

## نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً عمرو عبد الرحمن عبد الرحمن محمد

### ملخص البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا البحث دراسة دراسة أثر نظم التكاليف الإستراتيجية في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً، وذلك من خلال دراسة وتحليل أدوات نظم التكاليف الإستراتيجية وآثارها على تحقيق التميز التنافسي لمنشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً. ولتحقيق هدف الدراسة وأهميتها قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث رئيسية. حيث تم تخصيص المبحث الأول لدراسة وتحليل كافة الدراسات السابقة المتعلقة نظم التكاليف الإستراتيجية، وذلك بهدف دراسة وتحليل تلك الدراسات للوصول لأوجه القصور في تلك الدراسات والمتمثل في عدم وجود دراسات سواء عربية أو أجنبية تناولت الإتجاه الخاص بتطبيق منهج التكلفة الإستراتيجية وتحليل كافة الجوانب المتعلقة به، وتكوين إطار عام له كأحد أركان تحقيق التميز التنافسي، وتحقيق متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي كانت مسبب أساسى للدراسة الحالية.

ثم قام الباحث في المبحث الثانى بدراسة تحليلية مفصلة لنظم التكاليف الإستراتيجية وكذلك لكل أداة من أدواتها ودورها الرئيسي في تحقيق متطلبات الإدارة الإيجابية لتكلفة.

وأخيراً قدم الباحث في المبحث الثالث الشق العملي التطبيقي من خلال إجراء دراسة تطبيقية علي مجموعة من الشركات الصناعية المتطورة تكنولوجياً والعاملة في المملكة العربية السعودية وكذلك جمهورية مصر العربية وذلك من خلال المقابلات الشخصية والملاحظات الميدانية وتوزيع قوائم الإستقصاء لهذى الشركات بهدف إختبار تأثير نظم التكاليف الإستراتيجية على إدارة التكلفة لتحقيق متطلبات منشآت الأعمال المتطورة تكنولوجياً.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها إن منهج إدارة التكلفة الإستراتيجية بإطارة التشغيلي يمثل المدخل التشغيلي الملائم لأداء نظم التكاليف في ظل ما تواجهه منشآت الأعمال المعاصرة من مستجدات بيئية حديثة تشمل المنافسة العالمية، والتقدم التكنولوجي، والتغير السريع في رغبات ومواصفات العملاء.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بتحليل التكاليف من منظور إستراتيجي لإحكام الرقابة على عناصر التكلفة، لتحسين وتطوير أداء منشآت الأعمال المعاصرة، وتطوير نظم إدارة التكلفة.

#### أولاً: مقدمة البحث:

من المعروف أن أي نظام معلومات له دورة حياة مضمونها مجموعة من المراحل تبدأ منذ نشأته الي إعادة تصميمه، وحينما نصل إلي النقطة التي يبدأ عندها النظام في الأداء بشكل غير مجدى، تظهر الحاجة إلي إحلال هذا النظام المعيب بنظام معلومات آخر جديد مطور وفقاً للمتغير الجديد الذي أوجب تحديثه.

ومما لا شك فيه فإن نظام التكاليف يعتبر من أهم بل وأول نظم المعلومات الفرعية للمنشأة، من خلال دوره الفعال في عملية اتخاذ القرار وتوفير المعلومات اللازمة لتطوير الأداء الداخلي والمساهمة في عملية إحداث التحسين المستمر للمنشأة ككل، الأمر الذي يضفي عليه الصبغة الإستراتيجية التي تؤهله الي أن يصبح من أهم نظم المعلومات الفرعية في المنشأة.

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى خمس أشكال من التصرفات التي تنتهجها منشآت الأعمال المعاصرة بالأسواق التنافسية الحادة فيما يلي: ( الهلباوى والنشار، ٢٠١١، ص ١٠ )

١. منشآت تصنع التغيير والإختلاف في مواجهة السوق التنافسية.
٢. منشآت تفكر في وسائل مبتكرة لصنع التغيير والإختلاف في السوق.
٣. منشآت تلاحظ وتراقب حدوث الإختلافات لإعادة تقييم الموقف الداخلى لها.
٤. منشآت تتعجب من وقوع حجم هذه التغييرات والإختلافات في السوق.

٥. منشآت لا تعلم شيئاً عن مثل هذه التغييرات والإختلافات في السوق. وقد أصبح الواقع الجديد لمنشآت الأعمال يتسم بحدة المنافسة، وتعدد الفنيات التكنولوجية التي تتضمن تكنولوجيا التصنيع وتكنولوجيا المعلومات، ولا يأتي نجاح تلك المنشآت إلا بتحقيق كل من:

١. معدلات أداء عمل مرتفعة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة والتي من أهمها الإنتاج وقت الحاجة، رضاء المستهلك، تحقيق معايير الجودة، تطبيق النظم الصناعية المتقدمة، صفرية المخزون، تخفيض زمن دورة التشغيل، الإستفادة من تطبيقات تكنولوجيا المعلومات.

٢. إحداث تغييرات هيكلية داخلية بالمصانع بدءاً من التنظيم الوظيفي إلى خطوط الإنتاج واستخدام تكنولوجيا المجموعات والتي تتضمن الآلات غير المتشابهة والتي يمكنها أداء عمليات مختلفة لإنتاج منتج أو عائلة من المنتجات يكون لها بطاقة محددة فيها كافة المواصفات الأساسية للمنتج.

٣. تلبية رغبات العملاء المتغيرة وفقاً لمواصفات متجددة تلائم إحتياجاتهم الفعلية، وتوازن معادلة التكلفة الأقل و الجودة المقبولة لمنتجات المنشأة مقارنة بمنافسيها.

ومن ثم يرى الباحث ضرورة وأهمية إتباع المنهج الإستراتيجي في أداء أعمال منشآت الأعمال و خططها التنافسية و التخطيط الجيد لتكلفة المنتج بدءاً من المراحل المبكرة لدورة حياة المنتج وصولاً إلى تقديمه للعملاء وما يتبعه من خدمات ما بعد البيع، وأن تصبح أنظمة المعلومات من الحداثة بحيث تستطيع توفير المعلومات اللازمة لصياغة و إعداد الإستراتيجيات التنافسية.

### ثانياً: مشكلة البحث:

تتعدد أنظمة المحاسبة عن تكلفة المنتج طبقاً لأسلوب أو طريقة تجميع التكاليف، قياس التكاليف، أو تخصيص التكاليف الإضافية فيما يلي:  
( الهلباوى والنشار، ٢٠١١، ص ١٢ )

١. أنظمة تهتم بتجميع التكاليف، ومن أهم أنواع الأنظمة التي تهتم بعملية تجميع تكاليف الإنتاج، أنظمة تكاليف الأوامر الإنتاجية، أنظمة تكاليف المراحل الإنتاجية و أنظمة تكاليف العمليات.

٢. أنظمة تهتم بقياس التكلفة، مثل أنظمة المحاسبة عن التكاليف الفعلية، نظام المحاسبة على أساس الطاقة العادية، و نظام التكاليف المعيارية.

٣. أنظمة تهتم بتخصيص التكاليف الإضافية، مثل الأنظمة التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، وأنظمة المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.

ومما سبق تظهر مشكلة البحث في أن أنظمة المحاسبة عن التكلفة السابق الإشارة إليها أصبحت تقليدية وغير ملائمة في ظل تعدد مداخل وأساليب إدارة منشآت الأعمال ككل، وإدارة التكاليف وتعظيم الأرباح، وتعظيم معدلات رضا العملاء وقياس مردودها التنافسي، وتحقيق المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال المعاصرة، نتيجة إستحداث طرق جديدة لإدارة المصانع، وتعدد المتطلبات التطبيقية للملائمة للبيئة الصناعية الحديثة عالية التكنولوجيا.

ومن ثم كان لابد من تطوير أنظمة التكاليف من خلال تفعيل مجموعة من الأدوات والأساليب تجمع بين مجالات التخطيط والرقابة وتحسين وتطوير الأداء، وتجنب إستخدام الموارد في أنشطة لا تضيف قيمة وفي عمليات لا يحتاجها العميل، وذلك ليس فقط على مستوى العمليات أو المراحل الإنتاجية في المنشأة بل يمكن تطبيقها بعناية وبدقة على مستوى المنشأة ككل.

### وعلى ذلك تركز المشكلة موضوع البحث في التساؤلات الآتية:

١. هل تدرك المنشآت الصناعية مدى أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً؟

٢. كيف يمكن قياس التأثير المادي و المعنوي لنظم التكاليف الإستراتيجية على رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً؟

### ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا البحث دراسة أثر نظم التكاليف الإستراتيجية في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً، وذلك من خلال دراسة وتحليل أدوات نظم التكاليف الإستراتيجية وآثارها على تحقيق التميز التنافسي لمنشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً.

### رابعاً: أهمية البحث:

تتفرع أهمية البحث إلى:

#### ١ - أهمية علمية:

تتبع الأهمية العلمية للبحث من خلال دراسة الدراسات السابقة المرتبطة بإدارة التكاليف الإستراتيجية بأدواتها المختلفة وكذلك دراسة أثرها على إدارة التكاليف ومن ثم على كفاءة المنشآت الصناعية في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً.

#### ٢ - أهمية عملية:

وتأتى الأهمية العملية لهذا البحث في النقاط التالية:

١- أنها توضح للشركات الصناعية مدى أهمية إدارة التكاليف الإستراتيجية بأدواتها المختلفة و أثرها على زيادة كفاءة الأداء في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

٢- التطبيق العملي على بعض الشركات الصناعية المتطورة تكنولوجياً لتوضيح أثر تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية في رفع كفاءة تلك الشركات وتحقيق ميزة تنافسية لها في ظل بيئة التصنيع الحديثة و التنافسية.

### خامساً: منهج البحث:

سوف يعتمد الباحث في الجانب الفكري للبحث على المنهج الإستقرائي وتحليل المحتوى، حيث سيتم إستقراء البحوث و الدراسات لأهم الكتابات التي تناولت إدارة التكاليف الإستراتيجية ، ثم تحليل الأفكار و العلاقات و الجوانب العلمية و العملية التي اشتملت عليها تلك الدراسات، وذلك بهدف بناء الإطار الفلسفي للبحث

وتحديد المتغيرات التي سوف تبني عليها الدراسة التطبيقية، كما سيعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على المنهج الإستنباطي و الوصف التحليلي، وذلك بهدف قياس أثر نظم التكاليف الإستراتيجية على إدارة التكاليف في الشركات الصناعية ومن ثم أثرها على كفاءة تلك الشركات في ظل بيئة التصنيع المتطورة تكنولوجياً.

#### **سادساً: فروض البحث:**

إستناداً إلى طبيعة المشكلة محل الدراسة وفي إطار الهدف من هذه الدراسة وأهميتها، يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث كالاتي:  
"توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة، وبين الأثر الإيجابي للتميز التنافسي من خلال الإدارة الإيجابية للتكلفة بهدف تطوير أداء المنشأة ككل".

#### **سابعاً: تقسيمات البحث:**

في ضوء مشكلة البحث، أهميته، أهدافه، فروضه، واعتماداً على المنهج المتبع في البحث، سوف يقسم الباحث هذه الدراسة إلى ثلاثة مباحث، وذلك على النحو التالي:

#### **المبحث الأول:**

الدراسات السابقة

#### **المبحث الثاني:**

نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً.

#### **المبحث الثالث:**

الدراسة التطبيقية على بعض الشركات الصناعية المتطورة تكنولوجياً.

ملخص ونتائج وتوصيات الدراسة.

قائمة المراجع.

### المبحث الأول: الدراسات السابقة

#### ١ – دراسة حيدر شاكر نوري و محمود حسن جمعة، ٢٠١٤: "تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية".

حيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية لإدارة التكلفة الإستراتيجية وكذلك تطبيقاتها وتحليل التكلفة الإستراتيجية وكذلك إستراتيجية التكلفة الأقل، فضلا عن أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية مثل نظم المحاسبة المستندة على النشاط و الإدارة المستندة على النشاط و نظام تحديد تكلفة دورة حياة المنتج و نظام التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة وعملية إعادة الهندسة و المقارنة المرجعية و الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة و بطاقة الأداء المتوازن و نظرية القيود.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الإستنتاجات مفادها أن استخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية لا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة فقط و إنما يمتد تأثيرها ليشتمل على تحقيق باقى عوامل النجاح والمتمثلة في الجودة ورضا الزبون و الإبداع و التعلم.

#### ٢- دراسة حسام الدين أحمد، ٢٠١٤:

"إستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تصميم نظام إدارة تكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية: بحث تطبيقي في شركة نفط الوسط (شركة عامة)".

حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار العام لتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية ومن ثم الخصائص العامة للعمليات الإنتاجية في القطاع النفطي مع التركيز على العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية، و ذلك بهدف إستعراض نظام معلومات محاسبة التكاليف الحالي في الشركة محل الدراسة، ومن ثم إعتداد التكامل بين تقنيات تحليل سلسلة القيمة و التكلفة على أساس الأنشطة و تكلفة دورة حياة المنتج و مدخل الحيوود السداسى للتحسين المستمر في تصميم نظام معلومات محاسبى إلكترونى لإدارة تكاليف الحقول النفطية في الشركة، وبيان أثرها على تحسين نتائج العمليات.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من الإستنتاجات أهمها أن التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية قد حقق القدرة على الإدارة الإستراتيجية لتكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية، فعلى سبيل المثال فإن تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية قد مكنت الشركة من حساب تكلفة المنتج على مستوى كل نشاط ( حقل نفطي ) بصورة عادلة.

### ٣ – دراسة صباح فوزى صالح، ٢٠١٤:

"الإدارة الإستراتيجية للتكلفة و دورها في إتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية – دراسة ميدانية".

حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في إتخاذ القرارات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كالاتي:

- أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات يعتمد على أسس علمية محاسبية تلبى حاجة الإدارة في اتخاذ القرارات.
- تستخدم الشركات أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط و متفاوت.
- يساعد مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تفعيل عملية الرقابة وتحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة و تعزيز الموقف التنافسي.
- هناك صعوبات لتطبيق إدارة التكلفة الإستراتيجية مثل قناعة الإدارة وعدم الرغبة في التغيير و نقص المعلومات و عدم وجود قسم مختص ومستقل لإدارة التكاليف.

وقد أوصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة تركيز إدارة الشركات بمدخل إدارة التكاليف الإستراتيجية بشكل كامل.
- ضرورة ربط أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالأهداف الإستراتيجية للشركات.



- ضرورة توفير قاعدة بيانات و معلومات كافية عن التكاليف لإعطاء صورة واضحة لمتخذي القرارات و خاصة في ظل ظروف المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال الحديثة.

#### ٤- دراسة سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريرة، ٢٠١٥:

"أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

حيث هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الإقتصادية الجديدة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ١- أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية.
  - ٢- أن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية و إستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة.
- وقد أوصت الدراسة إلى أن هناك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية محل الدراسة وذلك لوجود مقومات أساسية و هي:
- ١- توافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الإستراتيجية.
  - ٢- إنتشار ظاهرة الأتمتة.
  - ٣- وجود برامج تدريبية لتأهيل وتدريب العاملين.

ولكن بالمقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

#### ٥ - دراسة مصطفى محمد يس محمود، ٢٠١٥:

"دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد تكاليف البيئة الداخلية والخارجية".  
حيث تناولت الدراسة مشكلة أن إدارة التكلفة الإستراتيجية وما تملكه من أدوات ومقومات قد ساهمت في خدمة تكاليف الأداء الداخلي للمنشأة بهدف أغراض

التسعير ، إلا أن الكثير من الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة قد ركزت إهتمامها الأساسي نحو التحكم في عناصر البيئة الداخلية دون قياس تأثير عناصر التكاليف الخارجية و التي لها تأثير قوى على إدارة التكاليف الإستراتيجية. وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة إضافة الرؤية الخارجية لأى شركة ترغب في خفض تكاليفها إلى حدود تقل عن منافسيها وترجمة ذلك في شكل تخفيض للأسعار لتحقيق ميزة تنافسية، فالتحليل الداخلى بمفرده غير كاف لضمان إستمرارية ونمو منشآت الأعمال و تجاوبها مع التغيرات في البيئة التنافسية الحالية. فكان لا بد من العمل على إدارة تكاليف أطراف البيئة الخارجية للشركة فيما يختص بالموردين أو العملاء مع الأخذ في الإعتبار الإسترشاد بتكاليف المنافسين لخفض التكاليف الداخلية للشركة، بما يعمل على زيادة كفاءة نظم التكاليف وتحسين الأداء في بيئة الأعمال التنافسية.

#### ٦ – دراسة بسام فؤاد محمد السيد ، ٢٠١٦ :

"الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لإدارة علاقات تحالف المنشأة مع المنافسين". هدفت الدراسة إلى إقتراح نموذج محاسبي يتضمن مجموعة من القواعد النظامية الحاكمة (الهيكالية والتنفيذية) والتي يمكن للمنشأة الإسترشاد بها عند إقامة وإدارة علاقات التحالف الإستراتيجية مع المنافسين، بما يساهم في نجاح تلك النوعية من علاقات التحالف، أو على الأقل يساهم في تخفيض احتمالات فشلها، وذلك من خلال الإستفادة من الإدارة الإستراتيجية للتكلفة باعتبارها نظاماً متكاملأ للمعلومات يوفر المعلومات الملائمة لتحليل العلاقات بين التكاليف والمخاطر والعوائد الناشئة عن إقامة المنشأة علاقة تحالف إستراتيجية مع أحد المافسين.

#### ٧ – دراسة Al-Halabi.et.al ، ٢٠١٥ :

**"The Impact of Applying Cost Management Tools in Cost Reduction in Service Companies".**

حيث هدف الدراسة إلى قياس أثر تطبيق أدوات إدارة التكلفة وهي التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وسلسلة القيمة (VC)، والتكاليف المستهدفة (TC) على

عناصر خفض التكاليف، وهي تكاليف المواد الخام (RMC)، وتكاليف التحويل (CC) في خمس شركات للخدمات في البناء و الصحة و المدرجة في بورصة عمّان بالأردن، وإستخدام الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم إستمارة إستبيان وزعت على المشاركين من المدراء الماليين و مديري الإنتاج و محاسبى التكاليف في عينة من ٦٠ فرد، وإستخدم الباحثون النسب المئوية، و المتوسطات الحسابية بالإضافة إلى تحليل الإنحدار لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة للدراسة.

وقد أظهرت الدراسة أن هناك تأثيرات كبيرة من أدوات إدارة التكلفة الحديثة الثلاثة وهي التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، ولسلة القيمة (VC)، و التكاليف المستهدفة (TC) على تخفيض التكاليف.

٨ - دراسة Jaf.et.al ، 2015:

### "Impact of Management Accounting Techniques on Achieve Competition Advantage".

حيث هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تشمل ( إدارة الجودة الشاملة، عملية إعادة هندسة الأعمال، الإدارة على أساس النشاط، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، الإنتاج في الوقت المحدد) المتغير المستقل، وذلك على عناصر الميزة التنافسية التي تشمل (تقليل التكلفة، التميز، التركيز) المتغير التابع، وقد استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم إستبانة وزعت على شركات المشروبات العراقية (٦٤) إستبانة و كانت نسبة الإستجابة (٧٨%) من إجمالي الإستبانات الموزعة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية و هامة بين تقنيات المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية.

٩ - دراسة Alsoboa. Et. Al ، 2015:

### "The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies".

حيث هدفت الدراسة إلى بيان أثر إستخدام تقنيات التكلفة الإستراتيجية على

شركات التصنيع الأردنية المدرجة ( JLMC )، ودراسة تأثير هذه التقنيات على أداء هذه الشركات، و مدى تطبيق هذه الشركات لتقنيات التكلفة الإستراتيجية، ودراسة نسبة التباين في الأداء لهذه الشركات في السنوات السابقة.

حيث استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم إستبيان وزعت على المشاركين من المدراء الماليين و مديري الإنتاج و محاسبى التكاليف فى الشركات الصناعية المدرجة فى سوق عمان المالى وعددها (٩١) شركة عاد منها (٦٠) وبلغت نسبة الإستجابة (٦٦%).

وكشفت الدراسة أن التقنيات الإستراتيجية للتكلفة الحديثة تحقق أداء ناجح لشركات التصنيع الأردنية المدرجة ( JLMC ) مقارنة مع السنوات السابقة، وتبين أيضاً أن أساليب التكلفة الإستراتيجية كانت تستخدم من قبل فى شركات التصنيع المدرجة، كما كشفت النتائج عن أن هذه التقنيات تساهم بشكل كبير بشرح النسبة العالية من التباين فى أداء هذه الشركات.

#### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من دراسة الباحث للدراسات السابقة سواء الدراسات العربية أو الدراسات باللغة الأجنبية لاحظ الباحث ما يلى:

لم تتناول الدراسات السابقة الإتجاه الخاص بتطبيق منهج التكلفة الإستراتيجية وتحليل كافة الجوانب المتعلقة به، وتكوين إطار عام له كأحد أركان تحقيق التميز التنافسى، وتحقيق متطلبات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.  
لكن الباحث فى الدراسة الحالية يركز على أثر نظم التكاليف الإستراتيجية على إدارة التكاليف وما لذلك على أثر فعال على رفع كفاءة الشركات وتحقيق ميزة تنافسية لها فى ظل بيئة التصنيع الحديثة.

## المبحث الثاني

### نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً

#### مقدمة:

إن بناء الميزة التنافسية التي ترغب فيها الآن كافة منشآت الأعمال المعاصرة كأساس للبقاء والإستمرار في بيئات أعمالها، أمر بالغ الصعوبة في ظل مجموعة من المتغيرات والمستجدات الحديثة المتمثلة في نهضة صناعية عالمية، بظهور العديد من نظم التصنيع الحديثة التي طورت من أساليب الإنتاج، وتطورات تكنولوجيا ضخمة، ومتغيرات بيئية لها تأثير مباشر على العمليات الإنتاجية، كتحديات العولمة والتوسع الجغرافي في الأسواق، والواقع أن هذه الميزة التنافسية لا تتحقق إلا بتضافر عناصر الجودة والسعر والتكلفة لمخرجات منشآت الأعمال.

وفي ظل ما سبق تعتبر التكلفة أحد أركان هذه الميزة التنافسية، وبمثابة موضوع إستراتيجي، يدار بمنهجية وأدوات يتحقق من خلالها الكفاءة والفعالية في أداء المنشأة ككل.

ويهدف هذا الفصل إلى دراسة وتحليل كافة الجوانب المتعلقة بمنهج التكلفة الإستراتيجي ودورها الرئيسي في تحقيق متطلبات خفض الإيجابي للتكلفة تمهيداً للتطبيق الناجح لفلسفة التحسين والتطوير المستمر Continuous Improvement وقد تم تقسيم هذا الفصل وفقاً للهدف منه فيما يلي:

١/٢/٢ ما هية إدارة التكلفة الإستراتيجية.

٢/٢/٢ المبادئ العلمية لتطبيق فلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية.

٣/٢/٢ الأدوات التطبيقية لفلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية.

٤/٢/٢ أهمية التوجيه نحو التحليل الإستراتيجي للتكلفة

١/٢/٢ ماهية إدارة التكلفة الإستراتيجية:

وضعت الكتابات المحاسبية فيما يتعلق بمفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية SCM مفاهيم عدة تناولتها الأبحاث في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية كما يلي:

١- Shank,1989 وهو من أبرز المؤلفين في هذا المجال حيث حدد مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها الإستخدام الإداري للمعلومات التكاليفية المرتبطة بوضوح بوحدة أو أكثر من المراحل الأربع الخاصة بالإدارة الإستراتيجية وهي:

- صياغة الإستراتيجية.
- إحداث التواصل بين تلك الإستراتيجيات والمنشأة.
- تطوير وتنفيذ الخطط التشغيلية لتنفيذ تلك الإستراتيجيات.
- تطوير وتنفيذ أدوات لضبط ورقابة مدى نجاح الخطوات التنفيذية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

٢- إدارة التكلفة الإستراتيجية نشأت ضمن نظام المحاسبة الإدارية لإستخدام المعلومات التكاليفية المتوفرة من المصادر المتعددة وغير المتجانسة داخل المنشأة لخلق الميزة التنافسية.

٣- إن إدارة التكلفة الإستراتيجية ذات توجه إداري مخطط لتحقيق أهداف إستراتيجية محددته هي خفض التكاليف وصولاً للميزة التنافسية تكاليفياً.

٤- كما وضع "McIlhattan" أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هي المعالجة الماهرة أو المباشرة للتكاليف.

٥- وأضاف "kato.1993" في هذا الصدد بأنه في ظل البيئات سريعة التغير حالياً فإن البحث عن فرص ممكنة لتخفيض التكلفة يعتبر إستراتيجية جيدة لكن من الضروري تجنب خفض التكاليف بدون الأخذ في الإعتبار جودة أو وظائف المنتج وخصائصه من وجهة نظر المستهلك.

٦- ناقش "Hinterhuber,1997" إدارة التكلفة علي أساس أنها السباق الضروري للأداء الذي يكتسب الأهمية الإستراتيجية بما يوفره من إختيارات عديدة تكشف فرص جديدة أو تخلق أسواق جديدة. ومن ثم هي مدمجة مع إدارة التكلفة الإستراتيجية لتلبية رغبات حملة أسهم المنشأة.

٧- أشار كلاً من "Coper & Slagmulder, 1998" إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها تطبيق الأدوات الفنية لإدارة التكلفة لتحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة وتخفيض التكاليف.

٨- كما حدد "Horvath & Brokemper, 1998" إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها المكون الرئيسي لتحقيق وتدعيم الميزة التنافسية الإستراتيجية من منظور التوقعات طويلة الأجل للمنشأة ومن ثم تشكيل مستويات وهياكل التكاليف والنمط السلوكي لتكاليف المنتجات والعمليات والموارد.

٩- ووضع "Hiton, et.al, 2001" في مفهومه لإدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها فلسفة لها توجه معين وخاصة محددة ومجموعة من الأدوات الفنية التطبيقية للمساهمة في تشكيل مستقبل المنشأة.

١٠- وأخيراً أشار "Anderson, 2007" إلى إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها تقوم علي قرار متعمد يهدف إلى التوافق بين هيكل التكاليف بالمنشأة والإستراتيجية الخاصة بها والكيفية التي تدار بها.

(Shanh.1989.p.50.Sivi & Suresh. 2006,p.312 Anderson & Henri,2009.p.202)

وتمثل المفاهيم السابقة مضموناً واحداً حول ماهية إدارة التكلفة الإستراتيجية كأحد المداخل الهامة التي تستعين بها إدارة منشآت الأعمال حالياً للتوافق مع مفاهيم الإدارة الإستراتيجية وتطور مفهوم إدارة التكلفة.

ومن ثم يمكن وضع مفهوم محدد لإدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها نظام منهجي عملي له أهداف ومقومات وأدوات للتعامل مع التكلفة من المنظور التنافسي الإستراتيجي كوسيلة فعالة لمواجهه الظروف الصناعية والإقتصادية المتطورة. لتحقيق أهداف إستراتيجية محددة بخفض إيجابي مستمر للتكلفة من أجل تحقيق تكافة تنافسية إستراتيجية يقبلها العملاء إنتهاءً بتحقيق مبادئ وأهداف التحسين والتطوير المستمر لأداء المنشأة.

### ٢/٢/٢ المبادئ العلمية لفلسفة التكلفة الإستراتيجية:

استقرت كافة الكتابات المحاسبية حول مجموعة من المبادئ العلمية التي لا غني عنها

للتطبيق الناجح لفلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية، وتمثل هذه المبادئ مقومات أساسية أشارت إليها الكتابات في إتجاهين:

(Anderson & Henri,2009)(silvi & Suerish, 2006,p.312:313) (Grundy.1996.p.59)

(الرشيد ، ٢٠٠٦ ، ص ٨٢)،(محمد ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٩)

- **الإتجاه الاول:** يعتمد علي ثلاثة رؤي للتكلفة عند تطبيق العمليات التنفيذية لمنهج إدارة التكلفة الإستراتيجية وهي:
  - الإدارة الإستراتيجية Strategic management
  - الإدارة المالية financial management
  - إدارة العمليات operations management
- **الإتجاه الثاني:** يعتمد علي تحليلات متعارف عليها في مجال الدمج بين الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكلفة وهي:
  - تحليل سلسلة القيمة Value chain analysis
  - تحليل الموقف الإستراتيجي. strategic positioning Analysis.
  - تحليل مسببات التكلفة Cost-drivers analysis

وفي ضوء ما سبق يري الباحث أن الإتجاه الأول أشمل وأهم من الإتجاه الثاني حيث يشمل العديد من المقومات التي تمثل عملية لمحاولات التطبيق الناجح لفلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية لذلك يتبنى الباحث الإتجاه الأول وفيما يلي الملامح الرئيسية له:

١- **الرؤية الأولى،** حيث ينظر إلي التكلفة من منظور الإدارة الإستراتيجية والتي تعتمد علي مجموعة من التوقعات الإستراتيجية الهامة لبناء هيكل متطور لإدارة الإستراتيجية داخل لمنشأة كما أشار إليها Porter & Ghemawat حيث تتمثل تلك التوقعات في مجموعة من الأدوات الفعالة لتحقيق الهدف من الإدارة الرشيدة للتكلفة الإستراتيجية وهي:

(١) **منحنى الخبرة Experience Curve:** هناك علاقة طردية بين بقاء وإستمرارية المنشأة في سوقها التنافسي ومنحنى التعلم لديها وخبراتها



التطبيقية في مجال التكلفة وسبل التخفيض المستمر وتحقيقها لأهدافها الاستراتيجية (مثل: تخفيض تكاليف المبيعات والتسويق، تحقيق أعلى كفاءة في العمليات التشغيلية، تعظيم القيمة الكلية داخل المنشأة والتخلص من الأنشطة عديمة القيمة)

(٢) استراتيجية الريادة التكاليفية Cast – leadership: لا تتحقق هذه الاستراتيجية كما أشار Porter إلا حينما تصل المنشأة إلى أقل تكلفة ممكنة في القطاع الصناعي التنافسي الذي يتعامل فيه، ويتطلب ذلك البحث عن سبل خفض التكلفة داخل المنشأة وإحكام الرقابة علي التكاليف غير المباشرة والإستفادة من منحني التعلم والخبرة بالمنشأة.

(٣) إستراتيجية التميز Differentiation: التميز هنا يقصد به إنتاج منتج متميز عن منتجات المنشآت المنافسة بمستوي مرتفع من الجوده ينتظرها عملاء المنشأة بالسعر الذي تحدده. وليس كل العملاء في السوق قادرين علي دفع سعر مرتفع مقابل هذا التميز.

وتكمن الصعوبة في هذه الإستراتيجية في التوازن بين إستمراريتها في سوقها التنافسي ومعادلة التكلفة والسعر وتحقيق الربح العادل لها الذي يضمن لها التميز.

(٤) تحليل المنافسين Competitrs Analysis: من أبرز أساسيات الإدارة الاستراتيجية هو التحليل الكفاء للمنافسين، وهذا يوفر مجالاً خصياً في سبل خفض التكاليف وإختيار الأنشطة أو القطاعات داخل المنشأة التي تستلزم تخفيض تكاليفها أو التخلص منها نهائياً.

(٥) تحليل سلسلة القيمة Value chain Analysis: ويقصد بها مجموعة الأنشطة المولدة للقيمة بدءاً من أنشطة الحصول علي المواد الخام من الموردين انتهاءً بتسليم المنتج النهائي للعميل. وإستقرت كافة الأبحاث العلمية علي تقسيم أنشطة سلسلة القيمة إلي مجموعتين من الأنشطة هما: - الأنشطة الأساسية وتتمثل في خمس أنشطة فرعية وهي (الإمدادات الداخلية - حيث توصيل كافة المستلزمات الضرورية للإنتاج - العمليات التشغيلية -

المخرجات من المنتجات - التسويق والمبيعات والأنشطة الخدمية لتدعيم والمحافظة علي قيمة المنتج.

- الأنشطة الداعمة أو الإدارية (وتتعلق بالبنية الأساسية للشركة والموارد البشرية وإمكانيات التطور التكنولوجي)

ويعتبر هذا التحليل هو الأداة الرئيسية للتمييز التكاليفي الإستراتيجي وبناءً محكماً لإدارة التكلفة داخل المنشأة، من خلال تعظيم القيمة التنافسية للمنتج بإنخفاض التكاليف وتحسين مستوى الأداء للعمليات والأنشطة الإنتاجية وكافة الأنشطة ذات العلاقة بالوضع الإستراتيجي للمنشأة.

(٦) القدرة علي البناء والإستمرارية Capability of Building: هناك مقومات أساسية إستراتيجية تجعل الهدف من إستمرارية المنشأة أمراً محتملاً يترتب علي تبرير إنفاق التكاليف لديها منها (تنوع الاهداف ما بين قصير وطويل الأجل الإتفاق التكنولوجي الإداري والإنتاجي - تنوع مجالات البحوث والتطوير).

(٧) تصميم سيناريو التطوير Scenario Development: وتشمل المنفعة المحققة من هذه السيناريو ليس فقط أثر التغيرات في الشروط الصناعية علي الوضع التنافسي للمنشأة بل توفير صورة شاملة عن مستويات التكاليف والجوده ومدى المرونة لمقابلة التحديات التنافسية المستقبلية.

٢- الرؤية الثانية: حيث ينظر إلي التكلفة من منظور الإدارة المالية، وقد تطورت هذه الرؤية من النظرة إلي محاسبة التكاليف التقليدية التي ركزت علي وضع الميزانيات والتكاليف المعيارية إلي التركيز علي أربع أدوات أساسية لبناء فلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية وهي:-

(١) نظم التكلفة علي أساس النشاط ABC: يمثل هذا النظام أداة جيدة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، حيث التقدير الكفاء للتكلفة وما يترتب عليها من إدارة إستراتيجية لقرارات المنشأة وتدعيم القدرة التنافسية السوقية لها وتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة من خلال الخطوات التالية:

- المعرفة الجيدة من قبل المديرين بهيكل التكاليف داخل المنشأة والتصنيف الجيد لها ومن ثم تحديد مسببات التكلفة الرئيسية.
  - تحليل ودراسة وإتخاذ القرار بشأن كافة عمليات المنشأة إذا كانت بحاجة إلي تغيير أو تعديل لتخفيض التكاليف أو إضافة المزيد من القيمة، كما يمكن الإستفادة من منهج إعادة هندسة الأعمال في مجال تحسين العمليات.
  - تحقيق منهج إعادة تصميم عمليات المنشأة من خلال إستنباط طريقة فعالة لتتبع التكاليف، حيث مراقبة مؤشرات الاداء الرئيسية المصممة لقياس مدي تأثير مسببات القيمة والتكلفة الرئيسية.
- (٢) مسببات التكلفة Cast Drivers: وتمثل مجموعة العوامل المتشابكة التي تتسبب في حدوث التكلفة، وهي مجال من مجالات تحسين أداء العمليات ويمثل هذا المدخل أهمية كبيرة في التطبيق الناجح لفلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية SCM.
- (٣) النظرة إلي برامج التكاليف كقرارات إستثمارية: ويعتبر ذلك من أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية، حيث أن إتخاذ برنامج تكلفة معين أي نظام تكاليفي محدد الأهداف له مبررات ونتائج فعالة في خفض التكلفة وتحسين أداء المنشأة وهو بالتالي بمثابة قرار إستراتيجي تنعكس نتائجه علي الموقف التنافسي للمنشأة.
- (٤) تحليل هيكل التكلفة Cost Structure: وهي تمثل أمر ضروري لأن التوبيخ الكفاء لكافة التكاليف داخل المنشأة ما بين تكاليف ثابتة ومتغيرة وشبه المتغيرة وشبه الثابتة أو التكاليف التي يترتب عليها إضافة قيمة لمخرجات المنشأة والتكاليف التي يمكن التخلص منها وتمثل عبء مالي ولا تضيف قيمة، يمثل هذا التحليل هدف أساسي من أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية.
- ٣- الرؤية الثالثة والاخيرة: وهي التكلفة من منظور إدارة العمليات لأن الإدارة الناجحة للعمليات التشغيلية داخل المنشأة تستلزم تكاليف مقننة. ومن ثم نحن

بصدد إدارة ناجحة للتكلفة الإستراتيجية، وفي ضوء ذلك هناك ثلاثة مفاهيم رئيسية للتكلفة من منظور إدارة العمليات هي:

(١) إدارة الجودة: حيث الدمج بين مفهوم الجودة وإدارة التكلفة والذي يظهر عملياً في تطبيق مدخل ضبط ورقابة الجودة الشاملة TQM، حيث دراسة وتحليل كل ما يرتبط بتكاليف دورة حياة المنتج، وتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف الجودة وإرتباطها بمدخل التحسين المستمر لأداء المنشأة وأثر ذلك علي مستوى الأرباح المحققة وتعظيم مستوى رضا العميل وزيادة المبيعات وزيادة الحصة السوقية للمنشأة.

(٢) التبسيط Simplification: ويقصد به التوجه نحو تطبيق إعادة هندسة عمليات المنشأة Business Reengineering BPR لأنه في ظل التقدم التكنولوجي الإنتاجي أصبحت هناك عمليات أو أنشطة يترتب عليها تكاليف غير ضرورية يمكن التخلص من مسبباتها، ومن ثم فإن التبسيط وإعادة التصميم أولاً بأول ينعكس إيجابياً علي النظام التكاليفي للمنشأة.

(٣) العملاء: إن إستراتيجية إدارة المنشأة في إختيار شريحة معينة من العملاء وقطاع سوقي معين لتحقيق مزايا تنافسية طويلة الاجل، يستلزم دراسة وتحليل كافة الأنشطة الموجهه نحو هذا الغرض لأن جذب عملاء جدد يحسب له تكلفة مبررة (مدروسة ومقننه) يقابلها ربح مستهدف وجودة متميزة.

### ٣/٢/٢ الأدوات التطبيقية لفلسفة إدارة التكلفة الإستراتيجية:

يتسم الأداء التطبيقي لفلسفة إدارة الإستراتيجية بالمرونة الكافية التي تسمح بإمكانية استخدام كافة الأدوات والفلسفات الإدارية والمحاسبية التي إنتشرت في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتتمثل أهم الأدوات التطبيقية في مجال إدارة التكلفة الإستراتيجية في (الطمني ، ٢٠٠٢ ، ص ٤٩٦:٤٨٤) (شحاته ، ٢٠١٠ ، ص٦١٧:٦٧٠):

١- مدخل تحديد التكلفة علي أساس النشاط Activity Based Costing ABC

- ٢- محاسبة إستهلاك الموارد Resource Consumption
  - ٣- مدخل التكلفة المستهدفة Target Costing – TC
  - ٤- مدخل تكاليف دورة حياة المنتج Product life Cycle Costs – PLSS
  - ٥- مدخلي التحسين والتطوير المستمر CI ونظام الرقابة علي تكاليف الجودة Quality Cost
  - ٦- فلسفة التوقيت الحيني JIT – Just In Time
  - ٧- نظرية القيود Theory of Constraints
- ٤/٢/٢ أهمية التوجه نحو التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يركز الهدف التقليدي لأنظمة التكاليف لعدة سنوات على الجوانب الداخلية للأداء، وميكانيكية العمل داخل المنشأة، وتخفيض التكلفة بالقدر الذي يسمح للمنشأة بالاستمرارية، وتحقيق أرباحها المستهدفة، الأمر الذي يخلق فجوة كبيرة بين مخرجات تلك النظم والمتغيرات المعاصرة التي من أهمها:

- التطورات التكنولوجية السريعة خاصة الإنتاجية منها.
- قصر دورة حياة المنتجات مع الإبقاء على جودة تحقيق المواصفات المحددة من قبل العميل.
- التغيرات العالمية في الأسواق التنافسية.
- تنوع إحتياجات العملاء.
- التوجه نحو مفهوم التكلفة التنافسية.
- مفاهيم وأساليب إدارة التكلفة المختلفة.
- تطبيق الفكر الإستراتيجي الحالي لإدارة كافة المنشآت حالياً.

#### والتساؤل الذي يطرح في ظل الوضع السابق هو

هل هناك فروق جوهرية بين التحليل التقليدي للتكلفة Traditional Cost Analysis وتحليل التكلفة من المنظور الإستراتيجي أو ما يعرف بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف Strategic cost analysis أم أنها مسميات لمضمون واحد؟  
وتتمثل الملامح الأساسية للرد على التساؤل السابق فيما يلي:

## ١/٤/٢/٢ مفهوم وأهداف التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

تعددت المفاهيم التي تناولت التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومنها (الكومي ، ٢٠٠٢ ، ص ٥٣) (شهير ٢٠٠٣ ، ص ٦٧ : ٨٦) (Juras & Eileen, 2006,p28)

- مفهوم Shank & Gocindarajan, 1989 بأنه تحليل التكاليف الخاصة بالمنشأة، إضافة الى التكاليف الخاصة بالمنافسين، بحيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية خاصة، وتستخدم البيانات التكاليفية لتحديد الإستراتيجية الأنسب للمنشأة والتي تمكنها من تحقيق المزايا التنافسية.
- مفهوم Thompson & Strickland, 1989 يركز على فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمنشأة والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين ، فهو يركز على موقف التكاليف في المنشأة مقارنة بمنافسيها.
- مفهوم shim & Siegel , 2000 هو استخدام البيانات التكاليفية لتطوير وتحديد الإستراتيجيات التي يجب أن تتبناها المنشأة لتحقيق مزايا تنافسية.
- مفهوم الكومي، ٢٠٠٢ هو نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الإقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة وهي تحليل سلسلة القيمة وتحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج.
- مفهوم Juras & Eiteen, 2006 أنه عملية تطوير المعلومات التكاليفية التي تدعم المديرين لإتخاذ القرارات الإستراتيجية بالتركيز على تعظيم استخدام الموارد الإستراتيجية للمنشأة في المستقبل، من خلال دراسة وتحليل العلاقة بين تكلفة المنتج أو الخدمة والقيمة المتولدة منه.

## يمثل التحليل الإستراتيجي للتكاليف نظاماً كلياً يستهدف تحقيق خمس أبعاد أساسية فيما يلي:

### ١ - البعد التكاليفي

ويتحقق هذا البعد من خلال تجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة ذات القيمة ويستخدم أسلوب تحليل مسببات التكلفة لتحديد المسببات الرئيسية لحدوث التكلفة والعمل على اكتشاف مواطن خفض التكلفة المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة وإدارة مسببات التكلفة بما يؤدي إلى ترشيد إستهلاك الأنشطة للموارد.

### ٢ - البعد التشغيلي

يدعم التحليل الإستراتيجي للتكاليف قدرة المنشأة على قياس الآثار المالية وأساليب وسياسات التشغيل بها لأنه يبرز مدى مشاركة العاملين في فلسفة التحسين والتطوير المستمر، وإدارة الجودة الشاملة، وإستغلال كافة الطاقات داخل المنشأة وكفاءة وتصميم المصنع، وتصميم وتطوير المنتجات.

### ٣ - البعد الإستراتيجي

يعتمد التحليل الإستراتيجي للتكاليف على تحديد الفرص والتهديدات الخارجية، ومحاولة إستغلال هذه الفرص بنجاح وتجنب والحد من النتائج السلبية للتهديدات، وفي ضوء ذلك يتم تحديد نقاط القوة والضعف للمنشأة، وبناء الإستراتيجيات المناسبة لتعزيز المركز التكاليفي للمنشأة.

أيضا يستخدم التحليل الاستراتيجي للتكاليف أسلوب تحليل سلسلة القيمة، ويضيف ذلك بعداً إستراتيجياً آخر، حيث لا يقتصر هذا الأسلوب على تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة الداخلية للمنشأة فقط بل يشمل أطراف سلسلة القيمة خارج حدود المنشأة كالموردين والعملاء بالإضافة إلى الإعتماد على أسلوب تحليل مسببات التكلفة والذي يعد بعداً إستراتيجياً ثالثاً لهذا التحليل من خلال توجيه الإهتمام والتحليل نحو مسببات التكلفة وليس النتائج، مما يؤدي إلى تحسين وخفض التكلفة في الأجل الطويل.

### ٤ - البعد السلوكي

يهتم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بالعوامل التنظيمية والمتغيرات السلوكية ومدى

تأثير سلوكيات فرق العمل داخل المنشأة في مدى نجاح هذا التحليل وتحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم إرتباط التطبيق العملي لهذا التحليل بفلسفة التحسين والتطوير المستمر وترسيخ ثقافة أن نجاح المنشأة في سوقها التنافسية قائم على مشاركة كافة العاملين في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

#### ٥- البعد التسويقي

يوفر التحليل الإستراتيجي للتكاليف المعلومات الأساسية للمفاضلة بين الإختيارات والبدائل الإستراتيجية المتولدة من تحليل وتقييم الموقف الإستراتيجي للمنشأة في سوقها التنافسي، مما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة ونجاح تحقيق أهدافها الإستراتيجية. ومما سبق يمكننا إستخلاص مفهوم شامل للتحليل الإستراتيجي للتكاليف يتمثل في كونه نظام فرعي من إدارة التكلفة الإستراتيجية يركز على دراسة وتحليل مدى قدرة التكلفة الحالية بالمنشأة لمراعاة البعد التنافسي الإستراتيجي في ضوء متغيرات السعر والجودة والربح المستهدف، ويتسم هذا النظام بالنظرة الخارجية للتكلفة متضمناً نتائج التحليل الداخلي للتكاليف والذي يعرف بالتحليل التقليدي للتكاليف.

ويحقق نتائج التحليل الإستراتيجي للتكاليف مجموعة من الأهداف التكاليفية للتمييز الإستراتيجي لأي منشأة في ظل التحديات المعاصرة تتمثل أهمها في:

- تجنب الإسراف وسوء إستخدام الموارد المتاحة للمنشأة.
- دراسة وتحليل الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للعميل وإستبعاد الأنشطة عديمة القيمة غير الضرورية.
- الديناميكية في التعامل مع التكلفة وتحقيق مستوي متقدم من التخفيض المستمر للتكلفة من فترة لأخرى.
- تحقيق المستوي المطلوب لرضاء العميل والوفاء بالموصفات المحددة وفقاً للبرامج الزمنية المحددة.
- الاستعانة بكافة أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحليل تكاليفي طويل الأجل وفعال.



- تصميم قاعدة بيانات تكاليفية محدثة باستمرار تشمل تكاليف الإنتاج الفعلية، وإنحرافات التكلفة، وتكاليف مراقبة الجودة، وتغيرات سلوك التكلفة لدى المنافسين)
- تحليل بيانات التكاليف في ضوء البيئة الخارجية للمنشأة حيث ( تغير تكنولوجي / ظروف إقتصادية / تحليل أداء المنافسين / اتجاهات ورغبات العملاء المتحددة / ... ) وظروفها الداخلية حيث ( الإمكانيات المتاحة / النتائج التكاليفية الحالية للمنشأة ومدى تحقيقها لمستويات الأرباح المستهدفة)

### ٢/٤/٢/٢ المبادئ الأساسية لتطبيق مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

إن التطبيق الناجح لمفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ضوء الأهداف التكاليفية السابق إيضاحها للتمييز الإستراتيجي لأي منشأة يتلخص في أربع مبادئ أساسية هي:

#### ١ - الشمولية والتكامل

بمعنى توفير معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، الأمر الذي يستلزم التوسع في التحليل وضرورة توافر سجلات وتقارير عن تكاليف المنتج الذي تقدمه المنشأة، بالإضافة إلى معلومات عن المنافسين وإستراتيجياتهم وهيكل التكاليف وتحديد الاختلافات النسبية بين المنشأة ومنافسيها، بما يعكس على التكلفة الفعلية والمقدرة والجودة المحققة والسعر التنافسي والأرباح الكلية الفعلية والمستهدفة، وتعميم مبدأ المشاركة داخل المنشأة للتركيز على كافة الجوانب الإستراتيجية للأداء داخل المنشأة.

#### ٢ - القابلية للتحقق

يتحقق الهدف من التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال دراسة وتحليل العلاقة عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة سواء كانت هذه العلاقة داخلية بين الأقسام والإدارات والأنشطة الداخلية للمنشأة أو كانت هذه العلاقة خارجية مع موردين وعملاء، الأمر الذي يظهر كافة فرص التحسين الممكنة لإستفادة المنشأة من نتائج هذه العلاقة، وتطبيق الفلسفات الإدارية الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر للأداء.

#### ٣ - تحليل الموقف الإستراتيجي

يختلف الأسلوب الذي تختاره المنشأة لتحليل تكاليفها الإستراتيجية تبعاً للإستراتيجية

التي إختارتها المنشأة في تميزها السوقي سواءً كانت تقديم منتجات متميزة أو القيادة التكاليفية والتخفيض المستمر للتكاليف وإستراتيجية التركيز وبناء الميزة التنافسية من خلال الوصول إلى موقع أفضل في السوق. ويمثل هذا التحليل أهمية خاصة في توفير البدائل الإستراتيجية التي يمكن تكيفها مع المواقف التنافسية التي تواجهها المنشأة.

#### ٤ - تحليل مسببات التكلفة

مسبب التكلفة هو المتغير الأساسي في حدوث تكلفة النشاط، ولا يحدد بدقة إلا من خلال حصر كافة الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج وإحكام الرقابة عليها، لذا يمثل هذا التحليل أهمية في كونها مبدأً أساسياً لتطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف، وهناك أربع مسببات للتكلفة متعارف عليها حسب مستويات أنشطة المنشأة هي (شهير، ٢٠٠٣، ص ٧١ : ٦٧) (باجاجة، ٢٠٠٩، ص ١١٠).

- مسببات تكلفة تشغيلية تعكس عدد الوحدات المنتجة بصفة عامة في علاقتها بتكلفة إستهلاك النشاط من الموارد مثل عدد مرات خدمة النقل، عدد ساعات العمل المباشر.
- مسببات تكلفة إجرائية ترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى دفعات إنتاجية مثل جدولة الإنتاج مسبب التكلفة الإجرائي الخاص بها عدد أوامر التشغيل.
- مسببات تكلفة هيكلية ترتبط بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقاً لخصائص المنتج وصفائه مثل مراقبة الجودة مسبب التكلفة الهيكلي لها هو عدد الإختبارات التحليلية.
- مسببات تكلفة عامة مرتبطة بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمنشأة ككل مثل نشاط الأمن الصناعي مسبب التكلفة الخاصة به هو عدد ورديات التشغيل.

ويستخلص الباحث مما سبق الجوانب الأساسية التالية:

١- أن هناك فروقاً جوهرية بين التحليل التقليدي للتكاليف والتحليل الاستراتيجي للتكاليف، أهمها ما يتعلق بدراسة الموقف المتوقع للمنشأة في سوقها التنافسي بناءً على الإستراتيجية التي تتبناها، ومقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المتوقعة في ظل البدائل الإستراتيجية المتاحة أمام المنشأة بما ينعكس على أرباحها المستهدفة ومستويات الجودة المطلوب تحقيقها وتميز مركزها التنافسي أمام منافسيها لفترة أطول مستقرة نسبياً.

أيضاً وفي ظل التحليل التقليدي للتكاليف يتم تحليل التكاليف بالإعتماد على حساب التكلفة وتحديد معايير التكلفة وتحليل فروق التكاليف المعيارية والإستعانة بمفهوم القيمة المضافة، أما التحليل الإستراتيجي للتكاليف فيعتمد على الأساليب المتعارف عليها لإدارة التكلفة الإستراتيجية وهي تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الإستراتيجي، كذلك تتمثل وحدة التكلفة في التحليل التقليدي للتكاليف في شكل الوحدة المنتجة بينما التحليل الإستراتيجي للتكاليف فتتمثل وحدات التكلفة في الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.

٢- الإتفاق الكامل بين المبادئ العملية للتطبيق الناجح لإدارة التكلفة الإستراتيجية والتحليل الإستراتيجي للتكلفة كما إتضح في المفهوم الشامل للتحليل الإستراتيجي للتكاليف أنه نظام فرعي من النظام الكلي لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

٣- يفرض التوجه الإستراتيجي التكاليفي فلسفات وأدوات لتحليل وتقدير التكاليف متفق عليها في جميع الأدبيات المحاسبية ويفتح المجال لأي أداة أو فلسفة جديدة تحقق التميز التنافسي الإستراتيجي لمنشآت الأعمال حالياً.

٤- التحليل الإستراتيجي للتكاليف له أهمية كبيرة في توفير كافة المعلومات الأساسية للتحليل الموضوعي الأكثر دقة لتكاليف المنشأة الضرورية ذات القيمة للمنتج، بالإضافة إلى المساهمة في صياغة وتنفيذ وتقييم الإستراتيجيات التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في نجاح أعمالها.

### المبحث الثالث

#### الدراسة التطبيقية على بعض الشركات الصناعية المتطورة تكنولوجياً

##### • مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عدد من الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية والمتمثلة في شركة (الوطنية للصناعة) وهي شركة مساهمة مغلقة برأس مال قدره ٨٠٠ مليون ريال ، وهي إحدى الشركات التابعة لمجموعة أوقاف الشيخ سليمان بن عبد العزيز الراجحي القابضة وتتكون (الوطنية للصناعة) من مجموعة من الشركات الصناعية المتطورة وهي الوطنية للمنتجات الورقية والوطنية لصناعة الأوعية وشركة بلوك الوطنية وشركة الأغذية العالمية كابكس. وشملت عينة الدراسة إحدى الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية والمتمثلة في (شركة أيديال إستاندرد مصر) حيث بدأت شركة أيديال إستاندرد مصر أعمالها في مصر في عام ١٩٨٣، حيث تم إنشاء وتنمية العديد من منشآت التصنيع في مدينة العاشر من رمضان لإنتاج مجموعة متكاملة من منتجات الحمامات بما في ذلك السيراميك، والتجهيزات، ومرفقات الاستحمام والعافية.

وقد سلط الباحث الضوء علي هذا المجتمع من أجل الوصول إلى أكبر قدر من آراء الممارسين في موضوع البحث و المتمثلين في مجموعة من مصممي ومحلي و موظفي التكاليف ومدبرو إدارات التكاليف في الشركات محل الدراسة بهدف دراسة أثر استخدام المصفوفة رباعية الأبعاد في تصميم نظم التكاليف الإستراتيجية لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً، كما بذل الباحث قصارى جهده للوصول لأكبر عينة ممكنة تمكنه من تمثيل مجتمع الدراسة.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث أولاً بعمل Pilot Study وذلك من خلال توزيع ٥٠ إستبيان لقياس الثبات والصلاحية لأسئلة الإستبيان ووجد أن: هناك ثلاثة أسئلة معامل ألفا كرونباخ عند الحذف أكبر من معاملاً ألفا كرونباخ فتم حذفهم لزيادة قيمة الثبات.

ثم قام الباحث ثانياً باستخدام العينة العشوائية بتوزيع الإستمبيان يدوياً علي مجموعة من المديرين والموظفين في الشركات الصناعية محل الدراسة، ووجد أنه تمكن من توزيع ٢٥٠ إستمبيان واسترجع ١٦٠ إستمبيان علماً بأن الإستمبيانات المسترجعة ملغاة منها ١٦ إستمبيان لم تكتمل فيها الإجابات و ١٤ إستمبيان تم رفض الإجابة عنها لأسباب عدم إكتمالها حيث وجد الباحث بها قيم مفقودة ليصبح العدد النهائي للإستمبيانات التي تم الإستعانة بها في البحث ١٣٠ إستمبيان.  
والجدول التالي يوضح كيفية توزيع الإستمبيانات للحصول على العدد النهائي للقيام بالتحليل:

#### الجدول التالي يوضح كيفية الحصول على عينة الدراسة:

النسبة المئوية	العدد	
١٠٠%	٢٥٠	عدد الإستمبيانات الموزعة
٦٤%	١٦٠	عدد الإستمبيانات المسترجعة
١٢%	٣٠	عدد الإستمبيانات الملغاة
٥٢%	١٣٠	عدد الإستمبيانات الصالحة للمعالجة

ويوضح الجدول السابق أن عينة الدراسة النهائية التي قام الباحث بتجميع بياناتها وتقريرها بهدف تحليلها تتكون من ١٣٠ مفردة وهو ما يمثل نسبة ٥٢٪ من مجتمع الدراسة المستهدف والمقدر ب ٢٥٠ مفردة.

#### • الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل:

من حيث الأدوات المستعملة في تحليل البيانات، قام الباحث بالإستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية لتفريغ بيانات الإستمبيانات المجمعة ومعالجتها إحصائياً. (SPSS version 23).

أما من حيث أسلوب التحليل، فقد إعتد الباحث على كل من الإحصاء الوصفي والإحصاء الإستدالي لمعالجة البيانات والوصول لنتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية تفسرها، فإستعمل الإحصاء الوصفي من أجل تحليل البيانات من خلال:

- مقاييس النزعة المركزية المتمثل في حساب المتوسط الحسابي لكل متغير تم قياسه من خلال الإستبيان وكذا المحاور لمعرفة أين تتمركز الإجابات وإتجاهاتها.
- مقاييس التشتت بحساب الإنحراف المعياري لكل متغير تم قياسه من خلال الإستبيان وكذا المحاور لقياس مدى تشتت الإجابات وتباعدها عن بعضها البعض أو بعدها عن مركز النزعة المركزية.

كما إعتد الباحث على الإحصاء الإستدلالي بهدف تحليل البيانات من خلال:

- استخدام معامل ألفا كرونباخ لإختبار ثبات وصدق الإستبيان بقياس درجة ثبات وصدق عباراته وعدم تناقضها مع نفسها وقدرتها على إعطاء إجابات متوافقة، حيث تعتبر درجة 0.60 أصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا كرونباخ كما أن أفضل قيمة تتراوح بين 0.70 إلى 0.80 وكلما زادت قيمته عن 0.80 كان ذلك أفضل

#### • بناء الإستبيان وإختبار ثباته وصحته:

إستعمل الباحث في هذه الدراسة بيانات ميدانية من كل الممارسين في المجال الصناعي في الشركات محل الدراسة بالمملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية. في البداية قام الباحث ببلورة الأسس التي سيقوم عليها وتكون أهل لتحقيق الأهداف، بحيث إستمدت من الأفكار الرئيسية التي تتمحور في الجانب النظري للدراسة، بالإضافة إلى الإعتماد على الدراسات السابقة التي إستغلت كأداة لجمع البيانات حول موضوع البحث.

وتضمن تصميم الإستبيان عبارات خبرية مغلقة سهلة للحصول على آراء واقعية من المجتمع المستهدف، بشرط أن يقوم المستوجب بإبداء رأيه حول مدى أهمية الإجابة المفترضة في المحاور الثالث الخاصة بالإستبيان.

ويتكون الإستبيان من عبارات الإستبيان والتي تنقسم إلى ثلاث محاور (ثلاثة فروض)، ومن المعروف أنه لتحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة كمية، قام الباحث بإستخدام مقياس ليكرات الخماسي، إذ قام الباحث بإعطاء إجابة كل عبارة يتضمنها الإستبيان أوزان تتراوح من ٠١ إلى ٠٥ حسب درجة الأهمية من عدمها.

نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً  
د/ عمرو محمد الرحمن محمد الرحمن محمد

وللتوضيح أكثر سوف يستعرض الباحث الجدول التالي الذي يفسر مقياس  
ليكارت الخماسي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي المرجح:  
الجدول التالي يوضح مقياس ليكارت الخماسي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي  
المرجح

التصنيف	متحقق بدرجة عالية جدا	متحقق بدرجة عالية إلي حد ما	متحقق بدرجة متوسطة	متحقق بدرجة منخفضة إلي حد ما	غير متحقق علي الإطلاق
الوزن المتوسط المرجح	05 4.20-5.00	04 3.40-4.19	03 2.60-3.39	02 1.80-2.59	01 1.00-1.79

المصدر: (صيرفي ٢٠٠٦، ص ١١٥)

وبعد تصميم الإستبيان، قام الباحث بالتحقق من صدقه عن طريق ضمان  
ملائمة عباراته لقياس ما صممت لأجله، من خلال عرض الإستبيان على الأستاذة  
المشرفين المختصين لأخذ رأيهم حول طريقة إعداد الاستبيان ومكوناته، وكذا كفاءته  
من حيث الشكل ومدى قدرة الباحث على تحليل الإجابات على عباراته إحصائياً  
بطريقة صحيحة، كما سمحت مقترحات وملاحظات الاساتذة من تعديل بعض  
العبارات لتفادي الأخطاء اللغوية والمنهجية.

وقد لاحظ الباحث أن معامل ألفا كرونباخ الخاص بالإستبيان كوحدة واحدة  
يساوي 0.750 وهي قيمة محصورة بين 0.60 و1.00 وهي تعبر على أن الإستبيان  
يتميز بالثبات ويمكن الإعتماد على بياناته وتحليلها، كما أن قيمة جذر معامل ألفا  
كرونباخ تساوي 0.87 وهي قيمة قريبة من الواحد وهو ما يؤكد صدق عبارات  
الإستبيان.

وبعد التأكد من صلاحية بيانات الإستبيان وقابليتها للتحليل قام الباحث بعرض  
ومناقشة النتائج بإستخدام مختلف الأدوات الإحصائية والتي سنتعرف عليها فيما بعد.

### • تعريف المتغيرات والإحصاء الوصفي لها:

والجدول التالي يوضح الوصف والخصائص العامة لعينة الدراسة حيث سيعرض الباحث الإحصاء الوصفي للمتغيرات موضوع البحث وهما متغير مستقل وآخر متغير تابع كما هو موضح بالجدول التالي:

رمز المتغير	نوع المتغير	ماذا يقيس المتغير
X1	مستقل	تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة
Y	تابع	تطوير وتعظيم الإنتاجية والتميز التنافسي ونظم التكاليف الإستراتيجية للمنشأة ككل

### • صياغة النماذج المستخدمة لإثبات صحة الفروض من عدمها:

#### الفرض الرئيسي للبحث:

"توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة، وبين الأثر الإيجابي للتميز التنافسي من خلال الإدارة الإيجابية للتكلفة بهدف تطوير أداء المنشأة ككل".

لدينا متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل سنعمل علي معرفة قوة الارتباط بينهما، ونبحث في وجود علاقة خطية بينهما حتي نتمكن من إستخدام معادلة الإنحدار الخطية بين المتغيرين حيث أن شكل معادلة الإنحدار سيكون كالتالي:

$$Y_n = \alpha + \beta X1_n$$

#### علماً بأن:

X1-n	تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة
Y-n	تطوير وتعظيم الإنتاجية والتميز التنافسي ونظم التكاليف الإستراتيجية للمنشأة ككل



نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً  
د/ عمرو محمد الرحمن محمد الرحمن محمد

• **إختبار الفرض الرئيسي للبحث:**

"توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة، وبين الأثر الإيجابي للتميز التنافسي من خلال الإدارة الإيجابية للتكلفة بهدف تطوير أداء المنشأة ككل".

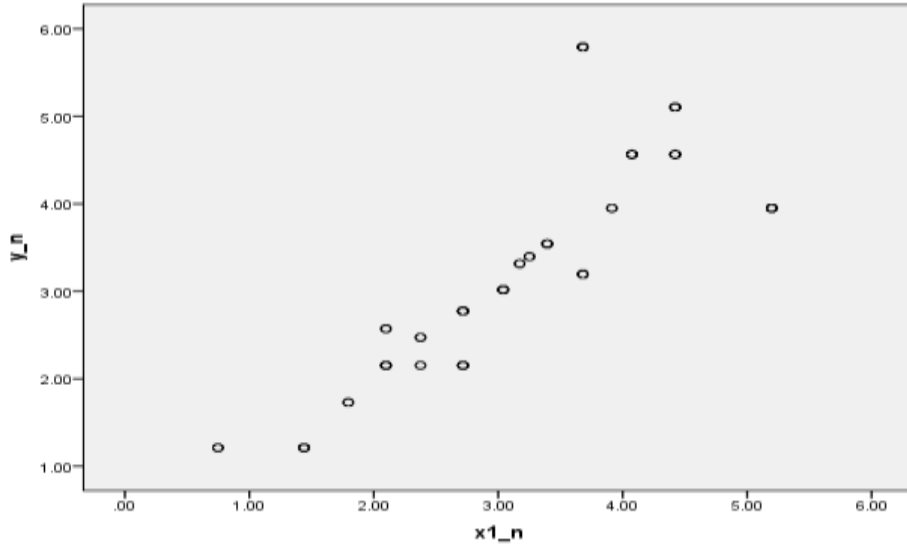
**جدول (١)**

Correlations			
		x1_n	y_n
x1_n	Pearson Correlation	1	.783**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	120	120
y_n	Pearson Correlation	.783**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	120	120
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

ويتضح من جدول ١ أن معامل الارتباط بين x1\_n و y\_n يساوي 0.783 حيث أننا سنرفض فرض العدم الذي ينص علي أنه لا يوجد إرباط بين المتغيرين علماً بأن:

X1-n	تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة
Y-n	تطوير وتعظيم الإنتاجية والتميز التنافسي ونظم التكاليف الإستراتيجية للمنشأة ككل

(Graph-1)



وبالنظر لشكل (١) نجد إثبات لخطية العلاقة بين المتغيرين وبالتالي يمكننا إستخدام الإنحدار الخطي بين المتغيرين.

(جدول ٢)

Model Summary <sup>b</sup>				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.783 <sup>a</sup>	.613	.610	.76363
a. Predictors: (Constant), x1_n				
b. Dependent Variable: y_n				

ومن جدول (٢) يتضح أنه يمكن تفسير (٦١.٣%) من التباين الموجود في المتغير التابع من خلال المتغير المستقل.

نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجياً  
د/ عمرو محمد الرحمن محمد الرحمن محمد

### (جدول ٣)

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.618	.215		2.877	.005
	x1_n	.820	.060	.783	13.674	.000

a. Dependent Variable: y\_n

ومن جدول (٣) يمكننا معرفة قيمة المعاملات وبالتالي إستنتاج معادلة الإنحدار الخطية بين المتغيرين وهي كالآتي:

$$Y_n = 0.618 + 0.820 X1_n$$

### نتائج إختبار الفرض الرئيسي للبحث:

مما سبق يتضح الآتي:

- معامل الارتباط بين  $y_n$  و  $x1_n$  يساوي 0.783 حيث أننا سنرفض فرض العدم الذي ينص علي أنه لا يوجد إرباط بين المتغيرين.
  - إثبات لخطية العلاقة بين المتغيرين وبالتالي يمكننا إستخدام الإنحدار الخطي بين المتغيرين.
  - يمكن تفسير التباين الموجود في المتغير التابع من خلال المتغير المستقل.
  - يمكن إستنتاج معادلة الإنحدار الخطية بين المتغيرين.
- مما سبق نستنتج صحة الفرض الرئيسي للبحث.

## نتائج وتوصيات الدراسة

### أولاً: نتائج الدراسة النظرية:

- أسفر الجانب النظري للدراسة عن مجموعة من النتائج الهامة والتي من أبرزها:
- ١- إن منهج التكلفة الإستراتيجي بإطاره التشغيلي يمثل المدخل التشغيلي الملائم لأداء نظم التكاليف في ظل ما تواجهه منشآت الأعمال المعاصرة من مستجدات بيئية حديثة تشمل المنافسة العالمية، والتقدم التكنولوجي، والتغير السريع في رغبات ومواصفات العملاء.
  - ٢- يعتبر منهج التكلفة الإستراتيجي مجالاً من مجالات ترشيد التكلفة، وبمثابة خطة عمل شاملة للإدارة الايجابية للتكلفة وتحقيق إعتبرات التحسين والتطوير المستمر.
  - ٣- يتسم منهج التكلفة الإستراتيجي بالمرونة الكافية التي تسمح بإضافة أو إستحداث أدوات جديدة له. وهذا ما إعتد عليه الباحث لتحقيق هدف الدراسة. حيث مصفوفة رباعية الأبعاد لتطوير أداء نظم التكاليف الإستراتيجية.
  - ٤- أصبحت أنظمة التكاليف في ضوء المتغيرات البيئية المعاصرة أمام تحديات حقيقية تلزم إدارة منشآت الأعمال تطوير أنظمة تكاليفها، ونماذج القرارات وإستراتيجياتها، الفلسفات المحاسبية والإدارية لتشغيل البيانات التكاليفية، تحقيقاً لمعلومات تكاليفية بناءة.
  - ٥- تعتبر الإدارة الإيجابية للتكلفة مرحلة من مراحل إحتواء التكلفة، وهدف إستراتيجي لنظم التكاليف، كما أنه ناتج ومحصلة لسلسلة من الأعمال أو المواقف التي تمثل هدفاً متحركاً لإدارة التكلفة ما إن يتحقق ينتقل الهدف إلي مستوي آخر من التخفيض.
  - ٦- إن منهج التكلفة الإستراتيجية يمثل فلسفة إدارة المنشأة لمواردها المتاحة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، مع التركيز علي الظروف أو المسببات التي تحفز أداء تلك الأنشطة للإستهلاك ومن ثم تستفيد إدارة المنشأة من كافة الفلسفات والأدوات الحديثة التي تكفل لها إحداث التوازن بين المنظور

الداخلي لأداء عملياتها، والمنظور البيئي الذي يحدد لها ظروف المنافسة وقدرتها علي البقاء والإستمرار.

٧- تحقيقاً لمتطلبات منشآت الأعمال المتطورة تقنياً وما تواجهه من متغيرات بيئية حديثة يتطلب إعادة النظر في الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة، والتركيز علي ما يقدمه منهج التكلفة الإستراتيجية من فلسفات وأدوات حديثة تدعم دراسة وتحليل التكلفة التنافسية للمنشأة والتعرف علي كافة المواقف أو البدائل التي تتيح للمنشأة تميزها الإستراتيجي.

### ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية:

إنتهي الجانب التطبيقي للدراسة إلي مجموعة من النتائج الهامة والتي من أبرزها:

- ١- صحه فرض البحث القائم عليه الدراسة التطبيقية وهو كالاتي:  
"توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم التكاليف الإستراتيجية بالمنشأة، وبين الأثر الإيجابي للتميز التنافسي من خلال الإدارة الإيجابية للتكلفة بهدف تطوير أداء المنشأة ككل".
- ٢- إهتمام الشركات الصناعية محل التطبيق بالمنهج الإستراتيجي للأداء وأهميته، والانعكاس الإيجابي لذلك علي إتباع بعض الممارسات التطبيقية التي تعمل علي إدارة التكلفة والتي أشار إليها الباحث بقائمة الإستقصاء بمجموعة من المداخل يدار من خلالها بند التكلفة من منظور إستراتيجي وتنافسي.
- ٣- يتحقق لدى الشركات محل الدراسة التطبيقية الوعي الكافي لتطبيق المنهج الإستراتيجي للتكلفة من حيث المفهوم والمنافع والأدوات المدعمة لتطبيق هذا المدخل ويستدل على ذلك من درجات التطبيق المتوسطة لمجموعة المؤشرات والنواحي الضرورية التي توضح مدى إتباع نظام تكاليف المنشأة للمنهج الإستراتيجي للتكلفة، إلا أن الباحث كان يتوقع درجات تطبيق مرتفعة جدا لهذا المنهج لتحقيق أغراض إدارة التكلفة وترشيدها، وتلبية متطلبات هذا القطاع حيث الإنتاج المتجدد والمتطور وفقا لرغبات العملاء والأسواق التنافسية.

٤- إرتفاع التوجه الإستراتيجي لأداء منشآت الأعمال وما يتبع ذلك من تطبيق ممارسات ومداخل محاسبية متقدمة تعمل على إدارة التكلفة يجعل هناك موافقة عالية لتهيئة بيئة المنشأة ونظامها المحاسبى ككل لإجراء مجموعة التغييرات الضرورية ومتطلبات التطبيق الجوهرية.

### ثالثاً: توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة النظرية وما توصلت إليه من نتائج الدراسة التطبيقية يوصى الباحث بالآتى:-

- ١- ضرورة توجيه إهتمام الباحثين والأقسام العلمية نحو المزيد من الدراسات والبحوث الأكاديمية والتطبيقية حول المداخل المختلفة لتطوير نظم التكاليف لدعم التوجه الإستراتيجي لأداء منشآت الأعمال ودعم القدرة التنافسية لتلك المنشآت، والتي تحقق دقة وشمولية القيام والإفصاح لخدمة متخذي القرارات.
- ٢- الإهتمام بتحليل التكاليف من منظور إستراتيجي لإحكام الرقابة على عناصر التكلفة، لتحسين وتطوير أداء منشآت الأعمال المعاصرة، وتطوير نظم إدارة التكلفة.
- ٣- عقد المؤتمرات العلمية والندوات العلمية وورش العمل حول أبرز الفلسفات والاتجاهات الحديثة التي تطبقها منشآت الأعمال الرائدة، وضرورة مشاركة مديري التكاليف ومتخصصي نظم المعلومات لتوجيه الإستفادة من تلك الفلسفات والإتجاهات الحديثة فى مجال تطوير أداء النظم المحاسبية بالمنشآت المصرية، حيث وجد الباحث فجوة بين النظرية والتطبيق فى مجال تطوير نظم التكاليف.
- ٤- زيادة الإهتمام بتطبيق أدوات نظم التكاليف الإستراتيجية سواء كان التطبيق كلاً منها علي حدة أو متكاملة التطبيق لما لها من تأثير إيجابى فى تطوير أداء المنشأة ككل أو علي مستوي تطوير الأنظمة المحاسبية.

## قائمة المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ١- السيد. بسام فؤاد محمد، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لإدارة علاقات تحالف المنشأة مع المنافسين"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد ٥٣، يوليو ٢٠١٦، ص ١-٢٣.
- ٢- نورى. حيدر شاكر، "تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية"، مجلة ديالى، العدد ٦٣، ٢٠١٤.
- ٣- أحمد. حسام الدين خالد، "إستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية فى تصميم نظام إدارة تكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية: بحث تطبيقي فى شركة نفط الوسط (شركة عامة)"، رسالة دكتوراه، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٤.
- ٤- صالح. صباح فوزى، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة و دورها فى اتخاذ القرارات فى شركات قطاع الخدمات الفلسطينية – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠١٤.
- ٥- البشناوى. سليمان حسين، "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة العلوم الإدارية بالأردن، المجلد ٤٢، العدد ١، ٢٠١٥، ص ١٨١-٢٠١.
- ٦- محمود. مصطفى محمد يس، "دور إدارة التكلفة الإستراتيجية فى ترشيد تكاليف البيئة الداخلية و الخارجية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٦، ٢٠١٥، ص ٣٢٩-٣٥٥.
- ٧- إبراهيم، أماني كمال محمد، نموذج مقترح لتطوير أداء نظم التكاليف الإستراتيجية من خلال تفعيل عناصر مصفوفة الأداء رباعية الأبعاد في مجالات ترشيد التكلفة تحقيقاً لمتطلبات منشآت الأعمال المتطورة تقنياً. دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة بنى سويف، ٢٠١٥.
- ٨- الكومى. أمجاد محمد محمد، "إستخدام مدخل تحليل التكاليف الاستراتيجى فى دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية- دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٢.
- ٩- الهلباوى. سعيد محمود – تهانى محمود النشار، "المحاسبة الإدارية المتقدمة – مدخل إدارة التكلفة"، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١١.

- ١٠- باعاجة سالم سعيد، "التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه - دراسة تطبيقية على شركات الأسمت بالمملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الواحد والثلاثين، العدد الأول، يناير ٢٠٠٩.
- ١١- خطاب محمد شحاته، "مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال المصرية: مدخل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٨.
- ١٢- زغلول جدة عبد الرؤوف محمد، "إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠٠٨.
- ١٣- سرور. عاصم محمد أحمد، "نظام مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الموقف التنافسي للمنشآت الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، المجلد ٢٦، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٢.
- ١٤- إبراهيم . فؤاد خليل، "نموذج مقترح لتصميم نظم تكاليف بهدف الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة مع دراسة استطلاعية في البيئة المصرية"، مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، العدد الخامس، يناير ١٩٩٣.
- ١٥- أبو شناف. زائد سالم، "تطوير نموذج لتحديد التكلفة من منظور استراتيجي يتلائم مع بيئة التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير ٢٠٠٠.
- ١٦- \_\_\_\_\_ ، "تقييم فعالية المحاسبة عن الانجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة اسكندرية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، مارس ٢٠٠١.
- ١٧- أحمد . عصام عبد المعتم، "استراتيجية احتواء التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد عشرون، العدد الرابع، الجزء الأول، ١٩٩٦.
- ١٨- البتانوني . علاء محمد، "إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الوضع التنافسي لتنظيمات الأعمال"، المؤتمر السادس تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات، المجلد الثاني، كلية التجارة جامعة اسكندرية، ٢٧-٢٩ يوليو، ٢٠٠٦.



- ١٩- شهيد . رزان حسين كمال، "تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٣.
- ٢٠- الجبالي . محمد مصطفى أحمد، "نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، مايو ١٩٩٨.
- ٢١- \_\_\_\_\_ ، "نموذج مقترح لتخصيص التكاليف الصناعية العامة في ضوء نظرية الوكالة - دراسة نظرية"، مجلة العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد السادس، العدد الثاني، ١٩٩٤.
- ٢٢- الجندي . نشوى أحمد، "استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد ٧٧، ٢٠١٠.
- ٢٣- الجوهري، رشا مصطفى عيد الحميد، "دور نظم التصنيع المرنة في تحقيق اخفض الاستراتيجي للتكلفة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٩.
- ٢٤- الزعيتري، عادل عبد الغنى قائد، "استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف - دراسة نظرية تطبيقية على المنشآت الصناعية اليمنية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، رسالة غير منشورة، ٢٠١٠.
- ٢٥- الرشدي . طارق عبد العظيم يوسف، "دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الالكترونية - دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الأول، ٢٠٠٦.
- ٢٦- السيد . أبو اليزيد كامل، "دور المحاسبة الإدارية في تفعيل المتغيرات الحديثة في بيئة الإنتاج والإدارة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة الثالثة عشر، العدد الثالث والرابع، ١٩٩٩.
- ٢٧- السيد . على مجاهد أحمد، "إطار إجرائي مقترح لتكامل إدارة التكلفة لتدعيم القدرة لتنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة"، المؤتمر السادس تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات، المجلد الثاني، كلية التجارة جامعة اسكندرية، ٢٧-٢٩ يوليو، ٢٠٠٦.

- ٢٨- السيد. عماد سيد قطب، "التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الانتاج الانسيابي"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الرابع، يناير، ٢٠٠٩.
- ٢٩- السيسى . نجوى أحمد، "استراتيجية التحسين المستمر من منظور نظرية القيود ودور المراجعة في زيادة فعاليتها – دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ابريل ٢٠٠٤.
- ٣٠- الطنملى . سهير "الإدارة الاستراتيجية للتكلفة حتمية تنافسية في البيئة المؤتمنة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠٠٢.
- ٣١- شاهين. محمد أحمد، "العوامل المؤثرة في تحول الشركات الي تطبيق منهج الترشيد – دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الكوبنتية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء الأول، العدد ٧٠، ٢٠٠٨.
- ٣٢- شحاتة . محمد، "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠١٠.
- ٣٣- عاشور . عصافت سيد أحمد، "معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٧".
- ٣٤- عبد الرحمن . عاطف عبد المجيد، "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم استراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، يونيو ٢٠٠١.
- ٣٥- عبد الصادق . أسامة سعيد، "التقييم المحاسبي لكفاءة وفعالية نظم المعلومات الاستراتيجية في ظل عولمة النشاط الاقتصادي بالتطبيق على البيئة المصرية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٣.
- ٣٦- عبد العظيم، أماني سمير، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية – دراسة تطبيقية"، المجلة

- العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠١٢.
- ٣٧- عبد المطلب . عبد الحميد، "الإدارة الإستراتيجية في بيئة الأعمال"، الشركة العربية المتحدة للتوسيق والتوريدات، ٢٠١٠.
- ٣٨- عبد اللطيف . محمود محمد أحمد، "نموذج مقترح لنظام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالتطبيق على قطاع الصناعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٠.
- ٣٩- عطية . هاشم أحمد، "إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ١٩٩٧.
- ٤٠- فوده . شوقي السيد، "إطار مقترح للتاكمل بين أسلوب التكلفة المستندة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة اسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٧.
- ٤١- محمد . رباب مصطفى، "قياس التكاليف على اساس الخصائص والعمليات تحقيقا للمنظور الاستراتيجي للتكاليف"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلي التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ٢٠٠٧.
- ٤٢- مصطفى . ناصر فراج، "متغيرات البيئة الحديثة للصناعة واثرها في تطوير نظم التكاليف لخدمة أغراض الرقابة على التكلفة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة فرع بني سويف، رسالة غير منشورة، ١٩٩٦.
- ٤٣- منصور . محمد أحمد دسوقي، "تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية - دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية ج.م.ع"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، رسالة غير منشورة، ١٩٩٩.

## ثانيا : مراجع باللغة الانجليزية:

1. Abuthakeer; S.S & P.V. Mohanram &G. Mohan Ktrnar, "Activity Based Costing Value Stream Mapping", International Journal Of Lean Thinking Von 2010.
2. Anderson , Shannon w. & Henri C. Dekker , " Strategic Cost

- Management In Supply Chains - Parti : Structural Cost Management ", Accounting Horizons , American Accounting Association , Vol. 23, No. 2, 2009.
3. B.Rodriguez; Adriana, "A Framework To Align Strategy, Improvement Performance ,And Customer Satisfaction Using An Integration Of Six Sigma And Balanced Scorecard", Unpublished Thesis For The Degree Of Doctor Of Philosophy, Department Of Industrial Engineering And Management Systems , College Of Engineering And Computer Science,University Of Central Florida, Orland,Florida,2008.
  4. Baghel; Amit," An Evaluation of Continuous Improvement Methodologies and Performance", Unpublished Thesis For The Degree Of Master Of Applied Science , Concordia University, Montreal, Canada, 2004.
  5. Benjamin; R,L, & Rockart, J.F& Scott Morton, NLS & Wyman, J., "Information Technology :A Strategic Opportunity", Sloan Management Review , 1984.
  6. Brown; Marvin L & John F. Kros, "Data Mining And The impact Of Missing Data "Industrial Management &Data Systems.Vol.103, 2003.
  7. Cohen; Sandra & Efrosini Kaimenaki ,"Cost Accounting Systems Structure And Information Quality Properties : An Empirical Analysis", Journal Of Applied Accounting Research.Vol.12 ,2011.
  8. Do Ceu; Maria& Gaspar Alves , "Information Technology Roles in Accounting tasks- a multiple —case study", International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol.!. No.1,2010.
  9. Elgibaly; Mohamed Nlostafa, "The Performance Matrix", Journal Of Financial and Commercial Studies, Beni suet, 2006.
  10. El kelety; Ibrahim Abd El Mageed Ali, " Towards A Conceptual framework For Strategic Cost Management The Concept , Objectives, And Instruments ", Unpublished Thesis For PH.D. Chemnitz University Of Technology, 2006.
  11. Fell; Patrick& Keun-Hyo Yook &II-Noon Kim, "Japanese Target Costing : A historical perspective ", International Journal Of Strategic Cost Management . 2004.

12. Grundy; Tony , " Cost Is A Strategic Issue ", Long Range Planning . Vol. 29. No.1. 1996.
13. Hernando; Gemma Moliner & Maria Elena Garcia Ruiz, "Information Technology : Challenge and Opportunity for Modern Management Accounting Systems", International Conference on Artificial Intelligence and Emerging Technologies Accounting Finance and Taxation.www.google.com. (6/5/2014)
14. Horngren; Charles T.& Srikant M. Datar &George Foster," Cost Accounting : A managerial Emphasis", Pearson Prentice Hall , Inc, New Jersey. Twelfth Edition , 2006.
15. Hyviinen; Johanna, "Linking Management accounting and Control Systems, Strategy, Information Technology, Manufacturing Technology and Organizational Performance of the firm in Contingency Framework Unpublished Thesis ,Faculty of Economics and Business Administration. Department of Accounting and Finance , University of OULU, OULU,2008, G31.
16. Juras; Paul & Eileen Peacock , "Applying Strategic Cost Analysis Concepts To Capacity Decisions ", Management Accounting Quarterly Vol.8, No.1, 2006.
17. Lee; Sang Jun & Keng Sian, "A Review Of Data Mining Techniques", Industrial Management &Data Svstems.Vol.101.2001.
18. Liao; Shu-Hsien, "Technology Management Methodologies and Applications - A Literature Review From 1995 to 2003", Technovation Vol.25 2005.
19. Lockamy HI; Archie ," A Constraint - Based Framework For Strategic.Cost Management ", Industrial Management & Data systems , Vol.103. No.8 2003.
20. Ma; Catherine & David c. Chou& David C. Yen ,"Data Warehousing, Technology Assessment, AndManagement", Industrial Management &Data systemsNol.100,2000.
21. Martinez; Angel Sanchez & Manuela Perez Perez ,"Lean Indicators And Manufacturing Strategies". International Journal Of Operations Production Management ,Vol.21,No.11, 2001.
22. www.porthirAy-contentalean-accounting.pdf-29-12-2011