

الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية

The Future Vision of the Strategic Cost Role in Cost Management in Industrial Firms

إعداد

دكتور / محمد شحاتة خطاب خطاب

أستاذ التكاليف بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة طنطا

أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الأعمال - جامعة الملك خالد

٢٠١٩ م

## الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية

### Abstract مستخلص

يتناول الباحث في هذا البحث الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية من خلال التعرف على الأبعاد التي ستؤثر في مفهوم التكلفة الاستراتيجية ودورها في إدارة التكلفة، حيث هدف البحث إلى إلقاء الضوء حول أسباب توجه المنشآت الصناعية نحو تبني التكلفة الاستراتيجية وأثرها في تشكيل ملامح إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية والرؤية المستقبلية والدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية. وتوصل الباحث إلى أن هناك بعدين أساسيين سوف يؤثران في مفهوم التكلفة الاستراتيجية هما: التطورات الحالية والمتوقعة في بيئة الأعمال وعوامل ومتغيرات النظرية الشريطة التي سيكون لها تأثير على أدوات وأساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية، والتغيرات المتوقعة من التوسع في الاهتمام بالبعد الاستراتيجي للاستدامة Sustainability وتأثيره الكبير في الأدوات والأساليب المحاسبية للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، مما يتطلب الأمر إعادة النظر في إدارة التكلفة استراتيجياً ويعزز من قدرة المنشأة الصناعية على إدارة تكلفتها بكفاءة أعلى تزيد من قدرتها التنافسية، كما توصل الباحث إلى أن تبني المنشآت الصناعية للتكلفة الاستراتيجية سيتطلب إعادة النظر في مفهوم موضوع القياس التكاليفي Cost Object الذي لم يعد يقتصر على المنتجات أو الأقسام أو الأنشطة أو العمليات بل يمتد كذلك إلى الموردين Suppliers والعملاء Customers، مما سيرز أهمية ودور مفهوم تكلفة الملكية الكلية Total Cost of Ownership (TCO) الذي سيركز على تكاليف الاقتناء الحالية واللازمة لتشغيل الأصل في المستقبل، على أساس أن النظر للتكاليف لم يعد كما في السابق هو إدارة وخفض التكلفة داخل مرحلة التصنيع فحسب والتي تبناها نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الجيل الأول منه، بل أصبح التوجه الحديث والمتوقع في المستقبل أن تمتد إدارة التكلفة إلى خارج جدران المصنع للنظر إلى التكاليف القبلية Upstream Costs التي تحدث قبل مرحلة الإنتاج (تكاليف البحوث والتطوير وتكاليف التصميم وتكاليف تدبير الاحتياجات)، والتكاليف البعدية Downstream Costs التي تحدث بعد مرحلة الإنتاج (تكاليف البيع والتوزيع وتكاليف خدمات ما بعد البيع)، بل تعدي ذلك بأن يجب لتحقيق استفادة أكبر للمنشآت الصناعية من التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة أن تهتم إدارة المنشأة بتكاليف أنشطة سلسلة القيمة الإجمالية والتأثير على التكاليف خارج حدود المنشأة مما يظهر أهمية مفهوم المؤسسة الممتدة Extended Enterprise وبالتالي مفهوم إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية Inter-organizational Cost Management (IOCM) لإدارة سلسلة التوريد بشكل أفضل، كما توصل الباحث إلى ضرورة التكيف مع الاستراتيجية العامة للمنشأة والاستعداد لتطوير مفهوم التكلفة الاستراتيجية وأدوات إدارة التكلفة حتي تتلائم مع التطورات التي تحدث في الاستراتيجية، مع زيادة الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف الذي يمثل الأساس في تتبع تكاليف الأنشطة بدقة أكبر داخل سلسلة القيمة الإجمالية وتحديد المزيج الأمثل لتشكيلة الاستراتيجيات

الممكن استخدامها لتعزيز القدرة التنافسية والاهتمام بتحليل مسببات التكاليف لتحسين ذلك التتبع.

## The Future Vision of the Strategic Cost Role for Cost Management in Industrial Firms Abstract

The study examines the future vision of the strategic cost role in cost management in industrial firms, identifying the dimensions that might affect the strategic cost concept and its role in cost management. The researcher concludes that there are two main dimensions that affect the concept of strategic cost, namely a) the current and expected developments in business environment, and the factors and variables of the contingency theory that affect the tools and techniques of cost and management accounting, and b) the expected changes of the expansion of the strategic dimension of sustainability and its great impact on the accounting tools and techniques of planning, control and decision-making. This necessitates a re-consideration of the strategic cost management and an enhancement of the ability of management of the industrial firms to manage their cost more efficiently and to increase their competitiveness .

The researcher further explains that the industrial firms' adoption of strategic cost requires a re-consideration of the cost object concept that is no longer limited to products, departments, activities or processes, but it includes suppliers and customers. This highlights the important role of the concept of total cost of ownership (TCO) that emphasizes the current acquisition costs and the required costs of asset operation in the future. Indeed, the traditional stance towards costs adopted by the activity-based costing system (ABC) of the first generation implies the reduction of cost management within the manufacturing stage. However, the modern trend stresses the expansion of cost management beyond the walls of the factory. Here, the aim is to investigate the upstream costs that occur before production (R&D costs, design costs and requirements costs) and downstream costs after production (sales, distribution and after-sales service costs). Furthermore, in order to receive the maximum possible benefit of the strategic cost of cost management, the industrial firms should be concerned with the costs of the activities of the total value chain and the impact on the costs outside the boundaries of the firm. This shows the significance of the extended enterprise concept in managing the Inter-organizational cost management (IOCM). This extension enhances supply chain.

The researcher also asserts the dire need to cope with the common strategy of the firm to develop the strategic cost concept and cost management tools. Moreover, he avers the importance of the accurate tracking of the activity costs within the total value chain. In doing so, managers can determine the optimal mix strategies that can be used to enhance competitiveness and identify the reasons of cost-benefit analysis to improve such tracking.

## ١. مقدمة

وتطور في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتطور في نظم وفلسفة الإدارة وتوجهها نحو الاستراتيجيات طويلة الأجل سوف يحدث تلقائياً تطور في نظم التكاليف والتوجه نحو أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي.

## ٢. الإطار العام للبحث

### ١-٢. مشكلة البحث والباحث على الدراسة

في عصر المنافسة الحادة التي يشهدها عالم اليوم خاصة في القطاع الصناعي يكمن نجاح المنشأة الصناعية في قدرتها على تحقيق تفوق على منافسيها بالنسبة لعوامل النجاح الحاسمة Critical Success Factors (CSFs)، والتي منها سرعة الاستجابة لاحتياجات عملائها مع الموازنة بين تلبية هذه الاحتياجات والحد الأدنى لتكاليف تصنيع المنتجات التي يطلبها العملاء، مع مراعاة توقيت توصيل المنتجات للسوق، وتحقيق أفضل أداء بالمقارنة مع المنافسين، لذلك زادت أهمية عوامل مثل التكلفة والجودة والوقت المناسب وغيرها من عوامل النجاح الحاسمة في تعزيز القدرات التنافسية للمنشآت الصناعية.

حيث تواجه المنشآت منافسة اقتصادية عالمية متزايدة وأصبحت استراتيجية خفض التكلفة لا تكفي لتحقيق المزايا التنافسية، فإلى جانب الإبقاء على تخفيض التكلفة ينتظر العملاء منتجات تلبي احتياجاتهم من حيث الجودة Quality والسعر Price والأداء الوظيفي Functionality، ويحتاج حملة الأسهم إلى الربحية

تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالبيئة الأكاديمية والعملية ولها تأثير كبير على الحياة الاقتصادية للمجتمع الذي نعيش فيه، كما تتأثر بالعديد من التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال الداخلية والمحلية والإقليمية والعالمية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من فروع المحاسبة التي لها دور كبير في تعزيز القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال. فالاهتمام بالتكاليف قد يكون السبب الرئيسي نحو تقدم المنشأة أو المؤسسة سواء تهدف أو لا تهدف للربح، بل وقد تكون السبب الرئيسي نحو تعزيز نجاح المنشأة وانطلاقها نحو العالمية والتغلب على المنافسة مما يحدث تقدماً للدول وتحسن نشاطها الاقتصادي، فتقدم اليابان صناعياً واقتصادياً وتجارياً على معظم الدول الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية في العديد من المجالات إنما قد يكون بسبب الاهتمام بالتكاليف والأدوات المستحدثة لإدارة التكلفة.

ومجال البحث في التكاليف والمحاسبة الإدارية يتميز بالديناميكية السريعة نظراً لارتباط العديد من الأدوات والأساليب والنظريات التكاليفية بنظم التصنيع وأساليب تكنولوجيا المعلومات التي تتطور بشكل سريع يترتب عليها ضرورة إحداث تطور في أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث يمكن النظر إلى نظم التكاليف على أنها دالة في نظم التصنيع، بمعنى أنه كلما حدث تطور في نظم التصنيع وتقديم الخدمات

ببني إدارة التكلفة الاستراتيجية.

وتبرز مشكلة البحث بوضوح في المنشآت الصناعية التي أصبحت تعتمد في تصنيع منتجاتها علي تكنولوجيا تصنيع متقدمة أثرت في مفهوم نقاط تجمع التكاليف التي زادت نتيجه نسبة التكاليف غير المباشرة، فضلاً عن تنوع خطوط الإنتاج وتعقد العمليات وتنوع المنتجات في ضوء موارد محدودة للمنشأة يجعلها تبحث عن نظم أحدث لتخصيص التكاليف غير المباشرة وإدارة خطوط إنتاجها بطريقة تضمن اكتشاف أي قيود أو اختناقات تعوق تدفق وانسيابية الإنتاج، كما أن المنشآت الصناعية أصبحت ملزمة بضرورة تبني استراتيجيات تنافسية (ريادة التكلفة Cost Leadership / التمايز Differentiation) تضمن إما البيع بسعر تنافسي من خلال إنتاج منتج بتكلفة أقل أو إنتاج منتج يحمل خصائص وميزات فريدة بجودة عالية تشجع العملاء علي دفع سعر أعلى نظير هذه الصفات والميزات، كما أصبح هناك أهمية للنظر إلى المنشآت البائعة (الموردون) والمنشآت المشترية (العملاء) وتنسيق الجهود بينهم من خلال سلسلة التوريد والنظر إلى التكاليف خارج جدران المصنع (سلسلة القيمة Value Chain) وخارج حدود المنشأة (سلسلة التوريد Supply Chain)، كما أصبح هناك دور متزايد ووظيفة هامة للمحاسبة الإدارية بالإضافة لوظائفها التقليدية تتمثل في استخدام وتطوير كل أدوات إدارة التكلفة التي تضمن تحقيق وتنفيذ استراتيجية المنشأة.

وعليه تنبع مشكلة البحث من أن هناك حاجة لإعادة

التي تعكس مخاطر استثماراتهم، لذا تلعب أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً أساسياً في الموازنة بين إدارة التكلفة والاستراتيجية (Baker, 1995; Cooper & Slagmulder, 1999).

وقد حدثت تغيرات كثيرة في بيئة الأعمال وجاءت بوتيرة سريعة أثرت علي انظمة وأساليب وأدوات التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأصبح التوجه الاستراتيجي هو السائد في عالم اليوم بل وأصبحت الرؤي المستقبلية التي تشدها جميع المنشآت الصناعية التي تريد البقاء والنمو والاستمرار من خلال إدارة تكلفتها الاستراتيجية بطريقة تتوافق مع رؤية ورسالة وأهداف المنشأة التي اعدت بتخطيط استراتيجي متميز يساعد تلك المنشآت علي جعل البيئة المحيطة في حالة تكيف مع المنشأة وفي صالحها ومن ثم تعزيز موقفها التنافسي.

وتسعي غالبية المنشآت الصناعية إلى تحقيق توافق بين عملية التصنيع وفعالية الإنتاج وتستخدم في ذلك التطورات المعاصرة المناسبة، ويتوقف نجاح المنشأة علي اختيار نظام التكاليف الذي يتلاءم مع النظام الإنتاجي وإدارته بكفاءة لتحقيق الهدف المنشود وهو تحقيق أقصى ربح (Apak, et al., 2012) في ضوء الموارد المتاحة للمنشأة، وعلي المنشآت الصناعية التي تريد أن تستديم Sustainable في السوق وتستمر في الأجل الطويل أن تستعد للمنافسة الحالية من خلال إنتاج منتجات بتكلفة أقل وجودة أعلى وفي الوقت المطلوب، مع وضع الرؤي المستقبلية لتجديد نفسها باستمرار بالمقارنة مع المنافسين لإيجاد الاستراتيجيات المناسبة التي ستحقق

(٥) ما دور مفهوم المؤسسة الممتدة Extended

Enterprise في تحقيق التكلفة الاستراتيجية؟

(٦) ما دور مفهوم التكاليف البيئية (التكلفة عبر الحدود

التنظيمية) Inter-organizational Cost في

تحقيق التكلفة الاستراتيجية؟

(٧) ما الدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية في إدارة

التكلفة بالمنشآت الصناعية؟

٢-٣. منهج البحث

(٨) لتحقيق هدف البحث، ومحاولة الإجابة على

مجموعة الأسئلة البحثية التي وضعها الباحث،

والتي تمثل جوهر المشكلة، استخدم الباحث: المنهج

الاستنباطي التحليلي Analytical Deductive

Approach للتعرف على ما يجب أن تكون عليه

أدوات إدارة التكلفة في المستقبل لخدمة إدارة تكلفة

المنشآت الصناعية بكفاءة وتوجه استراتيجي يساعد

تلك المنشآت في تعزيز قدرتها التنافسية في بيئة تتزايد

فيها المنافسة بدرجة متسارعة.

(٩) ولتحقيق منهجية الدراسة تم الاعتماد على

مجموعة من المراجع العلمية التي تساعد الباحث

في التقاط الرؤية المستقبلية المتوقعة للتكلفة

الاستراتيجية ودورها في إدارة التكلفة في المنشآت

الصناعية.

٢-٤. أهمية البحث

للبحث أهمية علمية وعملية:

النظر في بعض المفاهيم التكاليفية نتيجة تطور بعض

المتغيرات التي سوف تجعل التكلفة في المنشآت

الصناعية تكلفة استراتيجية تساعد وتدعم من إدارة

التكلفة في تلك المنشآت وتمثل رؤية مستقبلية حول

استخدام التكلفة الاستراتيجية في زيادة قدرة المنشآت

الصناعية على إدارة التكلفة بكفاءة وفعالية أكبر

تساعدها على التعامل في بيئة المنافسة العالمية التي تتزايد

يوم بعد يوم.

٢-٢. هدف البحث

يهدف البحث أساساً إلى إلقاء الضوء حول أسباب

توجه المنشآت الصناعية نحو تبني التكلفة الاستراتيجية

وأثرها في تشكيل ملامح إدارة التكلفة بالمنشآت

الصناعية والرؤية المستقبلية والدور المنتظر من التكلفة

الاستراتيجية.

ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الأسئلة

البحثية الآتية:

(١) ما هي متغيرات بيئة الأعمال الداخلية والخارجية

التي ستؤثر في التكلفة الاستراتيجية؟

(٢) ما الأثر الاستراتيجي للتكاليف من تبني بُعد

الاستدامة Sustainability؟

(٣) هل مفهوم موضوع القياس التكاليفي Cost

Object في الوقت الحالي يتلاءم مع الرؤية

المستقبلية للتكلفة الاستراتيجية؟

(٤) ما دور مفهوم تكلفة الملكية الكلية Total Cost

of Ownership (TCO) في تحقيق التكلفة

الاستراتيجية؟

بأبعادها الثلاثة (اقتصادي، اجتماعي، بيئي)، وتؤكد لإدارة المنشآت الصناعية أن ذلك التوجه إنما هو السبيل الوحيد لها لتخطي عقبات المنافسة الحادة التي يتميز بها عالم الأعمال في الوقت الحاضر وفي المستقبل مما يزيد من قدرتها التنافسية في المستقبل ويجعلها في حالة بقاء ونمو واستدامة، وهذا يضيف للبحث قيمة عملية للشركات.

٥-٢. حدود البحث

في هذا البحث يتناول الباحث الأثر والرؤية المستقبلية والدور المنتظر والمتوقع من التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية دون التعرض إلى المنشآت التجارية والخدمية والمؤسسات الحكومية كونها يمكن أن تكون مجال لدراسات أخرى.

٦-٢. خطة البحث

في إطار محاولة الباحث للإجابة عن مجموعة الأسئلة البحثية، ولتحقيق هدف البحث، يتناول الباحث:

- الدراسات السابقة.
- النظرية الشرطية وتطور بيئة الأعمال وأثرهما في أساليب وأدوات التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- إطار مقترح للرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية.
- الدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية
- خلاصة وتوصيات البحث ومجالات بحثية مستقبلية.

الأهمية العلمية: البحث يقوم على البحث عن المفاهيم الملائمة لتغير مفهوم التكلفة إلى التكلفة الاستراتيجية واستنباط الرؤية المستقبلية لدورها في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية، مع القاء الضوء حول المتغيرات البيئية الحالية والمستقبلية التي سيكون لها توجه استراتيجي يخدم إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية، مما يعتبره الباحث بمثابة إضافة علمية للمكتبات العربية ويساعد الباحثين في التعرف على المستقبل المتوقع والدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية لإدارة التكلفة ومد الباحثين بأفكار لدراسات متنوعة في هذا المجال، مما يعطى للبحث أهمية علمية.

الأهمية العملية: إن دراسة قائمة علي تحليل وتوقع الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية سوف تساعد إدارة المنشآت في تجهيز الكوادر البشرية وتدريبهم علي تقبل كل ما هو جديد ومتوقع في أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، والاستعداد لتطبيق تلك المفاهيم وتُعرف الإدارة أن ذلك سيتطلب منها محاولة مواكبة كل ما هو جديد وتحفيزها علي تبني الأساليب التكنولوجية والنانو تكنولوجية الحديثة في التصنيع وتكنولوجيا المعلومات، ودفعها نحو تبني فلسفات إدارية جديدة نحو الاستراتيجية التي تخدم الأجل الطويل، وتُعرف المنشآت الصناعية أهمية الاستدامة

### ٣. الدراسات السابقة

يتميز الفكر المحاسبي الإداري والتكاليفي بوجود عدد لا حصر له من الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة الاستراتيجية وأدوات إدارة التكلفة والتوجه الاستراتيجي لإدارة التكلفة ومتغيرات بيئة الأعمال التي أثرت في مفهوم وأدوات التكلفة الاستراتيجية وأهمية بُعد الاستدامة. وسيتناول الباحث بعضاً من هذه الدراسات علي النحو التالي:

قامت دراسة Henri, et al., (2016) على أنه بالرغم من التطورات الأخيرة التي ظهرت في بحوث إدارة التكلفة الاستراتيجية Strategic Cost Management (SCM)، إلا أن هناك قصوراً في الربط بين إدارة التكلفة التنفيذية Executional Cost Management وإدارة التكلفة الهيكلية Structural Cost Management، وعدم وجود أدلة تدعم علاقتها بالأداء المالي للمنشآت الصناعية، وعليه هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين مكونات إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) والأداء المالي من خلال سؤالين رئيسيين هما: إلى أي مدى تؤثر إدارة التكلفة الهيكلية والتنفيذية في الأداء المالي؟، وإلى أي مدى تخدم إدارة التكلفة الهيكلية في إيجاد علاقة بين إدارة التكلفة التنفيذية والأداء المالي؟، وتوصلت الدراسة إلى أنه من أجل الربط بين إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء المالي للمنشأة سوف تلعب التكاليف البيئية Environmental Costs جانباً تنفيذياً يهدف إلى إدارة التكلفة والتحكم فيها وتحسينها

عند تبني استراتيجية بيئية معينة، وجانب هيكلي يتمثل في تأثيرها على هيكل تكاليف المنشأة لاسيما من حيث تصميم المنتج والمواد الخام المستخدمة وتصميم العمليات التشغيلية.

وقامت دراسة Feng , et al., (2017) علي إجراء دراسة حالة عن مساعدة إحدى شركات التجارة الإلكترونية في تحديد وقياس التكلفة الاستراتيجية للرقابة علي تكاليف أنشطة سلسلة التوريد، من خلال تحليل مقاييس استراتيجية للرقابة على التكلفة ووضع معايير لتقييم التكلفة وتطوير طريقة للرقابة علي التكاليف تسمى طريقة التقييم التناسبي المعقد Complex Proportion Assessment (COPRAS) والتي يطلق عليها L-COPRAS، وحالة عدم التأكد التي ترتبط بتقدير التكلفة الاستراتيجية والأوزان المختلفة للبدائل الممكنة، وتوصلت الدراسة إلى أن الطريقة المقترحة قادرة على التعامل بمرونة مع المعلومات غير المؤكدة في تقييم التكلفة الاستراتيجية لسلسلة التوريد.

وهدفت دراسة السامرائي والعيدي (٢٠١٨) إلى بيان أهمية إجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين (داخلية وخارجية) من قبل إدارة إحدى الشركات الصناعية (الشركة العامة لمنتجات الألبان)، ومدى استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية وجدوي تطبيقها والكشف عن صعوبات تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى أنه رغم أهمية مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية في تعظيم قيمة المنشأة



التكاليف علي أساس النشاط (ABC) كأداة استراتيجية لإدارة التكلفة تساعد في تحقيق كل محور استراتيجي بالمنشأة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية والتحقق من صحة الفروض الاستراتيجية والعمل علي خلق استراتيجيات جديدة.

وقامت دراسة & Gliubicasa Kanapickien (2015) علي بيان أثر تطبيق النظرية الشرطية علي أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية واختارت ٣ عوامل شرطية هي المنافسة والاستراتيجية وحجم الشركة، وهدفت الدراسة إلى توضيح مدى استخدام الشركات لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية فيما يتعلق بالثلاثة عوامل الشرطية التي حددتها الدراسة، وتوصلت إلى أن من عوائق استخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية دور المحاسبة المالية غير المحدد من اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ونقص المعرفة، والتكاليف الإضافية للإنتاج وموارد تكنولوجيا المعلومات.

كما هدفت دراسة العمايده (٢٠١٧) إلى تسليط الضوء علي النظرية الشرطية ومدى تأثيرها علي تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في الشركات الصناعية، من خلال خمسة عوامل شرطية وهي: تكنولوجيا التصنيع المتقدم، وتنوع القوي العاملة، وعدم التأكد البيئي، واستراتيجية المنافسة، والثقافة التنظيمية، وأشارت نتائج الدراسة إلى تأثير تلك العوامل علي تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية باستثناء عدم التأكد البيئي وتنوع القوي العاملة.

بينما قامت دراسة Pavlatos (2018) علي التحقق

وتعزيز مركزها التنافسي إلا أن هذا المدخل لا يطبق بالشركة محل الدراسة لوجود صعوبات عند التطبيق مثل: نقص المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية وعدم إلمام العاملين بهذا المدخل وقلة التشجيع والدعم لتطبيق ذلك المدخل.

وتقوم دراسة Wegmann (2019) علي التفرقة بين حالات ثلاثة للتعامل مع إدارة التكلفة الاستراتيجية: الحالة الأولى استخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية علي نطاق محدود يعتمد علي مسح البدائل الاستراتيجية والرقابة علي الفروض الاستراتيجية، الحالة الثانية اعتبار إدارة التكلفة الاستراتيجية وسيلة بسيطة للتحقق من صحة الفروض الاستراتيجية وبالتالي تصبح إدارة التكلفة الاستراتيجية في هذه الحالة أكثر ديناميكية وتتطلب تحليلاً أكثر تفصيلاً للفروض الاستراتيجية وتكون بمثابة مسببات النجاح الرئيسية للمنشأة علي مدار سلسلة القيمة، الحالة الثالثة استخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية علي نطاق واسع من حيث اعتبار التكلفة جزءاً أساسياً من الاستراتيجية ويصبح علي الإدارة اختيار أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية الأكثر تفاعلية Interactive لتحديد العمليات الاستراتيجية والتشغيلية والكشف عن الفرص الاستراتيجية الجديدة.

وتوصلت الدراسة إلى أن البعد الاستراتيجي للتكلفة يتطلب النظر بشكل أوسع إلى مفهوم موضوع القياس التكاليفي Cost Objects والتوسع في تحليل التكلفة Cost Analysis وتحديد مستوي تعقد complexity تحليل التكلفة، من خلال النظر إلى نظام

تكاليف السيارات الكهربائية ومبيعاتها مع دراسة دور الحوافز الضريبية في تخفيض تكلفة الملكية الكلية لزيادة المبيعات.

وتناولت دراسة Meinschmidt, et al. (2018) كيفية قيام إدارة المنشآت بإدارة الاستدامة عند المستويات الإدارية الدنيا Lower Tier Sustainability Management (LTSM) في شبكات التوريد Supply Networks الخاصة بها والتعرف على العوامل التي تؤثر على اختيار المدخل الملائم لإدارة الاستدامة على أساس أن غالبية العبء البيئي والاجتماعي يحدث في المستويات الإدارية الدنيا، وتوصلت الدراسة إلى وجود عوامل سوف تؤثر على مخاطر الاستدامة ومنها المنافع التي تعود على أصحاب المصالح وتعقد هيكل شبكات التوريد وجودة المنتج والصناعة والبعد الاجتماعي والاقتصادي والثقافي، وهذه الدراسة سوف تفتح المجال نحو النظرة المستقبلية لأهمية الاستدامة والاستراتيجيات المناسبة لتحقيقها من خلال إدارة التكلفة الاستراتيجية بين منشآت سلسلة التوريد.

كما تناولت دراسة Christ, et al. (2018) كيفية سد الفجوة بين ما قدمته منظمات وهيئات عالمية وبحوث الأكاديميين عن محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting والممارسين لها، وتوصلت الدراسة إلى أنه في مجال توجه المجتمع نحو الاستدامة هناك أدلة تشير إلى أن محاسبة الاستدامة قد تم تطويرها ودعمها من قبل منشآت الأعمال التي تمتد

من العلاقة بين بعض العوامل الموقفية المستمدة من النظرية الشرطية وأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) وأثرها على الأداء عند تقديم الخدمات للعملاء، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مرضي تماماً وتأثير تأثيراً إيجابياً بمجموعة من العوامل الشرطية التي تم تحديدها والتي تتمثل في عدم التأكد البيئي والهيكلة ومراحل دورة الحياة والاستراتيجية والحجم، كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) سيؤثر بشكل إيجابي على الأداء.

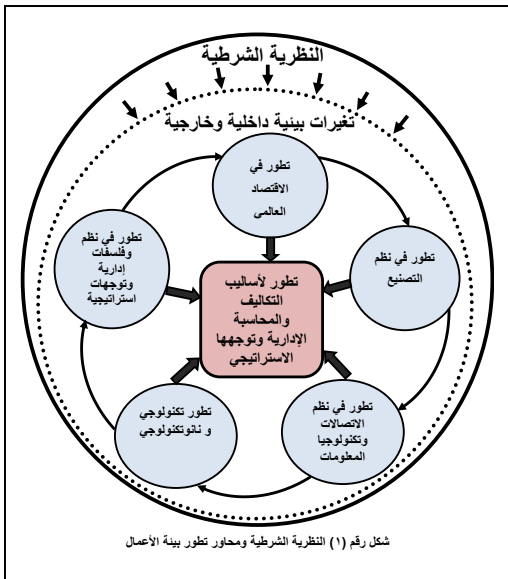
بينما قامت دراسة Hall & Lusch (2018) على بيان أهمية التحول نحو التكلفة الاستراتيجية ودورها الكبير في خفض التكاليف للمنشآت المتعددة الفروع، نتيجة لارتفاع التكاليف الضريبية للفروع، وقامت بالتطبيق على صناعة البنوك التي تتكون من فروع متعددة، مما يزيد من رؤية المنشآت الصناعية حول الاستفادة من تطبيق مبادئ إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق وفورات ضريبية لفروعها.

وأظهرت دراسة Lévy, et al., (2017) ودراسة Danielis, et al., (2018) أن من أهم العوائق التي تعترض مبيعات السيارات الكهربائية Electric Vehicles (EV) في أوروبا هو ارتفاع سعرها مقارنةً بسيارات محرك الاحتراق الداخلي Internal Combustion Engine (ICE) (البنزين)، واقترحت الدراسة استخدام مفهوم تكلفة الملكية الكلية (TCO) لدراسة العلاقة بين

استمرار التغيير والحركة الديناميكية لهذه البيئة أكثر وأكثر في المستقبل، وينتج عن هذه التغيرات عوامل موقفية عديدة تستنبط من النظرية الشرطية أو الموقفية Contingency Theory، وتتوقف الرؤى المستقبلية لإدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية علي التغيرات التي تحدث في أساليب وأدوات التكاليف والمحاسبة الإدارية التي بدورها تتوقف علي التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال والعوامل الشرطية التي تستحدث بسبب التطورات التي أصبحت متلاحقة وسمة العصر الذي تتواجد فيه منشآت الأعمال.

ويقسم الباحث مجالات التطوير والتغيير في بيئة الأعمال إلى خمسة محاور، كل محور منها يؤثر ويتأثر بالمحاور الأخرى والتي تنشأ من تغيرات تطرأ علي البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة وعوامل شرطية موقفية تؤثر في أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية كما في الشكل الآتي:

(شكل رقم ١):



شكل رقم (١) النظرية الشرطية ومحاور تطور بيئة الأعمال

خارج الحدود التنظيمية والتي تتطلب ضرورة التعاون مع المنشآت الأخرى، من خلال دراسة التأثيرات الخارجية البيئية وقياسها وإدخالها ضمن نماذج القرارات الاستراتيجية والتي تمثل في معظمها معلومات تكاليفية مرتبطة بالبيئة.

التعليق علي الدراسات السابقة ومدي أهميتها للدراسة الحالية: تم تناول الدراسات السابقة من محاور عدة سوف تمثل الأساس نحو الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية، فقد تناولت دراسات أهمية التكلفة الاستراتيجية ودور أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية والتحليل الاستراتيجي للتكلفة ومسببات التكلفة وأثرها علي الأداء المالي ومحاور التوسع في إدارة التكلفة الاستراتيجية، كما تناولت دراسات أخرى عوامل ومتغيرات النظرية الشرطية التي تمثل تطورا في الظروف ومتغيرات بيئة الأعمال الداخلية والخارجية التي ستؤثر في مفهوم التكلفة الاستراتيجية، كما تناولت دراسات أخرى بعد الاستدامة والذي سيؤثر في مفهوم التكلفة الاستراتيجية، مما يستفيد منها الباحث في التعرف علي الدور المنتظر والمتوقع من التكلفة الاستراتيجية نتيجة التطورات التي حدثت والتي يتوقع حدوثها في المستقبل بما يمثل رؤية مستقبلية حول التكلفة الاستراتيجية والتطور المنتظر في أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي.

٤. النظرية الشرطية وتطور بيئة الأعمال وأثرهما في

أساليب وأدوات التكاليف والمحاسبة الإدارية  
تغيير بيئة الأعمال الحالية من عدة نواحي ويتوقع

Consumption Accounting (RCA) وهندسة العمليات/ القيمة Process/ Value Engineering، وأسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing (TC)، وأسلوب كايزن Kaizen، وبطاقة القياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard (BSC) وغيرها من الأدوات.

فبعض العوامل الشرطية قد ترتبط بالتغيرات والتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال التي قسمت علي ٥ محاور كما في الشكل السابق رقم (١) والتي سوف تؤثر في تغيير فلسفة الإدارة إلى التوجه نحو الاستراتيجية كروية مستقبلية متوقعة لإدارة التكلفة في المنشآت الصناعية.

٤-٢. محاور تطورات بيئة الأعمال

٤-٢-١. تطور في الاقتصاد العالمي

تشارك معظم منشآت الأعمال في الاقتصاد العالمي، الذي يتضمن التجارة الدولية للسلع والخدمات، وحركة العمالة، وتدفعات رأس المال والمعلومات، وأصبح العالم قرية صغيرة من خلال تحسين التكنولوجيا وقدرات الاتصالات وكذلك الاتفاقات التجارية التي تعزز التجارة الدولية وحركة البضائع والخدمات بين الدول.

وتزايدت التجارة الإلكترونية E-Commerce عبر الحدود بشكل كبير في العقد الماضي في السوق العالمية Global Market، لتحقيق منافسة عالمية في أسواق المنتجات المتقاربة، وركزت أكثر من ٢٠٠ ألف شركة تجارة إلكترونية عبر الحدود على تقديم المنتجات

٤-١. النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية

كانت البداية لظهور النظرية الشرطية Contingency Theory في خمسينات القرن العشرين الميلادي، حيث قامت علي افتراض أساسي هو "أن الإدارة الفعالة شرطية"، وأن مفهوم الشرطية يعني أن شيئاً ما لا يكون صحيحاً إلا في ظل شروط أو حالات معينة (Chenhall, 2003) لذلك يطلق عليها النظرية الموقفية، ورغم أنها تعد فرعاً من النظرية السلوكية إلا أنها امتدت إلى المحاسبة الإدارية علي أساس أنها تهتم بتفسير مدي تأثير نظم المحاسبة بالمطابقة بين العوامل البيئية والتنظيمية (الفضل، الجليحاي، ٢٠١٤)، باعتبار أن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية تمثل أحد أساليب الرقابة الإدارية.

ولم يتفق الباحثون علي عدد محدد للعوامل الشرطية التي تفرزها النظرية الشرطية والتي قد يكون لها تأثير علي أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وبالتالي أداء المنشأة، ومن تلك العوامل: تكنولوجيا التصنيع المتقدم، وتكنولوجيا المعلومات، وعدم التأكد البيئي، والاستراتيجية التنافسية، وتنوع القوي العاملة، واللامركزية، وحجم المنشأة وغيرها من العوامل التي تؤثر في أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي منها: نظام التكاليف علي أساس النشاط Activity-Based Costing (ABC)، ونظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)، ومحاسبة استهلاك الموارد Resource

الصناعي Manufacturing Excellence والتي تتضمن سلسلة متكاملة من الأعمال بداية من توريد الخامات إلى تسليم المنتجات للعملاء بالإضافة إلى تصميم المنتجات، ومن هذه النظم: استخدام الكمبيوتر في تصميم المنتجات Computer Aided Design (CAD)، واستخدام الكمبيوتر في تصنيع المنتجات Computer Aided Manufacturing (CAM)، والإنسان الآلي Robotic، والنظم الصناعية المرنة Flexible Manufacturing Systems (FMS)، والنظم الصناعية المتكاملة الكرتونياً Computer Integrated Manufacturing (CIM) وغيرها من نظم التصنيع الحديثة.

ونتح عن تلك النظم مزايا عديدة منها تخفيض تكاليف التصنيع، وزيادة الجودة، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، كما نتج عنها انتشار نظم التصنيع الخالي من الفاقد Lean Manufacturing (LM) التي أصبحت تطبق في معظم المنشآت الصناعية التي تريد البقاء والنمو والاستمرار وما يترتب عليها من تغير في نظم التكاليف وظهور نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing (VSC) المبتنى من نظام المحاسبة القائمة على الخلو من الفاقد Lean Accounting (LA).

٢-٣-٤. تطور في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات

لقد حدث تطور هائل في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بداية من ظهور الحاسبات الآلية

ورقابة التكلفة عبر سلسلة التوريد (Feng , et al., 2017).

وما زاد من حجم التجارة العالمية ما يتم من قبل الحكومات وقادة الأعمال في جميع أنحاء العالم من التكامل الاقتصادي في شكل تكتلات اقتصاديات واتفاقيات دولية والتي من أشهرها الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات) (GATT) والتي تضم أكثر من ١٠٠ دولة حول العالم لتقليل الحواجز المالية والمادية أمام التجارة والتشجيع على زيادة التعاون الاقتصادي بين الدول.

وكان نتيجة انتشار التجارة الالكترونية والاتفاقيات التجارية سرعة الوصول إلى المزيد من الأسواق التي تحتوي على عدد هائل من العملاء الجدد، ومصادر جديدة للبضائع والمواد الأولية والعمالة وفرص جديدة لعمليات الإنتاج، وفي المقابل تتزايد الضغوط التنافسية بين منشآت الأعمال ولا يوجد سبيل أمامها لكسر حدة المنافسة إلا التركيز على رقابة التكاليف وتحسين الجودة وسرعة الوصول إلى الأسواق وخدمة العملاء مما يزيد من أهمية دور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية.

٢-٢-٤. تطور في نظم التصنيع

زاد طلب معظم المنشآت الصناعية في الآونة الأخيرة على نظم التصنيع المتقدمة لما ستحققه من مزايا ومنافع متوقع تحقيقها من تلك النظم خاصة في ظل التطور المستمر في البيئة التنافسية، وتقوم نظم التصنيع الحديثة على استخدام مجموعة من الآلات والمعدات والأجهزة والبرامج ذات التقنية العالية التي تحقق مفهوم التفوق

بل يستمر التطور التكنولوجي في المستقبل ولن يتوقف، فكل يوم نجد جديدا في عالم التكنولوجيا مما يستوجب النضج الإداري والتكاليفي في الرؤي المستقبلية لتلك التطورات.

وقد ظهر حديثاً تطورٌ تكنولوجيٌّ جديدٌ أطلق عليه النانو تكنولوجي Nanotechnology كتقنية متقدمة تستخدم في الصناعة، وهذه التقنية سوف يكون لها أثر على القضايا المحاسبية نتيجة تغير هيكل التكاليف والمخاطر المحاسبية التي قد تترتب على تطبيق هذه التقنية في المنشآت الصناعية (Rababah, 2017)، ويتوقع الباحث أن تلك التقنية سيكون لها أثر واضح في تحديد مفهوم التكلفة الاستراتيجية وتعيد النظر في أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي.

والنانو هي وحدة قياس متري دقيقة معروفة بالنانومتر طولها يصل إلى واحد في المليار من المتر، والتي تساوي عشرة أضعاف وحدة القياس الذرية المعروفة باسم أنجستروم، وحجم النانو أصغر بحوالي ٨٠٠٠٠ مرة من قطر الشعرة، وحجم خلايا الدم الحمراء يصل إلى ٢٠٠٠ نانومتر، كما أن تقنية النانو كمصطلح تعني أصغر تقنيات المواد أو تكنولوجيا دقيقة للميكروبات، ويعتبر علم النانو الحد الفاصل بين علوم الجزيء Molecules Science وعلوم الخلية Cells Science والعلوم الدقيقة Micro's Science (Rababah, 2017).

وتُعد تقنية النانو مجالا بحثيا ناشئا وأصبح التنوع التكنولوجي للبدائل التكنولوجية أمرا مهما لنجاح

التي ساعدت في تخفيض حجم الأعمال الورقية وحققت سرعة هائلة في إنجاز العمليات الحسابية من خلال البرامج المتخصصة، كما أن ظهور الإنترنت كان السبب نحو سرعة وسهولة الحصول على المعلومات وتبادلها إلكترونياً.

وقد تترتب على ذلك سهولة تبادل البيانات والمعلومات بين المنشآت إلكترونياً من خلال نظام تبادل البيانات إلكترونياً Electronic Data Interchange (EDI) الذي يمثل احد نظم تكنولوجيا المعلومات (IT) ويقوم على ربط نظام المعلومات لمنشأة ما بنظام معلومات منشأة أو منشآت أخرى لتسهيل وسرعة تبادل المعلومات بين عدد من المنشآت، ولهذا النظام مزايا تتمثل في تخفيض تكلفة المعاملات بين المنشآت، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب (Anderson & Lanen, 2002). وهذا النظام يساعد في مجال إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية- Inter-organizational Cost Management (IOCM) لإدارة سلسلة التوريد بشكل أفضل بين مجموعة المنشآت داخل السلسلة.

٤-٢-٤. تطور تكنولوجي Technology ونانو تكنولوجي Nanotechnology

يشهد الوقت الحالي تطورات تكنولوجية هائلة يجب على النظم الصناعية والإدارية والمحاسبية مواكبتها وإلا خرجت المنشآت من حيز المنافسة، ولم يتوقف التطور التكنولوجي عند حد معين أو معرفة معينة أو زمن محدد

مسيبات منطقية لتكاليف هذه التقنية لتتبع تكاليفها بدقة أعلى.

٤-٢-٥. تطور في نظم وفلسفات إدارية

وتوجهات استراتيجية

لقد حدث تطور كبير في نظم وفلسفات واستراتيجيات الإدارة في الآونة الأخيرة لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال ومنها: نظم الشراء/ الإنتاج الآني (JIT) ، والإدارة علي أساس النشاط Activity- Based Management (ABM)، وإدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM)، والإدارة الاستراتيجية Strategic Management (SM)، ونظام الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production (LP) الذي يطبق في العديد من منشآت الأعمال علي مستوي العالم، وانتشر- في العديد من المقالات والأبحاث العلمية وتضمنتها معايير المحاسبة الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية، وجاءت أهداف المشروع القائم علي الخلو من الفاقد ورضاء العملاء وزيادة القيمة للعملاء ومنع الفاقد أو الحد منه وتخفيض زمن التنفيذ الكلي Lead Time وتخفيض التكاليف (Elsukova, 2015). وغيرها من الفلسفات الإدارية التي ستجعل إدارة المنشأة في الوقت الحاضر وفي المستقبل مسلحة بالمعلومات (جزء كبير منها يتمثل في معلومات عن التكلفة الاستراتيجية) التي ستساعدها في إدارة التكلفة بشكل أفضل يزيد من قدراتها التنافسية من أجل الاستدامة والبقاء والنمو

النانو تكنولوجيا طويلا المدى، وهذا التنوع يحقق مزايا عديدة منها: زيادة المرونة، ونمو السوق، وزيادة الابتكار، وفتح المجال نحو مزيد من التطوير الذي لا ينتهي، كما ستؤثر في إنشاء قاعدة بيانات مشتركة لمجموعة من المنشآت التي تبني تقنية النانو تكنولوجيا، وتفيد صانعي السياسات في اتخاذ قرارات التنوع التكنولوجي (Paez-Aviles, et al., 2018)، وتظهر أهمية تقنية النانو في مجالات عدة مثل الطب والإلكترونيات والصناعة والزراعة وغيرها من المجالات.

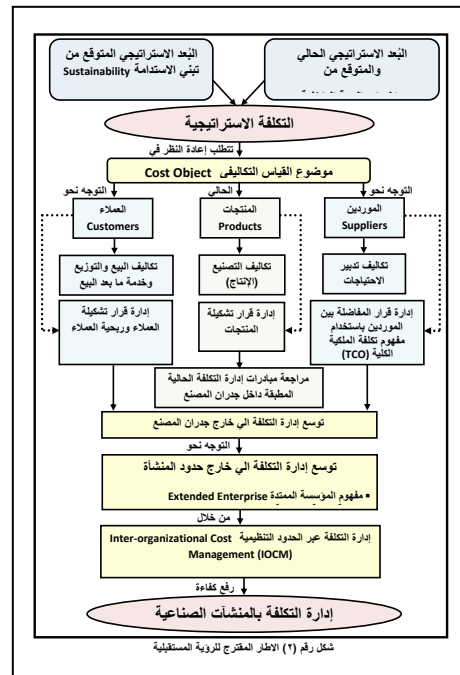
فعند قيام المنشآت الصناعية بتبني هذه التقنية (صناعة الطائرات، السفن، السيارات، الزجاج، النظارات الشمسية، الشاشات، الثلاجات، الغسالات، المنتجات الرياضية، الدهانات، الملابس الجاهزة، ... وغيرها من الصناعات) سوف تنتج المنشأة منتجات تتميز بالصلابة والمتانة وخفة الوزن ودرجة النقاء ومقاومة الخدش واقتصادية في استهلاك الوقود وغيرها من السمات والخصائص التي يتطلبها كل عميل في السلع التي يقتنيها، وجميعها تحقق درجة عالية من الجودة وانخفاضاً في التكاليف وسرعة الاستجابة لطلبات العميل والتي تمثل الأركان الرئيسية للمنافسة وتعزيز القدرة التنافسية، إلا أنها تلقي بعبء جديد وتوجه استراتيجي حتمي للتكاليف وإدارتها مما يسبب إعادة تفكير ونظر الإدارة إلى استراتيجيات مستقبلية مهمة سيكون لها الأثر الكبير حول تغير مفهوم هيكل التكلفة الاستراتيجية والتأثير علي أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي من خلال البحث عن

ظهر مفهوم التكلفة الاستراتيجية من خلال تبني إدارة المنشأة لأسلوب التخطيط الاستراتيجي Strategic Planning الذي يمثل عملية تقويم للبيئة الخارجية للبحث عن جميع الأساليب والطرق والأدوات التي تتخذ لجعل البيئة المستقبلية في صالح المنشأة في الأجل الطويل، لذا تتمثل التكلفة الاستراتيجية في تلك المعلومات التكاليفية التي يتم تقديرها وتجميعها وتجهيزها بطريقة تتلاءم مع احتياجات الإدارة الاستراتيجية من أجل التوافق مع رؤية واستراتيجية المنشأة وتحقيق متطلبات التخطيط الاستراتيجي والمساعدة في بناء أساليب الرقابة الإدارية وتحقيق أغراض الرقابة التشغيلية مما يساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المفيدة للمنشأة، بمعنى تجهيز المعلومات لخدمة الأجلين: القصير والطويل، وفي سبيل ذلك يجب النظر إلى المحاسب الإداري علي أنه طرف في العملية الإدارية وليس مجرد مُعد للمعلومات التكاليفية.

ويتم ذلك من خلال إدارة التكلفة بشكل فعال حيث عرف باسيلي (٢٠٠١) إدارة التكلفة بأنها مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف، بينما عرفها Horngren (2006) بأنها الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط التكاليف بوظيفتي التخطيط والرقابة في الأجلين القصير والطويل، ويستخدم في ذلك أدوات لإدارة التكلفة تمثل مجموعة

والاستمرار.

٥. إطار مقترح للرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية نظراً للتغيرات السريعة في بيئة الأعمال تحتم علي غالبية المنشآت الصناعية ضرورة تبني مفهوم إدارة التكلفة بأساليبها وأدواتها المتنوعة والتي بدأت في معظمها في الآونة الأخيرة نحو التوجه الاستراتيجي من أجل الاستفادة من مفهوم التكلفة الاستراتيجية. ويتمثل الإطار العام للرؤية المستقبلية المقترحة لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية في الشكل التالي (شكل رقم ٢):



ويتناول الباحث الإطار المقترح للرؤية المستقبلية علي النحو الآتي:

٥-١. مفهوم التكلفة الاستراتيجية Strategic Cost



لتوفير معلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، أو هي مجموعة من الأساليب التي تساهم في تشكيل مستقبل المنشأة، أو هي مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة لمواءمة هيكل تكاليف المنشأة مع استراتيجيتها وتحقيق أفضل استفادة من تنفيذ الاستراتيجية، ويرى Gliubicasa & Kanapickien (2015) أنه لضمان تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة فإن عليها ان تعتمد علي المعلومات المستمدة من إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) عند اتخاذ القرارات، وعرفا إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) بأنها عبارة عن مجموعة من الأدوات والأساليب التي تنفذها إدارة المنشأة لتصميم معلومات لخلق القيمة من خلال مسببات التكاليف المرتبطة بسلسلة القيمة واتخاذ القرارات الاستراتيجية ومواءمتها باستمرار مع الاستراتيجية في بيئة عمل تتسم بعدم التأكد (Gliubicasa & Kanapickien, 2015).

٥-٢. الأبعاد الاستراتيجية التي تؤثر في التكلفة الاستراتيجية

تتأثر التكلفة الاستراتيجية ويتطور مفهومها من خلال بعدين أساسيين هما:

٥-٢-١. البعد الاستراتيجي الحالي والمتوقع من متغيرات البيئة الداخلية والخارجية

يتأثر مفهوم التكلفة الاستراتيجية وبالتالي أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بالعديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية والعوامل الموقفية النابعة من النظرية الشريطية Contingency Theory والتي تم

من الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة بحثاً عن تحقيق رضا العملاء وتخفيض التكاليف والرقابة عليها بصورة مستمرة.

والتوجه الاستراتيجي للتكلفة يتطلب التحول من إدارة التكلفة Cost Management إلى إدارة التكلفة استراتيجياً Strategic Cost Management التي جاءت نتيجة ضغوط تنافسية شديدة تتطلب من منشآت الأعمال وخاصة الصناعية منها العمل علي تنفيذ استراتيجيات لإدارة وخفض التكاليف ليس فقط على المدى القصير ولكن أيضا على المدى الطويل وتحقيق رضا العملاء، حيث تصبح إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) الأداة الأمثل لإدارة موارد المنشأة وهيكل تكاليفها من خلال ربطها باستراتيجية طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل، ويتمثل الغرض من إدارة التكلفة الاستراتيجية في مواءمة موارد المنشأة وهيكل تكلفتها مع التكتيكات قصيرة الأجل من خلال تخفيضات التكلفة (إدارة التكلفة التنفيذية) والاستراتيجية طويلة الأجل من خلال إعادة هندسة سلسلة القيمة وإنتاج هيكل تكلفة مختلف (إدارة التكلفة الهيكلية) (Henri, et al., 2016).

وجاءت تعاريف كثيرة من قبل الكتاب لإدارة التكلفة الاستراتيجية، فقد عرفت علي أنها الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف الموجهة للإدارة الاستراتيجية، وهي الجوانب المهمة لإدارة التكلفة في سلسلة القيمة، وهي اعتماد أساليب وأدوات إدارة التكلفة بطريقة تحسن الموقف الاستراتيجي والتكاليفي للمنشأة، وأنها تلك الاجراءات التي تقوم بها الإدارة

وتناول العديد من الكُتاب قضايا الاستدامة والسبب الحقيقي وراء ضرورة مشاركة منشآت الأعمال وخاصة الصناعية منها نحو البحث عن معالجة قضايا الاستدامة، وهناك أهمية كبيرة في المنشآت الصناعية نحو التكامل بين أربعة عناصر أساسية تتمثل في: تقييم الاستدامة، والمحاسبة الإدارية المستدامة، والرقابة الإدارية المستدامة، وإعداد التقارير المستدامة بدلاً من التعامل مع كل منها بشكل مستقل ومنعزل (Maas, et al., 2016)، ويشير البعض إلى أنه رغم كثرة الأبحاث التي نشرت عن الاستدامة إلا أنه مازال هناك العديد من المجالات التي يمكن فيها توسيع الأبحاث المستقبلية للكشف عن الاستدامة التي لا تزال غير مكتملة (Patten & Shin, 2019).

وتعني استدامة المشروع Enterprise Sustainability (ES) تحقيق التوازن بين أهداف المنشأة قصيرة وطويلة الأجل في جميع أبعاد الأداء الثلاثة (بُعد اقتصادي، بُعد اجتماعي، بُعد بيئي)، ويجب استخدام إدارة التكلفة استراتيجياً من أجل البحث عن طرق وأساليب تساعد في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات وتطبيقها (البُعد الاقتصادي)، مع تحمل المسؤوليات الاجتماعية ودراسة التكاليف المترتبة عليها (البُعد الاجتماعي)، وكذلك المحافظة على البيئة ودراسة التكاليف المترتبة عليها (البُعد البيئي). ويمكن تحقيق ذلك من خلال الابتكار التكنولوجي وتطوير منتجات جديدة، بالإضافة إلى اتخاذ التدابير اللازمة لتحسين التأثيرات الاجتماعية والبيئية لعمليات المنشأة

تناولها في جزء سابق.

٢-٢-٥. البُعد الاستراتيجي المتوقع من تبني الاستدامة Sustainability

أشار ما يقرب من ٩٣٪ من المديرين التنفيذيين في جميع أنحاء العالم أن الاستدامة مهمة للنجاح المستقبلي للمنشآت، ويعتقد ٣٨٪ منهم بأنه يمكنهم تحديد قيمة مبادرات الاستدامة الخاصة بهم بدقة كبيرة (Hayward et al., 2013)، وتشير تعارف الاستدامة إلى الحالة التي تسعى فيها المنشآت إلى دمج أهدافها الاقتصادية مع تحمل المسؤولية عن تأثيرها على النظم البيئية والبشرية. فمع تزايد الاهتمام بالاستدامة تواجه المنشآت تحدياً يتمثل في تطوير استراتيجية استدامة مبتكرة وأهداف مرتبطة بها يمكن تنفيذها بشكل فعال، وجزء كبير من هذه الاستراتيجية تتمثل في التكاليف المتوقعة لتحقيق تلك المسؤولية التي تتطور بمرور الزمن.

ويرتبط مفهوم الاستدامة بالنظر إلى البيئة والموارد الطبيعية ومحاولة الحفاظ عليها واستغلالها الاستغلال الأمثل، حيث أوضح البعض أن الاعتماد على المعلومات المحاسبية للبيئة والموارد الطبيعية أمر ضروري لتحقيق التنمية المستدامة ورسم السياسات المرتبطة باستخدام الموارد الطبيعية المتاحة والمحافظة على البيئة بما يحقق معدلات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأن من أهم المدخلات التي تستخدم في ذلك مدخل التحليل المحاسبي العيني للعمليات البيئية والموارد الطبيعية (حسن، ١٩٩٧).

لغرض تحديد وقياس تكلفة هذا الشيء، فالبعد الاستراتيجي للتكاليف سيؤدي إلى تغيير مفهوم موضوع القياس التكاليفي والذي لم يعد المنتجات فحسب بل يمتد إلى العميل والموردين كموضوعات قياس تكاليفي (Wegmann, 2019)، وعليه تتطلب بيئة الأعمال في الوقت الحالي والمستقبل ضرورة إعادة توصيف مفهوم موضوع القياس التكاليفي Cost Object ليتوافق مع طبيعة عمل المنشأة والتطورات الحديثة التي تحدث وسوف تحدث في بيئة الأعمال في الوقت الحالي وفي المستقبل.

٥-٣-١-١. المنتجات كموضوع للقياس التكاليفي

غالباً ما تم التركيز على المنتجات كموضوع للقياس التكاليفي، وكان محور التركيز حول قياس تكاليف الإنتاج أو التصنيع داخل مبني المصنع، وظهر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الجيل الأول منه كنظام أكثر دقة من نظم التكاليف التقليدية لتخصيص التكاليف الإضافية للوصول إلى قرار تشكيل المنتجات من خلال مجموعة من أدوات إدارة التكلفة، دون معالجة دقيقة للتكاليف القبلية Upstream Costs التي تحدث قبل مرحلة الإنتاج (تكاليف البحوث والتطوير وتكاليف التصميم وتكاليف تدبير الاحتياجات)، والتكاليف البعدية Downstream Costs التي تحدث بعد مرحلة الإنتاج (تكاليف البيع والتوزيع وتكاليف خدمات ما بعد البيع)، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر إعادة مراجعة مبادرات إدارة التكلفة والبحث عن المبادرات التي تحسن وتعزز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال أدوات

(Blocher, et al., 2010).

ورغم أن بعد الاستدامة تناوله الباحثون منذ فترات في المحاسبة المالية ودوره في قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها، إلا أن أخذ هذا البعد في الحسبان في المحاسبة الإدارية سوف يلقي بعداً استراتيجياً للتكاليف التي ترتبط بتحقيق الاستدامة بأبعادها الثلاثة (بعد اقتصادي، بعد اجتماعي، بعد بيئي)، فجميع نماذج تقييم الاستثمارات (الموازنة الاستثمارية) أصبحت ملزمة بمراعاة هذه الأبعاد الثلاثة، وبعض من أدوات إدارة التكلفة أصبح يدخل بعد الاستدامة بشكل أساسي مثل نظام تكاليف دورة حياة المنتج Life Cycle Costing (LCC)، وفي مجال قياس وإدارة الأداء نجد أن الاتجاه في بطاقة القياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard (BSC) يتم من خلال الأخذ في الاعتبار بعد الاستدامة، وبالتالي فإن التطور نحو مراعاة هذا البعد سيزيد من التوجه الاستراتيجي للتكاليف عند إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية.

٥-٣-٣. آثار التكلفة الاستراتيجية على إدارة التكلفة

بعد تناول تأثير التكلفة الاستراتيجية بالأبعاد الاستراتيجية الحالية والمتوقعة يتم تناول تأثير التكلفة الاستراتيجية على إدارة التكلفة وأدواتها على النحو الآتي:

٥-٣-١. التوسع في مفهوم موضوع القياس التكاليفي من المعارف عليه في الفكر المحاسبي والتكاليفي أن موضوع القياس التكاليفي Cost Object عبارة عن الشيء المراد قياس تكلفته، حيث يتم تجميع التكاليف

إدارة التكلفة المطبقة حالياً.

٥-٣-١-٢. الموردون والعملاء كموضوعات قياس تكاليفي

مع بداية ظهور نظام (ABC) في الجيل الأول منه كان يتم معالجة التكاليف التي تحدث داخل جدران المصنع، وتم إهمال مجموعة من التكاليف التي تحدث خارج مبني المصنع مثل التكاليف المرتبطة بالموردين Suppliers التي كانت تعالج ضمن التكاليف الإضافية التي يتم تخصيصها حكماً على المنتجات، والتكاليف المرتبطة بالعملاء Customers التي كانت تعالج ضمن التكاليف الدورية التي تحمل في قائمة الدخل، وهذه المعالجات تفقد فرص الإدارة نحو اختيار الموردين وتحديد تشكيلة العملاء من خلال اعتبارهما موضوعات قياس تكاليفي لها مسببات تكاليف مختلفة، لذا يصبح التوجه الأحدث والذي يترتب عليه إنتاج معلومة أدق عن التكلفة الاستراتيجية وتساعد بشكل أفضل في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية أن يتم تجميع التكاليف المرتبطة بالموردين والتكاليف المرتبطة بالعملاء كل علي أساس موضوع قياس تكاليفي مستقل، وبالتالي التوسع في إدارة التكلفة إلى خارج جدران المصنع، وفي سبيل ذلك تظهر أهمية مفهوم تكلفة الملكية الكلية.

مفهوم تكلفة الملكية الكلية Total Cost of Ownership (TCO)

هي أحد أساليب المحاسبية الإدارية التي تقوم بتقييم التكلفة الكلية التي تتم بين مجموعة من المنشآت التي

تتداول فيما بينها ملكية الأصول باستخدام منهج نظام التكاليف على أساس النشاط المستهلك للوقت Time-Consuming Activity-Based Costing، واستخدام هذا المفهوم يساعد في التقدير الفعال لتكلفة ملكية الأصل بأقل جهد وأقل وقت رغم وجود بعض أوجه القصور جعلت تطبيقه محدود، وعلى الرغم من أن هذا المفهوم (TCO) كان موجوداً منذ أوائل القرن العشرين، إلا أن مجموعة شركات Gartner Group قامت بتعميم هذا المفهوم خلال الثمانينيات من القرن العشرين وتزداد أهميته بصفه خاصة في قرارات نشر تكنولوجيا المعلومات (Shabani, et al., 2018).

ويستخدم مفهوم (TCO) في إدارة قرار المفاضلة بين الموردين واختيار المورد الأقل تكلفة، علي أساس تقدير تكاليف الأنشطة الناتجة من التعامل مع الموردين والتي أصبحت لم تقتصر علي سعر الشراء فقط بل تمتد إلى جميع تكاليف تدبير الاحتياجات الأخرى من تكاليف إصدار أوامر الشراء، والشحن، وفحص واستلام المشتريات، والتخزين، والتأمين، والتقاعد، وتكلفة رفض الوحدات غير الجيدة، وتكلفة إعادة الاستلام، والفاقد، وإعادة التشغيل والتغلييف، والضمان، وتكلفة المبيعات المفقودة (الهلباوي، والنشار ٢٠١٩). فتقدير هذه التكاليف المرتبطة بالتوريد وتجميعها في مجتمعات تكلفة سيعيد النظر في مفهوم التكلفة الاستراتيجية التي ستكون الأساس في المفاوضات مع الموردين وتوجيه النظر حول جهود التحسين التي يجب أن يركز عليها الموردون وبالتالي

تكون فيها أنشطة المنشأة جزءاً من مجموعة من الأنشطة التي تتم داخل وخارج المنشأة، وتبرز ضرورة الحاجة إلى أدوات جديدة لإدارة التكلفة من أجل إدارة سلسلة التوريد Supply Chain بفعالية أكبر تؤثر على تخفيض التكاليف ليس فقط داخل المنشأة بل داخل جميع المنشآت في سلسلة التوريد، ومن هذه الأدوات إدارة التكلفة البيئية أو إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية Inter-organizational Cost Management (IOCM)، والتي تظهر فيها أهمية ضرورة توجه إدارة المنشأة نحو تحسين عمليات تصميم المنتجات باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة المسلسلة Chained Target Costing، وتحسين عمليات تصنيع المنتجات من خلال برامج التحسين المستمر (Kaizen) وتحليل القيمة Value Analysis والتي تعتمد جميعها على التقدير الدقيق للتكلفة الاستراتيجية.

٦. الدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية

٦-١. التكيف مع الاستراتيجية  
إن التغيرات التي حدثت وما زالت تحدث وتتطور في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية (الاقتصاد العالمي، نظم التصنيع، نظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات، التطور التكنولوجي والنانو تكنولوجي، نظم وفلسفات إدارية وتوجهات استراتيجية)، وبُعد الاستدامة Sustainability بجوانبه الثلاثة (اقتصادي، اجتماعي، بيئي)، سيكون لها تأثير من حيث إعادة النظر في طرق التشغيل وأساليب الرقابة على التكاليف ونظم

تحقيق فرص تخفيض التكاليف.

### ربحية العملاء Customer Profitability

من المهم تقدير تكاليف الأنشطة الناتجة من التعامل مع العملاء (تكاليف البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع) وربطها بموضوع قياس تكاليفي يتمثل في العميل بدلاً من تحميلها لقائمة الدخل كتكاليف دورية، ويساعد ذلك في إعادة النظر في مفهوم التكلفة الاستراتيجية التي ستكون الأساس في إدارة قرار تحديد تشكيلة العملاء وربحية العملاء وتوجيه النظر حول جهود التحسين التي يجب أن يتم التركيز عليها لتلك المجموعة من التكاليف وبالتالي تحقيق فرص تخفيض التكاليف المرتبطة بالعملاء.

### ٥-٣-٢. مفهوم المؤسسة الممتدة Extended Enterprise (EE)

وردت تعاريف كثيرة للمنشأة الممتدة معظمها يدور حول المشاركة الصناعية Co-makership من خلال علاقات ثقة متبادلة طويلة الأجل بين عدد محدود من الموردين تسمح للشركاء بالعمل معاً حول هندسة قيمة منتجاتهم مع تطوير وسائل مبسطة خاصة بنظام الطلب والفواتير وغيرها من الأعمال المشتركة بينهم والتي ينتج عنها تحسين الجودة وتخفيض التكاليف، وأن التعاون بين الشركاء سوف يؤدي إلى تعظيم الربح لكل شريك (Christopher, 1992; Browne, et al., 1995; Childe, 1998; Bititci, et al., 2005) ويوجه هذا المفهوم نظر إدارة المنشآت الصناعية نحو توسع إدارة التكلفة إلى خارج حدود المنشأة وبالتالي دراسة الأثر الاستراتيجي للتكاليف الكلية على مدار سلسلة القيمة الإجمالية Total Value Chain والتي

التكلفة التنفيذية Executional Cost Management، حيث تشير الأولى إلى أنشطة إدارة التكلفة التي تهدف إلى تغيير هيكل تكاليف المنشأة والتي تشمل الأدوات اللازمة لتصميم المنتجات والعمليات لبناء هيكل تكاليفي يتناسب مع استراتيجية المنشأة، وتشير في الأساس إلى القرارات الاستراتيجية التي تحدد عادة المعايير الإجمالية لهيكل تكلفة المنشأة، بينما تشير الثانية إلى أنشطة إدارة التكلفة التي تهدف إلى تحسين الأداء لاستراتيجية معينة والتي تعتمد على أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة لقياس التكلفة وتحديد فرص التحسين (Anderson & Dekker, 2009, Part 1, 2).

فالتحليل الاستراتيجي للتكاليف هو الخطوة الأساسية لإدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) الذي يقوم على دمج ثلاثة عناصر هي: تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis، تحليل مسببات التكاليف Cost Driver Analysis، تحليل الموقف الاستراتيجي Strategic Position Analysis (Shank & Govindarajan, 1992, 1993) والتي يري الباحث أنها سوف تتأثر في المستقبل بتقنية النانو التي تفرض نوعية جديدة من التكاليف التي تحتاج إلى زيادة التتبع لموضوعات قياس تكاليفي وتحقق استراتيجية المنشأة الصناعية الطموحة نحو زيادة طلبات العملاء من جودة أعلى (استراتيجية التمايز) وسعر أقل (استراتيجية زيادة التكلفة)، كما أن زيادة التوجه نحو بُعد الاستدامة سيزيد من الاهتمام بالبُعد

المعلومات التي يتم استخدامها وربطها بالاستراتيجية العامة للمنشأة لتحقيق الأهداف طويلة الأجل ولإيجاد مزايا تنافسية تساعد المنشأة على أن تستديم Sustainable في خلق تلك المزايا والاستمرارية فيها وتحقيق الهدف العام لأي منشأة صناعية وهو البقاء والنمو والاستمرار، وتستخدم إدارة المنشأة في ذلك مجموعة من أدوات إدارة التكلفة ليست فقط لخدمة الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل بل يجب أن تكون ذات توجه استراتيجي لخدمة الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل.

وتستخدم نظم التكاليف على أساس النشاط (ABC) والإدارة على أساس النشاط (ABM) وغيرها من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في فهم العلاقة بين استراتيجية المنشأة وأنشطتها والموارد المطلوبة لإنجاز الاستراتيجية، لذا تلعب المعلومات المحاسبية والتقارير والتحليل المحاسبي وأدوات إدارة التكلفة دوراً مهماً في مهام الإدارة المتمثلة في بناء الاستراتيجيات وتوصيلها وتطوير خطط تنفيذها والرقابة اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، مع ضرورة تعديل تلك الأدوات اللازمة لإدارة التكلفة وتكييفها بطريقة تساعد في مواكبة الاستراتيجيات والتحديات التي تطرأ عليها.

٦-٢. التحليل الاستراتيجي للتكاليف

تجمع إدارة التكلفة استراتيجياً Strategic Cost Management بين كل من إدارة التكلفة الهيكلية Management و Structural Cost Management وإدارة

- تسهيل تحديد تكلفة عائد العمليات الداخلية Throughput Cost والتعرف علي القيود ونقاط الاختناقات التي سوف تؤثر علي استراتيجيات التشغيل في الأجل القصير وتُوجد ضرورة للبحث عن بدائل قرارية استثمارية طويلة الأجل تؤثر في معالجة تلك القيود والاختناقات.
- تسهيل تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تسارع حدة المنافسة العالمية وتسهيل تحديد أقل تكلفة لدورة حياة المنتج.
- المساهمة في استخدام اسلوب هندسة العمليات وهندسة القيمة من أجل تحسين استغلال الموارد من خلال استخدام الاجزاء المشتركة والتي تضيف قيمة، والتمكن من استخدام أسلوب الهندسة المتزامنة وأسلوب كايزن Kaizen للتحسين المستمر وخفض التكاليف في جميع مراحل سلسلة القيمة.
- إدارة موارد المنشأة بشكل أفضل من خلال محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) لمعالجة مشاكل نظام (ABC) وتحديد الطاقة غير المستخدمة وتكلفتها، وإعادة توجيه الموارد لتحسين أداء المنشأة وخفض التكاليف.
- زيادة الاهتمام بالبُعد البيئي والاجتماعي من خلال الرقابة علي التكاليف البيئية وتكاليف المسؤولية الاجتماعية ودعمها لتحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز القدرة التنافسية.
- الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في آن واحد مما يفرض مجموعة من التكاليف التي تُخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة الصناعية التي أصبحت في موقف يفرض عليها ضرورة تحقيق كل من معايير الأيزو 9000 المرتبطة بالجودة، ومعايير الأيزو 14000 المرتبطة بالبيئة حتي تستمر المنشأة في المنافسة.
- وينتظر من التقدير والتحليل الدقيق للتكلفة الاستراتيجية من خلال تكامل أدوات إدارة التكلفة أن تساعد إدارة المنشآت الصناعية في:
- تحقيق سهولة في تحليل سلسلة القيمة من خلال التعرف علي تكاليف وإيرادات وأصول كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة سواء كانت أنشطة مرتبطة بالموردين أو التصنيع أو العملاء مما يساعد في الاختيار الأمثل لتشكيلة الموردين والمنتجات والعملاء.
- تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة لاختيار التشكيلة المثلي من استراتيجيات المنافسة (التمايز، زيادة التكلفة) مما يؤدي لاختيار استراتيجية تحقق رضا العميل تجمع بين الجودة الأعلى والسعر الأقل.
- تحليل مسببات التكلفة بشكل أكثر دقة وارتباطاً بموضوع القياس التكاليفي وتحديد وتتبع التكاليف من خلال مسببات التكلفة الهيكلية (الحجم، المجال، التكنولوجيا والنانو تكنولوجيا والتعقيد، ...) ومسببات التكلفة التنفيذية (مشاركة المستويات الإدارية، إدارة الجودة الشاملة، مسبب لكل نشاط يضيف قيمة، ...).

ومتغيرات النظرية الشرطية والتي سيكون لها تأثير علي أدوات وأساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية، والتغيرات المتوقعة من التوسع في الاهتمام بالبعد الاستراتيجي للاستدامة Sustainability وتأثيره الكبير في الأدوات والأساليب المحاسبية للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، مما يتطلب الأمر إعادة النظر في إدارة التكلفة استراتيجياً ويعزز من قدرة إدارة المنشأة الصناعية علي إدارة تكلفتها بكفاءة أعلى تزيد من تعزيز قدرتها التنافسية.

كما توصلت الدراسة إلى أن تبني المنشآت الصناعية للتكلفة الاستراتيجية سيتطلب إعادة النظر في مفهوم موضوع القياس التكاليفي Cost Object الذي لم يعد يقتصر علي المنتجات أو الأقسام أو الأنشطة أو العمليات بل يمتد كذلك إلى الموردين Suppliers والعملاء Customers، مما سيرز أهمية ودور مفهوم تكلفة الملكية الكلية Total Cost of Ownership (TCO) الذي سيركز علي تكاليف الاقتناء الحالية واللازمة لتشغيل الأصل في المستقبل، علي أساس أن النظر للتكاليف لم يعد كما في السابق هو إدارة وخفض التكاليف داخل مرحلة التصنيع فحسب والتي تنبأها نظام التكاليف علي أساس النشاط (ABC) في الجيل الأول منه، بل أصبح التوجه الحديث والمتوقع في المستقبل أن تمتد إدارة التكلفة إلى خارج جدران المصنع للنظر إلى التكاليف القبلية Upstream Costs التي تحدث قبل مرحلة الإنتاج (تكاليف البحوث والتطوير وتكاليف التصميم وتكاليف تدبير الاحتياجات)،

المساهمة في تدعيم إدارة التكلفة البيئية (إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية) من خلال التأثير علي التكاليف لجميع منشآت سلسلة التوريد واستغلال الفرص الممكنة لتحقيق الأرباح لكافة المنشآت داخل سلسلة التوريد، ودعم نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة في تحقيق ذلك.

تدعيم استخدام المقاييس المرجعية Benchmarking بالمقارنات مع أفضل أداء وتحديد تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، مع دعم قياس وإدارة الإداء من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) والخرائط الاستراتيجية Strategy Maps.

٧. خلاصة وتوصيات البحث ومجالات بحثية مستقبلية  
٧-١. خلاصة البحث

يخلص الباحث إلى أن الرؤية المستقبلية لدور التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية تعتمد علي تحديد مفهوم التكلفة الاستراتيجية، ثم تحديد المتغيرات والعوامل المرتبطة ببيئة الأعمال الداخلية والخارجية والتي تمثل تطورات حديثة ومتوقعة في نظم التصنيع والتكنولوجيا وغيرها من التطورات، ثم تحديد أثر التكلفة الاستراتيجية علي المفاهيم والأدوات والأساليب المرتبطة بإدارة التكلفة وتحويلها إلى إدارة التكلفة استراتيجياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك بعدين أساسيين سوف يؤثران في مفهوم التكلفة الاستراتيجية هما: التطورات الحالية والمتوقعة في بيئة الأعمال وعوامل



الأساس في تتبع تكاليف الأنشطة بدقة أكبر داخل سلسلة القيمة الإجمالية وتحديد المزيج الأمثل لتشكيلة الاستراتيجيات الممكن استخدامها لتعزيز القدرة التنافسية والاهتمام بتحليل مسببات التكاليف لتحسين ذلك التتبع.

٣-٧. مجالات بحثية مستقبلية

من المجالات البحثية التي يقترحها الباحث والتي تفتح مجالاً للباحثين ما يأتي:

(١) دور التكلفة الاستراتيجية في تعزيز العلاقة التكاملية بين محاسبة الاستدامة وإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بسلسلة التوريد.

(٢) دور التكلفة الاستراتيجية في قياس المخاطر التي تتعرض لها المنشآت الصناعية عند تبني تكنولوجيا النانو.

(٣) دور التكلفة الاستراتيجية في تحليل العائد/ التكاليف عند تبني تكنولوجيا النانو.

(٤) دور التكلفة الاستراتيجية في تعزيز مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لشركات التجارة الإلكترونية E-Commerce عبر الإنترنت.

(٥) التخطيط الاستراتيجي للتكاليف في ظل التوجه نحو تبني الشركات الصناعية للاستدامة.

(٦) دور أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية.

(٧) دور التكلفة الاستراتيجية في تحديد تكلفة الملكية الكلية لاتخاذ قرار المفاضلة بين الموردين.

والتكاليف البعدية Downstream Costs التي تحدث بعد مرحلة الإنتاج (تكاليف البيع والتوزيع وتكاليف خدمات ما بعد البيع)، بل تعدي ذلك بأنه يجب لتحقيق استفادة أكبر للمنشآت الصناعية من التكلفة الاستراتيجية في إدارة التكلفة أن تهتم إدارة المنشأة بتكاليف أنشطة سلسلة القيمة الإجمالية والتأثير على التكاليف خارج حدود المنشأة مما يظهر أهمية مفهوم المؤسسة الممتدة Extended Enterprise وبالتالي مفهوم إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية Inter-organizational Cost Management (IOCM) لإدارة سلسلة التوريد بشكل أفضل.

٢-٧. توصيات البحث

يوصي الباحث بزيادة الاهتمام بكل المتغيرات الحالية والمتوقعة في المستقبل والتي سيكون لها تأثير على تقدير التكلفة الاستراتيجية في الأجل الطويل والتي يجب أن ترتبط بالاستراتيجية العامة للمنشأة والاستعداد إلى تطوير العديد من أدوات إدارة التكلفة الحالية واستحداث أدوات جديدة ذات توجه استراتيجي من أجل الاستدامة والبقاء في المستقبل وسط غابة من الشركات التي أصبحت في تسارع مستمر لتلبية رغبات العملاء من خلال إمدادهم بمنتجات تتمتع بجودة عالية وتكلفة أقل.

كما يوصي الباحث بضرورة التكيف مع الاستراتيجية العامة للمنشأة والاستعداد لتطوير مفهوم التكلفة الاستراتيجية وأدوات إدارة التكلفة حتى تتلاءم مع التطورات التي تحدث في الاستراتيجية، مع زيادة الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف الذي يمثل

(٢٠١٩)، المحاسبة الإدارية (مدخل إدارة التكلفة)، الطبعة السابعة، كلية التجارة - جامعة طنطا، بدون ناشر.

باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠٠١)، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة - رؤية استراتيجية، الجزء الأول، المكتبة العصرية للطباعة والنشر.

حسن، أحمد فرغلي محمد، (١٩٩٧)، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية (الاطار العام)، المكتبة الأكاديمية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Anderson, Shannon W., and Henri C. Dekker, (2009), " Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2, pp. 201-220.

Anderson, Shannon W., and Henri C. Dekker, (2009), " Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management", Accounting Horizons, Vol. 23, No. 3, pp. 289-305.

Anderson, Shannon and William Lanen, (2002), "Using Electronic Data Interchange (EDI) to Improve the efficiency of accounting transactions", The Accounting Review, Vol. 77, No. 4, pp. 703-729.

Apak, Sudi; Mikail Erol ; İsmail Elagöz and Metin Atmaca, (2012), "The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management", International Conference on Leadership, Technology and

(٨) الدور المنتظر من التكلفة الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية القائمة علي الخلو من الفاقد.

### قائمة المراجع أولاً : المراجع العربية

السامرائي، مهند مجيد طالب، العبيدي، عائشة عبد الكريم، (٢٠١٨)، "أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لمنتجات الألبان/ أبو غريب"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والخمسون.

العمايه، زياد عوده ابنه، (٢٠١٧)، "النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية وأثرها في تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية : دراسة حالة في الشركات الصناعية الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث.

الفضل، مؤيد محمد علي ، الجليحاوي، حمد عليوي (٢٠١٤)، "تقييم الأداء المنظمي باعتماد النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية في عينة من المصارف والمنظمات الصناعية ومنظمات الخدمات من القطاع الخاص والمختلط والمسجلة لدى سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد ١٧ العدد ٢.

الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود

- Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9, No. 4, pp. 552-568.
- Christopher, M. (1992), Logistics and Supply Chain Management, (London: Pitman).
- Cooper, R. and R. Slagmulder, (1999), "Develop Profitable New Products with Target Costing", MIT Sloan Management Review, Vol. 40, No. 4, pp. 23-34.
- Danielis Romeo; Marco Giansoldati and Lucia Rotaris, (2018), "A probabilistic total cost of ownership model to evaluate the current and future prospects of electric cars uptake in Italy", Energy Policy, Vol. 119, pp. 268-281.
- Elsukova, T. V. (2015), "Lean Accounting and Throughput Accounting: An Integrated Approach", Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 6, No. 3, pp. 83-87.
- Feng, Lipeng; Jun Ma; Yong Wang and Jie Yang, (2017), "Supply Chain Downstream Strategic Cost Evaluation Using L-COPRAS Method in Cross-border E-Commerce", International Journal of Computational Intelligence Systems, Vol. 10, No. 1, pp. 815-823.
- Gliaubicasa, Darius and Rasa Kanapickien, (2015), "Contingencies Impact On Strategic Cost Management Usage In Lithuanian Companies", 20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015), Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 213, pp. 254-260.
- Hall, Curtis M. and Stephen J. Lusch, (2018), "Strategic Cost Shifting and State Tax Minimization", Journal of Management Accounting Research, American Accounting Association, Innovation Management, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 41, pp. 528 - 534
- Baker, W. M. (1995). "The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing", Industrial Management, Vol. 37, No. 2, pp. 29-32.
- Bititci, Umit S.; Kapa Mendibil; Veronica Martinez and Pavel Albores, (2005) "Measuring and managing performance in extended enterprises", International Journal of Operations & Production Management, Vol. 25, No. 4, pp. 333-353.
- Blocher, Edward J.; David E. Stout and Gary Cokins, (2010), Cost Management: A Strategic Emphasis, (New York: McGraw-Hill/Irwin, Fifth Edition).
- Browne, J.; P. Sackett, and H. Worthman, (1995), "Industry requirements and associated research issues in extended enterprises", in Ladet, P. and F. Bernadat, (Eds), Integrated Manufacturing Systems Engineering, (London: Chapman & Hall).
- Chenhall, R. (2003), "Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp.127-168.
- Childe, S. J. (1998), "The extended enterprise: a concept for co-operation", Production Planning and Control, Vol. 9 No. 4, pp. 320-327.
- Christ, Katherine Leanne; Roger L. Burritt; James Guthrie and Elaine Evans, (2018), "The potential for 'boundary spanning organisations' in addressing the research-practice gap in sustainability accounting",

- characteristics on diversity creation in nanotechnology", *The Journal of Technology Transfer*, Vol. 43, No. 2, pp. 458–481.
- Patten, Dennis M. and Hyemi Shin, (2019), "Sustainability Accounting, Management and Policy Journal's contributions to corporate social responsibility disclosure research: A review and assessment", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2018-0017>
- Pavlatos, Odysseas, (2018), "Strategic Cost Management, Contingent Factors and Performance in Services", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 17, No. 2, pp. 215-233.
- Rababah, Abedalqader, (2017), "Nanotechnology and Accounting Issues", *Risk governance & control: financial markets & institutions*, Vol. 7, No.2, Continued - 1, pp. 224-230.
- Shabani, Amir; Franco Visani; Paolo Barbieri; Wout Dullaert and Daniele Vigo, (2018), "Reliable estimation of suppliers' total cost of ownership: An imprecise data envelopment analysis model with common weights", *Omega*, pp. 1–14.
- Shank, John K. and Vijay Govindarajan, (1992), "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 179-197.
- Shank, John K. and Vijay Govindarajan, (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, (New York: Vol. 30, No. 1, pp. 55-72. Hayward, R.; J. Lee; J. Keeble; R. McNamara; C. Hall and , S. Cruse, (2013), "The UN Global Compact-Accenture CEO Study on Sustainability 2013: Architects of a Better World".
- Henri, Jean-François; Olivier Boiral and Marie-Josée Roy, (2016), "Strategic Cost Management and Performance: The Case of Environmental Costs", *The British Accounting Review*, Vol. 48, pp. 269-282.
- Horngren, C.T., S.M. Datar and G. Foster, (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, (12th Ed., Prentice Hall, Englewood).
- Lévay, Petra Zsuzsa; Yannis Drossinos and Christian Thiel, (2017), "The Effect of Fiscal Incentives on Market Penetration of Electric Vehicles: A Pairwise Comparison of Total Cost of Ownership", *Energy Policy*, Vol. 105, pp. 524–533.
- Maas, Karen; Stefan Schaltegger and Nathalie Crutzen, (2016), "Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, pp. 237-248.
- Meinlschmidt, Jan; Martin C. Schleper and Kai Foerstl, (2018), "Tackling the sustainability iceberg: A transaction cost economics approach to lower tier sustainability management", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 38, No. 10, pp. 1888-1914.
- Paez-Aviles, Cristina; Frank J. Van Rijnsoever; Esteve Juanola-Feliu and Josep Samitier, (2018), "Multi-disciplinarity breeds diversity: the influence of innovation project



The Free Press).

Wegmann, Gregory, (2019), "A Typology of Cost Accounting Practices Based on Activity-Based Costing – A Strategic Cost Management Approach", Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol. 14, No. 2, pp. 161-184.