الإستراتيجية على أنها: خطة Plan، مناورة Ploy، أنموذج Pattern، مركز Position ومنظرو Perspective³، حيث تدل الإستراتيجية هنا على أنها خطة موضوعة لتحديد سبل التصرف والتعامل مع مواقف معينة لتحقيق الأهداف المسطرة، فهي تهدف إلى مناورة وخداع المنافسين والالتفاف حولهم من خلال أنموذج متناغم الأجزاء لتحقيق الاستقرار، وبالتالي فهي منظور يسمح برؤية شاملة وإدراك واعي للأشياء وفقا لعلاقتها الصحيحة.

يركز اتجاه آخر على المنافسة في تعريف الإستراتيجية، وبدأ ظهور هذا الاتجاه في كتابات Porter والذي يرى بأن الإستراتيجية التنافسية تهتم بخلق والحفاظ على الميزة التنافسية في كل مجالات الأعمال، ومن هنا فقد قدم Porter نموذج الذي اهتم فيه بتحليل الميزة التنافسية ووضع الاستراتيجيات التنافسية التي تسعى إلى تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، وفي هذا الإطار نجد أنه بدون وجود منافسين لا تكون هناك حاجة للإستراتيجية لأن الهدف الوحيد للإدارة الإستراتيجية هو تمكين المنظمة من أن تحقق ميزة مستدامة عن منافسيها بأقصى فعالية.⁴

I-2 الميزة التنافسية:

تعرف الميزة التنافسية على أنها «قدرة المنظمة على الأداء المتفوق عن بقية المنظمات، بأنها تنتج سلع مرغوبة وخدمات أكثر كفاءة وفعالية من منافسيها».⁵ ويعتبر هذا التعريف من أبسط التعاريف للميزة التنافسية، في هذا السياق عرف Porter الميزة التنافسية على أنها «القيمة التي تستطيع المنظمة أن تضيفها لزيائنها، بحيث يمكن أن تأخذ شكل أسعار منخفضة بالنسبة لباقي سلع وخدمات المنافسين، أو بمنح منافع إضافية ومكاملة على المنتجات لتعويض الزيادة في الأسعار».⁶ لقد أكدت التعريفات السابقة على أن الميزة التنافسية تنشئ بمجرد أن تتمكن المنظمة من اكتشاف أساليب جديدة ومبتكرة تكون أكثر فعالية من تلك التي يستخدمها

منافسيها، مع العمل على تطبيق هذه الاكتشافات على أرض الواقع، وهذا يعني أن الإبداع والتطوير هما أساس التميز التنافسي في عصر التكنولوجيا والمعلوماتية، ومن هنا فإن العوامل الأساسية لخلق الميزة التنافسية تتمثل في:⁷

Ø **التكلفة:** يمثل سعر البيع محدد رئيسي في عمليات الشراء لدى فئات عديدة من الزبائن، فالمنظمة يمكن أن تحقق ميزة التكلفة عن طريق تقديم منتجات أو خدمات بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين؛

Ø **الجودة:** أن التحكم أكثر في عملية تصميم والإنتاج وتقديم المنتجات والخدمات، بشكل متقدم على المنافسين يمكن المنظمة من خلق مميزات تنافسية؛

Ø **الوقت:** في حالة أن المنظمة أخذت بعين الاعتبار أهمية عامل الزمن لدى الزبائن والاستجابة السريعة لتطلعاتهم وأذواقهم، مع سرعة وصول المنتجات والخدمات إليهم، فإنها بدون شك سوف تتقدم على منافسيها؛

Ø **المرونة:** أي القدرة على تغيير العمليات والتكيف مع متغيرات السوق، أي تغيير ماذا ننتج وكيف ننتج ولماذا ننتج ومتى ننتج، وهذا يعني التكيف السريع مع متغيرات بيئة العمل؛

Ø **الإبداع:** لأن البحث والتطوير والابتكار والاختراع... الخ، من أهم عوامل النجاح في مواجهة المنافسين، حيث تعتبر قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة ومبتكرة مع سرعة تطويرها كأسبقية تنافسية.

I-3 الاستراتيجيات التنافسية:

إن اكتساب المنظمة لمميزات تنافسية هو دليل على نجاح الاستراتيجيات المعتمدة من قبلها، وفي هذا الصدد اقترح Porter ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التي يمكن من تحقيق التميز التنافسي، وهي:⁸

أولاً: إستراتيجية قيادة التكلفة:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تخفيض تكلفة المنتج إلى ادنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج، وفي سبيل الوصول إلى هذا الهدف تعتمد المنظمة على قاعدة بيانات تشمل تكاليف الإنتاج والجودة والعوامل المؤثرة على سلوك التكاليف، فضلاً على التعرف على هياكل التكاليف عند المنافسين ومقارنتها بقصد الوصول إلى أفضل هيكلية للتكاليف تتناسب والموقف التنافسي، ولتحقيق كل ما تقدم يجب على المنظمة أن تقوم بتحليل التكاليف تحليل استراتيجياً

للتوصل إلى النقاط التي تميزها عن غيرها.⁹ ففي هذه الحالة فإن المنظمة تقدم منتجات وخدمات بنفس الجودة أو أفضل منها إلى العملاء والمستهلكين وبأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين، فالقيمة المقدمة تقاس بالنسبة للعملاء على أساس الفرق بين التحقيق والتضحية، أي ما درجة إشباع المنتج أو الخدمة للراغبين للعملاء مقارنة بالموارد المضحية بها من قبلهم، وبالتالي فإن تطبيق هذه الإستراتيجية يساعد على زيادة القيمة للعملاء من خلال تقليل التضحية.¹⁰

ثانياً: إستراتيجية التميز:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تميز المنتجات والخدمات بخصائص ملحوظة على غيرها من المنتجات والخدمات المماثلة، سواء كان هذا التميز في الجودة أو في تقنية الأداء، مما يضعها في المرتبة الأولى من بين المنتجات والخدمات المثيلة، هذا ما يدفع المستهلك ليطالبه مهما كان سعره لتميزه بالجودة التي ينشدها، أو بالتقنية التي يريدها أو هما معا. فقد تكون علامة تجارية أو خاصية معينة أو ماركة مسجلة تجعل من المنتج منفرداً ومتميزاً عن غيره.¹¹ تسعى المنظمات جاهدة إلى زيادة القيمة المقدمة في منتجاتها وخدماتها من خلال تقديم للعميل ما لا يجده عند المنافسين، حيث يتم زيادة بعض الخصائص للمنتجات وتعديلها، أو طرح منتجات جديدة ذات سمات مادية وغير مادية وبعض المميزات الجمالية والوظيفية المختلفة عن ما هو موجود في السوق.¹²

وبذلك فإن هذه الإستراتيجية تبني الميزة التنافسية من خلال جعل الزبون أكثر إخلاصاً وأقل حساسية للسعر، وهناك وسيلتان لتحقيق هذا التميز الأولى تتمثل في محاولة المنظمة لتخفيض درجة المخاطرة والتكلفة التي يتحملها الزبون عند اقتناؤه المنتج، أما الثانية فإنها تتمثل في محاولة خلق مزايا فريدة في أداء ووظائف المنتج عن تلك التي توجد في منتجات المنافسين.¹³

ثالثاً: إستراتيجية التركيز:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى اختيار خط إنتاجي معين أو عميل أو مجموعة من العملاء أو سوق معين أو قطاع محدد... الخ والتركيز عليه، ففي هذه الحالة تكون المنظمة أعمق تركيز لخدمة قطاع معين أو فئة معينة من المتعاملين الآخرين، مما يجعلها تتصف بفعالية أكثر من منافسيها الذين يشتتون جهودهم في مجال واسع من أسواق وعملاء... الخ.¹⁴ فالتركيز على شريحة من السوق أو العملاء وتطوير قدرات المنظمة لخدمة هذه الفئات المستهدفة، يجعل

المنظمة قادرة على خدمة من تركز عليهم بأفضل طريقة، حيث تعمل على توجيه جميع مواردها وجهودها لتوفير احتياجاتهم الخاصة والاستجابة السريعة لأي تغيرات فيها، ولكي تحقق المنظمة الفعالية من خلال هذه الإستراتيجية يجب عليها توفير الموارد والمهارات اللازمة لخدمة هذه الفئة، الابتعاد عن الدخول إلى أسواق بها منافسون فعلا والمتابعة والاطلاع الدائم على التغيرات وأثرها على حجم الطلب.¹⁵

يمكن للمنظمة أن تستخدم مزيج من الاستراتيجيات التنافسية السابقة في نفس الوقت، فالاتجاهات الحديثة في هذا المجال تشير إلى أن التركيبة التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة غيرت من البدائل الإستراتيجية للمنظمة وأخذت منحى جديد يمتاز بتنوع واسع، حيث لم يبقى خيار التميز بالنوعية مرتبط بالأسعار العالية، فتكامل إستراتيجية قيادة التكلفة وإستراتيجية التميز يعني أن المنظمة تسعى إلى تحسين نوعيه منتجاتها بتكاليف اقل.

II - أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

تكتسب المنظمة مميزات وتخلق لنفسها وضعية تنافسية، عندما تستطيع إرضاء زبائنها بمختلف أنواعهم وتلبية احتياجاتهم، فالمنظمة تتبع عدة استراتيجيات لتحقيق أهدافها التنافسية، فتطبيق هذه الاستراتيجيات بكفاءة عالية يحتاج إلى أنظمة إدارية ومحاسبية توفر معلومات دقيقة وشاملة سواء كانت مالية أو غير مالية.

II-1 المنظور الاستراتيجي في إدارة التكلفة:

قبل الخوض في شرح أدوات إدارة التكاليف، يجب أولاً أن نعرف ماهية إدارة التكاليف، فبالرغم من انتشار واتساع هذا المصطلح في السنوات الأخيرة، إلا أنه لا يوجد تعريف متفق عليه من قبل الباحثين، وقد تعددت الآراء حوله فقد استخدمه البعض لتعبير عن قرارات المديرين لإرضاء الزبائن وذلك بالتركيز على تخفيض التكاليف والرقابة عليها، ويرى البعض بأنها أصبحت تمثل جانبا من مجهودات المنظمة لتحقيق الجودة والأداء أفضل.¹⁶ تعرف إدارة التكاليف على أنها «فلسفة المنظمة في إدارة جميع مواردها والأنشطة التي تستهلك هذه الموارد من خلال التركيز على الأحداث والظروف التي تسبب وتوجه تلك الأنشطة».¹⁷ إلا أن هذا التعريف أهمل عدة جوانب منها الرقابة على التكاليف وركز على الأنشطة بمعنى التركيز على الجوانب الداخلية، وفي سياق آخر فقد حدد Horengren الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة والتي تعبر عن المدى الواسع في التطبيق، وتتمثل هذه الخصائص في أن

احتساب تكلفة المنتج أو الخدمة وباقي أغراض التكلفة، بالإضافة لضرورة الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط، الرقابة وتقويم الأداء وفي الأخير تحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرارات.¹⁸

عليه يمكن القول أن إدارة التكلفة هي عملية توفير معلومات دقيقة وشاملة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات بما يسمح لها باستخدام موارد المنظمة بشكل الذي يساهم في تحقيق أهدافها.

يعتبر المدخل الاستراتيجي لإدارة التكاليف من التطبيقات الإدارية الحديثة، حيث يعتمد على تحليل التكاليف واستخدام معلوماتها في صياغة وتنفيذ إستراتيجيات المنظمة، حيث تعرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها «استخدام بيانات معلومات التكاليف لتطوير وتحديد الإستراتيجيات التي من شأنها خلق ودعم مميزات تنافسية».¹⁹

II-2 أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف:

أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة أي أنها تهتم بعنصر المنافسة، فقد أشار Shank إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكلفة ما هو إلا خليط متداخل لثلاثة أنواع من التحليل ترجع جذورهم إلى علم الإدارة الإستراتيجية، وهي:

أولاً: تحليل سلسلة القيمة:

تتطلب إدارة التكاليف من منظور استراتيجي دراسة واسعة للبيئة الخارجية من خلال منظور سلسلة القيمة الذي يرى أن المؤسسة هي نظاماً مترابطاً ومتكاملاً من الأنشطة التي تساهم في إنتاج السلع والخدمات، فالترابط المتسلسل بين هذه الأنشطة يؤدي إلى التأثير على بعضها البعض من خلال التكلفة ومدى فاعلية إنتاجها، ومن المهم جداً أن توافق المؤسسة ما بين هذه الأنشطة بالطريقة المثلى بالشكل الذي يتوافق مع إستراتيجيتها لتحقيق ميزة تنافسية.

سلسلة القيمة هي أداة للتحليل الاستراتيجي تستخدم لفهم الميزة التنافسية بشكل أفضل، ولتحديد القيمة المنوحة للعملاء، تخفيض التكاليف، وإلى فهم أفضل لروابط المؤسسة مع الموردين والعملاء وغيرهم من المتعاملين معها، 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 وقدرتها التنافسية، لذلك فإن التحليل لسلسلة القيمة يعمل في هذا الإطار بحيث يوفر التفاصيل الدقيقة عن العمليات وجميع الخطوات اللازمة لإرضاء العملاء.²⁰

ويوزع تحليل سلسلة القيمة المؤسسة إلى مجموعة من النشاطات المتتابعة، بحيث أن كل حلقة من هذه المجموعة السلسلة تعطي جزءاً من القيمة الكلية إلى الزبون وتساهم في نفس الوقت بجزء من الربح الكلي وبذلك يتراكم هامش الربح خلال حلقات سلسلة القيمة وينعكس على التكاليف.²¹

سلسلة القيمة هي تجزئة عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الملائمة استراتيجياً، 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 تؤدبها المؤسسة والتي يتم من خلالها يتم خلق ميزة تنافسية.

ثانياً: 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 تشتمل 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 لإستراتيجية التنافس يلاحظ أن هذه القوى الخمس تحدد البيئة التنظيمية للبيئة التنافسية وتحدد قوانين اللعبة التفصيلية وتبين المحددات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في اختيار أي من هذه المؤسسات لممارستها الإستراتيجية ضمن الصناعة التي تعمل فيها، ومن أجل المحافظة على وضع تنافسي جيد في سوق المؤسسة فأن عليها أن تدرك تماماً 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 جميعاً ويحدد القوى الخمس على الوجه التالي:²²

- Ø القوة النسبية للمشتريين؛
- Ø القوة النسبية للموردين؛
- Ø التهديد من المؤسسات التي ترغب في الدخول إلى أسواق بيئة التنافس الحالية؛
- Ø تهديد المنتجات؛
- Ø 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 تكلفة النشاط بدقة على المنتجات النهائية»²³ ويمكن تقسيم مسببات التكلفة في أي منظمة وفقاً لأربعة مستويات منها مسببات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة يتم التحكم في هذا النوع من خلال دراسة مدى انسجامها مع إستراتيجية المنظمة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة وإستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف، أما مسببات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ فيتم التحكم فيها من خلال التفكير الإيجابي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج وتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات، والمسببات الهيكلية تتعلق بالقرارات الإستراتيجية 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 عملاتها، وتتمثل في ستة عناصر هي مدى التزام العنصر البشري بالتنظيم، إدارة الجودة الشاملة، مدى استغلال الطاقة، كفاءة تصميم المصنع، مدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته ومدى استفادة المنظمة من العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء،²⁴ فتحليل مسببات التكلفة يقدم بيانات ومعلومات مالية وغير مالية، فالمالية منها تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوي الجودة تكلفة الصيانة، أما غير المالية تعكس مدى كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته.

II-3 أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف

تساهم أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في دعم وتفعيل اتخاذ القرار في المنظمة، من خلال توفيرها لمعلومات مفصلة ودقيقة بالشكل الذي يساعد على دعم القدرات التنافسية وزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء.

II-3-1 نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing)

ولقد تعددت الآراء والتعريفات الخاصة بهذا النظام، فقد عرفه (CAM-I) على أنه «الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدامه للموارد وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو على الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة».²⁵

كان أول ظهور لهذا النظام في كتابات Robert Kaplan سنة 1987، حيث قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود المحاسبة واعتراف بالتناقض والتعسف في القواعد التقليدية للتوزيع التكاليف.²⁶ حيث عرفه على أنه «نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنظمة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المنظمة أو لا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها».²⁷ تنسج مخرجات هذا النظام من المعلومات بالدقة والوضوح وذلك من خلال فلسفته القائمة على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وان القيام بهذه الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد وان التكاليف تتحقق بعملية الحصول على هذه الموارد، وبالتالي فان فهمزة الوصل بين المنتجات النهائية والتكاليف المحققة هي الأنشطة، هذا ما جعله نظاما إداريا تسييريا وليس نظاما كلفويا فقط، فالإدارة أصبحت تعتمد على مخرجات هذا النظام في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

II-3-2 التكلفة المستهدفة (Target Cost)

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة هامة في يد الإدارة حيث تساعدها في إدارة التكاليف وتحقيق الربحية بشكل استراتيجي، فقد تطور هذا المدخل عن طريق خاصيتين هما:²⁸
1- المنظمات لا تملك السيطرة على أسعار المنتجات والخدمات التي تقدمها، فالسوق هو الذي يحددها مسبقا؛

من تحدد اغلب التكاليف في مرحلة التصميم، فبعد ذلك لا نستطيع خفض التكاليف بشكل الملموس.

يرى Hilton أن التكلفة المستهدفة تشير إلى «تصميم المنتج وعمليات إنتاجه للوصول إلى منتج يمكن إن يصنع في النهاية بتكلفة تكمن المنظمة من تحقيق الربح عند البيع بأسعار السوق». تقوم فلسفة التكلفة المستهدفة على أن تصميم المنتجات لا يخضع للإمكانيات التقنية والمادية المتاحة ولكن يتم تصميم المنتجات حسب السعر الذي يحقق التميز التنافسي في السوق، ويمكن تنفيذ التكلفة المستهدفة بعدة خطوات²⁹ وهي كالتالي: 1- تحديد السعر المستهدف، 2- تحديد الربح المستهدف، 3- تحديد التكلفة المستهدفة، 4- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج، 5- استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية، 6- التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يتمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود. فالمنظمة تعمل على تحديد السعر المستهدف والذي عادة يكون أقل سعر في السوق ومن ثم تحديد هامش الربح الذي يحقق أهدافها بدعم ربحيتها ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية، وذلك بطرح الأول من الثاني لنحصل على التكلفة التي يجب أن تصنع بها المنتجات ولا يجب أن تزيد عنها، ولتحقيق ذلك تستخدم المنظمة عدة أدوات مثل هندسة القيمة والتحسين المستمر.

II-3-3 إعادة الهندسة الإدارية (Business Process Re-engineering)

هي التغيير الجذري في طريقة أداء العمل، بحيث يتم تصميم العمليات الإدارية من الصفر ودون النظر للنظام المعمول به حالياً، بشرط أن يكون نظام المعومات جزء من التنظيم الجديد وليس مجرد وسيلة مساعدة في العمل، فهي تتضمن إلغاء العمل بالوظائف الإدارية والتحول إلى العمليات الإدارية، ولقد اصطلح عليها عربياً بـ الهندرة وهي كلمة مركبة من كلمتي هندسة وإدارة، فهي تعني «إعادة نظر أساسية وإعادة تصميم جذرية لنظم وأساليب العمل لتحقيق نتائج هائلة في مقاييس الأداء العصرية مثل التكلفة، السرعة، الجودة ومستوى الخدمة»³⁰ وبالنظر إلى هذا التعريف نجد انه يتضمن أربع نقاط أساسية هي:³¹

1- التحسين: إعادة الهندسة لا تتعلق بتحسينات هامشية بل يجب أن تكون طفرات كمية في الأداء، وإعادة الهندسة تعتمد في تحقيق مميزات تنافسية على نقلة هائلة في الأداء؛

- 2- جذري: أي الذهاب إلى الجوهر، فعملية إعادة الهندسة هي عملية التغيير الجوهري لا السطحي، وذلك بالتخلص من كل شيء قائم والبدا من جديد بصفحة بيضاء؛
- 3- عمليات المنظمة: حيث أن العمليات هي مجموعة من المهام المرتبطة التي تهدف في مجملها إلى منح قيمة للزبائن، إعادة الهندسة تنظر إلى العمليات بنظرة شمولية لا جزئية، أي من بدايتها إلى نهايتها؛
- 4- إعادة التصميم: تهتم إعادة الهندسة بتصميم كيفية أداء العمل، ففي الغالب ينظر إلى إعادة التصميم المنتجات، ولكن هنا إعادة التصميم تخص العمليات، فالنجاح يعتمد على العمليات المصممة جيدا.
- فالمنظمات بحاجة إلى إعادة النظر في أوضاعها وإعادة تنظيم نشاطاتها التي تريد أن تحتفظ بها من أجل تحقيق النجاح والبقاء والمنافسة في السوق.³²

II-3-4 إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management)

يعتبر التميز في التصنيع مفتاح المنظمات للبقاء والمنافسة في بيئة ذات مستوى عالي من التنافس، حيث تعبر إدارة الجودة الشاملة على جهود المنظمات لخلق بيئة تمكنها من إنتاج منتجات وتقديم خدمات خالية من العيوب والتحسين المستمر فيها.³³ من خلال تحليل إدارة الجودة الشاملة نجدها تتكون من إدارة والتي تعني أن كل التركيز على الزبون وذلك عن طريق التنظيم لا الإشراف، وهي تعني أيضا تغيير الثقافة وإزالة العقبات للتأكد من ملائمة الأدوات المستعملة للأداء الوظيفي، الجودة والتي تعني التأكد من أن الزبائن يتلقون كل ما يردونه وما يزيد عن هذا إن أمكن، وذلك من خلال الاتصالات والاحتكاكات المباشرة بالزبائن للحصول على المعلومات، أما الشاملة فهي تعني أن كل الأشخاص في المنظمة يجب أن يشتركوا في تحقيق الجودة سواء بصفة شخصية أو بصفة جماعية، حيث يعتمد ذلك على التفويض السلطة والتدريب والاتصال.³⁴

يبرز الدور الاستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة في كونها تعزز القدرات التنافسية للمنظمات باعتبارها أكثر الأدوات فعالية في تحقيق استراتيجيات التميز سابقة الذكر، حيث تعتبر أفضل الطرق للتحسين المستمر وتخفيض التكاليف.³⁵

II-3-5 الإنتاج الفوري (Just-In-Time)

تركز هذه التقنية على اعتبار أن طلب الزبون هو نقطة انطلاق عمليات الشراء والإنتاج لتلبية هذا الطلب، حيث تتميز هذه التقنية باستبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي وخاصة أنشطة التخزين، فهذه التقنية تهدف إلى تحقيق مفهوم المخزون الصفري بالعمل على الاستغناء على كل أنواع المخزونات ليصبح بذلك المخزون صفر أو يقتر منه في أي وقت.³⁶ وهنا تجدر الإشارة إلى أن أهداف هذه التقنية لا تنحصر فقط في العمليات الإنتاجية ولكن هي تشمل جميع مراحل المنظمة الإنتاجية والتسويقية والإدارية وكافة الأنشطة المساندة.³⁷

II-3-6 المقارنة المرجعية (Bench Marking)

المقارنة المرجعية هي عملية بحث مستمر عن الوسيلة الأكثر فعالية في إنجاز مهمة معينة، وذلك عن طريق مقارنة الوسائل ومستويات الأداء المحققة مع مثيلاتها من المنظمات الأخرى أو الوحدات الثانوية، فالمقارنة المرجعية تستعمل لفهم كيفية أداء المنظمات البارزة لعملها وبالتالي يمكن تحسين العمليات الخاصة بها، وهناك أربع خطوات لتطبيقها هي التخطيط، التحليل، التكامل واتخاذ الإجراءات.³⁸

ويمكن القول بأن المقارنة المرجعية تقوم على أساس إيجاد مستويات أداء أفضل داخل المنظمة، هذا بالنسبة للمقارنة الداخلية أو الوظيفية، أو مستويات مقارنة خارجية مع المنظمات المنافسة أو العاملة ضمن نفس القطاع والتي عنها يتحقق الانفتاح إلى تجارب ونجاحات الآخرين وهذا بالنسبة للمقارنة التنافسية.³⁹

II-3-7 بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard)

أشار كل من Kaplan & Atkinson إلى أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة المنظمة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على أربع ركائز وإبعاد أساسية هي الأداء المالي، رضا الزبائن، كفاءة الأداء التشغيلي أو العمليات الداخلية ثم الفرص التي توفرها المنظمة للعاملين فيها للتعليم والنمو. فمحور الأداء المالي يهتم بتحديد الموجهات المالية كمحور لأهداف ومقاييس وجهات النظر الأخرى التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن لإيجاد قيمة للمساهمين، ويقصد بمحور الأداء التشغيلي جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المنظمة عن غيرها من المنظمات، أما محور رضا الزبائن يتضمن تلبية حاجات ورغبات عملائها بحيث توضع مؤشرات تعكس موقف العميل بالنسبة

إلى المنظمة، ودرجة رضا العملاء والقدرة على الاحتفاظ بهم بالإضافة القدرة على اجتذاب عملاء آخرين، ويرتكز محور التعليم والنمو حول التعليم التنظيمي والنمو الذي يقصد به تحديد وتشخيص البنية التحتية التي يجب أن تبنى عليها المنظمة للابتكار والتطوير طويل الأجل.⁴⁰

يكشف استخدام بطاقة الأداء المتوازن للمنظمات كيفية إيجاد وتحقيق قيمة للعملاء الحاليين والمستقبليين، وكيف تحسن قدراتها الداخلية بالشكل الذي ينعكس على أدائها المستقبلي، وتحديد محفزاتها ل يتم تحقيق الأهداف المالية والتنافسية طويلة الأجل.⁴¹ تقوم الاستراتيجيات على مجموعة من الافتراضات من السبب والنتيجة وان نظام القياس يجب أن يضع هذه الافتراضات ما بين القياس والأهداف بمناظير مختلفة وواضحة بالشكل الذي يمكن إثباتها، حيث يجب أن تغطي فسللة السبب والنتيجة المناظير الأربعة للأداء المتوازن.

II-3-8 هندسة القيمة (Engineering Value)

جاءت تقنية هندسة القيمة كاستجابة لتقنية التكلفة المستهدفة، فعند تطبيق هذه الأخيرة يؤخذ بعين الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق والربح المستهدف وتكلفة الإنتاج المبدئية، أي أن تكلفة الإنتاج أكبر من التكلفة المستهدفة،⁴² ومن هنا يأتي دور هندسة القيمة التي توصف بأنها أسلوب لتخفيض التكاليف وتحسين العمليات باستعمال المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج وعملية إنتاجه ثم فحص خواص التصميم وعمليات الإنتاج لتحديد ما هو مرشح منها لتركيز جهود التحسين عليه.⁴³ فهندسة القيمة تعتمد على التحليل الوظيفي لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه ومن ثم تقييم البدائل بما فيها تعديل المنتج أو استحداث منتجات بديلة، إذ تقارن تكلفة هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات.⁴⁴

II-3-9 التحسين المستمر (Kaizen)

التحسين المستمر أو Kaizen كما يصطلح عليه في اليابان، والتي تعبر على التحسين المتزايد باستمرار، فهي تنقسم إلى KAI والتي تعني التغيير وكلمة ZEN التي تعني الجيد، وبذلك فان Kaizen تعني عمل التغييرات نحو الأفضل وبشكل مستمر على أساس أنها لن تنتهي. ومن هنا نجد أن التحسين المستمر يعبر على الجهود المستمرة لحذف التلّف وتخفيض الوقت وتبسيط تصميم كل من المنتجات والعمليات وتحسين الجودة وخدمة الزبون، حيث

يرى Noori & Radford أن التحسين المستمر هو سلسلة مستمرة من التغييرات الصغيرة والمتزايدة وطويلة الأجل وغير مفاجئة، وتتميز بأنها لا تتطلب نفقات رأسمالية كبيرة وإنما تتطلب جهود مستمرة والتزام 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.⁴⁵

III- استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف لأغراض تنافسية:

أن اختيار المنظمة لإستراتيجية تنافسية محددة ينعكس على ربحيتها وحصتها السوقية بصورة واضحة، فإستراتيجية التميز تحقق أعلى مستوى للعائد على الاستثمار لأنها تقوم على إنتاج منتج مبتكر ذو جودة عالية يتمتع بمواصفات تجبر فئة محددة من المستهلكين على شراؤه بالسعر الذي تحدده المنظمة، وغالبا لا تكون هناك منافسة في إنتاج هذا المنتج لفترة زمنية تتفاوت حسب طبيعته وحجم الطلب المتوقع عليه، من ناحية أخرى تحقق إستراتيجية التركيز أدنى مستوى من العائد على الاستثمار لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب المنظمات المنافسة في إنتاجه، وتحقق هذه الإستراتيجية قدرا أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز، أما إستراتيجية قيادة التكلفة فهي تحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية لأنها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن وبالتالي تتيح للمنظمة تحقيق مركزا تنافسيا أفضل في السوق، ومن هنا فإن المنظمات تحاول اختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي، ويتوقف هذا الاختيار على مدى توفير المهارات والموارد وعلى اتخاذ إجراءات تنظيمية ورقابية.

ففي البيئة التنافسية الشديدة الموجودة الآن فإن إدارة التكلفة بشكل استراتيجي تشكل مهارة مهمة للبقاء بالنسبة لمنظمات أعمال كثيرة، فالضغوطات التنافسية المتزايدة تجعل من الحيوي أن تعكس هذه الأخيرة معلومات البيئة التي تعمل بها المنظمة بشكل دقيق، حيث تعتبر

معلومات التكاليف من أهم المصادر التي تستخدم في جميع مستويات المنظمة لاتخاذ القرارات، فقد ساهمت التطورات الحاصلة في تطور إدارة التكلفة وخصائصها بالشكل الذي يدعم استراتيجيات المنظمة المختلفة، حيث خرجت إدارة التكاليف من حيز المنظمة وأصبحت من خلال أدوات التحليل توفر معلومات من خارج المنظمة عن تكاليف وأسعار المنافسين وحصصهم في السوق وحجم نشاطهم... الخ، فالتعرف على الموقف التنافسي للمنظمة هو الذي يحدد مستقبلها، فالربحية وحدها غير كافية لتحديد ذلك لان المنظمة تستطيع تحقيق ربحية في الوقت نفسه مع تدهور وضعها التنافسي.⁴⁶

ومن هنا جاء الاهتمام بالمقاييس الغير مالية للأداء باعتبارها مقاييس كمية ووصفية لقياس العوامل التي تؤدي إلى تنفيذ الإستراتيجية وتدعيم أولوياتها، حيث أن استخدام أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف يؤدي في غالب الوقت إلى اكتساب مميزات تدعم وتطور الاستراتيجيات التنافسية للمنظمة، فنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعمل على التحديد الدقيق للتكاليف من خلال تحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة بحث يساهم هذا في دعم تطبيق الاستراتيجيات الثلاثة التي تحتاج إلى تحديد التكاليف بدقة، أما بالنسبة إلى إدارة الجودة الشاملة فهذا النظام يحتاج إلى الأخذ بعين الاعتبار تكامل بعض الأنظمة مثل الإنتاج الفوري والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن بحيث تسمح كل هذه الأنظمة للمنظمة من السيطرة الكاملة على مراحل تصنيع المنتجات وتطويرها بحيث تتحكم في كل العناصر التي تجعلها تطبق أي إستراتيجية براحة وأمان.

ففي ظل إستراتيجية قيادة التكلفة يتم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل الأنشطة التي تصيف وأخرى التي لا تصيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة الأخيرة، بالإضافة إلى عمله على تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات بصورة دقيقة، وهذا ما يتوافق مع تقنية التكلفة المستهدفة التي تعتمد على السعر التنافسي للمتنافسين وتعمل على استهداف التكلفة وتخفيضها بحيث تحقق ميزة تنافسية، حيث أن تطبيق هذه التقنية يكون في مرحلة تصميم المنتج لأنها المرحلة الأولى في سلسلة الأنشطة بحث تكون هناك فرصة أكبر لتحسين وتطوير المنتج، وتعمل تقنية هندسة القيمة على دعم تقنية التكلفة المستهدفة من خلال استعمال المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج وعملية

إنتاجه فحص خواص التصميم وعمليات الإنتاج لتحديد ما هو مرشح منها لتركيز جهود التحسين المستمر عليه.⁴⁷

أما بالنسبة إلى إستراتيجية التميز التي تركز على الجودة العالية للمنتجات والخدمات، نجد أن نظام إدارة الجودة الشاملة وباقي الأنظمة والتقنيات إذا ما تكاملت فيما بينها فإنها تخلق جو مناسب للعمل وتوفر معلومات مالية وغير مالية لاتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب، فتكامل نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج الفوري يعتبر أمر جوهريا، فعندما يكتشف خلل في مرحلة تصنيعية معينة فإنه يصدر إشعار بالتوقف وهذا طبقا لنظام إدارة الجودة الشاملة وإذا توقفت إحدى العمليات تتوقف كل العمليات حسب نظام الإنتاج الفوري هذا ما يخلق حالة طوارئ ينتج عنها التخلص من العيوب وإصلاح الخلل بوقت سريع وكفاءة عالية، كما يساعد أسلوب المقارنة المرجعية بإتاحة النظر إلى الجودة بمنظورها الداخلي والخارجي، بحيث تقوم وجهة النظر الداخلية للجودة أساس بالالتزام بالمواصفات القياسية التي صمم على أساسها نظام الجودة داخل المنظمة، أما وجهة النظر الخارجية فتركز على الاقتداء بالمنافسين المتميزين والعمل على رفع الجودة إلى مستوى منتجاتهم أو أكثر،⁴⁸ هذا ما يتيح للمنظمة التعرف على آخر التطورات في مجالات تقنيات الإنتاج والتوزيع، مما يجعلها دائمة العمل على التحسين المستمر لأساليبها وأدواتها بما ينعكس على وضعها التنافسي.

فالم المنظمة التي تركز اهتمامها على فئة معينة بغرض تقديم منتجاتها وخدماتها لهم بأقل تكلفة وأعلى جودة، فإنها تحتاج إلى العديد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحقيق ذلك، حيث تعتبر هذه الإستراتيجية أقل مخاطر وتقلب من باقي الاستراتيجيات التنافسية، فالم المنظمة إذا عملت على خفض تكاليف المنتجات والخدمات المقدمة إلى الفئة المركز عليها فإنها تتبع إستراتيجية قيادة التكلفة، وإذا أرادت تقديم هذه المنتجات بجودة عالية فإنها تتبع إستراتيجية التميز، لذلك فإن إستراتيجية التركيز في الغالب تتبع مزيج من الاستراتيجيات الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك فاستخدام مزيج من أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف يمكن المنظمة من رؤية شاملة لإمكانياتها الداخلية ومحيطها، حيث تستطيع المنظمة من خلال هذه الأدوات أن تدرك موقفها التنافسي ومكانتها في السوق وان تدرك قدرتها الداخلية والى أي مدى تستطيع الاستمرار والنمو والمنافسة وكيف ستحقق ذلك، ليتم بعد ذلك وعلى أساس هذه المعلومات وضع الأهداف الإستراتيجية واختيار أفضل الاستراتيجيات التنافسية التي تحقق

هذه الأهداف، مع تحديد الأدوات والتقنيات اللازمة لإدارة التكاليف حسب كل إستراتيجية تنافسية معتمدة.

يحقق تكامل أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف فيما بينها على توفر المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الإدارة من أجل تحليل وضعها الحالي والتخطيط إلى المستقبل، فتحدد تكاليف المنتجات والخدمات بشكل دقيق وإحكام السيطرة عليها وقياس الأداء يؤدي بالمنظمة إلى تطبيق استراتيجياتها التنافسية مهما كانت بسهولة ويسر بالشكل الذي يسمح لها بتحقيق أهدافها التنافسية.

الخاتمة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على إدارة التكاليف من منظور استراتيجي باعتبارها من أحدث المدخل الناتجة عن تكامل محاسبة التكاليف والإدارة الإستراتيجية، حيث تبين لنا أن الفلسفة التي جاء بها هذا الفكر وآلية عمله مكنته من مواكبة تغيرات وتطورات المحيط الداخلي والخارجي للمنظمات، حيث ساعدت إدارة التكاليف استراتيجيا على توفير معلومات مالية وغير مالية تتسم بأنها دقيقة وشاملة بالشكل الذي جعلها تساعد في رسم الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمنافسة وتحقيقها، مما تقدم يمكن تلخيص نتائج البحث فيما يلي:

١- تنتهج المنظمات بكل أشكالها استراتيجيات تنافسية من أجل الحصول على حصص أكبر في السوق والوصول إلى أعلى درجات الإرضاء لدى الزبائن، بحيث تختار كل منظمة إستراتيجية أو مزيج من الاستراتيجيات التي تتناسب مع إمكانياتها ويحقق لها أهدافها؛

٢- تساهم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في دعم اتخاذ القرار في المنظمة، من خلال توفيرها لمعلومات مفصلة دقيقة وصحيحة، مما يساعد على دعم الاستراتيجيات التنافسية وزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء؛

٣- يوفر التحليل الاستراتيجي للتكاليف معلومات مالية وغير مالية على المستوى الداخلي والخارجي، تسمح برؤية شاملة للموقع التنافسي والإمكانيات المتاحة حيث يساعد على التخطيط ووضع الأهداف الإستراتيجية؛

٤- تركز أدوات إدارة التكاليف على أربع أبعاد هي: الجودة والتكاليف والوقت والعمليات، فالسيطرة على هذه الأبعاد والتحكم فيها تساعد على خلق مميزات تنافسية والمحافظة عليها؛

فإن تساهم إدارة التكاليف من منظرو استراتيجي في تحديد الخيار الاستراتيجي فيما يخص المنافسة وتنفيذه، أي يساعد تحليل الموقف التنافسي في اختيار إحدى الاستراتيجيات التنافسية بينما تساعد باقي تقنيات التحليل الاستراتيجي للتكاليف بتحديد أفضل الأدوات التي يمكن استخدامها لتنفيذ وتحقيق هذه الاستراتيجيات؛

فإن يؤدي تتكامل وترابط أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف فيما بينها إلى تحقيق الجودة والنهوض الشامل بالمنظمة ككل وقياس مدى قدرتها على الأداء بالشكل الذي يحقق أهدافها.

المراجع المعتمد عليها:

- 1- سامي الفياض، الإستراتيجية: نشأتها وتطورها مفهومها نماذجها وطرق قياسها (من منظرو الإدارة الإستراتيجية وإدارة الأعمال)، مجلة الإداري، العدد 107، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، 2006، الصفحة 14-18.
- 2- خالد محمد بني حمدان، وائل إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي (منهج معاصر)، دار اليازوري، الأردن، 2009، الصفحة 167.
- 3- Henry Mintzberg et al, **Strategy Safari a Guided Tour through the Wilds of Strategic Management**, The free press, New York-USA, 1998, P 09.
- 4- محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 01، كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة، 2005، الصفحة 03.
- 5- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري، الأردن، 2010، الصفحة 86.
- 6- Michel Porter, **L'avantage Concurrentiel**, Éditions Dunod, France, 2000, P 08.
- 7- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 88-92.
- 8- صالح عبد الرضا وإحسان جلاب، الإدارة الإستراتيجية مدخل تكاملي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، الصفحة 306.
- 9- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مصر، 2006، الصفحة 50-51.
- 10- Don R Hansen & Maryanne M Mowen, Cost Management –Accounting and Control, 5thedition, Editions Thomson South-Western, USA, 2006, P 488.
- 11- سمير أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، الصفحة 51.
- 12- Don R. Hansen & Maryanne M. Mowen, Op.Cit, P488.
- 13- سناء جواد كاظم، الاستراتيجيات التنافسية ودورها في تحديد الخيار الاستراتيجي دراسة مقارنة بين أداء مديري فرع دار السلام الأهلي وفرع مصرف الرشيد في الديوانية، مجلة القاسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 01، كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية، العراق، 2007، الصفحة 10-11.
- 14- سمير أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

- 15- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، الصفحة 358.
- 16- سمير أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، الصفحة 43.
- 17- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 359.
- 18- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 115-116.
- 19 Don R. Hansen & Maryanne M. Mowen, Op.Cit, P487.
- 20- Edward J. Blocher et AL, **Cost Management: A Strategic Emphasis**, 5^{ème} Edition, McGraw-Hill/Irwin, USA, 2009, P 38.
- 21- معروف هوشيار، **التخطيط الاستراتيجي**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الصفحة 101.
- 22- عبوي زيد منير، **الإدارة الإستراتيجية**، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الصفحة 25-26.
- 23- Béatrice Et Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**, 7^{ème} édition, Éditions Gualino, France, 2003, P109.
- 24- محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 21-22.
- 25- Ronald J Lewis, **Activity-based models for cost management systems**, Editions Quorum Books, Westport-USA, 1995, P114.
- 26- Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique**, 2^{ème} Edition, Éditions Bréal, Paris-France, 2001, P257.
- 27- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، **مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد 15، العدد 2، فلسطين، 2007، الصفحة 680.
- 28- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 141-142.
- 29- معاد خلف إبراهيم الجناي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، **المؤتمر العلمي الثالث إدارة منظمات الأعمال-التحديات العالمية المعاصرة**، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 2009، الصفحة 12.
- 30- احمد بن صالح عبد الحفيظ، **المرجع العلمي لتطبيق منهج الهندرة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، الصفحة 19.
- 31- مايكل هامر وستانتون ستيفن، ثورة إعادة الهندسة (ليليك إلى ثورة إعادة هندسة العمليات الإدارية)، ترجمة حسين الفلاح، الطبعة الأولى، دار آفاق للإبداع للنشر والإعلام، السعودية، 2000، الصفحة 15.
- 32- Payam Hanafizadeh and Elmira Osouli, Process selection in re-engineering by measuring degree of change, **Business Process Management Journal**, volume 17 No. 2, Emerald Group Publishing Limited, United Kingdom, 2011, p284.
- 33- Don R. Hansen & Maryanne M. Mowen, Op.Cit, P08.
- 34- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 40.
- 35- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 377.

- 36- سمير أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، الصفحة 99.
- 37- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، الصفحة 37.
- 38- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 134.
- 39- معاد خلف إبراهيم الجنابي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 16.
- 40-Robert S. Kaplan, Anthony.A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, 3rd Edition, Prentice Hall, New Jersey-USA 1998, p 374.
- 41- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، دار المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، الصفحة 294.
- 42- نفس المرجع السابق، الصفحة 13.
- 43- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 132.
- 44- معاد خلف إبراهيم الجنابي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 13.
- 45- حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 172.
- 46- عمران صلاح محمد، المحاسبة الإدارية و دعم القدرة التنافسية مدخل التوجه للسوق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 19، العدد 01، كلية التجارة بجامعة سوهاج، مصر، 2005، الصفحة 60.
- 47- معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 21، كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة تكريت، العراق، 2011، الصفحة 183-184.
- 48- باسيلي مايكل صموئيل الفونس، دراسة تحليلية لاستخدام المقارنة المرجعية بالمنافسين كأداة مكملة للجودة الشاملة بغرض إدارة التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، مجلة إدارة الأعمال-المدير الناجح، مصر، 2010، الصفحة 106.