

دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة

د . عفاف مبارك محمد على

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة القاهرة فرع بنى سويف

دور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة

موضوع و أهداف البحث

تؤثر البيئة التي تعمل بها منشآت الأعمال بما فيها من منافسة و عوامل أخرى على اختيار استراتيجية الأعمال business strategy و على اختيار السياسات المحاسبية و من بينها سياسات معالجة و ادارة التكلفة. فاذا كان مستوى المنافسة في البيئة متوسطاً؛ فإن زيادة الكفاءة قد تكون هي الاستراتيجية المناسبة لمواجهة المنافسة. و عندما تزداد المنافسة أكثر، لا تكون الكفاءة هي الاستراتيجية المناسبة للتعامل مع المنافسة لأن منشآت الاعمال تكون بطبيعة الحال كفاءاً، و يصبح من الضروري ان تتجه المنشآت إلى البعد الإستراتيجي حيث يكون الهدف ليس تخفيض التكاليف، بل تغيير الوضع الحالي للشركة في السوق. و يقرر (Atkinson 1998) أن من أهم ملامح فترة الثمانينات البحث في الكفاءة و الجودة أما التسعينيات فقد كانت فترة البحث في التنافس competitiveness. و يرى Welfle & Kelyka (2000)، Dent et.al. (1996) و سمير ابو الفتوح (1٩٩٦) أن أهم أسباب زيادة المنافسة منذ التسعينيات الاتجاه إنما يرجع إلى العولمة globalization و التكتلات الاقتصادية الكبيرة نتيجة الاندماجات بين الشركات. و بما أن هذه المتغيرات جاءت لتبقى، فإنه من المتوقع أن تستمر التأثيرات التي تفرضها هذه المتغيرات على منظمات الأعمال لعقود قادمة. و مع عدم الرضا عن محاسبة التكاليف التقليدية في هذه الظروف نتيجة تركيزها على المستوى التشغيلي و بالتالي عدم قدرتها على مساعدة متخذ القرار على التعامل مع حالة المنافسة العالية في السوق، ظيرت ضرورة التوجه إلى دراسة البعد الإستراتيجي للتكلفة و من هنا ظهر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية كنظام واعد لتحليل التكاليف و المنافسة و مساعدة المخططين على دعم و تحسين المركز السوقي لمنشأتهم.

و يسجل (Harvey 1995) أن هناك قصورا واضحا في فهم ماهية نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية. و يرى (Roslender et.al. 1998) أنه رغم مجيودات (Porter 1985) في تقديم نموذج تحليل التكاليف الاستراتيجية و محاولة (Bromwich 1990) تطوير مدخل لقياس تكلفة الخصائص و نموذج (Shank and Govindarajan 1993) لإدارة التكلفة الاستراتيجية و توالى الكتابات لأكثر من عقد في هذا الموضوع، فإن تقدما محدودا قد حدث في بلورة و تأسيس نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بقوة و وضوح. و يقرر أيضا أن هذا يشكل تحديا أمام المحاسبين لتطوير و تأصيل مفهوم نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و تقديمه للأكاديميين و العاملين بمنظمات الأعمال.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من ثلاثة أسباب رئيسية:-

أولاً : التيار المتدفق والمستمر منذ ١٥ سنة حتى الآن مع زيادته في السنوات الأخيرة و استمرار الجدل حول نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية حول مضمونها و أبعادها وفوائدها المرتقبة .

ثانياً : المعيار الذي أصدره معهد المحاسبين الإداريين بأمريكا

Institute of Management Accountants بعنوان

"Value Chain Analysis for assessing Competitive Advantage "

" تحليل سلسلة القيمة لتقييم ميزة تنافسية "؛ ذلك لأن إصدار هذا المعيار من ذلك المعهد المتخصص في تنظيم مهنة المحاسبة الإدارية دليل على أهمية الموضوع وأدواته؛ لهذا أدلى المعهد ببلود وبرأيه في ذلك المعيار .

ثالثاً : هذا الموضوع هو أحد أربعة موضوعات يتكون منها اختبارات في شهادات "معيد المحاسبين الإداريين القانونيين بإنجلترا CIMA

رابعاً: نقص الكتابات في المكتبة العربية فيما يتعلق بتحليل مضمون و مكونات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و كيف تتفاعل هذه المكونات لتحقيق أهداف هذا النظام.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى إجراء دراسة تحليلية لمضمون أبعاد نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية كموضوع يلقي اهتماماً متزايداً من الباحثين . وهناك اهتمام خاص باستكشاف الاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظم إدارة تكاليف الاستراتيجية والمنظور الذي يقدم من خلاله الموضوع بهدف إلى محاولة تقديم هذا النموذج ككيان متكامل مع دراسة عميقة لكل مكون من مكوناته، مع الاهتمام بالناحية الإجرائية أي كيفية تطبيق كل مكون أينما كان ذلك مسكناً. و يهدف البحث بشكل خاص إلى كشف و بلورة العلاقات أو الروابط بين المكونات وكيفية عملها في إطار واحد. وتجدر الإشارة إلى أن نقاط البحث research arguments تصاغ في شكل أسئلة و لا في شكل فروض . حيث أن الفروض تمثل تنبؤاً بالعلاقة بين المتغيرات محل الدراسة و يتم التوصل إلى صحة أو خطأ الفروض بالدليل المستمد -غالباً- من بيانات . بينما طبيعة هذه الدراسة أنها إستكشافية و تهدف إلى تحديد مفهوم نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية و بلورة خصائصه و أدواته، و ليست هناك فروض يمكن للباحثة صياغتها مسبقاً عن طبيعة ذلك النظام أو أدواته و نطاقها و إمكاناتها و العلاقات بينها؛ لذلك توضع إسفسارات هذه الدراسة الإستكشافية في شكل الأسئلة التالية:

- (١) ما هو المقصود بنظام إدارة تكاليف الاستراتيجية؟
- (٢) هل يمثل نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية منهجاً مختلفاً عن محاسبة التكاليف التقليدية، وما هي أوجه الاختلاف؟
- (٣) ما هي أهداف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية، وما هي أدواته لتحقيق تلك الأهداف؟

و تنقسم الدراسة إلى ثلاثة أقسام . يتناول القسم الأول مفهوم و نشأة نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بينما يخصص القسم الثاني لتحليل مكونات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية، و يعرض القسم الثالث مزاي نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية، حالات عملية و بعض الانتقادات التي وجهت لها .

القسم الأول: مفهوم نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية ونشأتها

لم يظهر مصطلح " نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية " بشكل متكرر في الكتابات المحاسبية قبل فترة الثمانينيات، و رغم تدفق تيار الكتابات في هذا الموضوع حتى الآن، إلا أن هذا المصطلح ينقصه الوضوح في أذهان كل من الأكاديميين و الممارسين. و قبل مناقشة التعريفات المختلفة التي وردت في الفكر المحاسبي،

تشير الباحثة إلى أن مصطلح Strategic Cost Management يمكن أن يترجم في اللغة العربية إلى "نظام إدارة التكلفة إستراتيجياً" أو "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة" أو "التحليل الإستراتيجي للتكلفة". مع الانتباه إلى أن صفة "الإستراتيجية" تنطبق على نوع التحليل الذي ينصب على التكلفة أو نظام إدارة التكلفة وليس صفة للتكلفة ذاتها. ولذا ومن أجل الإلتزام بالدقة و السيوولة سيستخدم مصطلح "نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية" على مدى هذا البحث.

يتناول هذا القسم دراسة لمفهوم "نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية" وفحص مضمونه في فكر المحاسبي المعاصر.

و يوضح (Mores et.al. (2003 أن نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يعد إطاراً لإدخال بيانات التكاليف في تحليلات القرارات التي تتخذ لدعم تنفيذ خطة إستراتيجية للمنظمة و حيث أن الخطة الإستراتيجية تعبر عن توجيه أو إطار لاتخاذ قرارات معينة متوسطة و قصيرة الأجل ، فإن تركيز محاسبة التكاليف يجب أن يختلف حسب كل خطة منها . فمثلاً إذا كانت الخطة الإستراتيجية تهدف إلى تحقيق مركز في السوق يضمن قيادة التكلفة فإن الاهتمام سينتهي إلى إجراء تغييرات تهدف إلى تخفيض التكلفة . بينما إذا كانت الإستراتيجية هي تنوع المنتج فإن نظم إدارة التكلفة ستسعى إلى تقديم منتجات متميزة . و أياً كانت الخطة الإستراتيجية للمنظمة، فإن الإدارة تحتاج إطاراً مناسباً لإدارة و تقييم التكاليف لتحقيق أهدافها . و من هنا يعرف نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنه اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة و سلسلة قيمة داخلية معينة و موضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المنتج النهائي . و تتخذ هذه القرارات في إطار إستراتيجية أعمال معينة للمنظمة .

عرف (Bromwich & Bahimani (1989 نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية بأنها " دراسة وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات الشركة و التكاليف لدى المنافسين و هيكل التكلفة و عرض /إستراتيجيات الشركة و إستراتيجيات منافسيها على مدى عدد من الفترات الزمنية.

والتعريف الرسمي الذي يقدمه "معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بإنجلترا CIMA" هو: نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية هو شكل /نوع من المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج الشركة ومعلومات داخلية مالية أو غير مالية. هذا التعريف ينتقد بأنه لم يوضح الهدف من هذا التركيز و هو دعم إستراتيجية المنظمة .

ويحدد (Clarke (1995 الملحق الرئيسي لنظام إدارة التكاليف الإستراتيجية بأنه قدرتها على أن توفر معلومات تتعلق بسوق الشركة و المنافسين و تركز على بيانات داخلية من منظور إستراتيجي. ينتقد تعريف كلارك بأنه عرف الشيء بنفسه لأنه استخدم كلمة إستراتيجي في التعريف .

و تعتقد الباحثة أن تعريف نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية يجب أن يعرض الهدف و التوجه الأساسي لها و الذي يميزها عن غيرها و كذلك أدواتها لتحقيق الهدف . و من ثم تعرف الباحثة نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية بأنه "نظام لإدارة التكلفة على مستوى طويل الأجل و ذلك من خلال فحص مدى مساهمة الأنشطة و المنتجات و العمليات في تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة". يتسم هذا التعريف بأنه يوضح المستوى النظري العام للنظام (حيث يوضح انه نظام إدارة تكلفة على مدى طويل و يرتبط مباشرة

باستراتيجية المنظمة) و يتناول الجانب الإجرائي للنظام (الذي يشمل فحص مساهمة الأنشطة أو المنتجات أو العمليات في تحقيق ميزة تنافسية) و تحديد المساهمة يعنى قياس منفعة و تكلفة و المقارنة بينهما.

و هنا ننقل إلى السؤال الثانى و هو هل يختلف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية عن نظام محاسبية التكاليف التقليدية. و سيتم البحث عن إجابة لهذا السؤال من خلال دراسة خصائص إدارة التكاليف الاستراتيجية مقارنة بمحاسبة التكاليف التقليدية.

خصائص إدارة التكاليف الاستراتيجية

الهدف:

يعرض (1995) Grundy أهداف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بأنها تختص بإدارة التكاليف لتحقيق مزايا مالية و تنافسية في كل من الأجل القصير و الأجل الطويل. و للقيام بهذا الدور يتم قياس تكاليف و منافع الأنشطة و تقرير مدى مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المنشأة. و بذلك تتسع أهداف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية عن محاسبة التكاليف التقليدية التي ترمى إلى قياس تكلفة المنتج أو الخدمة و مقارنتها بالتكاليف المحددة مقدماً و لا تتسع هذه الأهداف لتشمل جانب منفعة الأنشطة أو لتربط عملية القياس بالاستراتيجية.

النطاق:

لنظام إدارة التكاليف الاستراتيجية خاصية مميزة هي " التركيز على ما يدور خارج المنشأة " بجانب التركيز على ما يدور داخلها بمعنى أن التركيز في الدراسة و التحليل يكون منصباً على " السوق ". لهذا ففكر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يوصف بأنه "موجه بالسوق Market Oriented" وفي هذا الإطار هناك ثلاث أبعاد للتركيز عليها : المنافسين ، العملاء، (و العلاقة بين الاثنين) و المنتجات و بذلك يكون مجال نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية أوسع من محاسبة التكاليف التقليدية التي تركز تقريباً على دراسة ما يدور داخل المنشأة نفسها فقط .

طبيعة المدخلات و المخرجات:

يسعى نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية إلى إنتاج مدى واسع من المعلومات عن هذه الأبعاد الثلاثة (المنافسين، العملاء و المنتجات)، و كثير من تلك المعلومات يكون مالياً بطبيعة الحال (مثل تكلفة، سعر) و هناك أرقام غير مالية مثل أحجام المبيعات حتى تنتهي إلى المعلومات الخاصة بجاذبية المنتجات و السواء للماركة و هو ما سيشكل حتماً جانباً مهماً من المقاييس في محفظة نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و تستخدم هذه المعلومات في إستراتيجية الأعمال و ستساهم في تعضيد ميزة تنافسية للشركة. وإن كانت محاسبة التكاليف التقليدية عندما تقيس تكاليف الإنتاج و غيره تستعين بخبرات و قياسات كمية و لكن غير مالية مثل حجم المستهلك من المواد الخام و ساعات العمل البشرى المبذول في الإنتاج، ساعات الصيانة ... الخ و غيرها من مدخلات النظام فإن الاهتمام يكون أكثر بتلك المعلومات في محاسبة التكاليف الاستراتيجية سواء كمدخلات للنظام أو كمخرجات له أيضاً.

ويرى (1994) Macintosh أن محاسبة التكاليف الاستراتيجية تتطوي على تغيير جذري في تصميم المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة فينبى تتضمن توسيع قاعدة المعلومات لتحتوى أكثر من مجرد الأرقام المحاسبية فتشمل عناصر أخرى مثل مقاييس وإحصائيات لعوامل نجاح استراتيجية طويلة الأجل مثل: مستريرات المخزون، التجديد في عمليات الإنتاج والمنتجات، تكلفة إعادة العمل، إعادة تصنيع المرتجع، المخزون الصفري ، مشروعات إدارة التكاليف، الضياع، أخلاقيات والتزام العمال وفوق كل هذا مؤشرات الجودة.

التوجه:

أيضاً يتسم نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بالتوجه طويل الأجل ومن هذا المنطلق ينطوي نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية على تغيير / بعد جذري إن لم يكن ثوريا من مداخل محاسبة التكاليف التقليدية التي تركز على الأجل القصير. ويرى (1995) Grundy إن بعض عناصر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية قديمة وبعضها أكثر حداثة. فالجدل حول التركيز على البعد طويل الأجل مقابل قصير الأجل هو جدل قديم بينما ربط إدارة التكلفة بشكل صريح باستراتيجية المنظمة وبالمجال التنافسي الذي تتولد / تنتج فيه القيمة هو بعد أكثر حداثة. وعن طريق ربط التكلفة بالمجال التنافسي فإن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية تقدم إطاراً علمياً منظماً ومتماسكاً لإدارة التكلفة بطريقة استراتيجية بدلا من إدارتها بطريقة تكتيكية خالصة. ويرى (1994) Macintosh أن التركيز الشامل Panoramic لنظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يوجه الانتباه نحو اعتبارات استراتيجية مثل الفعالية Effectiveness والجودة بدلا من الاقتصار على الاعتبارات التكتيكية مثل الكفاءة والتكاليف المنخفضة للمنتجات.

ويضيف د. الغريب بيومي (٢٠٠٢) أن محاسبة تكاليف التقليدية تقتصر على قياس تكاليف عن موافق فعلية مرت بها المنشأة، في حين أن محاسبة التكاليف الاستراتيجية تعالج مواقف مقترحة للمستقبل وفي هذا يكون توجه محاسبة التكاليف الاستراتيجية أكثر شمولاً من محاسبة التكاليف التقليدية التي ترتبط بالمستوى التشغيلي التقليدي. وقد ولدت فلسفة إدارة التكاليف الاستراتيجية نتيجة عدم الرضا عن أشكال إدارة التكلفة ذات التركيز على المستوى التشغيلي. إلا أن الباحثة تعتقد أن السبب الجوهرى الكامن وراء عدم الرضا هو زيادة حدة المنافسة بين الشركات نتيجة التغيرات في السوق والاتفاقات الدولية والعولمة التي أدت إلى زيادة الضغوط التنافسية بحيث أصبح التركيز على المستوى التشغيلي غير ملائم للتعامل مع الأسواق على مدى زمنى طويل، لهذا دعت الحاجة إلى نوع ما من نظام ربط التكاليف باستراتيجية مواجهة المنافسة فظير نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية.

العلاقة بالمنافسة:

ويحدد (1998) Cooper & Slagmulder أنه في البيئة التنافسية الشديدة الموجودة الآن فإن إدارة التكلفة بشكل إستراتيجي أصبحت مهارة ميمة للبقاء بالنسبة لشركات كثيرة. ومن ثم فإن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية هو تطبيق أساليب لإدارة التكاليف بحيث أنها - أنيا - تحسن الموقف الإستراتيجي للشركة وتخفف التكاليف وبالتالي فإن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن أن تطبق في مجال خدمات، صناعات، ومنظمات غير هادفة للربح.

ويقرر سمير أبو الفتوح (١٩٩٦) أن الضغوط التنافسية المتزايدة تجعل من الحيوى أن تعكس لمعلومات البيئة التي تعمل بها المنشأة بشكل دقيق. واعتبرت معلومات التكاليف من أهم المصادر التي تستخدم في جميع مستويات المنشأة لاتخاذ قرارات؛ ومن الضروري أن يتعرف المحاسبون على الكيفية التي تؤثر بها هذه التغيرات الصناعية والتنافسية على المحاسبة الإدارية والتكاليف .

ومن أهم ملامح بيانات الأعمال في الوقت الراهن: الثورة التكنولوجية، والسمة الكونية، التكتلات، البحث عن التميز من خلال التطوير والتحديث والابتكار وسعيًا لتحقيق ميزة تنافسية تجعل الشركة في موقف أفضل من موقف المنافسين.

و من ثم تكون إدارة التكاليف الاستراتيجية أداة لمعالجة المنافسة، في حين أن محاسبة التكاليف التقليدية لا تستدفع ولا تتعامل مع فرض المنافسة في بيانات الأعمال .

أدوات التحليل:

تستخدم إدارة التكاليف الاستراتيجية عدة أدوات لتحليل مدى مساهمة الأنشطة، أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الاستراتيجية التي تتبناها الشركة . و من هذه الأدوات الرئيسية تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية و غيرها . و تتاسب هذه الأدوات أهداف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية حيث يتم تحليل منفعة و تكاليف الأنشطة و العمليات و المنتجات و أيضا يتم التحليل داخل و خارج الشركة . في حين تعتمد محاسبة التكاليف التقليدية على حساب التكلفة (فقط) بالنسبة للمنتج أو الخدمة على أساس نصيب موضوع التكلفة من العناصر المباشرة و غير المباشرة و كذلك على تحديد معيار لتكاليف العناصر المختلفة و تحليل الانحرافات . و يلخص الجدول التالي أهم الفروق بين إدارة التكاليف الاستراتيجية و محاسبة التكاليف التقليدية:

جدول رقم (١) أهم الفروق بين إدارة التكاليف الاستراتيجية و محاسبة التكاليف التقليدية

| وجه المقارنة | إدارة التكاليف الاستراتيجية | محاسبة التكاليف التقليدية |
|---------------------------|---|---|
| الهدف | فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الاستراتيجية | قياس التكاليف الفعلية و مقارنتها بالمعيارية |
| النطاق | تحليل عوامل داخل و خارج الشركة | تحليل عوامل داخل الشركة فقط |
| طبيعة المدخلات و المخرجات | مالية و غير مالية | مالية بالدرجة الأولى |
| التوجه | إستراتيجي طويل الأجل | تشغلي قصير الأجل |
| العلاقة مع المنافسة | وسيلة للتعامل مع المنافسة | تتجاهل ظروف المنافسة |
| أدوات التحليل | تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية و غيرها | قياس التكاليف الفعلية و مقارنتها مع المعيارية |

و من ثم يتضح من هذه المحاولة لبورة خصائص نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية أن السبب الرئيسي لها هو فحص مساهمة العوامل المختلفة في تحقيق إستراتيجية الشركة من خلال قياس تكاليف الأنشطة ومقارنتها بالمنفعة من تلك الأنشطة. وهذا يوسع إطار عمل محاسبة التكاليف الاستراتيجية ليمتد ليس فقط إلى التكاليف بل إلى المنفعة أيضاً وبهذا يتسع المجال عن محاسبة التكاليف التقليدية التي أفردت اهتمامها بالكامل لجانب التكاليف دون جانب المنفعة.

وبهذا يكون قد تم الإجابة عن السؤال الثاني من أسئلة هذا البحث والخاص بمدى إختلاف نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية عن محاسبة التكاليف التقليدية. وقد تبين أن النظام الأول يختلف عن الثاني في عدة أمور تشمل الهدف، النطاق، التوجه، التحليل و غيرها.

القسم الثاني: مكونات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية:

ينطوي العرض السابق على أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يبنى على أساس بلورة إستراتيجية أعمال معينة لمواجهة ظروف المنافسة وفهم بيئة الأعمال التي تعمل فيها المنظمة من خلال تحليل المنافسين، المستلكنين والمنتجات وإجراء تغييرات تنظيمية تسانن عملية تنفيذ الاستراتيجية. ويعتمد النظام على عدة مكونات لتنفيذ ذلك. وحتى يمكن التركيز والتعمق في دراسة مكونات النظام والعلاقات بينها ودور كل منها في قيام النظام بأهدافه، نتقصر المناقشة على العناصر الثلاث التالية:

- (١) تحليل سلسلة أو منظومة القيمة Value chain analysis
- (٢) تحليل التكاليف على أساس انشطار ABC
- (٣) تحليل الميزة التنافسية Competitive advantage analysis

و هنا تذكر الباحثة أن العرض التالي لعناصر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية لا يعنى ترتيب أو مراحل تنفيذ النظام، إذ أن التداخل بين هذه العناصر أمر وارد -كما سيشار إليه في مقامه- وسيتم عرض هذه المكونات بتفصيل أكثر فيما يلي مع التركيز على الروابط بينها.

أولاً: تحليل سلسلة القيمة

تتطلب إدارة التكلفة بفعالية في إطار نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية دراسة واسعة للبيئة خارج الشركة من خلال "منظور سلسلة القيمة" الذي يرى أن الشركة في أي صناعة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تولد "قيمة" بدءاً من المواد الخام غير موردي المكونات والأجزاء المختلفة حتى تسليم المنتجات النهائية للمستهلكين. وربما تمت لأبعد من هذا وتشمل أنشطة إعادة تشغيل المرتجع recycling لتبدأ دورة سلسلة قيمة جديدة. عند رؤية الشركة في إطار هذه السلسلة ستظهر كوحدة أو جزء في محيط السلسلة الكلية لإنتاج القيمة ولا يمكن أن تكون شركة بمفردها السلسلة الكاملة لإنتاج القيمة.

ويرى Partridge et.al. (1993) أن تحليل سلسلة القيمة طور ليمزج عدة عناصر، وهي دراسة المنافسين، المحاسبة على أساس تكلفة النشاط ABC وإدارة الجودة الشاملة TQM والهندسة العكسية لعمليات المنظمة. ويمكن استخدامه لمقارنة الوضع الراهن لشركة مع الاستراتيجية المقترحة لتحديد الفجوة الاستراتيجية. ومن خلال تحليل سلسلة القيمة يتم تجميع أنشطة الشركة وتصنيفها إلى أنشطة أساسية primary activities وأنشطة ثانوية secondary activities يوديان معا إلى تكوين المنتج أو الخدمة التي

توفر للمستهلك. و في هذا السياق فإن الأنشطة الثانوية تدعم الأنشطة الأساسية التي تشكل البنية الأساسية infrastructure التي ترتبط مباشرة بتوفير المنتج أو الخدمة.

و يضيف (Partridge et al. (July 1994) أن تحليل سلسلة القيمة يتعلق بتحليل كيفية تولد القيمة و ليس فقط التكلفة و الربح و ذلك فضلا له عن مفهوم القيمة المضافة value added الذي يمثل مقيوماً واسعاً لا يساعد في تحديد و قياس أنشطة إنتاج القيمة. و من ثم يمكن النظر إلى الشركة على أنها مجموعة متصلة أو مرتبطة من الأنشطة بدءاً من اقتناء المواد الخام حتى إتمام المنتج النهائي. الهدف من هذا التوجه هو أن توسع المحاسبة من نطاق دراستها ليشمل عناصر من خارج الشركة و تضيف قيمة للمستهلك و المورد (Macintosh (1994) ويعتقد (Porter (1985) أنه من المحتمل أن الشركات التي تتنافس في نفس الصناعة يكون لها سلاسل قيمة متشابهة. عموماً فإن الفرق في تشكيل configuration سلسلة القيمة في هذه الشركات هو الأمر المهم حيث يوفر الأساس لميزة تنافسية مرتقبة.

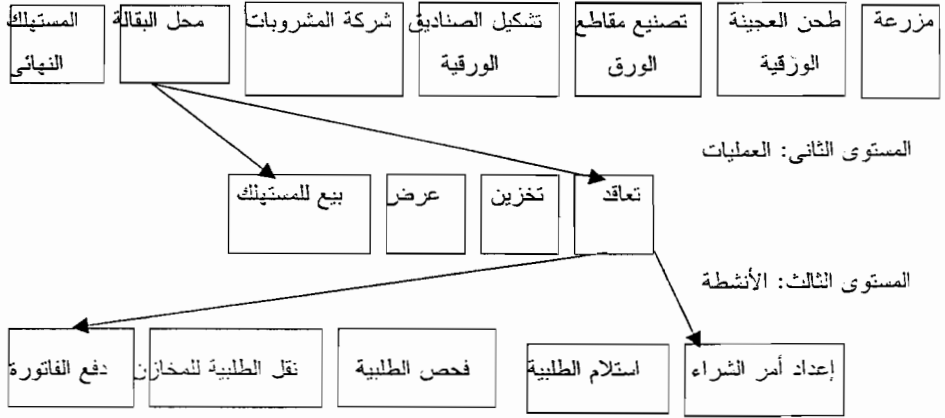
قرر (Bisgay (1996) أن المعيار الذي أصدره معهد المحاسبين الإداريين IMA سنة ١٩٩٦ بخصوص تحليل سلسلة القيمة و دوره في تقييم الميزة التنافسية سيساعد الشركات في أن تحدد المزايا أو المساوئ التنافسية لأنشطتها و لعمليات خلق التكلفة التي يقومون بها في السوق و يبدأ بيسر عملية تقييم الميزة التنافسية. و يساعد تحليل سلسلة القيمة الشركة على أن تحقق ميزة تنافسية عن طريق تنويع المنتج أو الخدمة و تلبية التكلفة. و يحتاج المحاسبون الإداريون أن يعملوا جنباً إلى جنب مع المهندسين، و المتخصصين في الإنتاج، التسويق، التوزيع و الخدمات للتركيز على نقاط القوة و الضعف و الفرص و التهديد الذي ينتج من تحليل سلسلة القيمة. و نتيجة لهذا العمل يمكن أن تقرر الشركة بشكل أفضل أي الأقسام، قنوات التوزيع، الأسعار، تشكيلة المنتجات و أسس البيع و تشكيل لسلسلة القيمة سوف يحقق أكبر ميزة تنافسية. إن قياس تكلفة الطاقة و تعظيم استغلال طاقة المنشأة هو أمر ضروري للحفاظ على أو اكتساب ميزة تنافسية. و يتطلب الوصول لمثل هذا التحليل فيما لطبيعية و طاقة موارد الشركة. إن إدارة تكلفة الطاقة بكفاءة هو مفتاح "إطلاق" منافع و فوائد خلق القيمة من تلك الموارد. و تعتقد الباحثة أن تحليل سلسلة القيمة هو المكون المسئول عن قياس شق المنفعة عند فحص مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات في تحقيق إستراتيجية الشركة، و يتولى تحليل تكاليف الأنشطة قياس جانب التكلفة.

أهمية تحليل سلسلة القيمة في تحليل القرارات

لكل منتج أو خدمة، سلسلة قيمة خاصة به، و كل الوحدات على مدى سلسلة القيمة تعتمد على إدراك المستهلك النهائي لقيمة و تكلفة المنتج أو الخدمة. و يقوم المستهلك النهائي بدفع كل التكاليف و إمداد المنظمات المشتركة في سلسلة القيمة بالأرباح و بالتالي يجب أن يكون هدف كل منظمة أن تعظم القيمة بينما تخفض تكلفة المنتج أو الخدمة للمستهلك النهائي.

و حيث أن سلسلة القيمة تعرض كل الأنشطة التي تؤدي لتوفير المنتج أو الخدمة للمستهلك النهائي. فإنه يمكن إعداد تحليل سلسلة القيمة بدرجات مختلفة من التفصيل. و يتطلب إعداد تحليل سلسلة القيمة من منظور المستهلك النهائي، أن يتجه التحليل إلى الخلف بمعنى أن يبدأ من المنتج أو الخدمة ثم الاتجاه نحو المواد الخام التي شكلت المنتج أو الخدمة، إلا أن الشركات التي تقع في منتصف السلسلة تؤدي التحليل في الاتجاهين من الوسط إلى البداية حيث المواد الخام، و من الوسط إلى النهاية حيث المنتج النهائي.

الشكل التالي يعرض سلسلة القيمة لمقاطع الألواح الورقية المستخدمة في صنع صندوق الكرتون تعبئة المشروبات مثل الكوكاكولا .
المستوى الأول: وحدات الأعمال



المصدر: Morse et.al., (2003)

ولفهم كيفية عمل وحدات الأعمال في إطار سلسلة القيمة، قد تلجأ الإدارة إلى تقنية refine سلسلة القيمة بتطبيق مفهوم العمليات processes حيث يتم تجميع الأنشطة المرتبطة معا و التي تؤدي غرض معين تحت عملية واحدة و هو ما سيتم مناقشته في الجزء التالي .

سمات تحليل سلسلة القيمة

يؤدي استهداف تعظيم القيمة للمستهلك النهائي مع تدنية التكلفة التي يتحملها، إلى أن تفرص المنظمات الروابط (العلاقات) الداخلية و الخارجية في سلسلة القيمة بدلا من فحص و إختبار الإدارات، العمليات و الأنشطة كلا بشكل مستقل . و من ثم فإن التركيز يكون على التكلفة الكلية على مدار سلسلة القيمة و ليس على تكلفة أعمال فردية أو إدارات أو أنشطة أو عمليات معينة . و يناقش Morse et.al. (2003) ثلاثة جوانب تظهر سمات تحليل سلسلة القيمة و هي:

- تحليل سلسلة القيمة يشجع علاقات الشراكة بين المورد و المشتري .
- تحليل سلسلة القيمة يركز على الاستفادة من الكفاءات الأساسية core competence
- تحليل سلسلة القيمة يهتم بالعمليات و ليس بالإدارات

و تعتقد الباحثة أن هذه الجوانب تعبر عن شقي سلسلة القيمة الداخلي و الخارجي . فإذا كانت سلسلة القيمة تبدأ من الحصول على الخامات و الموارد من الموردين و تحويلها إلى منتج أو خدمة داخل الشركة ثم توزيعها على المستهلكين خارج الشركة، فإن مناقشة أثر العلاقات مع الموردين و المستهلكين يمثل الجزء الخارجي من سلسلة القيمة أو سلسلة القيمة الخارجية . في حين يمثل التركيز على المبادرات الأساسية و الإهتمام بالعمليات و ليس بالإدارات مناقشة للجزء الداخلي من سلسلة القيمة أو سلسلة القيمة الداخلية . و سيتم تناول هذين الجانبين فيما يلي .

أولاً: بناء سلسلة القيمة الخارجية External Value Chain من خلال تشجيع علاقات الشراكة مع الموردين والمشتريين

تقليدياً كانت توصف العلاقات بين الموردين والمشتريين بأنهما طرفان ذوى مصالح متعارضة، و كان هدف الموردين يقتصر على الوفاء بمواصفات عقد التوريد بأقل تكلفة ممكنة و كان المشترون يشجعون المنافسة بين الموردين بهدف أولى وحيد هو الحصول على أقل سعر شراء. إلا أن الرغبة فى إستغلال فرص تخفيض التكلفة و تحسين القيمة الموجودة فى تحليل سلسلة القيمة ، أدى إلى أن كثيراً من الموردين و المشتريين أصبحوا ينظرون إلى بعضهم البعض كشركاء. و فى بعض الحالات قام المشترون بتخفيض عدد الموردين الذين يتعاملون معهم و غالباً ما أنشأوا علاقات شراكة طويلة الأجل مع مورد واحد و يعملون معاً لتبادل المعلومات و حل المشاكل و دراسة الفرص المتبادلة فى سلسلة القيمة و منيا البحث عن أحسن طريقة لتعديل العمليات لتخفيض التكاليف الكلية و الاشتراك فى الأرباح المترابطة.

و الآن تدعو شركات مثل Hewlett- Packard و شركة Ford إلى الاشتراك فى قرارات تصميم، تطوير و تصنيع المنتجات. و قد أجرت شركة Motorola استقصاء طلبت فيه من مورديها تقييم Motorola كمشتري و طلب من البائعين أن يقيموا مساعدة Motorola للموردين فى تحديد محركات التكلفة الرئيسية و فى زيادة الربحية. و هذا يعكس الاهتمام بالموردين كشركاء. و تعلق الباحثة إن هذا العنصر يمثل الأداة التى يقوم عن طريقها نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بتحليل المتغيرات التى تؤثر على التكاليف داخل و خارج الشركة.

ثانياً: بناء سلسلة القيمة الداخلية Internal Value Chain من خلال:

أ- التركيز على المهارات الأساسية

يسمح تحليل سلسلة القيمة للشركة بالاستفادة بعلاقتها بالموردين و بالتالى تركز إمكاناتها الخاصة على تحديد، تدعيم و استغلال مهاراتها الأساسية. و توفر هذه الإمكانية ميزة تنافسية متميزة للشركة. و قد أدى هذا إلى اتجاه الشركات إلى إبرام عقود توريد مع جهات خارجية أى الحصول على خدمات من مصدر خارجى و يعرف هذا ب outsourcing فمثلاً قامت شركة Cunningham و هى شركة إنتاج سيارات بالحصول على كل خدمات التصنيع التى تحتاجها من موردين خارجيين. و هناك تيار متزايد من عقود التصنيع بواسطة وحدات خارجية. فقد اندمجت شركتا Solectron و SCI للأنظمة و هما يصنعان منتجات لشركات أخرى تتراوح بين طابعات الكمبيوتر الخاصة ب Hewlett- Pakard إلى ماكينات التصوير Xerox. و تتمتع الشركتان بعلاقات شراكة كبيرة مع تلك الشركات لدرجة أنهما يتصرفان كوحدة واحدة مع Hewlett- Pakard و Xerox. و قد سمح هذا ل Hewlett- Pakard و Xerox أن تركز كل منهما على تطوير و تسويق منتجاتها بينما تركز شركة Solectron و شركة CSI على التصنيع الكفء منخفض التكلفة.

إن توافر هذا النوع من عقود التصنيع لكل المجددين و أصحاب الابتكارات ذوى التمويل الكافى من شأنه مساندة الابتكارات و التجديد و الإسراع بها. و يدل على ذلك أحد أصحاب شركات الكمبيوتر بأن الفضل فى النمو السريع و الربحية التى تحققها شركته يرجع إلى التكامل الحقيقى virtual integration مع الموردين.

و هذا التكامل ينطوى على استخدام تكنولوجيا المعلومات و الشراكة ليسمح لوحدين أو أكثر على مدى سلسلة القيمة أن يتصرفا كوحدة إقتصادية واحدة.

و تعتقد الباحثة أن قيام الشركات بإسناد جزء من الأنشطة سواء كان تصنيعاً، تسويقاً، صيانة أو غيرها لوحدات أخرى outsourcing هو القرار المعروف تقليدياً في دراسات المحاسبة الإدارية بقرار "الشراء أم الصنع" make or buy و هو ليس جديداً، و لكن الجديد الآن هو حجم الأهمية التي أصبحت لهذا القرار و التنوع في الأنشطة التي يمكن إسنادها لوحدات خارجية حتى أن هذا الإتجاه إمتد لأنشطة أساسية لأي شركة مثل أنشطة التصنيع بعد أن كان ينصب على أنشطة مساعدة مثل الصيانة، النقل و غيرها. أيضاً تتم المناقشات الحالية لهذا الموضوع بدراسة أثار العلاقات، و الروابط بين الشركة و الوحدات التي توفر لها خدمات. و يمتد هذا الإتصال إلى تبادل معرفة، خبرات و الأشتراك في قرارات لدى الطرفين. و هذه أمور استجندت على تحليل قرار "الشراء أو الصنع" التقليدي.

ب- التركيز على العمليات و ليس الإدارات

نظراً لأن غالباً ما تمتد العمليات خارج حدود الإدارات في المنظمة، فإن دراسة العمليات و ليس الإدارات يساعد على فهم كيف ترتبط الأنشطة في إدارة معينة و كيف يمكن أن تحرك الأنشطة و التكلفة فسي إدارات أخرى. و بينما تركز رقابة التكاليف التقليدية على ميزانية و تكاليف الإدارات، فإن تحليل القيمة يرى أن إدارة التكلفة يمكن أن تكون أكثر فعالية بالتركيز على العمليات.

و يرى (Morse et.al. (2003) أنه من الصعب رقابة التكاليف بالتركيز على إدارة ما بيننا العمليات تتطلب أداء أنشطة في إدارات مختلفة. فإذا ما نظرت الإدارة العليا إلى الإدارات، فقد تتخذ قرارات تخفيض تكلفة بالنسبة للإدارات تكون ذات أثر سلبي في الأجل الطويل. أيضاً التركيز على الإدارات بدلا من العمليات و الأنشطة قد يشجع تصرفات تزيد التكلفة الكلية بدلا من أن تخفصها. مثال ذلك إذا أرادت إدارة الإنتاج أن تخفض تكلفة تجهيز الآلات عن طريق زيادة حجم أمر الإنتاج، فإن هذا قد يخفض تكلفة الإنتاج بينما يؤدي إلى زيادة تكاليف المناولة و التخزين في مكان آخر بالمنظمة.

و هناك نقطة أخرى في تحليل سلسلة القيمة، فعالمياً ما يؤدي هذا التحليل إلى زيادة في ميزانية الإدارات التي تؤدي أنشطة في مراحل مبكرة من سلسلة القيمة الداخلية بينما يخفض ميزانية الإدارات التي تؤدي أنشطة في مراحل متأخرة من السلسلة. و يشجع الإنفاق أكثر على "تصميم" المنتج بحيث يسهل عملية تصنيعه و هو ما قد يخفض تكاليف إنتاج تالية، كما يرجح الإنفاق أكثر على تريب العاملين و هو ما يخفض تكلفة إعادة العمل أو الاستجابة لشكاوى العملاء.

و من ثم يمكن بلورة خصائص تحليل سلسلة القيمة فيما يلي:

- شامل
- يركز على المستهلك النهائي
- إستراتيجي
- أساس لعلاقات شراكة بين الموردين و المستهلكين

استخدام تحليل سلسلة القيمة

إن تحليل سلسلة القيمة بذاته يؤدي إلى تصنيف للأنشطة و العمليات التي تضيف قيمة (و مقدار هذه القيمة) و الأنشطة التي لا تضيف قيمة. إلا أنه عند إجراء تحليل سلسلة القيمة، يكون من المفيد أن تقارن الشركة سلسلة القيمة الخاصة بها مع سلاسل القيمة الخاصة بالمنافسين الرئيسيين لها و هذا يمكن أن يفيد في تصميم و تطوير سلاسل القيمة المستقبلية التي ستولد ميزة تنافسية. و يجب أن تتفادى الشركات أن تقارن سلاسل القيمة المستقبلية لها بسلاسل قيمة حالية لمنافسيها. و يرى Partridge et.al. (June 1994) أن الشركات تحتاج أن تختبر إدراك المستلكن للقيمة عبر نظام القيم و لا تعتمد فقط على إدراكها هي و استيعابها للقيمة. و يجب أن يتكرر هذا بانتظام و يقارن مع ما يقدمه المنافسون حيث يغيرون حزم القيم value packages و تزيد توقعات المستلكن مع مرور الزمن. فالدقة و إمكانية الاعتماد كانت قيما أساسية في صناعة الساعات قبل اختراع الساعات الكوارتز للكريستال في أواخر الستينيات. و الهدف هو أن تتبنى الشركة حزمة قيم يدرها المستلكن على أنها أفضل مما يقدمه المنافسون. و لهذا يجب أن تعدل الشركات في سلسلة القيمة الخاصة بها لتخلق "حزمة القيمة" التي سيدركها مستلكون معينون على أنها تعطى "أفضل قيمة" مقارنة بما يقدمه المنافسون. و يجب أن تنظم سلسلة القيمة إما لتحقيق أقل تكلفة كلية أو لتحدد و توفر خصائص معينة في المنتج أو الخدمة تسمح للشركة أن توفى باحتياجات مستلكن معينين بشكل أفضل من الشركات المنافسة. و من جهة أخرى يكون من الحيوي عند تصميم مثل هذه الحزم أن تربط الشركة تكاليف الأنشطة بمدى إدراك المستلكن للقيمة التي تخلقها هذه الأنشطة.

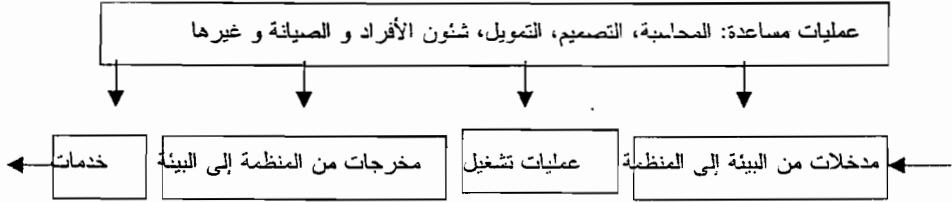
و يقترح Morse et.al. (2003) أن يتضمن تحليل سلسلة القيمة الخطوات التالية:

- ١- تحديد العمليات اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة و تسجيلها في خرائط عمليات.
- ٢- تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ العمليات و تعريفها فيما يعرف بـ "قاموس الأنشطة".
- ٣- تحديد قيمة أو منفعة الأنشطة على أساس فردي و هو ما يؤدي إلي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة non-value added activities و تدعيم و تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة value-added activities و ذلك باستخدام أدوات تحليل مثل إعادة هندسة العمليات Processes reengineering و عمليات التحسين المستمر continuous improvement.

و من الأنشطة التي تصنف عادة على أنها لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة أنشطة التخزين، الانتظار، المناولة و الفحص. و رغم ذلك لا يمكن استبعاد هذه الأنشطة بالكامل و لكن يكون الهدف هو محاولة تخفيض حجمها أو تكاليفها دون الإضرار بالمنتج أو الخدمة. و تشير الباحثة أن هذه النقطة تمثل أحد أوجه الاختلافات بين نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و محاسبة التكاليف التقليدية، حيث يتم تحليل جانبي التكلفة و المنفعة في النظام الأول و ليس فقط جانب التكلفة كما يقتصر تركيز الثانية. و هناك سمة أخرى في نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و هي التداخل و ليس التوالي بين عناصر النظام. بمعنى أنه ليس هناك نقطة محددة يبدأ أو ينتهي عندها إلى الأبد دور أحد العناصر. فمثلا تحليل سلسلة القيمة يرتبط بتكاليف الأنشطة و يمكن أن يسهم أيضا في تحديد الميزة التنافسية التي تبنى عليها إستراتيجية مواجهة المنافسة. و

في ضوء الإستراتيجية ، تشكل المنظمة حزمة القيم التي تقدمها للمستهلكين لتترجم بيا إستراتيجية الأعمال التي تتبعها .

تمثل سلسلة القيمة الداخلية الأساسية generic value chain العمليات الداخلية الرئيسية لأي منظمة بالإضافة إلى العمليات التي تمثل مدخلات من البيئة إلى المنظمة مع وجود عمليات مساعدة مثل المحاسبة، التصميم، التمويل، شؤون الأفراد و الصيانة كما يعرضها الشكل التالي:



المصدر : (Morse et.al., (2003)

و تعد سلسلة القيمة الداخلية الأساسية نقطة بداية لتحديد العمليات الرئيسية و هي قابلة للتطبيق في المنظمات الخدمية و الصناعية، الهادفة للربح و غير الهادفة للربح و الحكومية . و من الأمثلة التي تتضمنها المدخلات من البيئة و التشغيل في بعض المنظمات ما يلي:

| المنظمة | نوعها | المدخلات من البيئة | التشغيل |
|------------------|----------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| مطاعم McDonald's | خدمة هادفة للربح | طلب المواد الغذائية من الموردين | تجيز الوجبات |
| مصلحة الضرائب | خدمة حكومية | تحصيل الضرائب إلكترونيا | تحويل بيانات إلى قواعد مركزية |
| شركة Mitsubishi | صناعية هادفة للربح | استلام مكونات التلفزيون | تجميع وحدات التلفزيون |
| جامعة California | خدمة غير هادفة للربح | استلام مهمات المكاتب | تدريس مقررات مختلفة |

و يمكن أن تمتد الأمثلة لتشمل ما تقدمه المنظمة للبيئة . ففي مطاعم McDonald's تتمثل هذه الأنشطة في تسليم الوجبات المطلوبة للعميل، و الخدمة تكون الحفاظ على أماكن تناول الطعام نظيفة . و في Mitsubishi تشمل ما تقدمه المنظمة كل أعمال النقل المادي لوحدات التلفزيون تامة الصنع إلى المستهلكين و خدمات المعلومات عبر التلفون لمساعدة العملاء على الإختيار من بين المنتجات المتعددة .

العلاقة بين تحليل سلسلة القيمة و تحليل تكاليف النشاط

يتميز مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط بأنه يساعد الإدارة في تحديد و إختيار الأنشطة التي تعظم القيمة و تخفض التكلفة من منظور المستهلك النهائي. وفي هذا الخصوص فإن قياس التكلفة على أساس النشاط يوفر بيانات عن تكلفة كل نشاط، عملية، عميل، منتج و غيرها و بالتالي يمكن أن تقرر الإدارة أي الأنشطة و العمليات يضيف قيمة و أيها لا يضيف فتتخذ قرارات بشأنها.

و يعتبر فيم العلاقة بين التكلفة و المنفعة التي تقدمها الشركة للمستهلك هو أساس قدرتها على تحقيق أهدافها من مستويات الربح المنشودة. من هذا المنطلق تحتاج الشركة أن تفهم بدقة الأنشطة التي تقدمها، تكاليف تقديم هذه الأنشطة و السعر الموقى لها. و هناك أدوات عديدة لتحليل تلك العلاقات منها تحليل التكلفة المستهدفة target costing، تخطيط تكلفة المنتج product cost planning، و إعادة هندسة القيمة value reengineering (لمزيد من التفاصيل حول هذه الأدوات (McNair & Polutnik (2001).

وفي إطار أهداف هذا البحث هناك إهتمام خاص بفهم العلاقة بين محركات التكلفة و سلسلة القيمة، و محركات التكلفة cost drivers هي العوامل factors التي تؤثر على التكلفة. و لقياس التكلفة على أساس النشاط، لابد من تحديد ما هي موضوعات التكلفة أي الأنشطة أو العمليات أو المنتجات التي يراد قياس تكلفتها، و ما هي المحركات التي تحكم إستعادة موضوعات التكلفة من عناصر التكلفة (Morse et.al. (2003.

بالنسبة لكيفية تحديد موضوعات التكلفة، يقترح Porter (1985) أن يحدد و يفصل كل نشاط على سلسلة القيمة إذا كان:

- (١) يمثل هذا النشاط نسبة مهمة و متامية من التكاليف التشغيلية
 - (٢) تكلفة هذا النشاط لها سلوك مختلف عن باقي الأنشطة
 - (٣) يؤدي المنافسون هذا النشاط بطريقة مختلفة
 - (٤) من المرجح أن يكون لهذا النشاط فائدة كبيرة مرتبطة بالإستراتيجية المختارة
- أما بالنسبة للنقطة الثانية و هي تحديد محركات التكلفة فإن عدة مقترحات قدمت بشأنها في إطار نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية كما سيلي.

نموذج قياس التكلفة على أساس النشاط

عرض Morse et.al. (2003) نموذجاً من مرحلتين لقياس التكلفة على أساس النشاط. في المرحلة الأولى يتم تعيين التكاليف على الأنشطة و في المرحلة الثانية يتم إعادة تعيين التكاليف من الأنشطة إلى موضوعات التكلفة cost objects على أساس استهلاك كل موضوع من الأنشطة. و يتطلب التنفيذ العملي لهذا النموذج الخطوات التالية:

- ١- تحديد الأنشطة
- ٢- يتم تعيين التكاليف على الأنشطة باستخدام محركات التكلفة
- ٣- تحديد أساس تعيين تكاليف الأنشطة على موضوعات التكلفة وفقاً لحجم استهلاك موضوع التكلفة من النشاط باستخدام محركات التكلفة.

و يرى (Shank 1996) أن الفرق بين تحليل cost drivers و محاسبة التكاليف التقليدية في إطار نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية ينبع من أساس كل منهما. ففي محاسبة التكاليف التقليدية هناك محرك وحيد للتكلفة و هو "الحجم" حيث ينظر إلى التغيرات في تكلفة وحدة - إلى درجة كبيرة - على أنها دالة في "حجم التغيرات" التي تحدثها هذه الوحدة في مستويات كثيرة. و هناك أمثلة كثيرة على التحليلات و التصنيفات في محاسبة التكاليف التقليدية التي بنيت على أساس الحجم كمحرك للتكلفة منيا: التكاليف الثابتة مقابل المتغيرة، متوسط التكلفة مقابل التكلفة الحدية، تحليل التكلفة و الحجم، الموازنات المرنة و هامش المساهمة. أما في نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية فإن حجم المخرجات يكون محدودا جدا في عرض سلوك التكلفة. و تعتقد الباحثة انه برغم صحة النتيجة السابقة حيث أن أسس التحميل التقليدية هي دالة في الحجم، بينما محركات التكلفة المقترحة في ظل نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية فيى تتنوع بين عوامل على مستوى إستراتيجى و أخرى على مستوى تشغيلى، إلا أن كلا المستويين لا تقتصر فيهما المحركات على التعبير عن العلاقة مع الحجم. أيضا تنتقد الباحثة إعتبار "محركات التكلفة" وحدها "تحليلا" في ذاته؛ إذ أن محركات التكلفة هي أحد عناصر تحليل التكلفة على أساس النشاط.

و قد اقترح Porter (1985) قائمة من ١٠ عوامل يسميها "محركات تكلفه cost drivers" تؤثر على تكاليف سلسلة القيمة و هي:

- إقتصاديات و عدم إقتصاديات الحجم
- تأثيرات الخبرة و التعلم
- الروابط في نظام القيمة
- الموارد المشتركة مع وحدات أعمال استراتيجية أخرى
- التكامل الرأسى
- توقيت دخول السوق
- التكاليف الاختيارية نتيجة قرارات decision driven
- الموقع
- التكاليف القانونية و التنظيمية

من بين مفردات هذه القائمة فإن أول اثنين أو ثلاثة من المحركات فقط تمثل عناصر قابلة للقياس الكمى و أى منها لا يمكن ان يقاس بسهولة عن طريق بيانات محاسبة التكاليف التقليدية، لهذا قدم (Shank 1989) قائمة بديلة لمحركات التكلفة حيث هناك محركات تكلفة هيكلية structural و محركات تنفيذية executional. ترتبط محركات التكلفة الهيكلية بالخيارات الاستراتيجية الصريحة للشركة مثل خيارات:

- الحجم scale
- مدى تعقد خط المنتج product- line complexity
- نطاق العمليات scope of operation
- التكامل الرأسى
- الخبرة و التعلم

تمثل أيضا الاستثمارات التكنولوجية أحد خيارات هيكلية عندما تقرر الشركة كيف تتعامل مع المنافسة.

و هنا تشير الباحثة إلى شكل من أشكال الربط بين معلومات التكاليف و إستراتيجية الشركة. فالمحركات الهيكلية لقياس تكاليف الأنشطة هي عناصر تترجم إستراتيجية الأعمال التي تتبناها الشركة. و من ناحية أخرى، يمثل هذا الملمح مثلاً لاختلاف التوجه بين نظام إدارة التكاليف الاستراتيجي و محاسبة التكاليف التقليدية. حيث تعبر محركات التكلفة في نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية عن مستويين من العوامل التي تؤثر على التكلفة: عوامل على مستوى تشغيلي و عوامل على مستوى إستراتيجي في حين تقتصر أسس قياس التكلفة في ظل محاسبة التكاليف التقليدية على عناصر تمثل مستوى تشغيلي فقط.

أما محركات التكلفة التنفيذية فهي محدثات رئيسية لوضع تكاليف شركة ما و تتوقف عليها قدرة الشركة على أن "تفقد" execute بنجاح ما اختارته في إطار البيكل الاقتصادي الذي تقرره. و في حين لا تتغير محركات التكلفة الهيكلية بشكل مطرد مع الأداء ، فإن محركات التكلفة التنفيذية تتغير بشكل مطرد مع الأداء. فمركبة Texas Instruments تركز على منحنى التعلم و أصبحت المنتج صاحب أقل تكلفة على مستوى العالم في إنتاج الرقائق الدقيقة للكمبيوتر micro-chips.

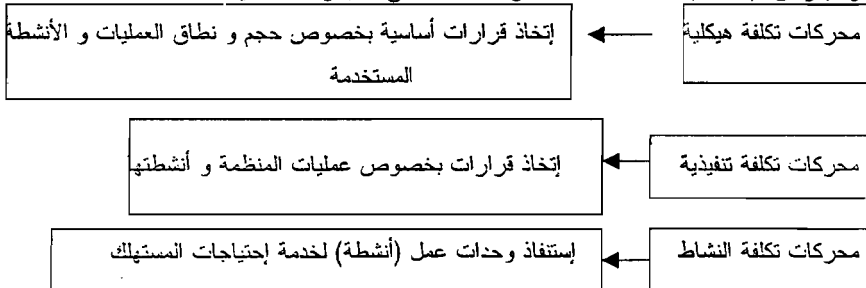
و قائمة المحركات التنفيذية الهامة تتضمن -على الأقل- مايلي:

- مشاركة العاملين
- التزام العاملين بالتحسينات المستمرة
- الالتزام بمفاهيم الجودة الشاملة
- الاستغلال الكفء للطاقة
- كفاءة تدفق الإنتاج
- فعالية تصميم المنتج
- استغلال العلاقات مع العملاء و الموردين على مدى سلسلة القيمة.

و يعلق Partridge et.al (July1994) انه لا قائمة Porter و لا قائمة Shank لمحركات التكلفة يمكن ترجمتها إلى مبادئ عملية في ظل نظم المحاسبة القائمة.

و تتساءل الباحثة ما هي التكاليف التي تتعلق بمحركات تكلفة مثل: الموارد المشتركة مع وحدات أخرى، أو مشاركة العاملين أو كفاءة تدفق الإنتاج. بمعنى ما هي التكلفة التي تحركها تلك العناصر و هل يبرر حجمها تخصيص تلك المحركات لها و هل يبرر حجمها تكاليف قياس إستفادة موضوعات التكلفة من تلك العناصر؟ و الحاجة إلى استخدام عدد إقتصادي من محركات التكلفة تجعل من الضروري التدقيق فسي إختيار محركات التكلفة التي تقاس على أساسها التكلفة.

و يعرض Morse et.al. (2003) محركات التكلفة في المجموعات التالية:



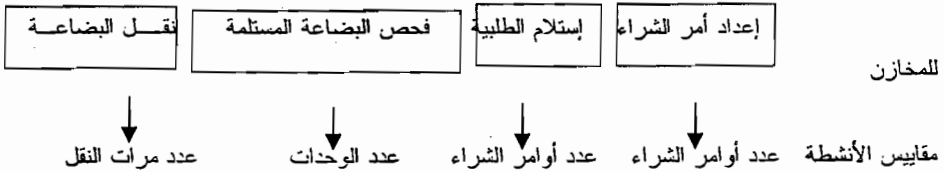
و عند البحث عن هذه المحركات في أمثلة عملية مثل سوبر ماركت لبيع منتجات غذائية، يقترح أن تتضمن قائمة محركات تكلفة هيكلية ما يلي:

- الأهداف: دخول سوق بيع المنتجات الغذائية.
- الموقع: مبنى مستقل أم جزء من مجمع تجارى.
- الحجم: حجم و عدد الوحدات أو الفروع التى يتكون منها.
- النطاق: تكامل رأسى عن طريق ميكنة العمل فى فروع تابعة لإنتاج الأغذية.
- التكنولوجيا: عند البيع يتم الإطلاع على سعر المنتج عن طريق مسح إلكترونى لملصق السعر على الوحدة و يكون هذا متصل بحاسبات آلية لرقابة المخزون و إعادة طلب كميات من السلعة.
- مدى التعتد: عدد و نوعية المنتجات المعروضة للبيع.

و يمكن أن تتكون قائمة محركات التكلفة التنفيذية مما يلي:

- تنظيم العمليات (بمعنى هل يتم تشغيل أوامر شراء بناء على أوامر مدير المشتريات أم تتم معالجة كل أوامر الشراء بواسطة المديرين المساعدين).
- كفاءة التنظيم الداخلى للمتجر (أماكن التخزين، نوافذ العرض).
- التركيز على منتجات معينة (التركيز على مشروبات صحية أكثر مثل العصائر و مكسبات الطاقة).
- إستغلال الروابط و العلاقات فى سلسلة القيمة (إنشاء علاقة شراكة مع الموردين و المستلكن).
- مشاركة العاملين (إعطاء السلطة للعاملين لإتخاذ قرارات و المشاركة فى التحسينات المستمرة فى المنظمة).
- تنمية الإتجاهات نحو إدارة الجودة الشاملة (البحث باستمرار فى كيفية تقديم منتج يعظم القيمة و يخفض التكلفة للمستهلك).

و محركات تكلفة الأنشطة يمكن أن تتمثل فى الأنشطة التى تؤدى فى قسم معين . فى قسم المشروبات بمتجر بيع الأغذية تكون:



و يعتبر Partridge et.al (July 1994) أن الأنشطة ذات التكاليف الاختيارية و المعنية بخلق خصائص و منافع المنتجات هى محركات التكلفة النهائية . و لهذا يجب قياس تكلفة خصائص المنتج . إن التركيز على خصائص المنتج و المنافع للمستهلك هى خطوة مهمة عند تقديم مفهوم تحليل التكلفة الخاص بسلسلة القيمة . و بهذا الخصوص يتم تقسيم تكاليف خلق القيمة إلى نوعين هما تكاليف أساسية و تكاليف مدعمة:

(أ) تكاليف أساسية Core costs تتضمن تكاليف تلك الخصائص التي يجب أن تحوزها كل المنتجات حتى تكون قابلة للبيع .

(ب) تكاليف مدعمة Enhancing costs و هي تكاليف الخصائص التي تفرق منتجات الشركة عن المنتجات الأخرى بالسوق .

وعلى أساس هذا التحليل يمكن تقرير الميزة التنافسية، مثلاً :-

(١) قد تكون الميزة التنافسية لمنتج "أ" هي أنه صاحب أقل تكلفة بين المنتجات المماثلة حيث يقوم الحد الأدنى للخصائص المقبولة في سوق هذا المنتج.

(٢) قد يكون موقف المنتج "ب" تنافسياً من خلال التنوع عن طريق حمله لخصائص تخلق قيمة عند تكاليف تفاضلية قابلة للتحديد.

(٣) المنتج "ج" يمثل منتجاً جديداً يحمل صفات تميزه وتعرفه عن غيره من المنتجات ويمكن تقدير التكاليف التفاضلية لتطويره.

ويؤكد Partridge et.al. (June 1994) على أهمية دراسة الروابط بين الأنشطة Linking between activities حيث يمكن أن تكون حيوية في خلق ميزة تنافسية. توجد تلك الروابط في داخل الشركة رأسياً وأفقياً وخارج الشركة مع الموردين والعملاء. ويرى Porter (1985) أن كثيراً من الفلسفات الحديثة في التصنيع تبنى على اعتراف بأهمية تلك الروابط، فالفوائد المحتملة من وراء تطبيق أساليب التصنيع اليابانية ينتج من إمعان الدراسة والتفكير في الروابط بين الأنشطة، على سبيل المثال يهدف نظام JIT. "المخزون الصفري" إلى ضمان التدفق عبر حدود الأنشطة وهكذا ينخفض الإنتاج تحت التشغيل وكذلك إعطاء تغذية عكسية فورية عن مشاكل الجودة في النشاط السابق، ونظام إدارة الجودة الشاملة يعيد أمور الجودة إنسي المستويات التشغيلية السابقة ويمنح المديرين بتلك المستويات السلطة أو القوة للتصرف حتى يتخذوا إجراءات علاجية. هذا يسمح بمعالجة أى مشاكل متعلقة بالجودة عند " نقطة الربط" بين الأنشطة بدلاً من الانتظار حتى يحين وقت فحص الجودة في نهاية الخط كما يحدث في نظم تقليدية. إن النظم التقليدية تسيّر فيها رقابة الجودة مع الخطوط الوظيفية عن طريق التركيز على تحديد مسؤوليات فردية في الوحدات الفرعية بالمنظمة و هذا ضد عملية تطوير واستغلال الروابط بين الأنشطة.

إن عملية دراسة الأنشطة قد تؤدي إلى العديد من القرارات بخصوص هذه الأنشطة ويؤكد Partridge et.al. (June 1994) على أن إدراك سلسلة القيمة على أنها توجد فقط داخل حدود الشركة هو أمر غير واقعي. فمعظم الشركات تعمل في إطار جزء من سلسلة متكاملة رأسياً للإنتاج والتوريد، والعلاقات في هذه السلسلة تشيد في الأونة الأخيرة تطورات مثيرة، فالتحالفات الاستراتيجية تحرك علاقة المشتري - بائع من العلاقة التي كانت توصف بطول الذراع arms length والقدرة الدعائية إلى علاقات مفيدة للطرفين.

وتصحح الشركة أن تتجنب أن "تفعل كل شيء"، فتحدد مجالات الكفاءة أو التفوق الرئيسية يساعد الشركة على تحديد المنتجات أو الخدمات التي يجب أن تؤديها بنفسها وتلك التي يجب أن تحصل عليها من مصدر خارجي outsource. مثلاً محلات Marks & Spencer تتمتع بكفاءة رئيسية في البيع بالتجزئة وإدارة المخزون وتقوم عمداً بالحصول على منتجاتها من مصادر خارجية عن طريق تحالفات مدارة بإحكام. وهناك شركات تجزئة أخرى طابت حثيثاً درجة أكبر من إجراء تكامل رأسي من تصميم، تصنيع وبيع وكانت أقل نجاحاً من Marks & Spencer.

و تسجل الباحثة أن المحاسبة عن تكلفة النشاط تساهم هنا في هدفين و هما:

(١) قياس تكاليف الأنشطة أو المنتجات أو العمليات تمهيدا لتحديد مدى مساهمة كل منها في تنفيذ إستراتيجية الشركة.

(٢) المساهمة في إختيار إستراتيجية الأعمال التي يجب أن تتبعها الشركة.

وهكذا يساهم تحليل التكاليف عبر سلسلة القيمة في الاستدلال على الميزة التنافسية والتي تبنى عليها الشركة استراتيجيتها التالية. وتحليل الميزة التنافسية هو المكون الثالث في مكونات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية.

ثالثاً : تحليل الميزة التنافسية Competitive Advantage

تكمن أهمية هذا التحليل في انه جوهر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية حيث يهدف النظام إلى مواجهة المنافسة بإستراتيجية تركز على استخدام الميزة التنافسية التي تتمتع بها الشركة و تتفوق فيها على مثيلاتها.

يعرف د. سمير أبو الفتوح سنة (١٩٩٦) الميزة التنافسية بأنها مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين هما :-

(أ) إنتاج قيم ومناافع للعملاء أعلى مما يحققه لهم المنافسون.

(ب) تأكيد حالة التميز والاختلاف بين المنظمة ومنافسيها.

يرى (1997) Shank أنه في منظور نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية فإن فهم المضامين الخاصة بكيفية اختيار الشركة لسياسة المنافسة هو أمر مهم تماماً لعملية تحليل التكلفة مثل فهم سلسلة القيمة ومحركات التكلفة الاستراتيجية. ويعتقد (1980) Porter أن الشركة لديها اختياران أساسيان لاستراتيجيات المنافسة وهما:

قيادة التكلفة Cost Leadership أو التميز Differentiation

(أ) استراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership:

تسبب هذه الإستراتيجية على تحقيق ميزة تنافسية عن طريق توفير المنتج أو الخدمة بأقل سعر كلى مقارنة بالشركات الأخرى في السوق (1993) Partridge et.al. ويمكن أن تتحقق القيادة في تدنيسية التكلفة عن طريق مداخل مثل اقتصاديات الحجم في الإنتاج، تأثيرات منحني التعلم و رقابات لصيقة بالتكلفة أو تدنيسية/ تخفيض تكاليف في مجالات مثل خدمات البحوث والتطوير، قوة البيع أو الإعلان.

هناك عدة أمثلة على شركات اتبعت هذه الاستراتيجية منها شركة Texas Instrument في مجال الإلكترونيات، في إنتاج Emerson Electric الموتورات، Hyundai للسيارات، Briggs & Stratton لمحركات الجازولين، Black & Decker للأدوات والمعدات الصغيرة، Commodore لمعدات المكاتب

(ب) استراتيجية التميز Differentiation

التركيز المبدئي لهذه الاستراتيجية هو أن تقدم الشركة شيئاً ما في المنتج أو الخدمة يدرسه المستهلكون على أنه فريداً. ومن مداخل تميز المنتج: الولاء للماركة (مثل كوكا كولا في منتجات المشروبات الغازية)، خدمات ممتازة للعملاء (مثل Nordstrom في محلات التجزئة)، الشبكة المنتشرة (Carterpillar في معدات البناء)، تصميم المنتج وصفات / خصائص المنتج (Hewlett – Packard في المعدات) وتكنولوجيا المنتج (Colmen في معدات المعسكرات).

الاتجاه الحالي في الفكر المحاسبي يميل لاستراض أن تخفيض التكلفة والتميز هي استراتيجيات متكاملة وليست بدائل، وبالتأكيد فإن المنافسة ديناميكية كلما تغيرت ظروف منشأة الأعمال. ولكن الاهتمام والانتباه الصريح إلى الموقف التنافسي في تحليل التكلفة ما زال أمراً حيويًا اليوم كما كان عندما كتب Porter منذ ١٥ سنة.

إلا أن الباحثة تعتقد أن استراتيجيات الأعمال لا تقتصر على التميز وتخفيض التكلفة، فهناك استراتيجيات أخرى مثل استراتيجية متحفظة، و استراتيجية طموحة و استراتيجية التركيز على قطاع معين من السوق و التفوق فيه (فتحي سالم رزق ١٩٩٩) (Mills & Snow 1978) (Porter 1987)

ويرى Partridge et.al. (1993) أن استراتيجية التميز تتطوى على تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على موصفات المنتج أو الخدمة تلك التي يدرسا المستهلكون على أنها قيمة ثم تطويع الشركة للوفاء بتلك الطلبات بشكل أفضل من المنافسين. أي استراتيجية أخرى ستكون موقف في الوسط" ينتج عنه الحصول على ربحية أقل من أعلى مستوى متاح وينطوى على نقص في وضوح الرؤية. ويمكن أن يعدل من التوجه إما بالتركيز على السوق كله أو على قطاع / قسم معين.

هذا المدخل للتطوير الإستراتيجي انتقد على أساس أنه مبسط جداً. فهناك شركات يمكن أن تصنف على أنها "تقف في الوسط" لأنها تتبع السياستين معاً ولكنها شركات ناجحة وقد تكون هناك أمثلة أخرى في الصناعات تؤيد ما عرضه Porter مثال فرصة متاحة في المنافسة قد تستغلها الشركة بتطبيق إستراتيجية تمثل خليطاً من تخفيض التكلفة و التميز .

من المهم أيضاً أن نتذكر ما اقترحه Porter من أنه أياً كانت الاستراتيجية المختارة فإن الشركة يجب أن تحاول أن تحافظ على حالة من المساواة مع منافسيها. لهذا فمن يقوم بالتمييز Differentiation لا يجب أن ينسى تماماً السعر، ومن ينتج على أساس تكلفة منخفضة لا يجب أن ينسى الجودة. والأسواق الناضجة والمعقدة لديها حد أدنى مرتفع من التوقعات بخصوص السلع والخدمات المعروضة.

في هذا السياق فإن أفضل استخدام لإستراتيجية عامة أو أساسية هو أن تمثل توجيهاً عاماً للشركة، أي أن تعطى توضيحاً لأين يجب أن يكون التركيز عموماً، أما إتباع إستراتيجية ما بشكل حرفي / يعقل أحادي التفكير بدون المحافظة على حالة مساواة مع منافسين الشركة فقد يكون أمراً خطيراً. و تختار الشركة الإستراتيجية التي تناسبها بناءً على نقاط القوة و الضعف في موقفها في السوق و في مواجهة المنافسين .

إن تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة لا يعنى إدارة الشركة بكفاءة efficiently أو وقف كسل حالات الضياع فكل الشركات يجب أن تسعى لوقف الضياع، إن قيادة التكلفة تعنى إنتاج المنتج

بتكلفة أرس. ويجادل Porter بأنه إذا اتبعت شركتان هذه السياسة، فإن شركة منهما يجب أن تخسر بمعنى أنه يوجد قائد تكلفة Cost leader واحد في أى صناعة. بينما يمكن أن يكون هناك العديد من مطبقي إستراتيجية التمييز differentiators فى أى سوق. كل "متميز" -إن جاز التعبير- يكون متميزاً فى جوانب معينة؛ كأن يقدم مواصفات تختلف عن المنافسين، أو خدمات مختلفة وتعتبر ذات قيمة للمستهلكين لدرجة أنهم يكونون مستعدين لدفع علاوة / مبلغ إضافي للحصول عليها. وبعد تنفيذ الاستراتيجية التي تحقق ميزة تنافسية قوية، يكون هناك مراجعة مستمرة لها، حيث تراجع الشركة باستمرار الصناعة وموقفها فيها.

أيضاً يرتبط تحليل الميزة التنافسية بالخبرة المتجمعة للمنظمة، على وجه الخصوص يتعلق بكيفية تنسيق مهارات إنتاجية مختلفة وتيارات متعددة متكاملة للتكنولوجيا. وبسبب تنوع نظم المعلومات، أنماط الاتصالات، الكفاءات الإدارية وغيرها، بهدف تحديد والالتزام بالروابط الفنية والإنتاجية التي سوف تبنى على مهارات وإمكانيات / قدرات مميزة لا يمكن مضاماتها أو تكرارها بسهولة بواسطة المنظمات الأخرى.

وفى إحدى الدراسات تمكن Kay (1993) من تحديد أربعة أنواع من القدرات المتميزة التي تمثل إمكانات أساسية تعطى الشركات الإنجليزية ميزة وهي :-

- السمعة Reputation
- البناء Architecture
- التجديد Innovation
- الأصول الاستراتيجية Strategic Assets

تمكن السمعة الشركة من أن تحمل المستهلكين بأسعار أعلى أو أن تكسب نصيباً أكبر فى السوق على أساس سعر تنافسى مقابل منتج معادل وظيفياً لنظرائه. مثلاً السمعة المرتبطة بساعات Rolex ، سيارات Mercedes Benz، السفر على خطوط طيران British Airways تمكن الشركات من إدراك أنهم سيحققون تدفقات نقدية مستقبلية أكبر من منافسيهم. ولكن لسوء الحظ فإن كل المنافع من السمعة يمكن أن تتلاشى بسرعة إذا ظهر الشك فى عنصر جودة السلع والخدمات مثلاً إذا حدث ما يمس الأمن على رحلات British Airways.

البناء يشير إلى الهيكل (الإطار) الفريد من العلاقات التي تترجم فى شكل عقود Relational Contracts داخل أو خارج الشركة. فالشركة قد تنشئ هذه العلاقات مع موظفيها، مع مورديها أو عملائها، و مع مجموعة شركات ترتبط معها بأنشطة. و كمثال، محلات Marks & Spencer أقامت مثل هذه الشبكة من العلاقات مع مورديها. و فى صناعة الطيران تم و يتم تطوير شبكات الأعمال عن طريق تحالفات إستراتيجية لتحسين الخدمات المقدمة بالتحالف بين اثنين من شركات الطيران لكل منها نقاط قوة فى أجزاء مختلفة من العالم. يمكن أن يكون هذا طريقاً فعالاً لإدارة التكلفة لتقديم خدمات دولية للعملاء. لهذا ظهرت الروابط بين شركات أوروبية و أمريكية وأسيوية.

و يعتبر التجديد أحد المصادر القوية لتحقيق ميزة تنافسية لكن قد يكون صعباً أن يتحول إلى ميزة تنافسية دائمة قوية. مثلاً EMI كانت شركة رائدة فى مجالات عديدة مثل التليفزيون

وتكنولوجيا المساحات Scanners ثم إفتحت فرعاً للموسيقى و تمكن أيضا من البقاء. ومن الصعب أن يدوم التجديد بسبب احتمال التقليد. وتعتبر الأصول الاستراتيجية هي أيضا مصادر لميزة تنافسية لا تؤسس أولا تبنى على إمكانيات مميزة للشركات وإنما تبنى على سيطرتهم أو موقفهم السوقى. مثال ذلك حق امتياز أو استغلال مورد ما أو حق توريد منتج ما.

هذه الإمكانيات المتميزة ليست مانعة تبادلياً و أى واحد منها قد يكون مرتبطاً بآخر بأخذهم معاً يمكن أن ينفقوا /يحولوا ما يجب أن يمكن منظمة ما من تحقيق ميزة تنافسية تعرف بـ : الحجم، نصيب فى السوق، اختيار فى السوق أو وضع فى السوق.

وهناك أمر يؤكد عليه Kay (1993) هو : الدوام Sustainability فإنه عندما تتوفر صفة الدوام لهذه الإمكانيات المميزة الأربعة فإنه سيكون هناك ميزة تنافسية. بحث Kay (1993) عوض ما اعتبره ٢٤٨ مدير فى شركات متميزة تعمل فى مجالات عالية التكنولوجيا. و نكسر أن العدد المتوسط لمصادر الميزة التنافسية فى كل الحالات كان أكثر من أربعة. هذا يشير إلى أنه ليس كافياً أن تؤسس استراتيجية على أساس مصدر واحد للميزة التنافسية.

وهكذا يكون قد عرض الأساس النظرى الذى تستند إليه الإجابة على السؤال الثالث والخاص بماهى أنوت نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية التى تعتمد عليها فى تحقيق أهدافها. و يتناول القسم التالى الأدلة المشتقة من التطبيق العملى لنظام إدارة التكاليف الاستراتيجية من قبل منظمات خدمية و صناعية عالمية.

القسم الثالث: معيزات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية

يرى Macintosh (1994) أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية تتطوى على علاج للملاءمة المفقودة فى المحاسبة الإدارية relevance lost of management accounting كما يسميها Kaplan حيث توسع نطاق أساس إنتاج المعلومات من الأرقام المحاسبية لتتضمن عناصر وإحصائيات طويلة الأجل مثل عوامل النجاح، مستوى المخزون، الجودة، ... وغيرها. واتجاهها نحو الفعالية Effectiveness والجودة وبدلاً من الكفاءة Efficiency وتخفيض التكلفة.

يتفق Roslender et.el. (1998) مع Macintosh (1994) على أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يساهم فى استرجاع الملاءمة المفقودة فى محاسبة التكاليف التقليدية حيث تتجه الأولى لمستوى غير مستوى Shop Floor. وأيضاً تتضمن الأولى معلومات غير مالية وتغنى بالأجل الطويل. هذا إلى جانب التركيز على المتغيرات خارج الشركة بما فيها مسن متغيرات السوق، المنافسين، المستهلكين، والمنتجات.

ويجادل Simmonds (1981) بأن جهداً متتامياً من المحاسبة الإدارية مكرساً لجمع بيانات عن التكلفة، الحجم، والسعر فى المنافسة وحساب المركز التنافسى النسبى للشركة ومنافسيها فى محاولة لدعم عملية تشكيل استراتيجية المنشأة. وحيث أن المنشآت مجبرة على أن تتنافس فيما بينها على النصيب السوقى، فإنه كان من الطبيعى أن يلقى عبء/ تحدى توفير معلومات استراتيجية مطلوبة لإتباع ما اصطلح عليه فيما بعد "ميزة تنافسية" على هؤلاء المحاسبين الذين يتمتعون بمهارات المحاسبة الإدارية.

ويضيف (1993) Bromwich أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يسعى إلى أن تقيم الميزة التنافسية للمنشأة مقارنة بمنافسيها وأيضاً أن تقيم منافع المنتجات المنشأة التي تحققها عبر عمرها / حياتها وذلك من أجل أفق زمني أطول لاتخاذ القرار. وهذا يعتبر بعداً جديداً حيث الاهتمام بالعملاء، المنتجات وتركيز واضح على الأجل الطويل.

نقطة أخرى هي أنه على خلاف تطورات معاصرة أخرى مثل المحاسبة على أساس النشاط فإن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يحرر التحليل من المستوى التشغيلي وبهذا يسمح بشكل مباشر بمقابلة تحديات جديدة بالأسواق لأن المعلومات الداخلية التقليدية ليس من المحتمل أن تخدم المهنة جيداً في المستقبل.

حالات عملية قامت بتطبيق نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية :

يعرض هذا الجزء تجربة تطبيق نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية في نوعين من المنظمات خدمية غير هادفة للربح وأخرى صناعية هادفة للربح. الأولى تجربة جامعة Monash باستراليا و الثانية لثلاث شركات أمريكية.

أولاً: تجربة جامعة Monash باستراليا لإدارة التكلفة الاستراتيجية

حصلت الباحثة على بيانات هذه التجربة من موقع جامعة Monash على الإنترنت (www.monash.com) في أغسطس ٢٠٠٢ حيث يعرض كنظام مالي مقترح. وتستغرق فترة إعداد و تطبيق النظام الجديد مدة سنتين (٢٠٠٢-٢٠٠٣) و تناول العرض النقاط التالية:

- تعريف النظام و فوائده.
- الخطوات الرئيسية لتطبيق النظام و الجدول الزمني لذلك
- فروض و عناصر محاسبة تكاليف الأنشطة
- نموذج لأنشطة الجامعة

عرض عام لنظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بجامعة Monash و فوائده المرتقبة

يتم النظام المالي الحالي بجامعة Monash بأنه نمط شائع في قطاع التعليم العالي باستراليا. و في ذلك الإطار يوزع كل الدخل على الكليات بعد خصم مقابل لتغطية الخدمات المركزية و الثابتة. و لا تحتفظ الكليات بالدخل الكلي الذي تحققه من أنشطتها المختلفة كما لا تفرق الجامعة بين تكاليف الخدمات المركزية و تكاليف إدارة الكلية و إنما يتم فقط تحميل تكاليف المرتبات المباشرة و التكاليف خارجية المنشأ إلى الإدارات التي تسببت في حدوثها. و يتم تحميل معدل ثابت إلى الكليات مقابل الخدمات الإدارية المركزية و نسبة كبيرة من التكاليف الغير مباشرة الثابتة.

هذا و يغير النظام المقترح لإدارة التكلفة على أساس إستراتيجي من الطريقة التي تستلم بها الكليات دخلها و الطريقة التي تدفع بها مقابل الخدمات المساعدة كما يغير أيضاً كيفية تمويل الإدارات المعاونة.

و أهم ملامح النظام الجديد هي:

- الانتقال من النظام الحالي الذى يحمل الكليات بمعدل ثابت مقابل الخدمات المركزية بغض النظر عن حجم الاستهلاك من هذه الخدمات.
- تحتفظ الكليات والوحدات الاقتصادية بـ ١٠٠% من الدخل الذى تحققه بدون أى خصومات.
- تتحمل الكليات والوحدات التجارية بمقابل استخدام الخدمات المركزية على أساس استهلاكها الفعلى.
- الاتفاق بين الإدارات التى تودى الخدمات المركزية والإدارات المستخدمة لتلك الخدمات على مستويات الخدمة مع التركيز على خدمة العملاء، الجودة وإعطاء قيمة مقابل المال المنفوع.
- التركيز على التخطيط المالى.
- تركيز أكبر على إدارة التكلفة بدلا من النموذج الحالي الذى يركز على تخصيص الإيرادات.

و تحدد الجامعة أن تنفيذ هذا المدخل الجديد له أولوية على مدار السنتين القادمتين. و تشمل المكونات التصويلية للنظام المقترح ما يلى:

- ستعتبر كل كلية وحدة مالية مستقلة مسؤولة عن وضع و تحقيق أهداف متفق عليها.
- سيطلب من كل كلية إعداد خطة مالية عن ثلاثة أعوام قادمة، و تشمل الخطة تفاصيل الإيرادات و المصروفات و الأهداف فى صيغة كمية.
- ستكون إيرادات كل كلية فى صورة مبلغ إجمالى بينما تتضمن المصروفات كلاً من التكاليف المباشرة للكليات، تكاليف البنية الأساسية و الخدمات المعاونة معا مع توضيح أى مصروفات إستثمارية مطلوبة.
- كل كلية ستكون مسؤولة عن إعداد خطة مالية يوافق عليها لجنة نواب رئيس الجامعة. و سيتم التنسيق بين إجمالى الخطط المالية للكليات و الوحدات الأخرى لاستخلاص الخطط المالية و الأهداف العامة للجامعة.
- تكاليف البنية الأساسية المركزية و الخدمات المعاونة ستحمل إلى الإدارات المختلفة و منبأ إلى الكليات المختلفة. و سيتم مناقشة مستويات و معايير الخدمات المعاونة المقدمة للكليات.

البرنامج الزمنى لتطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية فى جامعة Monash

١- إتمام عملية حساب التكاليف على أساس النشاط بفحص الأنشطة الفعلية لإدارات الخدمة المركزية لسنة ١٩٩٩ و ٢٠٠٠ و كذلك لكلية إدارة الأعمال و كلية الهندسة. (تستغرق هذه الخطوة الشهر من مارس -إلى مايو سنة ٢٠٠١).

ب- التعريف بالنظام المالى الجديد فى جميع أنحاء الجامعة. و ذلك من خلال حلقات مناقشة لشرح النظام و النتائج المرتبطة به و التى تم التوصل إليها حتى تاريخه و منها نتائج حساب التكلفة على أساس النشاط فى كليات الإدارة و الهندسة و كيف يمكن إستخدام نظام إدارة التكلفة الاستراتيجية لتحسين الإدارة الآلية. (هذه الخطوة جارى تنفيذها حالياً).

ج- تحديد مقابل إستخدام الإدارات و الكليات للخدمات المركزية وفقاً لحجم إستهلاك كل منها (بوتيسو ٢٠٠١).

د- إستكمال إعداد موازنة العام المالي ٢٠٠٢ و سيتضمن هذا تطبيق النظام المالي الحالي و النظام الجديد - جنبا إلى جنب . و سيحتوي النظام المالي الجديد على إيرادات صافية، مصروفات مباشرة، تحميلات مقابل خدمات مركزية و إستراتيجية الإستثمار (أبريل- نوفمبر ٢٠٠١).

هـ- تستعد أقسام الخدمات المركزية لتقديم نظام مستويات الخدمة المتفق عليها . و سيتضمن هذا العمل تطوير إطار يمكن من خلاله عقد إتفاقات بين الإدارات المركزية التي تقدم الخدمات و باقي كليات و إدارات الجامعة التي تستهلك تلك الخدمات . و أيضا يشمل هذا العمل على التوصل إلى مجموعة معايير للعمل و بلورة مجموعة مؤشرات أداء أساسية (أكتوبر ٢٠٠١- فبراير ٢٠٠٢).

و- تكملة أو إعداد حساب تكاليف على أساس النشاط بفحص الأنشطة الفعلية لسنة ٢٠٠١ و ستكون هذه العملية مماثلة للعنصر (ا) أعلاه و لكن مطبق على أنشطة سنة ٢٠٠١ هذه المرة و بمشاركة كل كليات الجامعة بدلا من الإقتصار على كلية الإدارة و الهندسة و الخدمات المركزية كالمرة السابقة (فبراير- أبريل ٢٠٠٢).

ز- تحديد العبء الذي تتجمله الكلية مقابل الخدمات المركزية كجزء من موازنة ٢٠٠٣ و سيتضمن هذا إدخال رسمي لنظام الإتفاق على مستويات الخدمات المركزية (مايو- يونيو ٢٠٠٢).

ح- تقييم الكليات مع إعداد موازنات الكليات لسنة ٢٠٠٢ في إطار النظام المالي الجديد (يوليو- أكتوبر ٢٠٠٢).

ط- بداية السريان الفعلي لنظام الإدارة المالية الجديد (يناير- ديسمبر ٢٠٠٣).

حساب تكاليف على أساس النشاط في إطار إدارة التكلفة الاستراتيجية في جامعة Monash

سيتم إستخدام نموذج تكلفة النشاط على مرحلتين . في المرحلة الأولى يتم حساب تكلفة الأنشطة بالكامل، و في المرحلة الثانية يتم حساب تكلفة موضوعات التكلفة بالكامل كما يلي:

المرحلة الأولى: حساب تكلفة الأنشطة

- ١- تحديد كل الأنشطة التي حدثت في كل الإدارات و الكليات في نطاق المشروع .
- ٢- تحديد كل الموارد التي استهلكت في الجامعة (في صورة مبالغ مستخرجة من دفتر الأستاذ العام، أفراد/ مرتبات، قيمة إهلاك، منافع، ... الخ).
- ٣- تحديد محرك المورد resource driver أي محرك إستهلاك كل مورد (مثال عدد الأفراد، عدد أجهزة الكمبيوتر، المساحة، ... الخ) لكل مورد حتى يمكن ربط الموارد بالأنشطة التي تستخدمها .
- ٤- حساب تكلفة ما تستهلكه الأنشطة بالدولار من الموارد بإستخدام محركات الموارد .

المرحلة الثانية: حساب تكلفة موضوعات التكلفة

- ١- تحديد موضوعات التكلفة، و الهدف النهائي للأنشطة، و تتضمن قائمة بالخدمات، العملاء، القنوات، الخ.
 - ٢- تحديد محرك نشاط (مثال عدد الأفراد ٠٠٠) لكل نشاط محسوب تكلفته بالكامل، حتى يمكن ربط الأنشطة بموضوعات التكلفة التي تستهلكها.
 - ٣- حساب تكلفة ما تستهلكه موضوعات التكلفة من الأنشطة باستخدام محركات النشاط.
- في نهاية كل مرحلة سيتمكن أن يستخدم المديرون النتائج في فحص إمكانية إجراء تحسينات. و لا سيما في المرحلة الأولى بينما تساعد المرحلة الثانية في تحسين الوضع الاستراتيجي للجامعة فيما يتعلق بأى المنتجات و الخدمات تقدم و لمن .

فروض و أسس نموذج تكلفة النشاط المستخدم

- ١- تم تحديد الأنشطة بناء على بيانات تم جمعها من مديري الأقسام المعاونة في مقابلات و تم تنقيتها من خلال جلسات متابعة، مراجعات و مناقشات.
 - ٢- البيانات المستخدمة في نموذج محل مراجعة من قبل كل كلية و قسم معاون.
 - ٣- التكاليف في النموذج تتعلق بالخدمات المعاونة بالجامعة لسنة ١٩٩٩ . تلك التكاليف تمت مقارنتها مع الأنشطة التي حدثت خلال السنة. و في الحالات التي لم تتوافر فيها تفاصيل موارد الأنشطة معينة لسنة ١٩٩٩، فإنه تم استخدام بيانات سنة ٢٠٠٠ عن نفس النقطة.
 - ٤- بيانات التكاليف المستخدمة مبنية على أساس الاستحقاق و ليس على الأساس النقدي.
 - ٥- يعكس النموذج التكلفة "الكلية" للنشاط المنفذ. أى دخل حققته الأنشطة لم يتضمنه النموذج. مثال الدخل الذي حققته خدمات التصوير داخل مكتبة الجامعة لم يخفص تكلفة الأنشطة المنفذة داخل المكتبة.
 - ٦- في حالة غياب محرك تكلفة "نقى" pure لتحصيل التكاليف إلى مستوى الإدارات، تم استخدام أفضل محرك متاح لهذا الغرض.
 - ٧- في حالات ما تكون البيانات عن محرك التكلفة متاحة فقط على مستوى الكلية و ليس على مستوى الإدارات، تم اشتقاق أفضل شكل لتوزيع المحرك إلى مستوى الإدارات داخل الكلية.
- البيانات مبنية على محركات التكلفة المتاحة في ٢٩ نوفمبر ٢٠٠٠ و إلى محركات تكلفة أفضل تظهر بعد هذا التاريخ ستؤخذ في الحسبان في عمليات تحديث النموذج في المستقبل.

الأنشطة التي تؤدي في كلية الهندسة جامعة Monash

- بحوث واستشارات.
- تدريس.
- النشاط الإداري المساعد لنشاط البحوث.
- النشاط الإداري المساعد لنشاط التدريس.
- السكرتارية العامة .
- إعطاء المنح والجوائز.
- الإدارة المالية.

- لجان الجامعة .
- دعاية وتسويق .
- خدمة مجتمع محلي .
- قبول طلبية جدد .
- إعداد استراتيجية للكلية .

وتعلق الباحثة بأن المعن في موقع جامعة Monash من تجربة تطبيق SCM يتسم بالوضوح بالنسبة لعنصري الفوائد المرجوة وعناصر ABC وإن كان هناك نقص كبير فيما يتعلق بتحليل سلسلة القيمة، مكوناته وكيفية تنفيذه.

ثانياً: إدارة التكاليف الاستراتيجية في ثلاث شركات صناعية

لقد استخدم Blocher & Berry (1998) مدخل دراسة لحالات لفحص إدارة التكلفة الاستراتيجية في ثلاث شركات صناعية كبيرة.

تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية في شركات تعبئة وصناعة ملابس رياضية
فحص Blocher & Berry عام ١٩٩٨ إدارة التكلفة الاستراتيجية في ثلاث شركات صناعية دولية كبرى. شركة Winkler وهى شركة صناعية كبرى تعمل في مجال عبوات تغليف وتعبئة الأجهزة الإلكترونية، معدات المكاتب، الأجهزة المنزلية والصناعات الغذائية. شركة Laurent هى شركة صناعية أوروبية تعمل في مجال صناعة الشنط البلاستيك للسوبير ماركت والمحلات الكبيرة. شركة Advanced Garment شركة صناعية متوسطة الحجم تعمل في مجال صناعة الملابس الرياضية حريمى ورجالى وتقع في تيلاند. شركة Winkler وشركة Cayreny تعملان في مجال التعبئة ولها عمليات في عدة دول كثيرة والشركة الثالثة هى Advanced Garment وتعمل في مجال صناعة الملابس الرياضية ولها نشاط دولي.

استراتيجية الشركة:

فى وقت القيام بهذه الدراسة كانت شركتا Laurent & Winkler تقومان بإجراء تسويق إستراتيجي وتطوير إنتاج وتجهان نحو استراتيجية أطلقت عليها mass customization strategy وهى "استراتيجية تميظ حسب طلبات العميل " نظراً لأن الشركتان تعملان في مجال إنتاج العبوات التى تستخدمها الشركة فى تغليف وحفظ منتجاتها، فى إطارها تقوم الشركة بإنتاج طلبيات صغيرة الحجم كل منها ذات منتجات نمطية معينة، تتطلب هذه الاستراتيجية أن تزيد الشركة من متوسط عدد دورات الإنتاج وتزيد من متوسط التعقيد فى كل طلبية. ويرجع السبب فى زيادة التعقيد إلى زيادة عدد الألوان، تنوع الموضات و الأشكال Styles والمواد الخام المستخدمة إلى جانب زيادة عدد أوجه العبوات المطبوعة حتى ترضى احتياجات كل عميل.

وتعلق الباحثة بأن هذه الاستراتيجية تمثل صورة من استراتيجية "التنوع" التى عرضت بالفكر المحاسبي عن الـ SMC وعلى النقيض من هذه الاستراتيجية فإن شركة Advanced Garment كتبت استراتيجية تستهدف بيع طلبيات كبيرة الحجم نسبياً إلى المحلات الكبيرة mass merchandisers فى أوروبا وأمريكا الذين يمكن أن تبني الشركة معها علاقات طويلة الأجل.

وكانت الشركة تبحث عن niche market وعلى مدار السنوات القليلة الماضية، قامت الشركة بعدد كبير من الاستثمارات في مجال التصنيع استهدفت من خلاله أن تصبح الشركة أكثر منافسة فيما يتعلق بتكلفة التصنيع، مرونة الإنتاج وتحسين خصائص المنتج المقدم للمستهلكين.

وتعلق الباحثة بأن استراتيجية Advanced Garment تمثل استراتيجية تخفيض تكلفة كما

وصفها Shank في إطار SCM.

وكانت محركات التكلفة بالنسبة لأمر الإنتاج هي :-

- حجم أمر الإنتاج .
- إنتاجية العملية.
- تصميم المنتج.
- التوزيع.
- التسهيلات الصناعية المستخدمة .

شركة Laurnet : استراتيجية الشركة

تواجه شركة Laurnet لصناعة الشنط البلاستيك لمحات البقالة منافسة سعرية منذ بداية التسعينيات . تاريخيا، بدأت الشركة بتقديم شنط البقالة المطبوعة بلون واحد على جانب واحد باستخدام مواصفات واحدة. وفي محاولة لزيادة مبيعاتها، اعتمدت الشركة استراتيجية تسويقية جديدة وهي سياسة تنوع المنتج مقارنة بالمنافسين وبمقتضاها تقوم الشركة بالطباعة بأكثر من لون على جانب واحد أو جانبي الشنطة. وقد أدى هذا إلى زيادة هامة في التكاليف المتغيرة، الكلية للوحدة، وقت تجهيز وإعداد الآلات بالنسبة للوقت الكلي، الجدول للتشغيل، الإنتاجية (معرفة حجم الطابعة ÷ وقت التشغيل) .

أثر الاستراتيجية الجديدة على التكاليف

لختصارا أدى هذا إلى زيادة في تكاليف التشغيل، بما فيها تكاليف التجهيز وتكاليف الأعطال/ التوقف Down time وفي حالة Laurnet فإن زيادة التنوع كان له تأثير قليل على الإنتاجية، نظرا لأن زيادة الألوان وعدد خطوط الطباعة لم يؤثر على سرعة الآلات.

شركة Advanced Garment:

في بداية التسعينيات بدأت شركة Advanced Garment استراتيجية تسويقية كبرى استهدفت بيع أحجام كبيرة نسبيا من الملابس الرياضية التي تنتجها إلى الموزعين الرئيسيين في أوروبا وأمريكا. هذا القسم من مبيعات الشركة ساهم بجزء رئيسي من نمو مبيعات الشركة. وقد جاء جزء رئيسي آخر من النمو من البيع لعدد كبير من المجلات المتخصصة الصغيرة والموزعين وهذه الطائفة تمثل طلبات عملاء أصغر حجما بدرجة كبيرة.

وكان هناك نوع من علاقة التعاون بين الشركة وكلا النوعين من الموزعين حيث يمدون

الشركة بتصميمات مبدئية للمنتجات وتتولى الشركة تطويرها وتنفيذها لهم.

ومن محركات التكلفة الهامة:

- حجم أمر الإنتاج.

- إنتاجية العملية.
- إمكانية تصنيع التصميم المقدم من كبار التجار أو المحلات الصغيرة
- جودة التصميم.

ومن الملحوظ في هذا المجال أن القابلية للتصنيع تكون أفضل للتصميمات المقدمة من كبار التجار مقارنة بالمحلات الصغيرة المتخصصة، أيضا تكون إنتاجية المصنع لأعلى خصوصا بالنسبة للطلبات صغيرة الحجم. أيضا بذل جهد أكبر (إضافي) في مرحلة التصميم يساعد في تخفيض تكاليف التصنيع بالذات إذا كانت الشركة تحت ضغط نقل طلبيات صغيرة في الوقت المناسب JIT.

هناك علاقة تفاعل بين اثنين من محركات التكلفة: حجم الطلبية وجودة التصميم. بمعنى أن تأثير محرك التكلفة يمتد ليس فقط على مقدار ذلك المحرك وإنما أيضا على مقدار محرك تكلفة آخر مرتبط به. فعلى سبيل المثال في شوكة Advanced Garment بالنسبة للتصميمات ذات الجودة العالية التي يقدمها كبار التجار، يكون حجم الطلبية ذو أثر قليل نسبيا على الإنتاجية وتكلفة الوحدة. بينما بالنسبة للتصميمات الضعيفة من المحلات المتخصصة، يكون لحجم الطلبية أثر هام على الإنتاجية، فكلما زاد حجم الطلبية، كلما زاد متوسط الإنتاجية.

و يلخص الجدول التالي النتائج الأساسية لهذه الدراسة:

النتائج الأساسية لدراسة تطبيق الشركات الصناعية الثلاث لإدارة التكاليف الاستراتيجية

| التسهيلات | المنتج | الطلبية | الأثر على الوحدة | الأثر على المنتج | أثر تغيير | الاستراتيجية | الشركة |
|--|---------|---|-----------------------|----------------------|-----------------------|--------------|-------------------------------|
| ركز المصنع على إنتاج طلبيات، زادت تكلفة الوحدة مع نقص حجم الطلبية | لم يدرس | لم يدرس | زيادة تكلفة الوحدة | لا أثر | نقص حجم الطلبية | تتميط ضخم | Winkler مصنوع شوت تجارت |
| ركز المصنع على إنتاج طلبيات صغيرة، أثر صغير على تكلفة الوحدة مع تغيير حجم الطلبية | لم يدرس | لم يدرس | لا أثر | لا أثر | نقص حجم الطلبية | تتميط ضخم | Winkler مصنوع هامبورج |
| لم يدرس | لم يدرس | زيادة التجهيز ووقت التوقف | لا أثر | زيادة تنوع المنتج | زيادة تنوع المنتج | تتميط ضخم | Laurent |
| لم يدرس | لم يدرس | تأثير سقاط (محركات المنتج والطلبية مع تكلفة الوحدة) -تصميم جيد: حجم الطلبية له أثر قليل على الإنتاجية. -تصميم رديء: انخفاض ضخم في إنتاجية الطلبيات صغيرة الحجم. | زيادة جودة التصميم | بيع ل كبار التجار | زيادة جودة التصميم | تتميط ضخم | Advanced Garment |

خلاصة حالات الشركات الصناعية الثلاثة:

يستخلص من هذه الحالات أن دراسة محركات التكلفة عند اتخاذ الشركة لتوجهات تغييرات استراتيجية يتسق وربحية الشركة بالتركيز على محركات التكلفة الملائمة والعلاقات بين محركات التكلفة والأرباح. فعلى سبيل المثال، مع تحرك شركات مثل Laumet نحو استراتيجية تميط واسع يجب دراسة محركات التكلفة التي تؤثر على الربحية مثل حجم الطلبية حيث تؤثر ليس فقط على التكاليف على مستوى الطلبية ولكن أيضاً على مستوى الوحدة من عناصر العمل والمواد. وعلى خلاف تحليل سلسلة القيمة، كان التركيز التقليدي Conventional على السؤال: "أى المنتجات أكثر ربحية". بينما المدخل الاستراتيجي يركز على استخدام تحليل سلسلة القيمة لتناول سؤال مختلف تماماً وهو: "أى تشكيلة من محركات التكلفة على المستويات المختلفة والأنواع المختلفة من التفاعلات تنتج أعلى مساهمة كلية في الأرباح".

الانتقادات الموجهة لنظام إدارة التكاليف الاستراتيجية

يرى (Partridge et.al (1993) أن Porter (1985) لم يقدم وصفة لأسس التميز، فقط أشار إلى أن المنتج أو الخدمة المتميزة هي التي يدركها المستهلك على أنها قيمة. أيضاً انتقد لأنه في أعماله الأولى تجاهل نقطة تنفيذ الاستراتيجية الأساسية generic strategy التي تم اختيارها وانتقد بالتبسيط للزائد في مجال عرض استراتيجيات قيادة التكلفة أو التميز. لأن الأمر ليس هذه الاستراتيجيات فقط وليس اختيار واحدة منها دون الأخرى، فهناك شركات تتجح بعمل مزيج منها أو الوقوف على أبعاد مختلفة منهما.

خلاصة البحث و نتائجه:

استهدف هذا البحث دراسة مفهوم نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و هل هي منهج مختلف عن محاسبة التكاليف التقليدية و في أي أوجه. و قد بينت الدراسة أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية ظهر ليعالج قصورا بمحاسبة التكاليف التقليدية و لا سيما فيما يتعلق بإعداد معلومات تخدم تحقيق استراتيجية المنشأة لمواجهة ظروف المنافسة العالية. و ذلك عن طريق تحليل تكاليف و منفعة الأنشطة، المنتجات، العمليات و غيرها. و يركز التحليل على المنتجات، المنافسين و المستهلكين و يتسم بالمتوجه طويل الأجل. يبنى التحليل على استغلال ميزة تنافسية تتمتع بها الشركة و هي إمكانيات تحوزها الشركة و تجعلها في مركز أفضل من منافسيها. في السوق و يتولى تحليل سلسلة القيمة تحديد أي الأنشطة، العمليات و غيرها يضيف قيمة للمنتج أو الخدمة من وجهة نظر المستهلك النهائي فيتم تدعيمه و أيها لا يضيف فيتخذ قرار بشأنه. و يساهم في القيام بهذا التقييم قياس التكلفة على أساس النشاط.

و يتميز نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضاً مثل عوامل النجاح، الجودة، الخ، تساعد في دعم المركز التنافسي و اتخاذ القرارات.

و تعتقد الباحثة أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن أن يستخدم في التخطيط و اتخاذ القرارات لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها في السوق المحلي و الدولي. و تزداد أهمية هذه الأداة مع الزيادة المتوقعة في المنافسة نتيجة متغيرات عديدة أهمها تطبيق إتفاقيه التجارة الحرة •GAAT

كما يمكن القول أن نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية يمكن أن يستخدم ميدانيا في دراسة الاندماج بين الشركات التي تتخذ سياسة الاندماجات وسيلة لمواجهة المنافسة. و يمكن أن يساعد هذا التحليل في الوقوف على الميزة التنافسية لمنشآت معينة أو في ظروف سوق، عملاء موردين أو هيكل تكاليف معينة.

و توصي الباحثة باختبار أدوات نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و قدراته المختلفة باستخدام أدوات بحثية مختلفة مثل المسح الميداني survey لعدة شركات و استكشاف مدى ملاءمتها للقطاعات المختلفة. و يمكن أيضا استخدام منحل دراسة الحالات case study التي توفر دراسة عميقة لعدد محدود من الشركات حيث يمكن تحديد الظروف المناسبة لتطبيق نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية و نتاجه.

References:

- 1- Bellis – Jones R., Oldman A., & Mills R., "Trends in Cost Management Practice" *Management Accounting*, London, v.77, no.7, July /August 1999, pp:28-50.
- 2- Bisgay L., "IMA Publishing New Guidelines", *Management Accounting*, New York, v.77, no.12, June 1996, pp:58-59.
- 3- Bromwich M., "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting, Organisations & Society*, v.15, no.1, 1990, pp:27-46.
- 4- Bromwich M., & Bahimani A., "Management Accounting Evaluation not Revolution." CIMA Publication, London, 1989.
- 5- Clarke P.J., "The Old and the New in Management Accounting" *Management Accounting*, London, v.73, no.6, 1995, pp:46-51.
- 6- Cooper R., & Slagmulder R., "Strategic Cost Management", *Management Accounting*, London, June 1998, pp: 14-16.
- 7- Cooper R., "Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence From Japan", *Management Accounting*, v.7, no.2, April 1996, pp:219-246.
- 8- Dent J., "Global Competition: Challenges for Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, v.7, no.2, 1996, pp:23.
- 9- Grundy T., "Beyond The Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management", *Management Accounting*, London, v.73, no.3, March 1995, pp. 36-40.
- 10- Harvey M., "Strategic Management Accounting and Marketing", *Management Accounting* London, v.73, no.4, 1995, pp:48.
- 11- Kay J., "Foundations of corporate Success: How Business Strategies Add Value", Oxford University Press, 1993.
- 12- Macintosh N., "Management Accounting's Dark Side: Part I", *CA Magazine*, 13- Toronto, v.127, no.7, September 1994, pp: 40-48.
- 13- McNair C., & Polutnik L., "Cost Management and Value Creation: The Missing Link", *The European Accounting Review*, 2001, v. 10, no. 1, pp: 33-50.
- 14- Miles R & Snow C., "Organization Strategy Structure and Process", New York, McGraw- Hill Book Co.1978.
- 15- Mills R., "Strategic Value analysis: Linking Finance and Strategy", *Management Accounting*, London, v.73, no.4, April 1995, pp:42-46.
- 16- Morse J., Davis J., & Hartgraves A., "Management Accounting: A Strategic Approach", Thomson Learning 2003. (as got from: <http://snapshot.swcollege.com/> in July 2002).
- 17- Partridge M. & Perren L., "Achieving Competitive Advantage," *Management Accounting*, London, Nov.1993, v.71,10, pp: 13-17.
- 18- Partridge M. & Perren L., "Cost Analysis of the Value Chain Another Role for Strategic Management Accounting," *Management Accounting*, London, v.72, no7 July /August 1994, pp:22-26.
- 19- Partridge M., & Perren L., "Assessing and Enhancing Strategic Capability: A Value-Driven Approach", *Management Accounting*, London, v.72, no.6, June 1994, pp: 28-31.
- 20- Porter M., "Competitive Advantage: Creating and sustaining superior Performance", New York, The free Press, 1985.
- 21- Porter M., "Competitive Strategy", New York, Free Press, 1980.

- 22- Porter M., "From Competitive Advantage to Corporate Strategy". Harvard Business Review, May-June 1987, pp:43-59.
- 23- Roslender R., Hart S., & Ghosh J., "Strategic Management Accounting Refocusing the Agenda" Management Accounting. London, v.76, no.11, December 1998, pp:44-46.
- 24- Shank J., "Analysis Technology Investments from NPV to Strategic Cost Management (SCM). "Management Accounting Research, v.7, 1996, pp:185-197.
- 25- Shank J., "SCM. New wine or just new bottles", Journal. of Management .Research, Fall 1989, pp:47-65.
- 26- Simmonds K., "Strategic Management Accounting". Management Accounting, v.59, no.4, 1981, pp:26-29.
- 27- Tomkins C.& Carr C., "Reflections on The Papers in This Issue and A Commentary on The State of Strategic Management Accounting ". Management Accounting Research, no.٧, 1996, pp:271-280
- 28- Ward K., "Accounting for a Sustainable Competitive Advantage", Management Accounting, London, v.71, no.9, 1993. pp:36.
- 29- Welfle B., & Kelyta P., "Global Competition: The New Challenge for Management Accountants", Ohio CPA Journal. Columbus, Jan-Mar 2000, v. 59, no. 1, pp: 30-36.
- 30- Welsh D., "Auto-Nation's Driver Takes a Sharp Turn", Business Week, March 13, 2000, pp: 70-74.

مراجع باللغة العربية:

- ١- الفريب محمد بيومي، مقدمة إلى محاسبة التكاليف المعاصرة "الجزء الثاني"، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، سنة ٢٠٠٢.
- ٢- سمير أبو الفتوح صالح: "نظم المعلومات الاستراتيجية ركيزة لدعم الميزة التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة سنة ١٩٩٦ ص ٢٦٥-٢٨٠.
- ٣- فتحى سالم السوافيرى، "إطار مقترح لتطوير العلاقة التوافقية بين خصائص معلومات أنظمة المحاسبة الإدارية و كل من نوع الإستراتيجية و بعض المتغيرات البيئية و التنظيمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد ٢، سبتمبر ١٩٩٩، ص ٣٤٧-٣٨٩.