



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (22) – العدد الثالث – يوليو 2021



دراسة تحليلية لأثر الظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة
في منشآت الاعمال الحديثة

**Analytical study of the impact of exceptional circumstances
on the Cost's strategic direction in Modern Business firms**

الباحث / احمد محمد حسين الكوش

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

اشراف

الدكتور

نورهان على المر

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - بورسعيد

الاستاذ الدكتور

محمد عبد الرحمن العايدى

استاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ

وعميد الكلية الأسبق

كلية التجارة - بورسعيد

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



ملخص البحث

هدف البحث الى عمل دراسة تحليلية لأثر الظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الاعمال الحديثة من خلال تناول التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية في المبحث الأول من حيث مفهوم التوجه الاستراتيجي للتكلفة واهداف التوجه الاستراتيجي للتكلفة وخصائص التوجه الاستراتيجي للتكلفة ووظائف التوجه الاستراتيجي للتكلفة من تخطيط و رقابة للتكلفة .

ثم تناول الباحث في المبحث الثاني اثر الظروف الاستثنائية على النظام التكاليفي للمنشآت في بيئة الاعمال الحديثة موضحا بها الاثر على المواد الخام من حيث الاثر على تسعير المواد الخام وزيادة كمية المواد المطلوب تخزينها وبالتالي ارتفاع تكلفة التخزين وارتفاع تكاليف التشغيل والصيانة للعدد والادوات والاثر على الالتزامات التعاقدية بين المنشأة والموردين وبين المنشأة والعملاء والاثر على اذواق واحتياجات ومتطلبات العملاء والاثر على عقود تسويق المنتج والاثر على تكاليف التسويق وخدمات ما بعد البيع وعدم وضوح الرؤية لعدد الوحدات التامة المطلوب انتاجها وعدد الوحدات تحت التشغيل والاثر على نظام المعلومات التكاليفية.

ثم تناول الباحث في المبحث الثالث مشاكل ومعوقات التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية ، وخلص الباحث الى انها تتمثل في مشاكل وصعوبات وعقبات داخل وخارج المنشأة وتتمثل في المشاكل والصعوبات المتعلقة بنظام المعلومات التكاليفي ، الموارد البشرية ، إدارة المنشأة ، الموارد المادية والمالية للمنشأة .

وخلصت نتائج الدراسة الى ان للظروف الاستثنائية اثر مباشر وغير مباشر على تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة كما انها تسببت في احداث العديد من المشاكل والعقبات التي تقف دون تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الاعمال الحديثة .

Abstract :

The aim of the research is to conduct an analytical study of the impact of exceptional circumstances on the strategic direction of cost in modern business firms. in the first chapter the researcher discussed the strategic direction of cost under exceptional circumstances in terms of the concept, objectives and functions of Cost's strategic direction through planning and controlling the cost.

Then the researcher discussed in the second chapter the effect of exceptional circumstances on the cost system of firms in the modern business environment. These circumstances can affect raw materials through modulating raw materials pricing and increasing the amount of materials required to be stored, and consequently the high cost of storage and the rise in operating and maintenance costs of the tools. They can also affect the contractual obligations between the firm and suppliers, and between the firm and the customers. Also they affect the needs and requirements of customers, product marketing contracts, the costs of marketing and after-sales services, the clarity for the number of complete units to be produced, the number of units under operation and the cost information system.

Then the researcher discussed in the third chapter the problems and obstacles to the cost's strategic direction under exceptional circumstances, concluding that they are represented in the problems, difficulties and obstacles inside and outside the firm, those related to the cost information system, human resources, the management of the firm and the firm's material and financial resources.

The conclusion of the study results is that the exceptional circumstances have a direct and indirect impact on achieving the strategic direction of cost, as well as causing many problems and obstacles that stand in the way of achieving the strategic direction of cost in modern business firms .



مقدمة البحث :

تمثل الظروف الاستثنائية كافة العوامل الخارجية التي لا تخضع لتحكم المنشأة ولكن المنشأة تتأثر بشكل مباشر بما قد يحدث من تداعيات لتلك الظروف ، وتتمثل هذه العوامل في تغير المناخ السياسي والاقتصادي والاعتبارات والاعراف الاجتماعية والقوانين المنظمة والثقافات السائدة وظروف السوق والمنافسة ، واصبح على ادارة المنشأة -في ظل الظروف الاستثنائية - ضرورة اعادة النظر في اولويات اهدافها ، وتبنى استراتيجيات من شأنها تحقيق هذا التفاعل والتخطيط الجيد لوضع المنشأة ودعم قدرتها التنافسية وتحقيق ميزة تنافسية في ظل الظروف الاستثنائية .

مشكلة البحث :

في ظل الظروف الاستثنائية تقوم الدولة بوضع اليات خاصة بالسوق الداخلي لمواجهة تلك الظروف التي تنعكس بشكل مباشر على المنشآت الموجودة في السوق ، ويعتبر متابعة ورصد تلك المتغيرات نتيجة تلك الظروف الاستثنائية ودراسة وتحليل انعكاسات تلك المتغيرات على الجوانب المختلفة لأداء المنشأة بما في ذلك الاستراتيجيات الموجهة لهذا الاداء مطلباً اساسياً للوقوف على اهم ملامح وخصائص تلك المتغيرات من ناحية ومن ناحية اخرى التعرف على السياسات والتوجهات والمفاهيم والمداخل لمواكبة طبيعة تلك المتغيرات بالإضافة الى اهمية الدراسة للتطوير المستهدف .

وتأسيساً على ما تقدم ، تتبلور مشكلة البحث في تحديد الاثار الخاصة بالظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة وتحديد المشاكل والعقبات التي تقف حائلاً دون تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية .

اهمية البحث :

في ضوء مشكلة البحث تتمثل اهمية البحث في الآتي :

1. تعتبر الظروف الاستثنائية تحدى جديد يواجه ادارة المنشأة نظراً لتغير الاوضاع الاقتصادية والقرارات الاقتصادية المصاحبة لتلك الظروف .

2. دراسة تحدى التوجه الاستراتيجي للتكلفة الذى يعد من اهم المهام التي تواجهها المنشآت المختلفة-في ظل الظروف الاستثنائية- خاصة بعد ان اثبتت المداخل التقليدية لإدارة التكلفة عدم ملائمتها لظروف السوق التنافسي .

3. دراسة الاثار المترتبة على تواجد الظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة ، والمشكلات والمعوقات التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل هذه الظروف

سوف يساعد على الوقوف على نقاط الاختناق التي تعاني منها المنشآت الموجودة في نطاق تلك الظروف .

اهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث واهميته يتمثل هدف البحث الرئيسي في دراسة وتحليل لأثر الظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة ، وينبثق من هذا الهدف الرئيسي الاهداف الفرعية الآتية :

1. دراسة التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية
2. التعرف على الآثار المترتبة على نظرية الظروف الاستثنائية على نظام ادارة التكلفة الخاصة بالمنشأة وعلى وضع المنشأة الاستراتيجي في السوق
3. دراسة مشاكل ومعوقات التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية .

حدود ومجال البحث :

- في ضوء مشكلة البحث واهميته واهدافه تتمثل حدود ومجال البحث في الآتي :
1. لن يتعرض الباحث للمنشآت الخدمية غير الهادفة لتحقيق الربح ، كما لن يتعرض ايضاً للمنشآت الوسيطة التي تكون بين المنشأة التي تصنع المنتج والعميل.
 2. تقتصر فترة الدراسة عن الفترة من سنة 2011 حتى سنة 2021 وقد تم اختيار هذه الفترة لأنه من فترة يناير 2011 قامت ثورة 25 يناير وثورة 30 يونيو، انتشار فيروس COVID-19 ، وهذه تعتبر ظروف استثنائية تعرضت له الدولة .
 3. يقتصر البحث على جانب التكاليف فقط في ظل الظروف الاستثنائية التي تكون ناتجة من الظروف الاستثنائية .

منهج البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وافترضاته وحدوده ومجاله يقوم الباحث بانتهاج مزيج من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وهو ما يطلق عليه المنهج العلمي الحديث .

خطة البحث :

في ضوء طبيعة البحث واهميته واهدافه وحدوده ومجاله ومنهجه تتمثل خطة للبحث في الآتي :

المبحث الاول : التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية.



المبحث الثاني : أثر الظروف الاستثنائية على النظام التكاليفي للمنشآت في بيئة الاعمال الحديثة.

المبحث الثالث : مشاكل ومعوقات التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية

المبحث الاول

التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية نتيجة للتطورات والتغيرات التي اوجدتها الظروف الاستثنائية ادت الى تغير في الاهداف الاستراتيجية للمنشآت ، وتغير في طبيعة و محتوى معلومات التكاليف والتحول الى مفهوم التوجه الاستراتيجي للتكلفة الذي له قدرة على توفير المعلومات ويتمكن من ادارة التكلفة بشكل فعال من خلال منظور و رؤية داخلية وخارجية بشكل يمكن المنشأة من تحقيق اهداف استراتيجية محددة لمواجهة الظروف الاستثنائية ، ويهدف هذا المبحث الى التعرف علي مفهوم واهداف وخصائص التوجه الاستراتيجي للتكلفة ، ويتناول هذا المبحث بالدراسة والتحليل الآتي :

1/ 1 مفهوم التوجه الاستراتيجي للتكلفة :

ان الاهمية المتزايدة لإدارة التكلفة هي نتيجة لازدياد المنافسة ، وقد انتشر هذا المفهوم وتعددت تطبيقاته حسب ظروف واحتياجات كل منشأة إلى أن ظهرت أهمية التفاعل بين مفاهيم الإدارة الاستراتيجية ومفهوم إدارة التكلفة لمواكبة احتياجات بيئة التصنيع الحديثة لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة.

واتفق بعض الباحثين(د.حسين عبد الا سالم، 2018،ص:83 & Sir Sirkanthan , 2013, Pp.53–59 Anderson,S.,W.,2015,P.15& انه يعد تحليل لهيكل التكاليف في ضوء استراتيجية المنشأة ، و دراسة وتحليل العوامل والتغيرات التي تؤثر على اتجاه ومستقبل المنشأة وتحديد آثار هذه التغيرات في إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات الداخلية والتفاعل بين هذه التغيرات من اجل تحقيق ميزة تنافسية حالية .

و يرى الباحث ان التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية يعد نظاماً استراتيجياً طويل الاجل تتبناه المنشأة من اجل ادارة التكلفة بتوجه استراتيجي من خلال الفهم الكامل والمتعمق لهيكل التكلفة الخاصة بالمنشأة وهياكل التكلفة الخاصة بالمنافسين في ظل الظروف المتقلبة ويرتكز على بيانات داخلية تتعلق بالمنشأة وخارجية تتعلق بالمنافسين واحتياجات ورغبات العملاء وظروف السوق واستخدام تلك البيانات بما يمكن المنشأة من تحقيق وضع استراتيجي تنافسي افضل في السوق في ظل ظروف متقلبة .

2/1 اهداف التوجه الاستراتيجي للتكلفة :

تتمثل اهداف التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية في الآتي :

1. الفهم الجيد للعوامل الاستراتيجية المحيطة بالمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية .
2. تحليل المنظور الداخلي والخارجي للتكلفة ويكون ذلك باستخدام ادوات واساليب ادارة التكلفة المختلفة التي تضيء البعد الاستراتيجي لإدارة التكلفة وتمكن المنشأة من إدارة التكلفة تلك الظروف ، و تحقيق وضع استراتيجي افضل في ظل هذه الظروف .
3. تحديد الاستراتيجيات التنافسية ويقصد بها تحديد الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية عند تحديد وتحليل كلا من المنظور الداخلي والخارجي لإدارة التكلفة وتحديد المعوقات التي أحدثها الظرف الاستثنائي وطرق التعامل معه .
4. تحقيق اهداف المنشأة الاستراتيجية التي تسعى لتحقيقها في ظل الظروف الاستثنائية .
5. تحقيق رضا العملاء في ظل الظروف الاستثنائية والذي يصعب تحديد اهتماماته في ظل هذه الظروف .
6. تحقيق مركز استراتيجي افضل في سوق يتسم بالتقلب الشديد حيث يجب ان يهدف البعد الاستراتيجي للتكلفة الى تحقيق المنشأة الى تحقيق وضع استراتيجي افضل في السوق التنافسي في ظل هذه الظروف .

3/1 خصائص التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية: تتمثل في الآتي :

1/3/1 تحديد المدخلات والمخرجات للتوجه الاستراتيجي للتكلفة :

يهدف التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية إلى إنتاج كم كبير من المعلومات عن هذه الأبعاد الخمسة (الموردين والمنافسين والعملاء والمنتجات و توجهات الدولة) وكثيرا من تلك المعلومات يكون ماليا بطبيعة الحال (مثل تكلفة، وسعر) ، وهناك أرقام غير مالية مثل أحجام المبيعات وتوجهات الدولة نحو الظرف وتوجه العملاء في ظل هذه الظروف وموقف الموردين حول هذه الظرف ثم وصولا إلى المعلومات الخاصة بجاذبية المنتجات والولاء للماركة في ظل هذه الظروف ، وتستخدم هذه المعلومات في صياغة استراتيجية الأعمال وتساهم في تعضيد الميزة التنافسية للمنشأة .

2/3/1 طبيعة التوجه الاستراتيجي للتكلفة :

تحتاج المنشآت إلى تنفيذ استراتيجيات لإدارة التكاليف في بيئة الأعمال الحديثة وتقليل التكاليف ليس فقط على أساس قصير الأجل ، ولكن أيضاً على المدى الطويل وتتسم طبيعة



التوجه الاستراتيجي للتكلفة بالتوجه طويل الأجل بما يخدم الأهداف الاستراتيجية في الأجل الطويل بجانب الأهداف التشغيلية في الأجل القصير (Jean, F. , Olivier,B. , Marie, J.,2016, PP270-271)

ويري الباحث ان التوجه الاستراتيجي في ظل الظروف الاستثنائية يتطلب ضرورة ربط إدارة التكلفة مباشرة باستراتيجية المنشأة وبالمجال التنافسي الذي تتولد فيه القيمة في على حسب طبيعة الظروف الاستثنائي نفسه وان كان ظرف مؤقت او ظرف استثنائي دائم ، كما أنه ينصب على معالجة مواقف مقترحة للمستقبل تتعلق بربط التكاليف باستراتيجية بمواجهه المنافسة الحادة من ناحية واثر القرارات التي تصدرها الدولة في ظل الظروف الاستثنائية واثرها على هيكل التكاليف الخاص بالمنشأة من ناحية اخرى في حين أن النظام التقليدي لإدارة التكلفة يقتصر على قياس تكاليف عن مواقف فعلية مرت بها المنشأة .

3/3/1 التركيز على العميل : حيث التركيز على احتياجات العملاء نظرا لأن قيمة المنشأة مستمدة من العملاء وبالتالي على المنشأة خاصة في ظل الظروف الاستثنائية فهم متطلبات واحتياجات العملاء في ظل هذه الظروف ومحاولة تحقيقها من خلال توجيه جميع امكانيات المنشأة لتلبية تلك المتطلبات .

3/1 وظائف التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية :

تتمثل وظائف التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية فيما يلي :

أولا تخطيط التكلفة : ويقصد به التنبؤ بما يجب ان يكون عليه التكلفة في المستقبل وذلك في ضوء دراسة وتحليل الانشطة اللازمة ومتطلبات تنفيذ تلك الانشطة ونطاق الاختناق التي اوجدتها الظروف الاستثنائية والقيود التي اوجدتها وذلك ابتداء من المراحل الاولية لتصميم المنتج حتى يتم بيعه للعملاء وتقديم خدمات ما بعد البيع من خلال تحليل الوضع الاستراتيجي الموجود في السوق في ظل الظروف الاستثنائية وما اوجدته قرارات الدولة المتقلبة في تلك الظروف واثرها على هيكل تكاليف المنشأة، تحديد هياكل تكاليف المنافسين في ظل هذه الظروف الاستثنائية وطرق تعاملهم مع القرارات التي اصدرتها الدولة في ظل هذه الظروف، تحديد مدى استمرارية التعاقدات بين المنشأة والموردين للمواد الخام في ظل هذه الظروف ، تحديد الموصفات المطلوبة للمنتج من وجهة نظر العملاء في ظل هذه الظروف ومستويات انجاز كل صفة وتكاليف انجاز كل مستوى من مستويات الانجاز والمفاضلة بين تلك المستويات واختيار افضلها ، استخدام الاساليب العلمية في التنبؤ بما يجب ان تكون عليه التكاليف في المستقبل .

ثانيا الرقابة على التكلفة : عند القيام بالرقابة الاستراتيجية على التكاليف في ظل الظروف الاستثنائية يلزم مراعاة :

أ. تتضمن الرقابة على التكاليف كلا من الرقابة السابقة للتنفيذ والرقابة اثناء التنفيذ والرقابة اللاحقة للتنفيذ .

ب. من الضروري اثناء الرقابة على التكاليف مراعات مجموعة من المقاييس الغير مالية التي تعكس اثر الظروف الاستثنائية على هيكل تكلفة المنشأة وهياكل تكلفة المنافسين وايضا مراعاة المقاييس الغير مالية للأداء .

ومن خلال ما تقدم يتضح للباحث الدور الإيجابي للتوجه الاستراتيجي للتكلفة في تحقيق وضع استراتيجي للمنشأة ، و في ظل الظروف الاستثنائية فتوجد العديد من الاثار لتلك الظروف والتي ينتج عنها العديد والعديد من المشاكل والمعوقات التي تقف دون تحقيق المنشأة للتوجه الاستراتيجي للتكلفة في السوق وهذا ما يتناوله الباحث في المبحث القادم

المبحث الثاني

أثر الظروف الاستثنائية على النظام التكاليفي للمنشآت في بيئة الاعمال الحديثة تمثل الظروف الاستثنائية كافة العوامل الخارجية التي لا تخضع لتحكم المنشأة ولكن المنشأة تتأثر بشكل مباشر بما قد يحدث من تداعيات لتلك الظروف ، ونظرا لان المنشأة لا تستطيع توقع التداعيات الخاصة بتلك الظروف بدقة ولا يمكنها التحكم بها ، فان هذه التداعيات تؤثر على عمل المنشأة واتجاهاتها الامر الذي يستلزم الوقوف لتوضيح الاثر للظروف الاستثنائية على النظام التكاليفي وفيما يلي توضيح لاهم هذه الاثار:

1/2 المواد الخام : وهي المواد التي تزود بها العملية الإنتاجية للإنتاج المنتجات الخاصة بالمنشأة بحيث تتحول خلال العمليات الإنتاجية من طبيعتها الأساسية لتساهم في تكوين المنتج النهائي للمنشأة وتظهر الاثار المتعلقة بالظروف الاستثنائية على المواد الخام كما يلي :

1/1/2 تسعير المواد الخام :

تؤثر للظروف الاستثنائية بشكل كبير على تسعير المواد الخام من حيث تحديد سعر المواد الخام عند الصرف للاستخدام فهل هو سعر الشراء قبل الظرف الاستثنائي ام بعده واذا كان قد تم استيراده من الخارج .

ويري الباحث انه مع قرار تغيير سعر الصرف قد تتسبب في اختلاف سعر المواد الخام قبل وبعد الظرف الاستثنائي ، وفي حالة اذا كان مشتريات المنشأة من المواد الخام ممولة بقرض



اجنبي فالسعر سوف يختلف مع تغيير سعر فائدة القرض ايضا ، وبالتالي فان للظرف الاستثنائي له اثر مباشر على تسعير المواد الخام .

2/1/2 زيادة كمية المواد الخام المطلوب تخزينها وارتفاع تكلفة التخزين:

حيث تؤدي الظروف الاستثنائية الى ارتفاع تكاليف التخزين نظرا لحاجة المنشأة لتواجد كم استراتيجي من المواد الخام اللازمة للتخزين نتيجة بعض القرارات المصاحبة للظرف الاستثنائي مثل وقف الدولة عن الاستيراد لبعض المواد الخام التي تحتاجها المنشأة لإدارة العملية الانتاجية او لعدم تواجد العملة الصعبة او نتيجة لقرارات الدولة بتحرير سعر الصرف ، وبالتالي انخفاض قيمة الجنيه وارتفاع تكلفة المواد الخام وبالتالي قد تكون تكاليف التخزين اقل من فروق التكلفة الناتجة عن تحرير سعر الصرف (Amit K. D. and Ragib H,2013, P3).

2/2 ارتفاع تكاليف التشغيل والصيانة للعدد والادوات :ويتضح ذلك في الآتي (د.طارق عبد العظيم ،2017، صص:982-990 & Ulius & Nor Z. C.,et all ,2016,p.2): (Faremi , 2014, pp25-27):

1- التكاليف المباشرة للصيانة : حيث تتمثل الاثار الخاصة بالقرارات التي تصدرها الدولة نتيجة تعرض الدولة للظرف الاستثنائي الى ارتفاع اسعار التكاليف المباشرة للصيانة مثل :

أ. تكاليف الاجور : وتشمل الاجور الخارجية للفنيين المسؤولين عن الصيانة التي تستعين بهم المنشأة او الاجور الداخلية الخاصة بالفنيين ومخصصي الصيانة من داخل المنشأة والتي تتأثر بشكل مباشر بالظروف الاستثنائية بالارتفاع في معدل الاجور الخاص بالعاملين نتيجة للقرارات المتقلبة المصاحبة للظرف الاستثنائي والمتمثلة على سبيل المثال في ارتفاع الاسعار وانخفاض القيمة الشرائية للجنيه .

ب. تكاليف المواد المستخدمة في الصيانة مثل المواد ويقصد بها كل ما يتم تبديله من قطع خلال عملية الصيانة والزيوت والشحوم والتي تأثرت بالارتفاع نتيجة تلك القرارات .

ج. النفقات العامة لإدارة الصيانة وتشمل كافة التكاليف الأخرى المتعلقة بالصيانة والتي ايضا لها اثر بالارتفاع مع القرارات المصاحبة للظرف الاستثنائي .

2- التكاليف غير المباشرة للصيانة : وتشمل كافة التكاليف المصاحبة للتوقف عن الانتاج نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي ، حيث تؤدي بعض القرارات التي تصدرها الدولة اثناء الظرف الاستثنائي الى ارتفاع اسعار التكاليف غير المباشرة للصيانة مثل:

أ. تكاليف خسارة الانتاج متمثلة في قيمة الانتاج الضائع نتيجة التوقف عن الانتاج وتشمل تكلفة الوقت الضائع والناج عن توقف العمال عن العمل وتكلفة الانتاج الضائع وتمثل في الانخفاض في معدل الانتاج نتيجة الحوادث المحتملة والاستثنائية والمرتبطة بالخلل الوظيفي في التجهيز ويترتب عليها تكاليف اضافية
ب. تكلفة اللاجودة والمتمثلة في الوحدات المعيبة نتيجة توقف الانتاج وهذه تأثرت ايضا بالظروف الاستثنائية نظرا لارتفاع تكلفتها نظرا لارتفاع التكاليف الخاصة بالمواد الخام والاجور .

ج. تكلفة الغرامات التجارية الناتجة عن عجز المنشأة عن الوفاء بالتزاماتها وهذه ترتفع بشدة في ظل الظروف الاستثنائية التي تعجز المنشأة عن الوفاء بالتزامات من حيث السعر نظرا لارتفاع الكبير في الاسعار ومن حيث الوقت للصعوبة التي قد تواجهها المنشأة في الحصول على المواد الخام في ظل هذه الظروف .

3/2 الاثر على الالتزامات التعاقدية بين المنشأة والموردين وبين المنشأة وعملائها :ويتضح ذلك من خلال الآتي :

أ. الالتزامات التعاقدية للمنشأة مع الموردين نظرا لارتفاع الاسعار للمواد الخام نتيجة القرارات المصاحبة لتلك الظروف الامر الذي يرفع على المنشأة تكاليف المواد الخام ، وبالتالي اصبح موجود مشكلة في العقد بين المنشأة والموردين حيث لا يستطيع المورد الوفاء به لتحمله خسارة في السعر نظرا لارتفاع الأسعار بعد التعرض للظرف الاستثنائي (Mihai , F., Irina,A., 2013 ,Pp75-77& Assey,M.,) (Janvier ,J., 2012,Pp197-198) .

ب. الالتزامات التعاقدية بين المنشأة وعملائها نتيجة اختلاف سعر البيع لدى المنشأة عن العقد المبرم مع العملاء نظرا لارتفاع تكلفة المواد الخام وبالتالي ارتفاع تكلفة الإنتاج عن ما تم الاتفاق عليه مع البائع (Claudia g., 2020,pp:2-3) .

ولقد نصت الفقرة رقم 87 من المعيار المحاسبي المصري رقم 48 علي انه " يمكن ان يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة بما في ذلك إيضاح الاحداث غير المؤكدة او في التغيرات الأخرى في الظروف التي تؤدي الى تغير المبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة ان يكون لها حق فيه في مقابل السلع او الخدمات المتعهد بها " (د. دينا كمال عبد السلام ، 2020،ص:71).



و يرى الباحث ان الظروف الاستثنائية قد جاءت كمحاولة للتوفيق بين الالتزامات التعاقدية للوصول للحد الغير مرهق لكلا الطرفين ، وان لم يستطع القضاء الوصول الى ذلك لعدم اتفاق الطرفين على ذلك يتم فسخ التعاقد اذا كان هناك خسارة فادحة لاحد طرفي العقد ، الامر الذي يحمل المنشأة العديد من التكاليف والتي تقوم بتحميلها بالتبعية على العميل الذي قد يقوم برفض المنتج والبحث عن بديل ارخص في السعر .

4/2 الاثر على اذواق واحتياجات ومتطلبات العملاء : حيث اصبحت الاهداف الرئيسية للمنشآت في بيئة الاعمال الحديثة هو كيفية المحافظة على العملاء الحاليين وكسب رضاهم وولائهم ثم العمل بعد ذلك على جذب المزيد منهم ، وتتمثل الصعوبة في كيفية تلبية احتياجاته الحالية وكيفية التنبؤ بتطلعاته في المستقبل.(Adrina C. ,et all , 2018,pp55-57)

وفي ظل الظروف الاستثنائية يزداد الوضع صعوبة حيث تتغير اذواق واحتياجات ومتطلبات العملاء استجابة منهم لهذه الظروف واثرها على حياتهم الامر الذي يستلزم عمل دراسات مستمرة لمعرفة تغير اذواق ورغبات العملاء في ظل الظروف الاستثنائية نظرا لان احتياجاتهم من المنتج ورايهم التفصيلي عن مكوناته قد تتغير بعد الظرف الاستثنائي عن قبله (Asad A. A. ,2020,pp:2-4) .

5/2 الاثر على عقود تسويق المنتج :

ان لنظرية الظروف الاستثنائية اكبر الاثر على العقود المبرمة بين المنشأة وعقود تسويق المنتج حيث اشترطت النظرية تغيير العقد الى الحد غير المرهق للطرفين والا الغاء العقد الامر الذي يستلزم في تعديل قيمة العقد للعقود القائمة او الغاء العقود القائمة بعقود جديدة ذات تكلفة اعلى وبالتالي زيادة في التكاليف الخاصة بالمنتجات بالنسبة للعقود الجديدة للمنشأة مع منشآت التسويق فان تكلفة العقد نفسه سوف ترتفع بشكل كبير بعد القرارات المصاحبة للظرف للاستثنائي .

6/2 الاثر على تكاليف التسويق وخدمات ما بعد البيع :

تعرض التكاليف التسويقية للارتفاع بشكل مباشر نتيجة للقرارات المصاحبة للظرف الاستثنائي حيث تؤدي الى ارتفاع تكاليف الدعاية والاعلان ، ارتفاع تكاليف التعبئة والتغليف من مواد واجور وصيانة للعدد والآلات المستخدمة فيه ، ارتفاع تكاليف الشحن والنقل، ارتفاع تكاليف خدمات ما بعد البيع ، ازدياد اهمية نشاط ادارة العملاء وتحليل ربحيتهم ، ارتفاع تكاليف ابحاث السوق لتحديد احتياجات العملاء والتنبؤ بها ظل الظرف الاستثنائي (Shermain D.)

(H., Penny L.,2015,pp:5-6& Thales S. Teixeira,2014,pp:3-4

7/2 عدم وضوح الرؤية لعدد الوحدات التامة المطلوب انتاجها وعدد الوحدات تحت التشغيل :
حيث انه في ظل الظروف الاستثنائية والاضاع المتقلبة بين اللحظة والآخرى ونتيجة
لتغير الاحتياجات في اذواق ورغبات العملاء نتيجة وقوع الظرف تجد ادارة المنشأة نفسها في
وضع صعب حول كمية الانتاج المطلوبة وبالتالي عدد الوحدات تحت التشغيل المطلوبة وهل
هناك أي تعديل في شكل او الخصائص الخاصة بالمنتج ام لا ؟ ، وهل من الافضل البيع الان
للعلاء ام الانتظار ؟ ، وهل نتيجة الانتظار سوف يكون هناك سعر اعلى للمنتج ام ان الاسعار
سوف تنخفض نتيجة للظرف الاستثنائي ؟

8/2 اثر الظروف الاستثنائية على نظام المعلومات التكاليفية:

نظرا لطبيعة الظروف الاستثنائية وللتغيير المستمر في الاحداث المصاحبة له فان نظام
المعلومات التكاليفي سيكون في حاجة دائمة للتطوير المستمر بما يتلاءم مع مشكلات المنشأة
الداخلية و الخارجية الناتجة عن الظروف الاستثنائية ، ويرى الباحث انه لكي يؤدي نظام
المعلومات التكاليفي دوره بشكل فعال ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية في ظل
الظروف الاستثنائية يجب ان يتوافر فيه مجموعة من الخصائص :

أ. أن يحقق نظام المعلومات التكاليفي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات
والمعلومات.

ب. ان يكون على درجة عالية من المرونة للاستجابة للأحداث والمتغيرات التي تفرضها
الظروف الاستثنائية

ج. أن يتمتع بالمرونة الكافية لتحديثه ليتلاءم مع التغيرات السريعة أو الطارئة التي تحدثها
الظروف الاستثنائي.

د. أن يقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات التشغيلية الضرورية وفي الوقت المناسب لحظة
بلحظة لاتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.

هـ. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل عملية التخطيط.

و. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة وفقا لما هو
مخطط من قبل المنشأة.

ز. أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد
بياناته عند الحاجة لها لحظة الحاجة لها.

ويرى الباحث ان كل تلك الاثار المصاحبة للظروف الاستثنائية تسببت في وجود العديد
من المشاكل والصعوبات للتوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشآت الخاضعة لهذه الظروف التي



تتطلب ان حلها حتى تستطيع المنشأة تحقيق وضع استراتيجي افضل ويقاس درجة نجاح المنشأة في سرعة استجابتها وتكيفها مع تلك المتغيرات وذلك ما سوف يوضحه الباحث في المبحث التالي .

المبحث الثالث

مشاكل ومعوقات التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية على الرغم من اهمية تطبيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة إلا أنه في ظل الظروف الاستثنائية اصبح التوجه الاستراتيجي للتكلفة يواجه العديد من المشاكل والصعوبات والعقبات التي تحول دون تحقيق أهدافه المنشودة منها ما يتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة ومنها ما يتعلق بالبيئة التي تعمل المنشأة من خلالها وتتمثل في الآتي :

1/3 المشاكل والصعوبات والعقبات داخل المنشأة (الداخلية) : و تتمثل في الآتي :
1/1/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بنظام المعلومات التكاليفية : نظرا لطبيعة الظروف الاستثنائية وحيث انها التزامات غير مؤكدة الحدوث وغير محددة القيمة على وجه الدقة وايضا تبعا للحالة التي تصاحب الظروف الاستثنائية من غموض والتباس في بعض الاحيان وغياب المعلومات الدقيقة والواضحة تنشأ مشاكل ومعوقات من اهمها :

1. صعوبة جمع معلومات عن كل الظروف الاستثنائية التي يمكن ان تواجه منشآت الاعمال .

2. وجود نقص واضح في البيانات والمعلومات اللازمة مما يؤدي الى انعدام حالة التوازن لدى صناع القرار وبالتالي قد يصبحون تحت سيطرة المختصين وغير المختصين (د. صابر حسن الغنام ، 2011، ص:33) .

3. يتسم الظروف الاستثنائية بدرجة عالية من التعقيد والتداخل في العناصر والمسببات ودرجة عالية من التشابك والتناقض بين اصاب المصالح مما يترتب عليه تعارض مصالح المنشأة للتهديد والضغط من جانب اطراف متعددة (المرجع السابق) .

4. تأثير الظروف الاستثنائية على منشآت الاعمال الحديثة لا يمكن تحديده بدقة فيختلف التأثير تبعا لنوع الظروف الاستثنائية وقوته ومدى استعداد منشآت الاعمال له (Emanuele,V.,2020,p380).

ويرى الباحث ان مشاكل كفاءة نظام المعلومات التكاليفي الكفؤ في ظل الظروف الاستثنائية تتمثل في الآتي :

1. مشكلة الدقة في نظم المعلومات في ظل الظروف الاستثنائية فطبيعة الظرف الاستثنائي نفسه يؤثر على دقة نظام المعلومات التكاليفي .
 2. مشكلة القدرة على ادامة نظام المعلومات في تقديم الدعم المطلوب منه للمنشأة في التوقيت المناسب في ظل الظروف الاستثنائية التي ينتج عنه اوضاع متقلبة بين الحين والآخر .
 3. مشكلة القابلية للمقارنة في نظام المعلومات التكاليفي للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية لاختلاف الظروف التي تتعرض لها المنشآت من دولة لأخرى .
 4. صعوبة بناء نظام معلومات تكاليفي قوى لدى المنشآت وطول الفترة اللازمة لبنائه لا يتناسب مع القرارات المصاحبة للظروف الاستثنائية التي تتغير من لحظة لأخرى .
- 2/1/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بالموارد البشرية في ظل الظروف الاستثنائية : تتمثل في:
1. قلة الدورات التدريبية حول أساليب التوجه الاستراتيجي للتكلفة ، وعدم وجود مركز استشاري ومعلوماتي متخصص داخل المنشأة لتطوير نظام ادارة التكلفة بما يستجد من ظروف نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي.
 2. عدم ادراك العاملين لأهمية استخدام وتطوير ادوات التوجه الاستراتيجي للتكلفة داخل المنشأة للتعامل مع الظرف الاستثنائي .
 3. مشكلة افتقاد العديد من المنشآت للكوادر العلمية والعملية المدربة على تطبيق مفاهيم التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية (Paula,c., et all , 2020 , pp:698-701) .
 4. مشكلة الاحتفاظ بالعمالة ماهرة لدى المنشأة في ظل الظرف الاستثنائي ، حيث انه تقوم ادارة المنشأة بتطبيق اجر أساسي للعامل بالإضافة إلى أجر متغير مرتبط بحجم الإنتاج، وبالتالي ففي ظل الظروف الاستثنائية يكون من المتوقع انخفاض حجم الإنتاج وبالتالي انخفاض اجر العامل الامر الذي يقلل من نسبة ولاءه للمنشأة والبحث عن منشأة أخرى برواتب اعلى (د. محمد احمد شاهين ، 2018 ، ص.514) .
 5. مشكلة انخفاض جودة الإنتاج نتيجة عدم شعور العامل بالاطمئنان على مستقبله في المنشأة نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي الامر الذي يؤثر على معدل إنتاجية العامل وعلى جودة الإنتاج ككل .
 6. مشكلة نقص العمالة الماهرة : حيث قد تتسبب الظروف الاستثنائية في نقص بعض العمالة الماهرة الامر الذي يسبب مشكلة في اتمام مرحلة الانتاج الذي يضع المنشأة



- بين امرين اما تعيين عمالة جديدة وتدريبها ولكن الامر يتطلب المزيد من الوقت حتى يصل الى مرحلة الاتقان او الاستعانة بعمالة لديها نفس الخبرة ، حيث قد تسبب تفشي مرض covid-19 في انتشار عدد الوفيات بين الافراد وبالتالي نقص في القوى الشرية المدربة داخل المنشأة (Iza Gigauri, 2020, pp:16-17) .
- 3/1/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بإدارة المنشأة : تتمثل في(د.امير محمد محمد ، 2017 ، ص:127 & د. نادية ملاذ محمد ،2018، ص: 610 ، Alexander H., 2014 ، & Sungmin K. ، Youn K. N ,2020,pp4-5) :
1. عدم اقتناع إدارة المنشأة بأهمية التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية وبالتالي ضعف المساندة الكافية .
 2. عدم الجدية من قبل إدارة المنشأة في تطوير الخطة الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة بما يتلاءم مع طبيعة الظروف الاستثنائية وتدنى حماس العاملين لها .
 3. تركيز إدارة المنشأة على النواحي التشغيلية قصيرة الاجل فقط وعدم اهتمامها بالبعد الاستراتيجي للتكلفة رغم التعرض للظرف الاستثنائي .
 4. قصور الوعي والمعرفة بمفاهيم واساليب التوجه الاستراتيجي للتكلفة وطرق تعامله مع الظروف الاستثنائي .
 5. عدم قدرة إدارة المنشأة على ادراك المخاطر المصاحبة للظرف الاستثنائي .
 6. الطموح المفرط في الخطة بما يفوق القدرات الفعلية لتنفيذها في ظل الظروف الاستثنائية .
 7. صعوبة التخطيط طويل الاجل لعدم الاستطاعة بالتنبؤ بما يحدث مستقبلا في ظل الظروف الاستثنائية .
 8. ضعف النظام التكاليفي المطبق من قبل المنشأة على تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة المرغوب في ظل الظروف الاستثنائي .
 9. التكاليف الكبيرة لإعداد استراتيجيية التكلفة وتطويرها في ظل الظروف الاستثنائية والتي قد يعتقد بعض مديري منشآت الاعمال الحديثة ان نسبة تحقيق هذه الظروف ضئيلة وبالتالي عدم جدوى تطبيقها بالمقارنة الى تكاليفها .
 10. تعدد وسائل وادوات استراتيجيية التكلفة التي تواجه إدارة المنشأة وبالتالي عدم وجود وسيلة محددة تستخدم في جميع الظروف الاستثنائية التي قد تواجهها المنشأة .

11. مشكلة مقاومة الادارة للتطوير: حيث تكمن المشكلة في مقاومة إدارة المنشأة للتطوير في النظام التكاليفي المطبق في المنشأة طبقا للمستجد في ظل الظروف الاستثنائية وعدم الرغبة في تحمل المسؤولية وتحميل النتائج على الطرف الاستثنائي.

12. عدم وجود الية لتحديد الدقيق للتكلفة التي تحدث نتيجة التعرض للطرف استثنائي ومدى التأثير الذي يحدثه داخل المنشأة حاليا .

4/1/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بالموارد المادية والمالية للمنشأة :وتتمثل في الآتي :

1. مشكلة التنبؤ الدقيق باحتياجات الانتاج في ظل الظروف الاستثنائية :حيث يلزم التنبؤ بتقدير الوقت والجهد والتكاليف اللازمة لتوفير الاحتياجات اللازمة للإنتاج في ظل هذه الظروف وهذا يتطلب الدقة والاعتماد على اسس علمية ، ويظهر في ظل الظروف الاستثنائية الحاجة الى اختيار مدخلات بالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب (Emanuele V., p.382).

2. التسعير المناسب للمواد الخام :حيث تواجه المنشأة مشكلة تحديد التكلفة للمواد الخام في ظل الظروف الاستثنائية نظرا للتغيير السريع في اسعار المواد الخام نتيجة التعرض للطرف الاستثنائي ، فهل تقوم المنشأة بتحديد التكلفة للمواد الخام عند الشراء على اساس سعر الشراء ام عند الصرف للاستخدام على اساس السعر وقتها وعند الصرف للاستخدام ايضا ، هل المنشأة قامت بسداد تكلفة المواد الخام ام انه شراء اجل ويتم الدفع بعد فترة او عند بيع المنتج وهنا تكون التكلفة مختلفة نظرا لاختلاف السعر بين وقت الاستخدام ووقت السداد فينشأ فروق تحميل تعادل فروق تحميل تكاليفية ناتجة عن التغير في الاسعار وتوجد مشكلة في كيف يتم تحميل تلك الفروق على المنتجات (Martin C. , Matthias H.,2017,pp4-7)

3. مشكلة الارتفاع المستمر لتكاليف انتاج وتسويق المنتج نتيجة تعرض المنشأة للطرف الاستثنائي .

4. مشكلة تحمل المنشأة لفوائد مرتفعة وتراكمية نتيجة عدم سداد القروض نظرا عدم توافر السيولة الكافية لدي المنشأة نتيجة التعرض للطرف الاستثنائي .

2/3 المشاكل والصعوبات والعقبات من خارج المنشأة (الخارجية) : تتمثل في الآتي :

1/2/3 مشاكل وصعوبات تتعلق نظام المعلومات التكاليفية في ظل الظروف الاستثنائية : تتمثل في الآتي :



1. جمع معلومات غير ملائمة حول المتغيرات الاستراتيجية في السوق نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي (Adrienn A. , et all , 2013, p.625) .
 2. سرعة التطور في القرارات التي تصدرها الدولة والمصاحبة للظرف الاستثنائي قد يخلق وضعا يختلف عما وضعته الخطة من اهداف .
 3. مقاومة الواقع الناتج عن القرارات المصاحبة للظرف الاستثنائي للتغيرات التي يريد التخطيط احداثها .
 4. مشكلة سرعة تقادم المعلومات نتيجة التطورات المصاحبة للظرف الاستثنائي (Peter E.D.L. , Zahir I. , 2013, pp: 651-652) .
 5. صعوبة توافر معلومات عن سلوك العملاء والمنافسين تجاه الظرف الاستثنائي (Martin M., 2016,p:105) .
- 2/2/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بالموارد البشرية : ويرى الباحث على ضوء الدراسات السابقة انه تتمثل الصعوبات والمعوقات الخارجية الخاصة بالموارد البشرية في الآتي (Pelin V , 2015, pp:4-5 & Naima Y , et all , 2016 , pp:465-470) :
1. مشكلات تتعلق بالأجور : حيث تظهر المشكلة في حالة استعانة المنشأة ببعض الخبراء الاجانب في مجالات معينة او استشارة مكاتب خبرة محلية متخصصة وسداد الاتعاب بعملة اجنبية او سداد قيمة بعض الخدمات المؤداة بواسطة الغير بعملة اجنبية و تنشأ المشكلة نظرا لاختلاف سعر الصرف من لحظة لأخرى للعملات الاجنبية نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي مما يترتب عليه اختلاف القيمة التي يتم التعبير عنها عن تكلفة معينة للأجور شهريا على الرغم من ثبات القيمة المدفوعة بالعملة الاجنبية وبالتالي تغيير تكلفة الأجور من لحظة لأخرى وبالتالي ترتفع تكلفة الاجور .
 2. مشكلة فقد المنشأة للعمالة المدربة نتيجة تعرضها للظرف الاستثنائي نتيجة الوفاة او الفقد :حيث تعاني بعض المنشآت في ظل هذه الظروف بارتفاع عدد الوفيات نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي ، وتواجه أيضا عدم ولاء العاملين للمنشأة التي يعملون بها وعند تعرضها للظرف الاستثنائي فيقومون بترك المنشأة والذهاب الى منشأة أخرى او السفر خارج حدود البلاد ، و تلجأ بعض المنشآت الى تقليل الأجور كوسيلة للتعامل مع الظرف الاستثنائي الامر الذي يكلفها البحث عن عمالة مدربة او توظيف عمالة وعمل دورات تدريبية وبالتالي تكلفة اعلى .

3. ارتفاع تكلفة الإعلان للحصول على المورد البشري وارتفاع تكلفة تدريبه من تدريب ودورات وبعثات .

4. ارتفاع تكلفة الاستغناء عن المورد البشري ، حيث تلجأ بعض المنشآت الى تخفيض حجم العمالة عندها نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي وهنا تواجه تكلفة مكافئة نهاية الخدمة لتلك العمالة وتقوم المنشأة بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل البشري وتكلفة الاستغناء عنه.

5. مشكلة التناوب بين العاملين : حيث تصدر بعض القرارات من الدولة نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي بالتناوب بين الحضور للعمالة وبالتالي تتحمل المنشأة تكاليف مرتفعة من الأجور دون مقابل انتاجي من قبل هذه العمالة ، كما انه ينتج من ذلك تقليل معدل الإنتاج للمنشأة وبالتالي وجود طاقة عاطلة وتراكم للوحدات تحت التشغيل في بعض أماكن العملية الإنتاجية .

3/2/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بإدارة المنشأة : تتمثل في الآتي :

1. مشكلة عدم وجود معايير مناسبة لإدارة التكاليف خلال عملية التفاوض والشراء من الموردين في ظل الظروف الاستثنائية : حيث تهتم كل من المنشأة والمورد بإقامة وتوطيد العلاقات بينهم فيحرص المورد على استمرار شراء المنشأة منه لضمان تصريف منتجاته والاحتفاظ بمركزه التنافسي في أسواق التوريد وتحرص المنشأة على ولاء المورد لها وتعاونها معها في مختلف الظروف التي تتعرض وفي توفير احتياجاتها بفاعلية (د. امير محمد محمد ، 2017 ، ص.272) . ويرى الباحث انه يجب علي المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية العمل على وضع مجموعة من المعايير المناسبة بهدف توطيد العلاقات مع الموردين ، ومتابعة تنفيذ تلك المعايير بالاتصال بالموردين بالوسائل الشخصية وغير الشخصية للاتصال ثم تقيس فاعلية تلك المعايير في تحقيق الأهداف التي وضعت من اجلها .

2. مشكلة صعوبة التنبؤ بالقرارات التي تتبعها الدولة في ظل الظروف الاستثنائية : حيث يصعب على ادارة المنشأة التنبؤ بما سوف تقوم به الدولة من قرارات لمواجهة الظرف الاستثنائي فالقرارات تختلف من شخص لآخر ومن ادارة سياسية لأخرى الامر الذي يتطلب منها الاحتياط لأي قرار قد يكون متوقع ويؤثر بشكل مباشر على المنشأة وعلى العملية الانتاجية وتكاليفها .



3. مشكلة سرعة اتخاذ القرار في ظل الظروف الاستثنائية: حيث يتطلب الظروف الاستثنائي اتخاذ قرار سريع من قبل الإدارة للتعامل مع هذا الظروف الامر الذي يستلزم وجود نظام معلومات تكاليفية كفاً وفعال ليقوم بإمداد الإدارة بالمعلومات المطلوبة بسرعة وبدقة مناسبة و قوى قادر على التأقلم مع تلك القرارات .
 4. مشكلة صعوبة استمرارية المحافظة على الخطة الموضوعة من قبل المنشأة للتوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل اوضاع وقرارات متقلبة اوجدتها الظروف الاستثنائية : حيث ان الظروف الاستثنائية وما يصاحبها من قرارات استثنائية تصطدم بالخطة الموضوعة من قبل المنشأة التي وضعتها المنشأة في اوضاع عادية وتم تحديدها وفقاً لإمكانيات المنشأة الحالية ووضعها التنافسي بالسوق وبعد الظروف الاستثنائية يلزم التعديل للخطة الموضوعة من قبل المنشأة حتى تتلاءم مع طبيعة تلك الظروف (Igor G., 2012, pp:180-182) .
 5. مشكلة علاقات إدارة المنشأة الضعيفة مع العملاء الذي قد يسبب كارثة عند حدوث الظروف الاستثنائي .
 6. مشكلة اغفال عملية التحليل للأوضاع الحالية والمستقبلية لتلك الظروف في التخطيط ووضع الرؤية الشاملة في المستقبل والتوجه الى الحدى واتخاذ قرارات دون أي تحليل (K.L. Narayanan1 , Karuppasamy R. , 2014, p.360) .
 7. سابعا مشكلة ظهور مجموعة من المشاكل غير المتوقعة من قبل المنشأة : حيث يصاحب الظروف الاستثنائية مجموعة عديدة من المشاكل غير المتوقعة من قبل ادارة المنشأة نتيجة القرارات المتعلقة بالظرف وهذه القرارات قد تتسبب في ايقاف العملية الانتاجية بشكل كامل مثل ايقاف الدولة للاستيراد لعامل من عوامل الانتاج .
- 4/2/3 مشاكل وصعوبات تتعلق بالموارد المادية والمالية للمنشأة : تتمثل في الآتي:
أولا مشكلات متعلقة بالمخزون السلعي : يرى الباحث على ضوء الدراسات السابقة ان المشكلات المتعلقة باثر الظروف الاستثنائية على المخزون السلعي تتمثل في (د. محمد عبد الحميد سيد علي ، 2015 ، ص:38 & John D., 2020) :
- أ. في حالة استيراد مستلزمات الانتاج او بضائع بغرض البيع تنشأ المشكلة الناتجة من الظروف الاستثنائي في اختلاف تكلفة كل رسالة عن الاخرى لتتبع تغير سعر كل رسالة عن الاخرى مما يؤدي الى اختلاف تكلفة الانتاج وبالتالي تكلفة البضاعة المباعة من فترة لأخرى وبالتالي عدم التجانس في تقييم عناصر المخزون السلعي .

ب. تحديد حجم المخزون من المواد الخام للتصنيع فقد ينتج عن الظرف الاستثنائي قرارات متعلقة بوقف الاستيراد وبالتالي فيلزم ان تحتاط المنشأة بوضع قدر كافي من مخزون المواد الخام حتى تستطيع المنشأة الوفاء بالتزاماتها او قد ترتفع الاسعار ارتفاع جنوني بعد بعض القرارات المصاحبة للظرف الاستثنائي مثل تحرير سعر الصرف وهنا تواجه المنشأة مشكلة ارتفاع تكلفة التخزين في وقت تتبع فيه بعض المنشآت المخزون الصفري.

ج. عدم التعبير الصحيح عن المخزون نتيجة لاختلاف سعر الصرف عند استلام مستلزمات الانتاج وايداعها بالمخازن وسعر الصرف السائد في نهاية الفترة المحاسبية خاصة اذا كانت المستلزمات مستورده .

د. في حالة استيراد مستلزمات الانتاج بموجب قروض اجنبية مع سدادها على اقساط ما هو العمل مع التكلفة الناتجة عن تغير الاسعار عند تاريخ سداد الاقساط .

هـ. مشكلة النسب المئوية التي تعبر عن اداء المنشأة كيف تستطيع المنشأة القيام بها في ظل الظروف الاستثنائية مثل تحديد نسبة مجمل الربح ومعدل دوران المخزون .

ثانيا مشكلة تتعلق بالاعتماد المستندي : فعند فتح اعتماد مستندي لاستيراد بعض المواد الخام وسداد قيمته بالكامل تنشأ مشكلة في الفروق المتعلقة في تغيير سعر الصرف نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي فهناك بعد زمني بين تاريخ فتح طلب الاعتماد وبين تاريخ قيام البنك بفتح الاعتماد وتاريخ شحن البضاعة من المورد الأجنبي وتاريخ وصولها الى المينا وتختلف بالتالي التكلفة بين كل تاريخ من هذه التواريخ .

نتائج البحث :

تتمثل نتائج البحث فيما يلي :

1. يعد التوجه الاستراتيجي للتكلفة جزء من الاستراتيجيات التنافسية لمنشآت الاعمال الحديثة وأهدافا استراتيجية لها ، واكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل الظروف الاستثنائية التي تتسم بشدة التغير.

2. تتمثل وظائف التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية في تخطيط التكلفة من خلال التنبؤ بما يجب ان يكون عليه التكلفة في المستقبل ، ثم الرقابة علي التكلفة السابقة للتنفيذ و اثناء التنفيذ واللاحقة للتنفيذ .

3. تمثلت اثار الظروف الاستثنائية على التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في الآتي :



أ. اختلاف أسعار المواد الخام قبل الظرف وبعده ، زيادة كمية المواد المطلوب تخزينها وارتفاع تكلفة التخزين .

ب. ارتفاع تكاليف التشغيل والصيانة للعدد والادوات وللعملية الإنتاجية من حيث ارتفاع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للصيانة ، وارتفاع التكاليف التسويقية للمنتج نظرا لارتفاع تكاليف الدعاية والاعلان ، التعبئة والتغليف ، تكاليف الشحن والنقل ، تكاليف خدمات ما بعد البيع ، تكاليف ابحاث السوق .

ج. تغير الالتزامات التعاقدية للمنشأة مع الموردين نظرا لارتفاع الاسعار للمواد الخام نتيجة القرارات المصاحبة لتلك الظروف .

د. تغير احتياجات ومتطلبات العملاء وبشدة استجابة منهم لهذه الظروف .

هـ. تغير قيمة العقود المبرمة بين المنشأة وعقود تسويق المنتج نظرا لارتفاع تكاليف الدعاية والاعلان بعد التعرض للظرف الاستثنائي .

و. عدم وضوح الرؤية لعدد الوحدات التامة المطلوب انتاجها وعدد الوحدات تحت التشغيل .

4. يواجه تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة العديد من المشكلات الداخلية والخارجية الناتجة عن الظروف الاستثنائية والمتعلقة بنظام المعلومات التكاليفي ، الموارد البشرية الخاصة بالمنشأة ، إدارة المنشأة والموارد المادية للمنشأة .

توصيات الباحث :

تتمثل توصيات الباحث فيما يلي :

1. ضرورة تطوير أساليب وأدوات التوجه الاستراتيجي للتكلفة بما يتلاءم مع طبيعة الظروف

الاستثنائية ويساعد المنشآت على تحقيق ميزة تنافسية في تلك الظروف .

2. ضرورة الاهتمام بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية

للقوف على المشاكل والمعوقات التي سوف تواجه المنشأة وتحول دون تحقيق التوجه

الاستراتيجي للتكلفة .

3. ضرورة العمل علي استخدام الأساليب الحديثة في مجال إدارة التكلفة بما يتواءم مع

التغيرات في أساليب الإدارة، وتكنولوجيا الإنتاج، وتكنولوجيا المعلومات والاتصال،

وظروف المنافسة العالمية ، وبما يتوافق مع طبيعة الظروف الاستثنائية .

4. ضرورة قيام المنظمات المهنية بتوفير معايير محاسبية ارشادية تساعد المنشآت للتعامل مع القرارات الاستثنائية المصاحبة للظروف الاستثنائية.
5. قيام المنظمات المهنية المختصة بالسعي نحو صياغة نموذج خاص بالتنبؤ بما يجب ان تكون عليه التكلفة في ظل الظروف الاستثنائية ويكون موضوعي التطبيق لضمان تحقيق الاستقرار الاقتصادي للسوق .
6. ضرورة عمل تحالفات استراتيجية مع الموردين لضمان وصول المواد الخام بشكل منتظم في فترات الظروف الاستثنائية ، عمل متابعة دورية لمتطلبات واحتياجات العملاء .



قائمة المراجع :

أولا المراجع العربية :

- 1 د. اميز محمد أبو المجد ، " تأثير التحليل الاستراتيجي على تحديد الموقف التنافسي في منظمات الاعمال المصرية ببورصة الأوراق المالية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلد 39 ، العدد الثاني ، 2017
- 2 د. حسين عبد الاسالم ، " تقييم العلاقة المؤثرة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة وأثره على الأداء المالي للشركات الصناعية مع دراسة حالة " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد التاسع ، العدد الرابع ، 2018
- 3 د. دينا كمال عبد السلام علي حسن ، " اثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا (COVID-19) دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة جامعة بورسعيد ، المجلد 21 ، العدد الرابع ، أكتوبر 2020
- 4 د. صابر حسن الغنام ، " دور التكاليف اللوجستية في دعم مركز ادارة الازمات المقترح انشائه في جامعة الطائف " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة جامعة بورسعيد ، المجلد 12 ، الجزء الثاني ، العدد الثاني ، 2011
- 5 د. طارق عبد العظيم يوسف ، د. داليا عادل عباس السيد ، " اثر تعويم سعر الصرف للجنيه على عناصر القوائم المالية في اطار معيار المحاسبة المصري رقم 13 - دراسة ميدانية على الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 21 ، العدد الثالث ، 2017
- 6 د. محمد أحمد شاهين ، " إطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية - دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين

شمس ، مجلد 22 ، العدد الثاني ، 2018

7 د. نادية ملاذ محمد المبروك ، التخطيط الاستراتيجي للتكلفة كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية ،

المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة جامعة

قناة السويس ، مجلد 9 ، العدد الثالث ، 2018



ثانيا المراجع الأجنبية :

- 1 Alexander Himme ,” Critical success factors of strategic cost reduction” , Journal of Management Control , Vol. 23 , N. 3, 2014
- 2 Adrienn A., Urs B., Jan W. , and Steve L. , “ Status and Opportunities Associated with Product Costing Strategies in Wood Component Manufacturing “ , Forest Science, Vol.59, N.6 , 2013
- 3 Anderson , Shannon W. , Managing Costs And Cost Structure Throughout The Value Chain : Research On Strategic Cost Management , Rice University , 2015
- 4 Amit K. D. and Ragib H., “ How Much Does Storage Really Cost? Towards a Full Cost Accounting Model for Data Storage “ , Economics of Grids, Clouds, Systems, and Services , September, 2013
- 5 Iza Gigauri ,” Influence of Covid-19 Crisis on Human Resource Management and Companies’ Response: The Expert Study “ , International Journal of Management Science and Business Administration , Vol. 6, Iss. 6, September 2020
- 6 Igor Gurkov , “ Strategy techniques for the times of high uncertainty “ Journal for East European Management Studies , Vol. 15 , N.2, January 2012
- 7 Jean-F. , Olivier B. , Marie J. , “ Strategic cost management and performance: The case of environmental costs “ , The British Accounting Review , Vol. 48, Iss. 2, June 2016
- 8 John Delalio ,” How to Pivot Your Accounting Operations: Coping with COVID-19” , 2020 , <https://www.eisneramper.com>
- 9 K.L. Narayanan1 and Karuppasamy R. ,” Strategy during Uncertainty– Environmental Analysis “ , International Journal of Management and International Business Studies , Vol. 4, N. 3 , 2014
- 10 Martin C. , Matthias H. , “ Supply chain 2.0 revisited: a framework for managing volatility-induced risk in the supply chain. International “ , Journal of Physical Distribution & Logistics Management, Vol. 47, No.1, 2017,pp: 4-7
- 11 Martin Messner , “ Does industry matter? How industry Context Shapes Management Accounting Practice , Management

- Accounting Research, Vol. 31 , 2016**
- 12 Naima Y. , Ahlem A. , Samia L. , “ Human Resource Management and Public Organizations , **Global Journal of Human Resource Management** , Vol.3. No. 2, March 2015
 - 13 Pelin V. , “ Strategic Approach to Human Resources Management During Crisis , **Social and Behavioral Sciences** , Vol. 235 , 2016
 - 14 Peter E.D.L. , Zahir Irani , “ A Project Management Quality Cost Information System For The Construction Industry, **Information & Management** , Vol. 40, Iss. 7, August 2013
 - 15 Sir Sirkanthan , " Success Through Strategic Management " , Articles of Merit Competition , F M A C Articles Award for Distinguished Contribution to Management Accounting , **New York International Federation of Accountants** , september, 2013
 - 16 Sungmin K. , Youn K. N. , “ Effects of Strategy Characteristics for Sustainable Competitive Advantage in Sharing Economy Businesses on Creating Shared Value and Performance “ , **Sustainability** , vol.12, N.4 , February 2020