

استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي

دكتور/ه/ تهناني محمود عبده النشار
كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

على محورين يساهم كل منهما في إيجاد مزايا تنافسية، المحور الأول: يتناول دعم كل ما يضمن إنتاج معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات كل على حدة بما يفي بضمان اتخاذ قرارات استراتيجية على أساس سليم، ويتم ذلك عن طريق استخدام ما يفرزه نظام التكاليف على أساس النشاط ABC من معلومات وذلك في ضوء إطار نظام الإدارة على أساس النشاط ABM. والمحور الثاني: ويتناول دعم درجة التوافق بين البيئة الخارجية خاصة مع الموردين والمستهلكين. وفي هذا الصدد يتم استخدام أدوات تحسين سلسلة القيمة ونظام التكاليف المستهدفة. وقد تبين من الدراسة التطبيقية على بعض الشركات الصناعية المصرية من التخصصات المختلفة، أنه ليس هناك ما يعوق تبني المدخل الحديثة لإدارة التكلفة، خاصة ذات التوجه الاستراتيجي بما يمكنها من زيادة قدرتها التنافسية، ومواجهة تحديات المنافسة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

يتناول هذا البحث تحديد دور مدخل تحليل مسببات التكاليف Cost Driver Analysis، ليس فقط في مجال قياس تكلفة المنتجات كل على حدة، ولكن أيضاً لأغراض إدارة التكلفة الاستراتيجية SCM بفعالية أكبر. وقد تمثرت الهدف الأساسي للبحث في تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفي لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، خاصة لأدوات ذات التوجه الاستراتيجي، وذلك على اعتبار أن هذا التكامل قد يمتد المدخل العملي لتكشف عن مواطن إيجده ودعم المزايا التنافسية بالشكيلة المثلى لمنشآت الأعمال. وقد تناول البحث تحديداً، كيفية استخدامه لتحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الاستراتيجي لأدوات تحليل سلسلة قيمة، لنظام التكاليف على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس النشاط ABC/ABM. ونظام التكاليف المستهدفة. وقد استند البحث في تحقيق التكامل بين هذه الأدوات

١. مقدمة

في طرق التشغيل والرقابة على التكاليف ونظم المعلومات التي يتم استخدامها وذلك لكي تعكس متطلبات البيئة الصناعية الحديثة وتساعد في نفس الوقت على تحديد عوامل النجاح والتفوق الصناعي والتي يجب أن ترتبط بالاستراتيجية التي تقرر المنشأة اتباعها لتحقيق أهدافها طويلة الأجل سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مرتبطة بإيجاد مزايا تنافسية تساعد المنشأة على البقاء والاستمرار، مثل توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة التي لا

تتم بيئة الأعمال السائدة في عام اليوم بزيادة حدة المنافسة محلياً وعالمياً وبزيادة متطلبات الجودة واستخدام نظم صناعية وتكنولوجية متطورة تميزت بزيادة درجة الألية الموجبة إلكترونياً وزيادة درجة المرونة الصناعية وتنظيم المصانع في صورة خطوط إنتاج أو مجموعات تكنولوجية، هذا إلى جانب مخزون أقل واستخدام فعّال لتكنولوجيا المعلومات. وكل هذه التغييرات أدت لضرورة إعادة النظر

Govindarajan عام (١٩٨٩) وهو يعد وسيلة هيكلية لتحليل أثر الأنشطة الرئيسية - الملائمة استراتيجياً - على كل من التكاليف والتمايز، وذلك من خلال تحديد تكاليف وإيرادات وأصول كل نشاط من أنشطة القيمة Value Activities، وتحديد مسببات التكلفة تلك الأنشطة، وأخيراً استخدام نتائج هذا التحليل في الرقابة على مسببات التكلفة بشكل أفضل من المنافسين عن طريق إعادة ترتيب وتشكيل أنشطة سلسلة القيمة [Dekker, 2003, P. 124].

وهذا فإن تحليل سلسلة القيمة يعد وسيلة فعالة لتعظيم استخدام الموارد المسدودة وتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية نتيجة وضوح العوامل المؤثرة في الميزات التنافسية للمنشآت الأعمال. [Chang & Hwang, 2002, P. 124]

إن إطار إدارة التكلفة استراتيجياً يعد نابعاً من مدخل التحليل لاستراتيجي للتكلفة Strategic Cost Analysis الذي اقترحه Shank & Govindarajan عام (١٩٨٩)، (١٩٩٢، ١٩٩٣) والذي تأثر كثيراً بنظرية الميزة التنافسية التي ابتدعها Porter (١٩٨٥)، وهو يركز على قضية خلق قيمة لإرضاء احتياجات المستهلك بأقل ضئ ممكن على المورد، وهذا ما يهدف إليه نظام التكلفة المستبعدة أيضاً. حيث أن تقديم قيمة للمستهلك مع تحقيق ربح للمنشأة في ظل ظروف المنافسة المتزايدة، ومع إدراك أهمية وجود تناسق في العلاقات بين الوحدات الفرعية، الوظائف، الأقسام، والأنشطة، يعد هدفاً أساسياً لفلسفة إدارة التكلفة المستبعدة Target Cost Management مما يجعلها متمسكاً أحد

تضيف قيمة ومعلومات عن الضيقة غير المستخدمة وكذلك معلومات عن مسببات التكاليف. كل هذه المتطلبات فرضت لا تخدم نظم إدارة التكلفة، الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل فقط ولكن ضرورة أن تكون ذات توجه استراتيجي بما يخدم الأهداف الإستراتيجية في الأجل الطويل، أي توفير معلومات استراتيجية Strategic Information: تساهم في توضيح الأهداف الاستراتيجية، الخطط طويلة الأجل تلازمة للاحتفاظ بالميزة التنافسية للمنشأة [Blocher, et al., 2002, P. 51].

إن تدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة قائم على أساس التكامل، والذي يعني، القدرة على تحديد وحل المشاكل من خلال مراعاة العلاقات تشابكية بين الوحدات، والوظائف، والأنشطة.

إن إدارة تكلفة Cost Management (CM) تعني مجموعة التصرفات التي تنوم ببناء منشآت الأعمال لإرضاء المستهلكين مع الاستمرار في خفض التكاليف والرقابة عليها. بينما النظر لإدارة التكلفة باعتبارها استراتيجية أعمال، يمكن إرجاعها للدراسة التي قدمها Porter عام (١٩٨٥) وحدد فيها أسس تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة الأعمال، والذي أكد فيها على أن الريادة في خفض تكاليف تعد واحدة من ثلاث استراتيجيات شاملة Three Generic Strategies بجانب التمايز والتركيز، يجب أن تتبنىها منشآت الأعمال لتحقيق أهدافها الاستراتيجية. [Roslender & Hart, 2000, P. 9]

ويتحقق ذلك عن طريق تحليل سلسلة قيمة الذي اقترحه Porter عام (١٩٨٥) وقام بتطويره Shank &

المورد ذو التكلفة الأقل، كما أنه يمكن الاعتماد عليه في تحديد مجموعات العملاء الذين يمكن تحقيق رضاهم بشكل مربح بالنسبة للمنشأة.

[Kaplan, 1995, P. 198]

وكما أشر Jalsenski and Selto عام (1995) إلى أن نقطة البداية الرئيسية لإدارة التكلفة استراتيجياً تتمثل في توفير تقديرات تكلفة دقيقة - لأن الخطأ الكبير نسبياً في التقدير قد ينتج عنه اتخاذ قرارات غير سليمة. الأمر الذي ينعكس على أداء المنشأة وربحيته خصوصاً في الأجل الطويل [العطون، ١٩٨٥، ص ١٠] - وتقدير التكلفة يعني محاولة توضيح العلاقة بين موضوع القياس التكاليفي Cost Object وبين مسببات التكلفة Cost Drivers لأغراض التسبب بالتكلفة [Blocker, et al., 2002, P. 246]. إن الإدارة الاستراتيجية في حاجة لتقديرات تكلفة دقيقة تساهم في تسهيل تحليل الموقف التنافسي للمنشأة عن طريق تحديد أدوات إدارة التكلفة المناسبة لاختيار التشكيلة المثلى من استراتيجيات التنافس، تسهيل تحليل سلسلة القيمة. تسهيل عملية تحديد التكلفة المستهدفة وأيضاً تحديد أقل تكلفة لدورة حياة المنتج الجديد. وبناء على ذلك فقد ارتبط مفهوم إدارة التكلفة استراتيجياً Strategic Cost Management (SCM) بمفاهيم أساسية مثل تحليل سلسلة القيمة، تحليل المركز الاستراتيجي للمنشأة، وتحليل مسببات التكاليف على أساس استراتيجي. ولذلك فإن منظومة إدارة التكلفة من منظور استراتيجي تعد بمثابة توجه إداري ومحفسي لدعم قرارات

الإمداد الرئيسية لإدارة التكلفة استراتيجياً [Roslender & Hart, 2000, P. 13]. إن نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف يرتبط بتكاملها مع محاسبة تكاليف الأنشطة حيث يعمل هذا النظام على استبعاد الأنشطة غير ذات القيمة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة. [حجازي، ٢٠٠٣، ص ١٥]

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظام الإدارة على أساس النشاط ABC/ABM يساعد الإدارة على فهم العلاقة بين استراتيجية المنشأة وأنشطتها والموارد المطلوبة لإنجاز تلك الاستراتيجية. بالإضافة إلى تقديم إجابات لتلك الاستفسارات المرتبطة بإدارة التكلفة استراتيجياً، والتي من أهمها: [Blocher, et al., 2002, P. 125]

- كيف يمكن مقارنة هياكل تكاليف المنشأة وأرباحها بما هو متوفر في ظل ظروف المنافسة؟
 - كيف تتأثر تكاليف المنتجات والخدمات المختلفة، عندما تتبنى منشأة استراتيجية جديدة؟
 - ما هي التغييرات السنوية لتقائمين بتصميم المنتجات، عندما تختار إدارة المنشأة مسبب تكلفة لتسجيع استخدام الأجزاء المشتركة بين المنتجات بدلاً من الأجزاء المتخصصة؟
 - كيف تؤثر التغييرات في الأنشطة والأجزاء على الموردين والعملاء في سلسلة القيمة؟
- إنه بعد نظاماً يساهم في تقدير تكاليف الأنشطة الناتجة من التعامل مع الموردين وبالتالي يمكن اختيار

الأهداف الإستراتيجية و الأهداف التشغيلية. وقد انحصر الاهتمام في الكتابات المحاسبية نحو تحديد العوامل التي تسبب أو تقود تكاليف الأنشطة التي تفرز التكاليف الإضافية. وتحديد هذه العوامل كان لأغراض استخدام كأسس لتخفيض التكاليف الإضافية و هي الأكثر في مجال تخفيض أو حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.

وعلي أساس أن بيئة المنظمة الحالية أصبحت تتسم بزيادة درجة التعقد في تحديد شكل العلاقة بين المنشأة والمستهلكين، حيث أصبح المستهلك لا ينسى ولا يدين بالولاء لمنتج معين، بل أنه قد يتحول عن منتج معين إلى استخدام منتج آخر بديل لفروق طفيفة في قدرات الوظيفية للمنتج أو مستوى الجودة، وأصبحت هذه التغيرات مرتبطة بالتطورات التكنولوجية المتلاصقة التي تبنى الاحتياجات المتطورة للمستهلكين. وهذا يشير إلى طبيعة المزايا التنافسية التي أصبحت مرتبطة بإمكانية الإنتاجية السريعة لضباب المستهلكين لضمان البقاء والاستمرار. وقد انعكس ذلك في زيادة أهمية زمن الاستجابة لضباب المستهلكين Customer Response Time كمؤشر لقياس فعالية الأداء. وعلى مقدرة المنشأة علي خلق وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة Sustainability Competitive Advantages وكذلك على إنجاز

الإستراتيجيات التي تكفل نجاح تحقيق ذلك. وتشير الباحثة إلي أن دراسة Porter عام (١٩٩٠) تعتبر من الدراسات الرائدة المرتبطة بخلق المزايا التنافسية والإستراتيجيات التي يمكن استخدامها

بصفة عامة والقرارات الإستراتيجية بصفة خاصة في ظل التطورات السريعة في نضج التصنيع [صالح، ١٩٩٦، ص ٤]. ولهذا فإنها تعد منبجاً متكاملًا يحتوي على عدد من الأدوات التي يجب أن تتكامل معاً وتعمل معاً بهدف دعم الميزة التنافسية للمنشأة وضمان استمرارها في المستقبل.

وهذه الدراسة تهدف إلى البحث عن المدخل المناسب الذي يكفل التكامل بين أدوات إدارة تكلفة خاصة الأدوات ذات التوجه الإستراتيجي. فالتكامل قد يكون هو المدخل العملي للكشف عن المواضع التي يمكن من ضربيقاً إيجاد مزايا تنافسية بالتمسكية المثلي وذلك حتى تحقق المنشأة هدف البقاء والاستمرار. وهذا يعني إبراز أهمية استخدام مدخل شمولي لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي يدعم إدارة المنشأة علي تحقيق هذا الهدف.

٢. مشكلة البحث

تتفق الباحثة مع ما ذهب إليه Wong [1995, P.30] من أن إدارة التكلفة إستراتيجي SCM تقوم علي مفاهيم أساسيين هما: العمليات Processes ومسببات التكاليف Cost Drivers. ولكن ما تلاحظه الباحثة أن الاتجاهات الحديثة في تطوير أنظمة التكاليف قد تناولت بأساليب كيفية استخدام نظام التكاليف علي أساس النشاط ABC وكذلك نظام التكاليف علي أساس العمليات Process-Based Costing في مجال إعادة هندسة العمليات بينما لم يتم اكتشاف نور تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الإستراتيجي لنظم إدارة التكلفة وكذلك في مجال الربط بين

وفي إطار هذا البحث ستحاول الباحثة الإجابة علي الأسئلة البحثية الآتية:

١. ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف (المسببات الملانمة، وبالعدد الملانم) ليس فقط في مجال قياس تكلفة المنتجات كل علي حدة ولكن أيضاً بأغراض إدارة التكلفة إستراتيجياً بفعالية أكبر؟
٢. ما هو دور مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التوجه الإستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة: تحليل سلسلة تقيم، نظام التكاليف علي أساس النشاط/الإدارة علي أساس النشاط ABC ABM، نظام التكاليف المستندة؟

٣. هدف البحث

يتسأل الهدف الأساسي للبحث في تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف بما يكفل تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي، ويتبع ذلك اقتراح الإطار الملانم لاستخدام تحليل مسببات التكاليف - بعد تطوير نطاق هذا التحليل - في تحقيق التوجه الإستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة وذلك لتحديد التكلفة المثلي من إستراتيجيات التنافس التي تخلق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال عن طريق تحقيق الأهداف الإستراتيجية لها.

٤. أهمية البحث

إن أهمية هذا البحث تنبع من محاولة الإجابة علي الأسئلة البحثية والتعامل مع العديد من القضايا التي لم يوجه لها القدر الكافي من الدراسة في كتابات المحاسبية ومنها:

لتحقيق هذه المزايا التنافسية. فلقد وفرت هذه الدراسة الأساس لكافة الدراسات التي تناولت تحليل سلسلة القيمة Value-Chain Analysis والمحااسبية الإدارية الإستراتيجية Strategic Management Accounting والأدوات المختلفة لنظم إدارة التكلفة Cost Management Systems. إن تحقيق المزايا التنافسية يتطلب المفاضلة بين ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات هي: [Smith, 1997, P.60]

- إستراتيجية الريادة في خفض التكاليف Cost Leadership Strategy
- إستراتيجية تمايز المنتجات Product Differentiation Strategy
- إستراتيجية التسويق في المكان الملانم Niche Marketing Strategy

والباحثة ترى أن المشكلة تتمثل في أنه يتم التعامل مع هذه الإستراتيجيات كبديل مائعة بالتبادل، دون النظر إلي أنه من الممكن الوصول إلي تشكيلة مثلي من المزايا التنافسية التي تتحقق من تحديد التشكيلة المثلي من هذه الإستراتيجيات. ومن ناحية أخرى فإن تحقيق التشكيلة المختارة من الإستراتيجيات التي تحددتها المشاة يتطلب استخدام العديد من أدوات إدارة التكلفة بما يتطلب التكامل بين هذه الأدوات المختلفة عن طريق المدخل الملانم الذي يكفل الكشف عن المواطن التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يتعين التركيز عليها. وتري الباحثة أنه يمكن دراسة مدي ملاءمة مدخل تحليل مسببات التكاليف لأداء هذا الدور الهام.

ثانياً: تطوير نظق تحليل مسببات التكاليف لكي يحدد:

- كيف تؤدي المنشأة بمقارنة مع المنافسين؟
- كيف يمكن أن تؤدي أفضل من الأداء الحالي؟
- كيف يمكن تحديد شكل العلاقات التشابكية بين مسببات التكاليف المختلفة؟
- كيف يمكن ترتيب أولويات مسببات التكلفة المختلفة؟

ثالثاً: تحديد المحاور التي يمكن عن طريقها أن يساهم التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات السوتوجه الإستراتيجي في إيجاد مزايا تنافسية.

رابعاً: تحديد دور مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق السوتوجه الإستراتيجي لتحليل لسلة القيمة، ولنظام التكاليف المستخدمة، ولنظام التكاليف في أساس نشاط، الإدارة علي أساس النشاط ABC/ABM.

خامساً: إجراء مقابلات ميدانية واستخدام قائمة استقصاء لأغراض اختبار درجة وعي المستويات الإدارية المختلفة في الشركات المصرية في إقليم الدلتا بالآتي:

أ. دور الذي يمكن أن تؤديه أدوات إدارة التكلفة ذات السوتوجه الاستراتيجي في خلق وإيجاد مزايا تنافسية للمنتجات/الخدمات التي تقدمها تلك شركات.

(١) قضية دراسة العلاقة التبادلية التوعوية بين التكاليف والمنافع Cost-Benefit Trade-off أي العلاقة بين المنافع نتيجة زيادة دقة بيانات التكاليف بزيادة عدد مسببات التكاليف - خاصة من المنظور الإستراتيجي - وبين الزيادة في تكاليف تشغيل نظام التكاليف. ومن ناحية أخرى العلاقة بين خسائر انخفاض الدقة بتخفيض عدد مسببات التكاليف وبين الوفورات من تخفيض تكلفة تشغيل نظام التكاليف.

(٢) قضية التكامل بين أدوات إدارة التكلفة لأغراض تحديد الشكينة المشلى من الإستراتيجيات لخلق - وإيجاد مزايا تنافسية للمنشأة.

(٣) قضية سجلة الدور الذي يمكن أن يؤديه مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق السوتوجه الإستراتيجي لأدوات إدارة التكلفة حيث لا يجب أن يقتصر دور هذا التحليل علي قياس تكلفة المنتجات كل علي حدة.

٥. منهج البحث

يتمثل منهج البحث في استخدام المنهج الاستقرائي في محاولة لبناء إطار تركيبي Synthetic Framework لسبيان كيفية استخدام تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات السوتوجه الإستراتيجي. وقد تمثل المنهج الذي اتخذه الباحث في:

أولاً: يراز السوتوجه الإستراتيجي المطور في مدخل تحليل مسببات التكاليف.

أساسها البحث، فقد تناولت الباحثة الموضوعات الآتية:

- الدراسات السابقة.
- مدخل تحليل مسببات التكاليف.
- الإطار المقترح لتطوير تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي.
- الدراسة تطبيقية.
- نتائج البحث والتوصيات.

٨. الدراسات السابقة

تناولت دراسات السابقة موضوع هذا البحث بتوجهات مختلفة تمثلت في:

- ١- اقترح متطلبات إضفاء البعد الاستراتيجي على إدارة التكلفة لتصبح "إدارة التكلفة استراتيجياً" [Soni, 2003].
 - ٢- بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في دعم الموقف التنافسي للمنشأة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية باختيار استراتيجيات تمايز المنشأة - الميزة التنافسية للمنشأة - التي تحقق تميزها وتفوقها على المستوى العالمي.
 - ٣- بيان الدور الذي تلعبه فئة الإدارة على أساس النشاط ABM في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
 - ٤- بيان درجة الارتباط بين التكاليف الإضافية وبين أنواع مسببات التكاليف.
- (١) دراسة Shank and Govindarajan (1993)، أشارت هذه الدراسة إلى أن هناك ثلاثة محاور لإدارة التكلفة بفعالية، وأن تفاعل هذه المحاور الثلاثة سيضمن إضفاء البعد الإستراتيجي على إدارة التكلفة. وتتمثل هذه المحاور في: [Shank & Govindarajan, 1993, P. 8]

ب. دور مدخل تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي في تحديد التكلفة المثلى لاستراتيجيات التنافس التي يجب أن تتبناها هذه الشركات لتحقيق المزايا التنافسية المرغوبة فيها.

٦. فروض البحث والدراسة التطبيقية

الفرض الأول: إن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف يعد مدخلاً ملائماً لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي والمنتشرة في تحليل مسألة القيمة، نظام التكاليف على أساس نشاط/نظام الإدارة على أساس النشاط. ABC/ABM، ونظام التكلفة المتكيفة. وأن هذا التكامل يساعد إدارة المنشآت الأعمال في تحديد التكلفة المثلى لاستراتيجيات التنافس، التي بدورها تساعد في خلق وإيجاد المزايا التنافسية لهذه المنشأة.

الفرض الثاني: لا توجد أية دلائل أو عوائق أمام إدارات الشركات - شركات الصناعية/غير الصناعية في جمهورية مصر العربية، لتبني المدخل الحديثة لإدارة التكلفة بصفة عامة، واستخدام أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي بصفة خاصة في خلق وإيجاد مزايا تنافسية لمنتجات/خدمات هذه الشركات بما يمكنها من زيادة قدرتها التنافسية ومواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة، وتحديات اتفاقيات الجات.

٧. تنظيم البحث

لتحقيق هدف البحث، والإجابة على الأسئلة والقضايا المطروحة في مشكلة البحث، واختبار الفروض المقدم على

ويمثل تحليل مسببات التكاليف المحور الثالث لإدارة التكلفة إستراتيجياً. فمن المنظور الإستراتيجي يرى كل من Shank & Govindarajan أن الحجم ليس هو الأساس الملائم لشرح وتفهم سلوك التكاليف، وإنما الأفضل للأغراض الإستراتيجية النظر إلى مسببات التكلفة الهيكلية (Structural Cost Drivers (SCD) مثل الحجم، المجلد، الخبرة، التكنولوجيا، درجة تعقد المنتجات والعمليات وذلك إلى جانب مسببات التكلفة التنفيذية Executional Cost Drivers (ECD) التي ترتبط بالمهارات التنفيذية (مثل الجودة)، وكلا النوعين من المسببات يمكن أن يساهم في تشكيل الموقف التنافسي للمنشأة. [Shank, and Govindarajan, 1993, P. 19]

(٢) دراسة Groth and Kinney (1994) تؤكد هذه الدراسة على أن إدارة التكلفة CM تعتبر من المتغيرات الهامة التي تفيده في مجال زيادة قيمة المنشأة وذلك بسبب العلاقة بين التكاليف وبين مخاطر الأعمال Business Risk والمخاطر المالية Financial Risk. فإن كفاءة إدارة التكلفة تساهم في تخفيض مخاطر الأعمال عن طريق ضمان جودة عالية للمنتجات وزيادة كمية المبيعات أو زيادة سعر بيع الوحدة من كل منتج. وإدارة التكلفة إستراتيجياً SCM لا تهدف فقط إلى خفض التكاليف ولكنها يجب أن تتبنى صور مختلفة من المفاهيم المرتبطة بالتكاليف مثل مفهوم Cost Containment وتجنب التكاليف Cost Avoidance. [Groth and Kinney, 1994, P. 52]

١. تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis
٢. تحليل الموقف الإستراتيجي Strategic Positioning Analysis
٣. تحليل مسببات التكلفة Cost Driver analysis
ففي ضوء تحليل سلسلة القيمة تصبح الأنشطة التي تقوم بها المنشأة جزءاً من السلسلة الكلية للأنشطة التي تخلق قيمة Value-Creating activities، وهذا يؤدي إلى أن التركيز لن يقتصر على حدود المنشأة ولكن سيمتد إلى خارج نطاق المنشأة بما يتلاءم مع مفهوم إدارة التكلفة إستراتيجياً SCM وتوفير إمكانية تحديد المزايا التنافسية التي سيتم التركيز عليها. وفي هذا الشأن فإن مفهوم سلسلة القيمة يختلف عن مفهوم القيمة المضافة Value Added. الذي يركز على الأنشطة ابتداءً من الشراء من الموردين وينتهي بالبيع للعملاء ويكون التركيز على تعظيم الفرق بين إيرادات المبيعات وبين تكلفة المشتريات من العميل وبذلك تفقد المنشأة فرصة الاستفادة من العلاقات سواء مع الموردين أو مع العملاء لإيجاد المزايا التنافسية. ومن ناحية أخرى، فإن تحليل الموقف التنافسي يمثل المحور الثاني لإدارة التكلفة إستراتيجياً SCM ويفيد هذا التحليل في تحديد الإستراتيجية التي سوف تتبناها المنشأة في منافستها مع آخرين. فالمنشأة يمكنها أن تنافس عن طريق الإنتاج بأقل التكاليف أو عن طريق تقديم منتجات متميزة في الجودة، وهذا يعني المفاضلة بين إستراتيجية خفض التكاليف Low Cost Strategy وبين إستراتيجية التمايز. [Shank & Govindarajan, 1993, P. 17]

(٤) دراسة Cooper and Slagmulder (2003)، خلصت هذه الدراسة إلى أنه لكي يمكن أن تحقق إدارة التكلفة استراتيجياً (SCM) دعم الموقف التنافسي للمنشأة فإن ذلك يكون عن طريق ثلاث خطوات هي:

(أ) مراجعة الممارسات الحثيثة لإدارة التكلفة لتحديد مدى دعمها للموقف الاستراتيجي للمنشأة في البيئة التنافسية الحالية.

(ب) امتداد مجال إدارة التكلفة خارج نطاق المصانع أي لا تقتصر على تكاليف التصنيع فقط، ويعني ذلك أن التكاليف لا يتم نسبتها فقط إلى المنتجات ولكن يجب أن يتم نسبتها إلى المستلكن وأيضاً نسبتها إلى الموردين بما يمكن من إدارة هذه التكاليف من منظور إستراتيجي. [Cooper and Slagmulder, 2003, P. 26]

(ج) امتداد برامج إدارة التكلفة خارج نطاق المنشأة، عن طريق التنسيق بين برامج إدارة التكلفة مع موردين ومع المستلكن، وذلك سوف يساعد على خفض التكاليف بضرقتين:

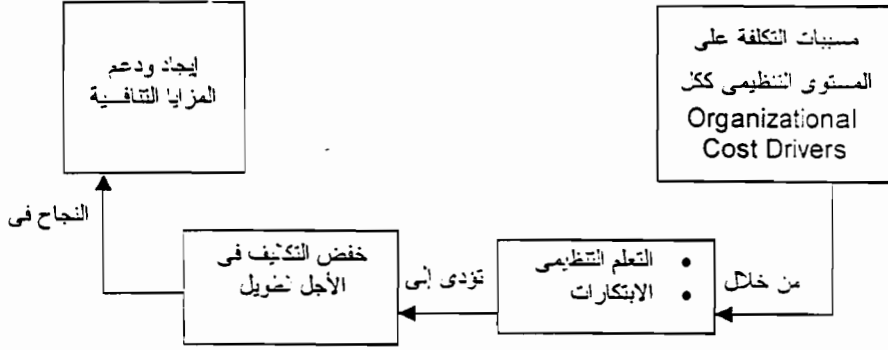
الأولى: عن طريق أن ذلك سيساعد في تغيير سلوك المنشآت الأخرى (موردين/ مستلكن) في سلسلة القيم.

الثانية: يمكن للمنشأة أن تعمل وتتفق مع مورديها ليس فقط على خفض تكاليف إنتاج المنتجات ولكن أيضاً لزيادة القدرة على تقديم خدمة أفضل للمستلكن، وهذا يجعل كل حلقات سلسلة القيم أكثر كفاءة. [Cooper and Slagmulder, 2003, P. 27]

(٣) دراسة Shields and Young (2001) تركز هذه الدراسة على التخفيض الفعال لتكاليف في المدى الطويل، وضرورة أن يكون نشاطاً مستمراً بل ويجب أن يترافق استراتيجية للمنشأة وكتقافة لتحسين المستمر يتمتع بها كل العاملين في المنشأة، وكل هذه الجوانب يجب أن تعتبر جزءاً من الاستراتيجية التنافسية للمنشأة. وفي هذا الإطار فإن خفض التكاليف من المنظور الاستراتيجي يختلف عنه من المنظور التقليدي، فالهدف في إطار المنظور الاستراتيجي يتمثل في إيجاد مزايا تنافسية، وبالنسبة للإطار الزمني فإنه يكون في المدى الطويل وبصورة مستمرة، بينما في إطار المنظور التقليدي فإن خفض التكاليف دائماً ما يركز على اقتطاع جزء من التكاليف عن طريق تخفيض الأجور وإلغاء بعض الوظائف والأعمال بينما في ضوء المنظور الاستراتيجي فإنه يتناول كل أنشطة سلسلة القيمة.

وقد أشارت هذه الدراسة إلى أنه يجب اعتبار أن التنظيم ككل بمتغيراته المختلفة بمثابة مسببات تكلفة في الأجل تطويل بمسببات Long-Term Cost Drivers. ومسببات التكاليف على مستوى التنظيم ككل نتناول مجالات مثل: الهيكل التنظيمي. اتعلم التنظيمي، العمليات ووحدات العمل التي ينظمها كل مستوى تنظيمي، برامج التعليم والتدريب، كيفية تتابع العمليات، الهيكل الرأسي، نمط الإدارة (مركزية/لا مركزية)، وكل هذه العوامل قد تعد كمسببات للتكاليف على مستوى المنشأة ككل.

والشكل رقم (١) يوضح علاقة هذه العوامل بالبعد الإستراتيجي وتحديد الأهداف الاستراتيجية: [Shields and Young, 2001, P.122]



شكل رقم (١)

- (٥) دراسة Hoque, Z. (2001)، تشير هذه الدراسة إلى أن إدارة التكلفة استراتيجيا SCM تتطلب معلومات تكاليفية ذات مواصفات خاصة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، تركز على الأجل الطويل، وتوفير الرقابة على التخطيط الإستراتيجي الذي يتحكم في درجة النجاح في تحقيق الأهداف المرجوة من الاستراتيجيات. وفي هذا الصدد فإنه من الأفضل الاعتماد على منحل متكامل يركز على فلسفة الإدارة على أساس النشاط ABM، وهنا يمكن الاعتماد على تصنيف Porter للنشطة، حيث يمكن تصنيفها إلى: [Hoque, Z., 2001, P. 157]
- (أ) أنشطة أساسية Primary Activities تتضمن خمس أنشطة هي:
١. أنشطة النقل للداخل، وتتضمن مناولة المواد، إدارة البنود التي يتم اقتناءها من المواد الخام.
 ٢. أنشطة إدارة الموارد البشرية.
 ٣. أنشطة النقل للخارج، وتتضمن أنشطة نقل المنتجات من مرحلة التصنيع إلى المستهلكين.
 ٤. أنشطة التسويق والمبيعات، وهي الأنشطة اللازمة لتعريف المشترين بالمنتجات (وهي التي تتضمن أنشطة الإعلان).
 ٥. الخدمات، مثل خدمات التركيب والإصلاح وخدمات ما بعد البيع، وخدمات تلقي طلبات الضمان وخدمات الرد على استفسارات العملاء.
- (ب) أنشطة مدعمة Support Activities للأشطة الأساسية والتي تتضمن أربع أنشطة هي:
١. أنشطة الشراء.
 ٢. أنشطة إدارة الموارد البشرية.
 ٢. الأنشطة التشغيلية، وتتضمن أنشطة تحويل البنود التي يتم اقتناءها إلى منتجات قابلة للبيع مثل أنشطة تصميم المنتج وأنشطة التصنيع.

Focal Point Of Total Cost Management، فالأنشطة يجب أن تكون الأساس لإدارة كل موارد المنشأة وإدارة أنشطتها التي تستهلك هذه الموارد. وقد تناولت هذه الدراسة تحديد المفاهيم الهامة لإدارة التكاليف بصورة شاملة تمثلت في: [Ostrenga, 1990, p. 42]

- تحليل القيمة للعمليات Process Value Analysis
- نظام تكاليف العمليات على أساس الأنشطة Activity-Based Process Costing
- نظام تكاليف المنتجات على أساس الأنشطة Activity-based Product Costing
- محاسبة المسئولية Responsibility Accounting
- قياس الأداء Performance Measurement
- إدارة الاستثمارات Investment Management

(٨) دراسة Rayburn, C. (1996)، تناولت هذه الدراسة أهمية تبني فلسفة الإدارة على أساس النشاط في مجال إعداد الخطط الاستراتيجية التي تتولى تحديد الأهداف طويلة الأجل وتحديد وسائل تحقيقها. فمن الضروري أن يتم تحديد ما هي المنتجات أو الخدمات التي سيتم إنتاجها وأيضا تحديد لأي سوق سيتم توفيرها وذلك قبل أن تبدأ عمليات الإنتاج والتشغيل، هذا إلى جانب تحديد استراتيجية التسويق والتمويل لهذه العمليات التشغيلية. وهذا يعني أن التخطيط الاستراتيجي يجب أن يتضمن التحليل الاستراتيجي للتكاليف

٣. أنشطة تنمية التكنولوجيا والتطوير والبحوث.

٤. أنشطة المحاسبة/ التمويل/ التخطيط الاستراتيجي.

إن الدراسة المنظمة لهذه الأنشطة على سبيل التقييم يمكن أن يوفر فهماً أفضل لمواطن القوة والضعف في المنشأة. ومن ناحية أخرى أكدت هذه الدراسة على أن الفرق بين المنشأة والمنافسين في أداء أنشطة سبيل التقييم يعتبر انحصار الأساسي للمزايا التنافسية.

(٦) دراسة Brimson, J. (1995)، خلصت هذه الدراسة إلى أن تبني فلسفة الإدارة على أساس النشاط ABM تمكن من زيادة فعالية إدارة التكلفة وزيادة القيمة التي يحصل عليها المستهلك وتعظيم الأرباح، وأيضا تنفيذ في مجال دعم جهود التحسين المستمر Continuous Improvement (CI) وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. والإدارة على أساس النشاط تستند في ذلك إلى أدوات هامة تعتمد على نظام التكاليف على أساس النشاط ABC كمصدر أساسي للمعلومات بهذه الأدوات تتضمن: [Brimson, J., 1995, P. C1-2]

- أ. تحليل النشاط Activity Analysis
- ب. تحليل مسببات التكاليف Cost Driver Analysis
- ج. قياس الأداء Performance Measurement

(٧) دراسة Ostrenga, M. (1995)، تناولت هذه الدراسة التأكيد على أنه يجب أن تكون الأنشطة هي البؤرة ونقطة الارتكاز لإدارة التكلفة بصورة شاملة

Leadership Strategy/Focus-Segment Differentiation Strategy
المنشأة هنا توجه استراتيجيتها لهدف محدد ولمستوى جزئي (منتج معين/جزء من منتج/سوق محددة) سواء كانت مستدة إلى زيادة التكاليف أو تمايز المنتجات/الخدمات.

(١٠) دراسة Foster and Gupta (1990)، في هذه الدراسة تم اختبار درجة الارتباط بين التكاليف الصناعية الإضافية وبين ثلاثة أنواع من مسببات التكاليف تتمثل في:

- ١) مسببات التكاليف التي تستد إلى الحجم Volume-Based Drivers
 - ٢) مسببات التكاليف التي ترتبط بدرجة التعقد Complexity-Related Drivers
 - ٣) مسببات التكاليف التي ترتبط بكفاءة العمليات Efficiency-Based Drivers
- وقد دلت نتائج البحث عن أن المسببات التي تستد إلى درجة تعقد العمليات أو التي تستد إلى كفاءة العمليات تفند إلى العلاقة القوية مع التكاليف الإضافية. كما أشارت هذه الدراسة إلى أن المتغيرات الثلاثة (الحجم، التعقد، الكفاءة) لا يجب أن تكون مانعة بالتبادل، فعلى سبيل المثال فإن الجهود المبذولة لزيادة الكفاءة يمكن أن تتضمن تخفيض في مجال أو أكثر من مجالات التعقد (عدد الموردين، عدد المنتجات التي يتم تجميعها، عدد الأجزاء). كما ركزت هذه الدراسة على مسببات التكلفة المرتبطة بكفاءة العمليات وذلك في مجالين أساسيين هما:
- [Foster and Gupta, 1990, P. 309]

Strategic Cost Analysis (SCA) الذي يتم بدعم الموقف التنافسي للمنشأة في السوق. وتشير هذه الدراسة إلى أن التحليل الإستراتيجي للتكاليف يتضمن ثلاث تحليلات أساسية هي:

[Rayburn, 1996, P. 133]

- تحليل سلة القيمة Value Chain Analysis
- تحليل مسببات التكاليف Cost Driver Analysis
- تحليل المزايا التنافسية Competitive Advantage Analysis

(٩) دراسة Burgelman And Maidique (1998)، خلصت هذه الدراسة إلى نتيجة أنه يمكن تقييم المصادر الرئيسية للميزة التنافسية Competitive Advantage (C.A) ثلاث استراتيجيات استنادا إلى مجال السوق المستهدف من قبل المنشأة داخل نطاق صناعة: [Burgelman and Maidique, 1998, P. 218]

(١) استراتيجية زيادة التكاليف بصورة كلية Overall Cost Leadership Strategy، والمنشأة هنا تبحث عن الريادة في مجال خفض التكاليف على مستوى الصناعة ككل.

(٢) استراتيجية التمايز بصورة كلية Overall Differentiation Strategy، والمنشأة هنا تبحث عن تحقيق التميز على مستوى المنتج أو عائلة من المنتجات على مستوى الصناعة ككل.

(٣) استراتيجية التركيز الجزئي على زيادة التكاليف/استراتيجية التركيز الجزئي على التمايز Focus-Segment Cost

[Banker, et al., 1995; الدراسات مثل: Greer and Moses, 1992; Datar et al., 1993]

٩. مدخل تحليل مسببات التكاليف ٩-١. مدخل تحليل مسببات التكاليف:

المفهوم العام

يهتم تحليل مسببات التكاليف Driver Analysis Cost (CDA) بتحديد وإعطاء قيم كمية Quantification وشرح لتأثير مسببات التكاليف، ويتم استخدام نتائج هذا التحليل في مجالات عديدة مثل برامج التحسين المستمر التي تستهدف تخفيض زمن أداء العمليات الداخلية Throughput Time، تحسين الجودة وتحسين إدارة الجودة شاملة TQM، وتخفيض التكاليف، أي أنه يتعامل مع الأبعاد الثلاثة للأداء "الجودة، الوقت، التكلفة". وفي هذا الصدد يرى Harvey [1989, P. 376] أنه يمكن استخدام تحليل مسببات التكاليف CDA لتبرير التحول إلى نظم الإنتاج الحديثة خاصة نظام الإنتاج الآلي. وهذا يعني أن هذا التحليل يتعامل مع التأثيرات المختلفة لمسببات التكاليف والمجالات المختلفة التي يتعين أن تستفيد من دراسة هذه التأثيرات. ويتطلب ذلك أن ننال المفاهيم المختلفة وكذلك التكوينات المختلفة لمسببات التكاليف التي تلائم أعراض مختلفة ومجالات مختلفة. ويتبع ذلك تحديد الأدوات الملائمة التي يجب أن يتم الاستعانة بها لتطوير تحليل مسببات التكاليف حتى تزيد درجة ملاءمته للعديد من المجالات خاصة مجال إدارة التكلفة استراتيجياً SCM. [Ayers, 1988, P. 6]

١. الوقت: حيث أن الأنشطة التي تخفض زمن العمليات الداخلية Throughput Time تكون هي الأنشطة ذات الكفاءة العالية.

٢. أن حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة يترتب عليه خفض التكاليف دون أن يؤثر ذلك على القيمة التي يحصل عليها المستهلك بما يؤدي إلى زيادة الكفاءة (التي تعني انخفاض زمن دورة الإنتاج/انخفاض تكلفة التالف).

(١١) دراسة MacArther and Stranahony (1998)، حاولت هذه الدراسة تحديد المتغيرات التي تقود التكاليف الإضافية في المستشفيات وكذلك اختبار أثر متغيرات الحجم وتعقد العمليات في تحديد التكاليف، وكيف يمكن تقدير أثر هذه المتغيرات كميًا. وقد أبرزت هذه الدراسة المنافع التي يمكن أن يحصل عليها كل الأطراف أصحاب المصلحة Stakeholders في مجال الرعاية الصحية من تحديد مسببات التكاليف المتمثلة في:

- الحجم Volume: عدد الأيام التي يقضيها المرضى Patient Days.
- الطاقة Capacity: عدد الأسرة المتاحة.
- تعقد العمليات Complexity: عدد الخدمات التي يتم تقديمها للمريض، درجة التخصص في كل خدمة من الخدمات المقدمة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المتغيرات المرتبطة بدرجة اتعقد تمثل مسببات التكلفة الجوهرية، وهي بذلك تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من

المباشرة إلى استخدام ساعات العمل الآلية، أو ساعات التشغيل للعمليات، أو زمن أداء العمليات الداخلية $Throughput\ Time$ كمسببات تكلفة تعكس بصورة أفضل نمط حدوث التكاليف. ونقصد بزمن أداء العمليات الداخلية بأنه الزمن اللازم لتحويل المواد الأولية إلى وحدات تامة الصنع قابلة للتسليم للعملاء، وهو بذلك يتضمن زمن أداء أنشطة مثل مناولة المواد، تشغيل الإنتاج، الفحص، التغليف والشحن [Hilton, et al., 2003, P. 105]. وقد تبع ذلك استخدام أنواع مختلفة من مسببات التكاليف مثل: [Lewis, R. 1995, P. 128]

١. مسببات متنتلة في عدد مرات حدوث

٢. عملية معينة $Transaction\ Drivers$.
٢. مسببات متنتلة في الزمن المستغرق في أداء نشاط أو عملية ما $Duration\ Drivers$.

وهناك العديد من الدراسات الرائدة التي وجهت النظر إلى أن عدد مرات حدوث عملية معينة التي تتبع من تنوع خطوط الإنتاج ودرجة تعقد العمليات/المنتجات بالإضافة إلى حجم المخرجات هي التي تقود التكاليف الإضافية [Banker and Johnston, 1993, P. 576; Miller and Vollmann, 1985, P. 142]. وإلى جانب ذلك فإنه في ضوء التطورات في بيئة الإنتاج الحديثة، فإن نظم التكاليف لم تتعد فقط عن الاستناد إلى تكلفة الأجور المباشرة كمسبب تكلفة، ولكنها ابتعدت أيضاً عن فكرة استخدام مسبب تكلفة واحد $Single\ Cost\ Driver$ والذي كان يرتبط عادة بحجم الإنتاج وتوجه الاهتمام إلى البحث عن مسببات تكاليف متعددة

وبصفة عامة فإن مسبب التكلفة يمثل العامل أو الحدث الذي يتسبب في حدوث التكلفة [Hilton, et al., 2003, P. 48]. فإذا تساءلنا عن ما هو العامل الذي يشرح أو يفسر حدوث تغيرات في تكلفة الوحدة $Cost/Unit$ بصورة أفضل من غيره من العوامل؟ فإننا سننتقل إلى إجابة مباشرة من كل المتخصصين متمثلة في أن هذا العامل هو حجم المخرجات $Output\ Volume$. وقد ترسخ هذا المفهوم لسنوات طويلة وساهم في تكوين مفاهيم محاسبية عديدة ترتبط بتبويب التكاليف تبعاً للعلاقة بين التكاليف وحجم المخرجات مثل مفاهيم التكلفة المتغيرة في مقابل التكاليف الثابتة، تحليل العلاقة بين التكاليف والحجم والأرباح $CVP\ Analysis$ ، تحليل فاندر المساهمة، تحليل التعادل، الموازنات المرنة [Shank and Govindarajan, 1993, P. 151]. وذلك على أساس أن مسببات التكاليف المرتبطة بالحجم كان يتم في صورة استخدام كمية وحدات الإنتاج أو ساعات العمل المباشر، تكلفة الأجور المباشرة، وذلك في إطار ظروف الإنتاج البدائية التي تستند إلى العمل اليدوي كأساس للعمليات الصناعية.

ومع زيادة درجة الآلية وزيادة استخدام نظم التصنيع الموجية إليكترونيا CIM وما ترتب على ذلك من زيادة نسبة التكاليف الإضافية في هيكل التكاليف وفي نفس الوقت انخفاض نسبة الأجور المباشرة، وبالتالي أصبحت المقاييس المرتبطة بالأجور المباشرة غير ملائمة كمسبب للتكاليف، وحدث تحول من استخدام ساعات العمل المباشر أو تكلفة الأجور

المواد، كل هذه الأنشطة يمكن أن يتم تجميعها في مجمع تكاليفي لنشاط إعادة التجهيز ويستخدم مسبب التكلفة المتمثل في عدد مرات التجهيز مثلاً، وذلك بعد المفاضلة بين هذا المسبب وعدد من مسببات التكلفة البديلة. [Babad and Balachandran, 1993, P. 563] الصدد يرى Dopuch وكذلك Hiromoto أنه يجب الاستناد إلى مدخل اقتصاديات المعلومات Information Economic Approach لاشتقاق مجموعة ملائمة من مسببات التكلفة لأغراض قياس تكلفة المنتجات. [Dopuch, 1993, P. 619; Hiromoto, 1988, P. 22]

وتشير الباحثة إلى أن محاولة تخفيض عدد مسببات التكلفة يجعلنا نواجه مشكلة تحديد أي من مسببات التكلفة يجب استخدامها، فعلى سبيل المثال أنشطة متعددة مثل تجهيز الآلات، الجدولة، مناولة المواد إذا تم تجميعها في مجمع تكاليفي واحد، تُتصبح المشكلة متمثلة في تحديد ما هو مسبب التكلفة الملائم، هل هو عدد مرات تجهيز الآلات، أم عدد ساعات التجهيز، أم عدد مرات جدولة الإنتاج.

٢-٩. مدخل تحليل مسببات التكاليف: المتطلبات الأساسية

١-٢-٩. إن تحليل مسببات التكاليف يتطلب معالجة لمشكلتين هامتين، تحتاج كل مشكلة منهما إلى اتخاذ قرار منفصل، تتمثل في:

(١) تحديد عدد مسببات التكاليف التي يجب استخدامها.

Multiple Cost Drivers. وتبع ذلك أن تتبع التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي Cost Object - أي وحدة أو نقطة التكاليف وهو يعبر عن الوحدة التي تستخدم لعرض بيانات التكلفة أو الشيء الذي يراد ربط التكاليف به [أبورمان، ١٩٩٠، ص ١٧٩] - أصبحت تتم بالتناسب مع كمية الطلب على مسببات التكاليف المختلفة سواء كانت هذه المسببات تستند إلى الحجم Volume Related Cost Drivers أم كانت لا تستند إلى الحجم. Non-Volume Related Cost Drivers. [Homburg, 2001, P. 197]

وفي هذا الصدد يرى Robin Cooper أنه إذا كان نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC يتميز عن النظام التكاليفي التقليدي باستخدام مسببات تكلفة متعددة لتتبع تكاليف الأنشطة للمنتجات التي تستنفد مخرجات هذه الأنشطة، فإنه من الناحية الاقتصادية تكلفة تشغيل النظام التكاليفي فإنه يصعب استخدام مسببات تكلفة متعددة لكل نشاط أو مجمع تكاليفي Cost Pool، والنظرة الواقعية تتطلب تجميع العديد من مجمعات التكاليف على أن يتم استخدام مسبب تكلفة واحد لتتبع تكاليف الأنشطة تبعاً للمنتجات [Cooper, Babad and Balachandran, 1991, P. 375]. ويشارك Balachandran كوبر في الرأي، حيث يرى الكاتبان أنه ليس من فعالية التكلفة أن يتم استخدام مسبب تكلفة مختلف لتتبع التكاليف الخاصة بكل نشاط، فمن الأفضل أن يتم تجميع العديد من الأنشطة وتبعتها باستخدام مسبب تكلفة واحد فمثلاً أنشطة مثل نقل المواد، تغيير تتابع المواد، إعادة تجميع

أ. تنوع المنتجات Product Diversity
وهذا يعنى اختلاف المنتجات فى استخدام
الأنشطة المختلفة. فإذا كان منتج ما
يحتاج إلى ٥ مرات فحص لكل ١٠٠
ساعة عمل ومنتج آخر يحتاج إلى مرة
فحص واحدة لكل ١٠٠ ساعة عمل فإنه
يمكن اعتبار أن المنتجين لهما درجة من
التنوع.

ب. حجم التكاليف النسبى للأنشطة
الفرعية التى يتم تجميعها
Relative Costs of the Activities Aggregated
ويقاس عن طريق تحديد النسبة المئوية
لتكلفة كل نشاط من التكاليف الكلية
للأنشطة المراد تجميعها. وكلما زاد حجم
التكاليف النسبى لأنشطة معينة كلما
زادت درجة تشويبه. فإذا كانت تكلفة
نشاط ما تمثل ٢٠% من تكلفة منتج ما،
فإن التشويه الذى قد ينتج قد يمتد إلى ٢٠
% من تكلفة المنتج والعكس إذا كان يمثل
٢% فقط وذلك إذا كان مسبب التكلفة لا
يلانم أحد الأنشطة التى يتم تجميعها
والذى يمثل حجم نسبى كبير. ومن
الأفضل دائما أن يتم اختيار مسبب التكلفة
الذى يقير كمية الاستهلاك الفعلى
لمخرجات النشاط، فاستخدام ساعات
الفحص يكون أفضل من عدد مرات
الفحص عند تحديد مسبب التكلفة لنشاط
الفحص.

ج. تنوع الحجم Volume Diversity
ويكون ذلك فى حالة إنتاج المنتجات على
دفعات مختلفة الحجم، وكلما زادت درجة
تنوع الحجم كلما زادت الحاجة إلى عدد
أكبر من مسببات التكلفة.

(٢) تحديد ما هى مسببات التكاليف التى
يجب أن يتم استخدامها (مفاضلة بين
مسببات التكاليف البديلة).

والمشكلتان لهما علاقة تشابكية
ببعضهما البعض Interrelated حيث أن
نوعية مسبب التكلفة المختار سيؤدى إلى
اختلاف عدد مسببات التكلفة المطلوبة
لتحقيق مستوى الدقة المرغوب فيه.
[Cooper, 1991, P. 375; Homburg,
2001, P. 197; Babad and
Balachandran, 1995, P. 564]

أولاً: المشكلة الأولى: تحديد عدد مسببات
التكلفة

وفيما يتعلق بالمسكلة الأولى المرتبطة
بتحديد عدد مسببات التكاليف، فإنها لها
أهمية فى مجال القياس الدقيق، لضمان دقة
تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة ثم
تخصيص تكاليف الأنشطة على
موضوعات القياس التكاليفى. فدرجة دقة
تخصيص التكاليف تتناسب طردياً مع
زيادة عدد مسببات التكاليف. ومن ناحية
أخرى فإن هناك علاقة تبادلية تعويضية
Trade-off بين عدد مسببات التكلفة وبين
درجة التعقد Complexity، فاستخدام عدد
قليل من مسببات التكلفة يعنى تكلفة أقل فى
تففيذ نظام المحاسبة عن التكلفة وأيضاً
سهولة فهم الإدارة للنظام. [Merchant and
Shields, 1993, P. 76; Lee, 1990, P. 15;
Collins and Werner, 1990, P. 131]

ويشير Cooper إلى وجود ثلاثة عوامل
تحدد إمكانية تحديد مسبب تكاليفى واحد
لنشاطين أو أكثر فى مجمع تكاليفى واحد
وأن يكون هذا المسبب مقبولاً، وهى:
[Cooper, 1991, P. 375]

ملانمة وتحدث تشوهات ويتم اتخاذ قرارات غير سليمة استنادا إلى ذلك). وارتباط مسبب التكلفة المختار بكمية الاستهلاك الفعلى للنشاط يعتبر الأساس فى تفضيل مسبب التكلفة الذى يجب استخدامه.

ج. تكلفة الأثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة Cost of Behavioral Effects، فكلما كانت الأثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها، فان ذلك يعتبر الأساس فى تفضيل مسبب التكلفة ويتم اختياره.

وفى مجال المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة فانه يجب التمييز بين مسببات استخدام النشاط Activity Drivers وبين مسببات التكلفة التشغيلية Operational Cost Drivers وذلك تبعا للغرض الذى سوف يتم استخدام مسبب التكلفة فيه:

(١) فمسبب استخدام النشاط يعكس استهلاك موضوع القياس التكاليفى للنشاط، فهو يمثل انعلاقة بين موضوع القياس التكاليفى وبين النشاط.

(٢) بينما مسبب التكلفة التشغيلية فانه يعكس ويقين الى أى مدى تم أداء النشاط بكفاءة How Efficiently an Activity is Performed، ولذلك فانه يمثل المسبب الحقيقى الذى يشرح كيف حدثت التكلفة، فهو يمثل تكلفة العملية Cost of the Process وليس تكلفة المنتج، فعلى سبيل المثال، بالنسبة لنشاط إصدار أوامر الشراء فانه قد يتم تحديد:

وهذه العوامل الثلاثة تتطلب استخدام عدد أكبر من مسببات التكاليف فى ضوء الأسس الآتية:

أ. بالنسبة للمستوى المرغوب لدقة تكاليف المنتجات: فانه كلما زادت درجة الدقة المطلوبة كلما زادت مسببات التكاليف المطلوب استخدامها.

ب. بالنسبة لدرجة تنوع المنتجات: كلما زادت درجة تنوع المنتجات كلما زادت مسببات التكاليف المطلوب استخدامها.

ج. بالنسبة للتكلفة النسبية لمختلف الأنشطة: كلما زاد عدد الأنشطة التى يكون لها نسبة جوهرية فى إجمالى تكلفة المنتجات كلما زادت مسببات التكاليف المطلوب استخدامها.

د. بالنسبة لدرجة تنوع الحجم: كلما زاد حجم دفعات الإنتاج كلما زادت مسببات التكاليف المطلوب استخدامها.

هـ. بالنسبة لاستخدام مسببات تكلفة لها درجة ارتباط أقل بكمية الاستهلاك الفعلى لمخرجات النشاط فان ذلك يتطلب عدد أكبر من مسببات التكاليف. ثانياً: المشكلة الثانية: المفاضلة بين مسببات التكلفة.

ومن ناحية أخرى فان قرار اختيار مسببات التكلفة الملانمة يرتبط بالعوامل الثلاث الآتية: [Cooper, 1991, P. 385]

أ. تكلفة القياس Measurement Cost، ونعنى بذلك تكلفة قياس مسبب التكلفة، فكلما كانت تكلفة انقياس أقل كلما كان مسبب التكلفة أفضل ويتعين اختياره.

ب. تكلفة الأخطاء Cost of Errors، وذلك نتيجة أن درجة الارتباط غير

الارتباط، فته يكون من غير المفيد التعامل معيما بصورة منفصلة وأنه يجب أن يتم تجميعيا في نشاط واحد يحدد له مسبب تكاليفي واحد. وعلى العكس فإن تجميع نشاطين أو أكثر ليس على درجة عالية من الارتباط يمكن أن يؤدي الى خسائر في درجة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات. [Babad and Balachandran, 1993, P. 565]

١-٢. إن تحليل مسببات التكاليف يتطلب أن تتوفر إمكانية تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على تكاليف منتج معين أو موضوع القياس التكاليفي بصفة عامة.

ويرى Shank and Govindarajan أنه في مجال التعامل مع مشكلة إعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكلفة على موضوع القياس التكاليفي أو على التكاليف الكلية، أنه عادة ما يفترض ان التكاليف تعتبر دالة لمجموعة من مسببات التكلفة - باعتبارها المتغيرات المستقلة - التي تتشابك على صورة متضاعفة كما يلي:

$$\text{التكاليف} = \text{المسبب A} \times \text{المسبب B} \times \dots \times \text{المسبب C}$$

وعلى أساس أنه من المفترض ألا تكون للمسببات نفس درجة الأهمية، ولذلك فإنها تختلف باختلاف أوزان أسية Exponential Weighting معينة لكل مسبب تكلفة، وعلى ذلك تصبح دالة التكاليف على الصورة الآتية: [Shank and Govindarajan, 1993, P. 159-160]

$$\text{Cost} = A^a \times B^b \times C^c$$

• عدد الأجزاء في قائمة المواد المتلزمة للمنتج كمسبب استخدام النشاط.
• عدد أوامر الشراء التي يتم إصدارها كمسبب تكلفة تشغيلية.

ثم يتم تحديد معدل مسبب استخدام النشاط بقسمة إجمالي تكلفة إصدار أوامر الشراء على عدد الأجزاء في قائمة المواد لكل المنتجات. ومعدل مسبب استخدام النشاط يقاس كمية استهلاك النشاط بواسطة موضوع القياس التكاليفي (المنتجات مثلا)، بينما يتم تحديد معدل مسبب التكلفة التشغيلي بقسمة إجمالي تكلفة إصدار أوامر الشراء على عدد أوامر الشراء صادرة، وهذا المعدل يقاس كفاءة الأداء في إصدار أوامر الشراء. [Lewis, 1995, P. 129]

وقد تناول Babad and Balachandran العلاقة التبادلية بين المشكلتين السابقتين في إطار محاولة للوصول الى نموذج من نماذج الأمثلة الذي يحقق التوازن بين الوفورات في تكاليف تشغيل المعومات (بتخفيض مسببات التكاليف) مع خسائر نقص دقة Loss of Accuracy. وقد توصلنا الى انه لتحديد ذلك التوازن المثالي فإنه يجب:

* تحديد عدد مسببات التكلفة الأمثل الذي يفسر سلوك التكاليف.

* تحديد ترتيب أولويات مسببات التكاليف، وعن طريقها يتم تحديد الأنشطة ذات الأولويات الأقل والتي تكون غير جوهريية والتي من الممكن أن يتم تجميعيا مع أنشطة أخرى بدون التضحية بقدر كبير من الدقة. فإذا كان هناك نشاطين أو أكثر على درجة عالية من

Intercept إذا لم يستطع القائم بتقدير التكاليف تحديد مسبب التكلفة أملائم له. ويشير Hilton وآخرين إلى أنه في مجال تقدير التكاليف Cost Estimation فان العلاقة بين التكاليف وبين الأنشطة ترتبط بعدد مسببات التكتيف وأيضا بسلوك التكاليف، وبصفة خاصة في ظروف الإنتاج الحديثة حيث ظروف تعدد العمليات/المنتجات وبالتالي تعدد مسببات التكاليف. فعلى سبيل المثال فان شركة Hewlett-Packard استخدمت أكثر من "مائة" مسبب تكلفة في تكوين دالة تقدير التكاليف لديها [Hilton, et al., 2003, P. 428]. ويمكن القول أن، تقدير العلاقة بين التكاليف وبين مسببات هذه التكاليف والتي تعد كأساس لتقدير دالة التكاليف ستواجه مشكلة تعدد مسببات التكلفة. [الهللباوي، ٢٠٠٣، ص ٤٩٢]

٣-٩. مدخل تحليل مسببات التكاليف:

التوجه الاستراتيجي

في إطار التوجه الإستراتيجي، فانه يجب النظر إلى مسببات التكاليف على أنها مجموعة من العوامل التي ترتبط فيما بينها بعلاقات تشابكية ويتعين تحديد شكل هذه العلاقات التشابكية لفهم سلوك التكاليف في موقف معين. ولكي يمكن تبين أثر التوجه الإستراتيجي على مدخل تحليل مسببات التكاليف فانه يجب الإشارة إلى أنه في ضوء المحاسبة الإدارية التقليدية كانت تعتبر التكاليف دالة لمسبب تكاليفي واحد متمثل في حجم مخرجات، ونتج عن ذلك مفاهيم محاسبية عديدة مثل مفاهيم التكاليف المستغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة، فائض المساهمة، ولكن في

وذلك على أساس أن الأوزان الأسية لكل مسبب تحدد أهمية المسبب في التأثير على نسبة من التكاليف الكلية. والصيغة الأخيرة لدالة التكاليف - والتي تمثل العلاقة بين متغيرين أحدهما الإنتاج والآخر التكاليف [الجابري، ١٩٨٩، ص ١٤٦] - يمكن تبسيطها باستخدام الصيغة اللوغاريتمية مما يجعل في الإمكان استخدام أسلوب الانحدار المتعدد Multiple Regression Technique، وبذلك يمكن استخلاص نتائج تساعد في إعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف. فعلى سبيل المثال، وبافتراض أن مسببات التكاليف تتمثل في أربعة مسببات فقط A, B, C and D، فإن المعادلة تصبح

$$\text{Cost} = A^a \times B^b \times C^c \times D^d$$

وتكون الصيغة اللوغاريتمية

$$\text{Log Cost} =$$

$$a \log A + b \log B + c \log C + d \log D$$

وهذا يعني أنه لو توافر لدينا بيانات عن عدد (ن) مشاهدة عن المسببات الأربعة وعن التكاليف الكلية، فإننا يمكننا تحديد دالة تقدير التكاليف باستخدام الصيغة اللوغاريتمية لكل بيانات مسببات التكلفة الأربعة (A, B, C and D) ولوغاريتم التكلفة لكل مشاهدة من التكاليف الكلية وذلك لإفراز معادلة الانحدار وتقدير المعاملات a, b, c and d. وتشير اباحثة إلى أن المعادلة السابقة ستكون بهذه الصورة إذا توافرت إمكانية تحديد كل مسببات التكاليف، بينما سيظهر جزءاً ثابتاً

هذا ما أكد عليه Cooper عام (١٩٨٨).
[Lockamy and Smith, 2000, P. 215]
وترتبط مسببات التكلفة الهيكلية
بقرارات الإدارة الخاصة بالمفاضلة بين
البدائل الاستراتيجية المختلفة والمرتبطة
بمجاللات الخسر السابقة. وفي نفس
الاتجاه يرى Shields and Young أنه
يمكن النظر إلى التنظيم ككل على أنه
مسبب تكلفة طويل الأجل Long-Term
Cost Drive. فعلى أساس أن التنظيم يعتمد
على تجميع الأفراد والموارد المادية
الأخرى، فإن الأبعاد المختلفة للتنظيم يمكن
اعتبارها المسبب النهائي للتكاليف في
الأجل الطويل ويمكن أيضا أن تؤثر في
هيكل التكاليف في الأجل الطويل. ويتبع
ذلك إمكانية تحديد العديد من مسببات
التكاليف المرتبطة بالهيكل التنظيمي
وتحديد الروابط بين تلك المسببات وذلك
عن طريق فريق عمل يمثل الوظائف
المختلفة [Swenson, et al., 2003, P. 13]،
والتي تكون من طبيعة المسببات الهيكلية
مثل: [Shields & Young, 2001, P. 119]

- عدد الأقسام الوظيفية.
- عدد مراكز الربحية.
- عدد قنوات التوزيع.
- عدد خطوط الإنتاج.

٢-٣-٩. مسببات التكلفة التنفيذية
Executional Cost (الإجرائية)
Drivers (ECD)

وهي تمثل مسببات التكلفة التي تحدد
مقدرة المنشأة على تحقيق النجاح وتحدد
موقف المنشأة تكاليفها Firm's Cost
Position. فهي ترتبط ببيكل التكاليف في
المنشأة ويتبع ذلك إمكانية الربط بين

ضوء إدارة التكلفة استراتيجيا SCM، فقد
تضاعفت قدرة حجم المخرجات كمسبب
تكاليفي على تفسير سلوك التكاليف،
والبدليل أن هناك العديد من مسببات التكلفة
التي يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين:

١-٣-٩. مسببات التكلفة الهيكلية
Structural Cost Drivers (SCD)
وهي تقدم خمس اختيارات استراتيجية
تتناول مجالات:

* الحجم Scale: أي حجم الاستثمارات في
البحوث والتطوير، في التصنيع،
الموارد المرتبطة بالتسويق.

* المجال Scope: ويتبع ذلك تحديد درجة
التكامل الرأسي Vertical Integration.

* الخبرة Experience: ويتبع ذلك تحديد
إلى أي مدى يمكن الاستفادة من آثار
ضاهرة التعلم وأثر ذلك على هيكل
التكاليف في المنشأة حيث تمثل الخبرة
- باعتبارها مسبب تكلفة - خفض في
تكلفة الوحدة نتيجة التعلم. [Blocher,
et al., 2002, P. 247]

* التكنولوجيا Technology: ويتبع ذلك
تحديد نوعية التكنولوجيا المستخدمة في
كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة
للمنشأة.

* درجة التعقد Complexity: ويتبع ذلك
تحديد تأثير درجة تعقد
العمليات/المنتجات على هيكل التكاليف،
وهو المجال الذي أصبح يلقى اهتماما
كبيرا في ضوء نظام التكاليف على
أساس النشاط [Shank and
Govindarajan, 1993, P. 20]، والتي
حنت محل الحجم في اعتبارها المسبب
الرئيسي للتكاليف في المنشآت الحديثة

للمنتجات/العمليات الأقل تعقيداً. ولكن الأمر يختلف بالنسبة لمسببات التكلفة التنفيذية حيث يكون للتأثير اتجاهها واحداً، فالأفضلية دائماً تكون في صورة خفض أكبر في التكاليف. ومن ناحية أخرى فإن كلا من المسببات البيكلية والتنفيذية تمثل محددات تقدر المنشأة على المنافسة عن طريق تحقيق مزايا تنافسية في مجال التكاليف تفوق ما يستطيع أن يحققه المنافسين.

وتشير الباحثة إلى أن مسببات التكاليف - خاصة البيكلية منها - لا تستمر على نفس درجة الأهمية، ففي بعض الظروف والمواقف قد تزيد أهمية بعض المسببات ويتطلب الأمر زيادة جهود الرقابة على هذه المسببات لزيادة فرص نجاح المنشأة وتحقيق التفوق الصناعي، ولكن مع مرور الوقت وتغير هذه الظروف قد يتم إحلال هذه المسببات بمسببات أخرى تصبح محوراً جديداً للتركيز الجيود الرقابية. ومن أهم التطبيقات التي تؤكد هذه النقضية انه في ظروف معينة تبين أن الاستفادة من وفورات الحجم الكبير Economies of Scale، يمكن أن يعتبر مسبباً هيكلياً فيما يختص توفير مزايا تنافسية متمثلة في خفض التكاليف. ولكن مع تغير الظروف أصبحت المصانع الصغيرة قادرة على إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة أقل وتحقيق مزايا تنافسية تفوق وفورات الحجم التي تحققها المصانع الكبيرة، ومن أهم الصناعات التي ظهرت فيها هذه الظاهرة صناعة الحديد والصلب، بينما في صناعة السيارات فلقد تبين أن المسبب البيكلية

التكاليف وبين المسببات المباشرة لهذه التكاليف (مسببات استخدام الموارد/ مسببات استخدام الأنشطة).

ومسببات التكلفة التنفيذية تعكس العديد من المجالات من:

- مشاركة العاملين في تنفيذ برامج التحسين المستمر.
- درجة تحقيق إدارة الجودة الشاملة.
- كفاءة استغلال الطاقة.

- التوصيف الهندسي لمكونات المنتج Product Configuration.
- كفاءة التنظيم الداخلي للمصنع Plant layout efficiency.
- درجة الاستفادة من العلاقات مع الموردين ومع المستهلكين.

وأبرز مثال على دور مسببات التكلفة التنفيذية هو استخدام معيار الجودة Quality كمفهوم إستراتيجي أساسي، فتطوير قدرات إحدى المنشآت حتى أن لا يتعدى معدل الوحدات المعيبة ٣ وحدات في المليون يمكن أن يعتبر ذلك من أساسيات الإستراتيجية التنافسية للمنشأة ويترتب على ذلك تحقيق مزايا تنافسية فيما يتعلق بالتكاليف. [Shank and Govindarajan, 1993, P. 153]

ويجب الإشارة إلى أن هناك فرقاً واضحاً بين نوعي مسببات التكاليف. أنه بالنسبة للمسببات البيكلية لا يكون تأثيرها في اتجاه واحد، فهناك على سبيل المثال آثار ايجابية (وفورات) أو آثار سلبية لنحجم وكذلك للمجال Economies/ Diseconomies of Scale or Scope. كما أن تعقد المنتجات/العمليات لا يكون بالضرورة جيداً أم سيئاً بالنسبة

المتعمّر في الخبرات المكتسبة يعتبر مسبب التكلفة الأكثر تأثيراً.

١٠. الإطار المقترح لتطوير تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي

يستخدم مصطلح إدارة التكلفة لوصف ممارسات الإدارة لخفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء عملائنا [هورنجزن، وآخرين، ١٩٩٦، ص ٢٣]،

أي أن إدارة التكلفة تعني أن هناك علاقة وثيقة بين "الإدارة والتكلفة"، أو بمعنى أدق بين تقرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة على هذا التقرار، والتي تتضاب تخطيط التكلفة، خفض التكلفة، ورقابة التكلفة [بابيني، ٢٠٠١، ص ١١٢]. إن مراعاة نظم المحاسبة ونظم التكاليف للترجيحات الاستراتيجية يعتبر من المتطلبات الضرورية، حيث إن

الاستراتيجية تساهم في رسم المسارات المستقبلية للمنشأة عن طريق التأثير في العديد من المتغيرات التي تنعكس على الكفاءة التشغيلية للمنشأة وعلى قدرتها على مواجهة المنافسة. ففي الصناعات التي تتميز بوجود تطورات سريعة ومتلاحقة (مثل الصناعات الإلكترونية وصناعة الأدوية) فإن الرقابة على تكاليف البحوث والتطوير يكون له أهمية أكبر من الرقابة على تكاليف الإنتاج. كما أنه في المنشآت التي تتبنى استراتيجية الريادة في خفض التكلفة فإن استخدام أسلوب التحسين المستمر للعمليات (Kaizen) في مرحلة التصنيع سوف يكون له أهمية أكبر عن تلك المنشآت التي تتبنى استراتيجية

التمييز. ومن ناحية أخرى، فإنه في مجال تبرير الاستثمار في تكنولوجيا حديثة فإن الاستراتيجية التي تتبناها المنشأة يكون لها تأثيراً في تحديد المجالات التي يجب أن تلقى الاهتمام الأكبر كما يلي:

• في ضوء استراتيجية الريادة في خفض التكلفة، فإنه يجب تحديد أثر استخدام التكنولوجيات الحديثة المقترحة على تكلفة التصنيع وتكلفة إعادة تجهيز الآلات مثلاً.

• بينما في ضوء استراتيجية التمايز، فإنه يجب تحديد أثر هذه التكنولوجيات الحديثة على الجودة وعلى مرونة التصنيع في الاستجابة لطلبات العملاء سواء بإنتاج منتجات وموديلات جديدة أو الإنتاج حسب المواصفات التي يتوقعها العميل.

١٠-١. تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف

يتكون نظام إدارة التكلفة استراتيجياً SCMS من مجموعة الأدوات التي تفيده في مجال تخطيط ورقابة ما تحدثه أنشطة المنشأة من تكاليف. وهذا يتطلب توفير المعلومات المطلوبة لمقابلة نوعين من التحديات:

التحدي الأول: ويتمسّر في تحقيق ربحية عالية في المدى القصير.

والتحدي الثاني: ويتمسّر في أن تظل المنشأة في موقف تنافسي جيد في المدى الطويل.

ويمكن للإدارة مواجهة التحدي الأول عن طريق الاستخدام الكفء لمواردها لتحقيق إيرادات تزيد عن التكاليف وهي في هذا الشأن تحتاج إلى نوعية من

تصبح من المكونات الأساسية لتحليل مسببات التكاليف كما يلي:

(١) يجب تحديد كيف تؤدي المنشأة بالمقارنة بالمنافسين، وهذا يستلزم استخدام مقياس أفضل أداء متاح Benchmarking.

(٢) يجب تحديد كيف يمكن أن تؤدي المنشأة أفضل من الأداء الحالي. وهذا يستلزم استخدام تحليل الأنشطة Activity Analysis.

(٣) يجب تحديد شكل العلاقات التشابكية بين مسببات التكاليف المختلفة، وهذا يستلزم استخدام الشكل السرايطي للمسببات والنتائج The Cause and-Effect Diagram.

(٤) يجب تحديد ترتيب أولويات مسببات التكلفة المختلفة، وهذا يستلزم استخدام

تحليل باريتو Pareto Analysis. وهذا يجعلنا نتخلص أن عنياح تطوير تحليل مسببات التكاليف يستند الى ان تحليل مسببات التكاليف لا يقوم فقط بتحديد مسببات التكلفة الملائمة، واعطاء قيم كمية لتأثيرها، ولكنه يمتد الى استخدام الأدوات الأربع السابق الإشارة إليها كما يلي:

١٠-١-١. استخدام مقياس أفضل أداء

متاح Benchmarking

وتعني مقارنة وتقييم منتجات/عمليات المنشأة مع ما تنتجه المنشآت المنافسة أو المنشآت التي يمكن اعتبارها ذات المستوى المتميز Best in Class. ومثل هذه المقارنات تسمح لإدارة المنشأة أن تقيم أن هناك طرق أداء وطرق إنتاج يمكن أن تحسن من كفاءة وفعالية نتائج أداء العمليات في المنشأة. وفي هذا الصدد يجب

المعلومات التكاليفية التي ترتبط بمسببات التكلفة التي تلائم مجال الرقابة التشغيلية Operational Control. بينما السحدي الثاني فهو يتطلب الحصول على المدخلات الملائمة من المورد الملائم، بيع التكلفة الملائمة لمنتجات للمستهلكين الملائمين، استخدام قنوات التوزيع الملائمة، وهي في هذا الشأن تحتاج الى نوعية من المعلومات التكاليفية التي ترتبط بمسببات التكاليف المرتبطة بالإدارة الاستراتيجية Strategic Management حيث تحتاج الى تلك المعلومات عن مسببات التكاليف لأغراض تحديد الاستراتيجية الملائمة التي تمتد الربط بين أهداف المنشأة وبين الأنشطة التشغيلية لواجب القيام بها للمساعدة في تغيير البيئة المستقبلية لتكون في صالح المنشأة. [Barfield, et al., 2003, P. 45]

وفي الحقيقة فإنه يمكن تحديد عدد كبير جداً من مسببات التكلفة وأكبر كثيراً من العدد الذي يمكن استخدامه سواء في تجميع التكاليف Cost Accumulation أو في الرقابة على التكاليف Cost Control وهذا يستلزم اختيار مسببات التكاليف الملائمة لغرض المطلوب - وذلك عن طريق تحديد درجات ترجيحية لتحديد ما إذا كان المحرك (المسبب) أثراً مرتفعاً، متوسطاً، منخفضاً. على تكاليف النشاط [يوسف، ١٩٩٢، ص ١٩١] - وبما يراعى العلاقة بين تكلفة تجميع البيانات عن مسببات التكلفة وبين المنافع من استخدام مسببات التكلفة. وتحقيق المنافع المقابلة لتحديد مسببات التكاليف يتطلب الربط بين مسببات التكاليف والعديد من الأدوات التي يجب أن

إطاراً للعمليات لتحسين المستمر CI الذي يساهم في تحقيق مجموعة من الأهداف منياً: [Brimson, 1995, P. C1- 3]

(أ) تفهم كيف أن أداء الأنشطة المختلفة يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

(ب) إعادة تصميم نمط تدفق الأنشطة/تعليمات بين الأقسام.

(ج) تحسين أداء الأنشطة.

١٠-١-٣. استخدام الشكل الترابطي للمسببات/النتائج The Cause-and-Effect Diagram

يساعد الشكل الترابطي للمسببات/النتائج في تحديد العلاقة التبادلية بين المسببات المختلفة عن طريق تصنيف العوامل التي يكون لها تأثيراً هاماً معيناً، واكتشاف العلاقات بين تلك العوامل. وهذا النموذج يطلق عليه نموذج "الهيكل العظمى للسمة" "Fishbone Diagram" والذي قدم بتطويره بروفيسور Kaoru Ishikawa بجامعة واسادا اليابانية [Chen and Chung, 2002, P. 3] ويستخدم هذا الشكل في تنظيم أفكار مجموعة من الأفراد المجتمعين لبحث مشكلة ما وفقاً للخطوات الآتية:

(١) يتم تحديد ما هي النتيجة (الأثر الذي يمثل المشكلة).

(٢) يتم تحديد مجموعة الأسباب الرئيسية.

(٣) يتم اقتراح المناقشة المسببات الفرعية Sub-Causes المحتملة لكل سبب رئيسي.

(٤) يتم تكرار عملية التحليل أو تجزئة الأسباب الفرعية إلى أسباب فرعية أكثر تفصيلاً حسب الرغبة وذلك

أن تكون المقارنة بين مستويات مسببات التكلفة لدى المنشأة والمستوى المقابل لهذه المسببات لدى المنشآت ذات المستوى المتميز. وهذا يعني أنه لا يجب الإقتصار على استخدام مقياس أفضل نتائج Results Benchmarking ولكن يجب استخدام مقياس أفضل أداء للعمليات Process Benchmarking حيث يكون التركيز على كيفية تحقيق المنشآت ذات المستوى المتميز هذه النتائج، وهذا يكون بطبيعة الحال عن طريق مقارنة مستويات مسببات التكلفة المختلفة. [Barfield, et al., 2003, P. 309]

١٠-١-٢. استخدام تحليل النشاط

Activity Analysis يساعد تحليل النشاط على توفير بيانات كمية ترتبط بالأنشطة الأساسية ويتناول:

* تعريف الأنشطة Define Activities
* تيويب الأنشطة Classify Activities
* إعداد خريطة للأنشطة Activity Map
* استكمال التحليل لتوفير معلومات كمية عن جوانب مختلفة لكل نشاط، وبيانات ترتبط بجوانب عديدة للأعمال التي يتم أداءها في كل نشاط مثل:

◊ ما هي الأعمال التي يجب أن تؤدي؟

◊ ما هو حجم العمل الذي يتم أداءه؟

◊ كيف سيتم أداء الأعمال؟

◊ ما هي محددات جودة الأعمال التي يتم القيام بها؟

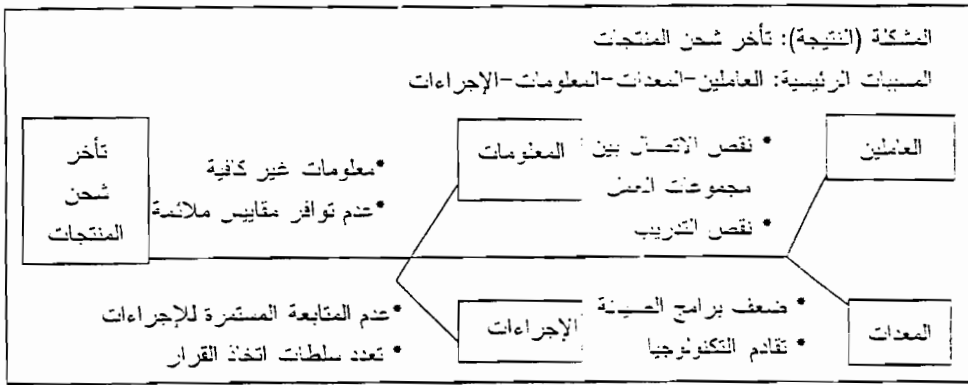
◊ ما هو الوقت اللازم لأداء الأعمال؟

◊ ما هي المخرجات المقابلة لأداء الأعمال؟

وإستخدام تحليل النشاط الى جانب مسببات التكاليف التي يتم تحديدها يوفر

ويكمن تقديم اشكر الترابطي
للمسببات/النتائج الذي قدمه Hronec &
Hunt لمشكلة تأخر شحن المنتجات
والذي يأخذ شكل الهيكل العظمي
للمسكة كما في الشكل رقم (٢):
[Hronec & Hunt, 1995, P. A1-18]

لتحديد المسببات الثلاثة الأكثر
تأثيراً.
(٥) يتم اختيار المسببات التي يعتقد أن لها
التأثير الأكبر ويتم ترتيب تلك
المسببات حسب أهميتها.



الشكل رقم (٢)

عملية ما يكون السبب فيها ٢٠% من
الأنشطة التي تتضمنها هذه العملية، أي أن
٢٠% من المسببات المختلفة تكون مسؤولة
عن ٨٠% من النتائج. ويمكن استخدام
تحليل باريتو لتحديد مسببات التكاليف
المسؤولة عن إحداث الجزء الأكبر من
التكاليف وذلك عن طريق ترتيب هذه
المسببات. [Horngren, et al., 2003, P. 148 & P. 318]

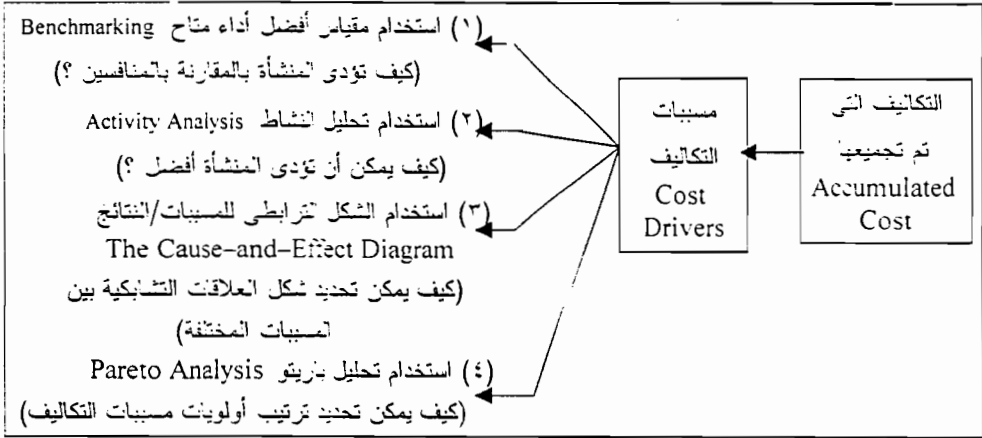
ويشير Horngren وآخرون إلى أهمية
استخدام تحليل باريتو في إطار استخدام
تحليل مسببات التكاليف خاصة في مجال
التعامل مع مشاكل الجودة واقتراح البدائل
الممكنة لعلاج هذه المشاكل حيث يتم
ترتيب مسببات مشكلة الجودة تبعاً لعدد
مرات تكرار حدوث العوامل المسببة

١٠-١-٤. استخدام تحليل باريتو Pareto
Analysis

يستخدم تحليل باريتو في فصل
المسببات القليلة ذات التأثير الهام عن
المسببات الكثيرة ذات التأثيرات غير
الهامة، وهو تحليل يفيد في مجال تحديد
كيفية الكشف عن طريق تحسين العمليات
بعد مقارنة نتائج العمليات بالمعايير أو
بأفضل مقياس أداء متاح Benchmarking.
ويشير مبدأ باريتو Pareto Principle إلى
أن ٨٠% من المشاكل على مستوى المنشأة
ككل تسبب من ٢٠% فقط من المسببات
المتبقية. فعلى سبيل المثال فإن ٢٠% فقط
من مسببات التكاليف يتسبب في ٨٠%
من التكاليف، أو أن ٨٠% من مشاكل

تحسين ملموس في مستوى الجودة
[Horngren, et al., 2003, P. 658
والشكل رقم (٣) يبين مناهج تطوير نطاق
تحليل مسببات التكاليف كما يلي:

للمشكلة (مثل عدد مرات حدوث كل عيب
من العيوب)، وإذا قامت الإدارة بمعالجة
العيوب المتكررة القليلة ذات التأثير الجام
في المشكلة فسوف يترتب على ذلك



الشكل رقم (٣): يبين مناهج تطوير نطاق تحليل مسببات التكاليف

Activity Drivers بواسطة المنتجات. ويتم تحقيق هذا عن طريق استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ABC واستخدام ما يفرزه هذا النظام من معلومات في إطار الإدارة على أساس النشاط ABM. المحور الثاني: دعم درجة التوافق مع البيئة الخارجية، خاصة مع الموردين ومع المستفيدين، وضمان الموقف التنافسي الجيد، وفي هذا الصدد تستخدم أدوات تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis وأسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing (TC).

وفي الجزء التالي سوف تبدأ الباحثة في دراسة كيف يمكن استخدام تحليل مسببات التكاليف - بعد تطوير نطاق هذا التحليل - في إبراز مجالات التكامل بين أدوات إدارة

٢-١٠. التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات اتوجه الاستراتيجي

إن تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة خاصة الأدوات ذات التوجه الاستراتيجي يمكن أن يكون على محورين يساهم كل منهما في إيجاد مزاي تنافسية: المحور الأول: دعم كل ما يضمن إنتاج معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات كل على حدة، وهذا يضمن اتخاذ قرارات استراتيجية هامة تستند إلى ربحية كل منتج على حدة، وتضمن كفاءة تشغيلية عالية عن طريق توافر بيانات تفيد في مجال الرقابة التشغيلية Operational Control، وهذه البيانات مترابط بالضرورة بمسببات التكاليف سواء كانت مسببات استخدام الموارد Resource Drivers بواسطة الأنشطة أم مسببات استخدام الأنشطة

المنشأة. وفي هذا النطاق تصبح الأنشطة التي تقوم بها المنشأة جزءاً من السلسلة الكلية للأنشطة التي تخلق قيمة -Value Creating Activities. والسبب في الإستراتيجية المضمور في تحليل سلسلة القيمة يتمثل في أن هذا التحليل يوضح ويظهر أربعة مناطق لتحسين الربحية وبالتالي التعرف على المزايا التنافسية وهي: [Shank and Govindarajan, 1993, p. 54]

أولاً: الاستفادة من العلاقات مع الموردين
Linkages With Suppliers. فعلى سبيل المثال فإن استقرار المنشأة على جداول الإنتاج Schedule Stability وتقديمها للموردين يمكنهم من جدولة الإنتاج لديهم وتحقيق وفورات في التكاليف، ويمكن اعتبارها من المزايا التنافسية في المفاوضات مع الموردين. وفي مجال إدارة التكلفة وتحديد مواطن خفض التكاليف من خلال علاقة المنشأة بالموردين وذلك عند إعادة دراسة البدائل الاستراتيجية المرتبطة بيده العلاقة مثل:

* دراسة فرصة التكامل عكسي الاتجاه Backward Integration للسيطرة على المواد الخام والأجزاء جاهزة الصنع. [Thompson, 1967, P. 40]

* دراسة إمكانية استخدام مدخلات بديلة (مواد خام بديلة/أجزاء جاهزة الصنع بديلة) وأثر ذلك على تشكيلة الموردين وكذلك تحديد أثر ذلك على تشكيلة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة.

التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي والمتمثلة في تحليل سلسلة القيمة، ونظام التكاليف المستندة TC، وكلاهما يطرحه المحور الثاني لأغراض دعم درجة التوافق مع البنية الخارجية، ونظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط ABC واستخدام المعلومات التي يفرزها، لإدارة التكلفة على أساس النشاط ABM، وهذا ما يطرحة المحور الأول. وذلك على أساس أن تحقيق التكامل هنا ينبع من أن الأدوات الثلاث تسعى لتحقيق هدف مشترك وهو خلق وإيجاد مزايا تنافسية CA بتشكيلة المثلى.

١٠-٢-١. أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي: تحليل سلسلة

القيمة Value Chain Analysis يعتبر تحليل سلسلة القيمة من أهم المحددات التي تضمن إضفاء البعد الإستراتيجي على إدارة التكلفة لتصبح "إدارة التكلفة استراتيجياً" SCM. وقد أطلق Porter على مجموعة الأنشطة التي تخلق قيمة، مفهوم تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis، والذي يتم "بتجزئة عمليات المنشأة إلى الأنشطة الملائمة استراتيجياً، وذلك لفهم سلوك التكاليف وتحديد المصادر المحتملة لتبنيها" [Chang&Hwang, 2002,P.124] وتعتبر سلسلة القيمة أداة لتحخيص مسببات التكلفة لتوفير المعلومات اللازمة لبيان تكلفة الأنشطة [رزق، ٢٠٠٠، ص ١٣]، والتي تبدأ من مصادر المواد الخام حتى يتم تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي مما يعني أن التركيز لن يقتصر على حدود المنشأة ولكنه سيمتد إلى خارج نطاق

Chain of Business. فالعمليات والأنشطة انتمى وتتظمن كل وحدة أعمال غالباً ما ترتبطها علاقات تشابكية تبادلية Reciprocal Interdependence - بما يتطلب ضرورة التنسيق بينها وذلك عن طريق مزج هدف تخفيض التكاليف ببقية أهداف الوحدة [غطاس، ١٩٨١، ص ١٦٧] - وذلك للحصول على نتائج أكثر كفاءة وفعالية [Dekker, 2000, P. 5] وفي هذا الإطار وفي ضوء تحليل سلسلة القيم فانه قد يسمح بزيادة التكاليف في نشاط قيمي معين وذلك على اعتبار أن هناك تخفيض أكبر في نشاط قيمي آخر وبالتالي تخفيض التكاليف للمنشأة ككل.

رابعاً: في إطار العلاقات بين وحدات الأعمال الاستراتيجية داخل المنشأة Linkages Across Business Units Value Chain Within the Firm. أنه يمكن استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الاستراتيجية وبين أنشطة القيمة التي تتضمنها هذه الوحدات. فتحقيق وفورات تكاليفية لمنتج في وحدة أعمال استراتيجية معينة قد يساعد وحدة أعمال استراتيجية أخرى في تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية.

والسؤال الذي يتطرب إجابته الآن يتمثل في:

" ما هو دور مدخل تحليل مسببات

التكاليف في تحقيق التوجه

الإستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة؟"

إن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف في إطار اتوجه الإستراتيجي يؤدي إلى ضرورة دراسة تأثير قرارات

ثانياً: الاستفادة من العلاقات مع المستهلكين Linkages With Customers. فعلى سبيل المثال فإن توجيه اهتمام المنشأة إلى تكاليف استخدام المنتج بعد شراء المستهلك للمنتج قد يؤدي إلى خلق مزايا تنافسية لمنتجات المنشأة بتميزها بأن تكاليف تشغيلها واستخدامها أقل من المنتجات البديلة. وذلك على أساس أن تخفيض التكاليف لا يعد من "قرارات الموقف" أو القرارات المؤقتة غير المتصلة. وإنما هو عمل متصل ودائم [حجاج، ١٩٨٥، ص ٢٢٧]. وهذا يعني في مجال إدارة التكلفة وتحديد مواضع خفض التكاليف من خلال علاقة المنشأة مع المستهلكين، وذلك عند إعادة دراسة البدائل الاستراتيجية المرتبطة بهذه العلاقة من:

* دراسة البدائل التي تحقق خفض في التكاليف لدى المستهلك وبالتالي يمكن التفاوض معيماً بشأن هذه المزايا التنافسية.

* دراسة البدائل المرتبطة بتسوية المستهلكين التي تتكون من مستهلكين ذوي تكلفة خدمة مرتفعة High Cost-to-Serve ومستهلكين ذوي تكلفة خدمة منخفضة Low Cost-to-Serve. وإدارة الأنشطة بما يضمن تحقيق أرباح من التعامل مع كلا النوعين من المستهلكين عن طريق تنويع أساليب وشرق التسليم وخدمة العملاء وأسعار البيع ونسبة الخصم الممنوحة لهم. [Kaplan And Cooper, 1998, P. 190]

ثالثاً: في إطار العلاقات التشغيلية التي تتضمنها كل وحدة أعمال استراتيجية Process Linkages Within the Value

مشاركة العاملين في الإلتزام بتقافة التحسين المستمر، ادارة الجودة الشاملة TQM، وكفاءة التنظيم الداخلي للمصانع Plant Layout، واستغلال العلاقات مع الموردين ومع المستهلكين [Shank and Govindarajan, 1993. P. 59; Hoque, 2001, P. 114]. وقد تبين أن تركيز الاهتمام بمسببات التكلفة التنفيذية يساهم في تزايد فرص تحديد مواضع خفض التكاليف من خلال سلسلة القيم كما يلي:

* دراسة إمكانية استخدام موارد أقل عن طريق فرض رقابة على مسببات التكلفة التشغيلية (مسببات استخدام الموارد Resource Drivers وكذلك مسببات استخدام الأنشطة Activity Drivers).

* دراسة إمكانية استخدام تكنولوجيا أكثر تطوراً تحقق جودة أعلى وتكلفة أقل.

* استغلال الطاقة المتاحة بصورة أفضل وتحديد الأنشطة التي سيكون لديها طاقة فائضة والأنشطة التي سيكون لديها عجز في الطاقة، وفي ضوء هذه المعلومات يمكن إحداث التغييرات اللازمة لتحقيق التوازن بين مستوى الطلب على النشاط وبيئته القدر المتوافر من طاقة النشاط.

* دراسة العلاقات بين الأنشطة المختلفة داخل سلسلة القيم، فنشاط التصميم يكون له علاقة تشابكية مع الأنشطة الإنتاجية، فتصميم المنتج الذي يحتوى على عدد أجزاء أقل يؤدي إلى سهولة

الإدارة المختلفة على سلسلة القيم الكلية وليس سلسلة القيم الخاصة بالمنشأة فقط، وهذا يعني أن يمتد نطاق التحليل خارج نطاق المنشأة لخلق مزايا تنافسية للمنشأة. ويمكن للباحثة أن تستخلص معالم هذا الدور في النقاط الآتية:

(١) في مجال تحديد الأنشطة الإستراتيجية التي تنظمها سلسلة القيمة، فإن كل نشاط قيمى فى سلسلة القيم يجب أن يتميز بما يلى:

* يكون له نسبة جوهرية من التكاليف التشغيلية.

* يكون له سبب تكلفة مختلف عن باقى الأنشطة الاستراتيجية.

* ان يؤديه المنافسين بطريقة مختلفة.

* تتوافر فيه إمكانية خلق تميز في أداء هذا النشاط.

* ان كل نشاط إستراتيجي يحدث تكاليف ويولد إيرادات ويرتبط به أصول وهذا يعنى إمكانية حساب معدل العائد على الأصول Return on Assets.

وفى هذا المجال تشير الباحثة الى أن أهم هذه المعايير هو أن يكون للنشاط القيمي مسبب تكلفة مختلف عن الأنشطة الأخرى، وواضح أن هذا المعيار سيكون له تأثيره على باقى المعايير الأخرى الحكمة لتحديد الأنشطة التي تنظمها سلسلة القيمة.

(٢) فى مجال إدارة التكلفة استراتيجية SCM وفى إطار استخدام تحليل سلسلة القيم لوحظ الإتجاه نحو تعظيم أهمية مسببات التكلفة التنفيذية ECD لتحقيق التوجه الإستراتيجي لتحليل سلسلة القيم. وهى التى تتضمن مدى

* زيادة الإيراد الذي يقدمه النشاط القيمي مع ثبات تكاليف أداء هذا النشاط.

* تخفيض الأصول المستخدمة في هذا النشاط القيمي مع ثبات الإيراد والتكاليف.

ب. إعادة ترتيب وتشكيل سلسلة القيمة

Reconfiguring the Value Chain وتتعاطم أهمية دور مسببات التكاليف في إعادة توصيف أنشطة القيمة التي تنتظمها سلسلة القيم بصورة مختلفة عن ما يتم تقديمه في الصناعة. فعلى سبيل المثال، فإن الاقتراب من مكان إنتاج المواد الخام يجعل في الإمكان تجنب تكاليف النقل وخسائر الفاقد والتالف أثناء النقل. [Shank and

Govindarajan, 1993, P. 61]. كما أن اختيار تصميم المنتج قد يساعد على الاستغناء عن خدمات ما بعد البيع، وهذا ما أضلق عليه Porter توافق

الأنشطة ذي المستوى الثالث Third-Order Fit [Porter, 1996, P. 72].

(٤) على أساس أن الهدف من تحليل

سلسلة القيمة يتم في تحديد المواطن التي يمكن عندها تخفيض التكاليف ابتداءً من تصميم المنتج وحتى يتم توزيعه، ويمكن لإدارة المنشأة أن تقوم بذلك عن طريق تحليل التكاليف في كل نشاط قيمي Value Activity باستخدام تحليل مسببات التكاليف [Rayburn,

1996, P. 133]. ومن خلال تحديد تكاليف وإيرادات وأصول كل نشاط من أنشطة القيمة، وتحديد مسببات التكلفة لتلك الأنشطة، واستخدام نتائج هذا التحليل في الرقابة على مسببات التكلفة

نشاط جميع المنتج، كما أن جودة التصميم تؤدي إلى تخفيض تكاليف النشر الخارجي عن طريق انخفاض تكلفة أنشطة ما بعد البيع.

* إن أنشطة القيمة المختلفة في سلسلة القيم دائما ما تتأثر بمسببات تكلفة مختلفة، فمسبب التكلفة الملازم لنشاط الإعلان مثلا قد يتمثل في الحصة السوقية، بينما نشاط تنمية كمية المبيعات فإن مسبب تكاليف هذا النشاط قد يختلف تبعا للبيئة التي تتجلب المنشأة في الترويج لمبيعاتها. ومن ناحية أخرى فإن الموقف

التنافسي للمنشأة Firm's Competitive Position يتأثر بكل من مسببات التكلفة الهيكلية التي جانب مسببات التكلفة التنفيذية، وما نود الإشارة إليه هو أن مسببات التكلفة التنفيذية تكون لها الأولوية والتأثير الملموس أكثر من مسببات التكلفة الهيكلية.

(٣) إن خلق المزايا التنافسية في أطار استخدام تحليل سلسلة القيم يكون عن طريق:

أ. الرقابة على مسببات التكاليف لكل نشاط

قيمي بصورة أفضل من المنافسين، عن طريق اتباع التحليل الاستراتيجي ماذا لو Strategic What-If Analysis لتحليل أثر التغيرات في أنشطة سلسلة القيمة على تكاليف تلك السلسلة [Dekker, 2003, P. 15]. وتشير إلى أنه بالنسبة لكل نشاط قيمي يمكن أن يستند التحسين المستمر إلى:

* تخفيض التكاليف لنشاط قيمي معين مع ثبات الإيراد.

* استثمارات أقل Underinvest في موارد لازمة لأنشطة تضيف قيمة أو لمنتجات يتم تحميلها بتكاليف أكبر مما يجب في ضوء نظم التكاليف التقليدية مما يؤدي لأن يتبوء من المنتجات ذات ربحية أقل.

* استثمارات أكبر Overinvest في موارد لازمة لأنشطة لا تضيف قيمة أو في أنشطة يعد القدر المستخدم من طاقتها أقل كثيرا عن الضيقة بالقدر المتوافر بما يعنى وجود ضيقة غير مستخدمة. [Kaplan, 1995, P. 200]

وتشير الباحثة إلى وجوب عدم الخلط بين المفاهيم الآتية:

(١) نظم التكاليف على أساس النشاط ABC الذى يشير إلى تتبع وإصاق التكاليف بدقة على موضوعات القياس التكاليفى (المنتجات مثلا)، والتوجه الأساسى هنا يعد توجيه إستراتيجيا وذلك لتحديد تكلفة المنتجات كل على حدة بدقة وتحليل ربحية المنتجات، Product Profitability Analysis لتوفير مقارنة سليمة بين المنتجات وبالتالي إمكان تبنى إستراتيجية ملائمة استناداً إلى انقياس الدقيق لربحية المنتجات.

(٢) إدارة التكلفة على أساس النشاط Activity Based Cost Management (ABCM) فهو مفهوم يشير إلى إمكان استخدام معلومات التكاليف ليس فقط للتعرف على المنتجات التى يجب إنتاجها ولكن لتحديد الفرص المتاحة لإحداث تغييرات فى الأنشطة والعمليات لتحسين الإنتاجية.

(٣) مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management

لتحقيق نتائج أفضل عن المنافسين عن طريق إعادة تشكيل أنشطة سلسلة القيمة. [Dekker, 2003, P. 5]

١٠-٢-٢. أدوات إدارة التكلفة ذات

التوجه الاستراتيجى: نظام التكاليف على أساس النشاط/ نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABC ABM

إن الاعتماد على معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتجات وبالتالي عن ربحية تلك المنتجات قد يعرض المنشأة الى مخاطر اختيار استراتيجية غير سليمة. وي طرح Cooper and Kaplan مثالا للتدليل على ذلك، أنه إذا كانت المنشأة تتبنى استراتيجية التمايز لتحقيق مزايا تنافسية عن طريق تقديم مواصفات إضافية للعملاء، وفى هذه الحالة سنحتاج الى قياس التكلفة الإضافية لتحقيق هذه المواصفات- تكلفة التمايز Cost of Differentiation- حتى يتم تغطيتها من الزيادة فى السعر الذى يدفعه العملاء مقابل الحصول على هذه المزايا الإضافية. فإذا لم يستطع نظام التكاليف إنتاج معلومات عن تكلفة التمايز فإن المنشأة قد تختار منتجات معينة لكي يتم إنتاجها فى إطار تبنى استراتيجية التمايز، وبالرغم من أنها غير مربحة. [Cooper and Kaplan, 1988, P. 20]

إن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يمكن من تقدير كمية الموارد التى تحتاجها الأنشطة المختلفة التى ستقوم بها المنشأة، كما يساعد فى اتخاذ قرارات استثمارية سليمة، وتجنب اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة مثل:

الافتراض الأول: (ويرتبط بقياس تكلفة المنتجات) افتراض أن القرارات المرتبطة بتشكيل المنتجات يتم اتخاذها على أساس التحليل في المدى الطويل، خاصة مفهوم التكاليف المتغيرة في المدى الطويل، حيث يفترض أن كل تكاليف الموارد تتغير في الأجل الطويل.

الافتراض الثاني: أن يمكن إعادة توزيع الموارد بين الأنشطة في المدى القصير، وذلك من خلال الإدارة على أساس النشاط ABM بما يعني إمكانية تخفيض التكاليف وتحسين الجودة. [Campbell, et al., 2001, P. 106]

(ABM) الذي يدمج نظام التكاليف على أساس النشاط ABC مع مفهوم إدارة التكلفة على أساس النشاط (ABCMI)، كما أوضح Cokins ذلك في شكل رقم (٤): [Cokins, 1996, P. 40]

وترى الباحثة أن نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يعتبر من أهم أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي، حيث يوفر معلومات تفيد في إدارة الأنشطة. لتحسين المركز التنافسي للمنشأة، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية عن طريق ربط الإستراتيجية بالأنشطة والموارد اللازمة لإنجاز تلك الإستراتيجية وذلك على أساس ان هناك افتراضين أساسيين يستند اليهما هذا النظام هما:



الشكل رقم (٤)

يرى Shank and Govindarajan أن هناك ثلاثة مشاكل يتعين مناقشتها ومعالجتها لدعم التوجه الإستراتيجي لنظام التكاليف على أساس النشاط: [Shank and Govindarajan, 1995, P. 181]

والسؤال الذي يتطلب إجابته الآن يتمثل في:
"ما هي المشاكل التي تعوق ملاءمة نظام التكاليف على أساس النشاط ABC لإدارة التكلفة إستراتيجيا SCM؟"

تكاليف الأنشطة الصناعية فقط ، وبالتالي تصبح هذه التكاليف فقط هي التكاليف القابلة للتخزين Inventoriable Costs، وتصبح جزءاً من تكلفة المخزون إذا ارتبطت بالإنتاج تحت التشغيل أو بالإنتاج النام غير المباع، بينما لا يتم إلصاق تكاليف البيع والتوزيع بالمنتجات على اعتبار أنها تكاليف زمنية يتم تحميلها كمصروفات في قائمة الدخل.

ولكن في إطار المداخل الحديثة لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC والتي تتوافق مع النظرة الاستراتيجية، فإنه يتم إلصاق وتتبع كافة التكاليف الصناعية وكذلك تكاليف الأنشطة القبلية Upstream Activities مثل تكاليف البحوث والتطوير وتكلفة التصميم، هذا إلى جانب تكاليف الأنشطة البعديّة Downstream Activities مثل تكاليف البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع، فإني أصبحت من المكونات الملائمة للتكاليف التي يجب إلصاقها لتكلفة المنتجات من المنظور الاستراتيجي، وذلك لأغراض تحديد تكلفة كل منتج على حدة وكذلك لأغراض المقارنة بين ربحية المنتجات. فالأساس أنه في ضوء إدارة التكلفة استراتيجياً SCM فإنه يجب مراعاة التكلفة الكلية، متضمنة تكاليف كافة الأنشطة - تكلفة الأنشطة القبلية وكذلك تكلفة الأنشطة البعديّة في سلسلة القيم الخاصة بالمنشأة - وليست تكلفة الإنتاج فقط.

المشكلة الثالثة: ان نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ينظر الى سلسلة الأنشطة الحالية وليست المستقبلية.

المشكلة الأولى: أن نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يتولى إلصاق وتتبع كل التكاليف الصناعية للمنتجات بغض النظر عما إذا كانت هذه التكاليف ملائمة من المنظور الاستراتيجي أم لا.

يقدم Shank and Govindarajan مثالاً على ذلك يرتبط بتكاليف نشاط الاستلام انتهى يتم تخصيصها على المنتجات تبعاً لمقدار استفادة كل منتج من نشاط الاستلام، وباستخدام مسبب التكلفة الملائم (عدد مرات الاستلام مثلاً) ولكن نشاط الاستلام من المنظور الاستراتيجي لا يضيف قيمة للمنتج النهائي. ومن المنظور الاستراتيجي فإنه يجب استبعاد كل التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، ففي بيئة الإنتاج الآتي JIT فإنه يتم استبعاد نشاط الاستلام تماماً حيث يتم استلام المواد الأولية أو الأجزاء جاهزة مصنع مباشرة في توقيت الحاجة إليها، وهذا يعني أن أنشطة التخزين والفحص والمناولة تصبح غير موجودة. وتري الباحثة أن تضمين مثل هذه التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة سوف يؤدي الى مخاطر في اتخاذ قرارات استراتيجية، لا تقل عن المخاطر التي يحملها التخصيص غير الدقيق للتكاليف في ضوء نظام التكاليف التقليدي.

المشكلة الثانية: الالتزام بالتمييز بين

تكاليف الإنتاج Product Costs والتكاليف الدورية Period Costs في إطار الجيل الأول لنظام التكاليف على أساس النشاط ABC، فإن التكاليف التي يتم إلصاقها وتتبعها تبعاً للمنتجات هي

الأنشطة كطريقة لتحسين وزيادة القيمة التي يحصل عليها المستهلك، وبالتالي زيادة الأرباح المحققة نتيجة زيادة القيمة التي يستطيع المستهلك. والإدارة على أساس النشاط [ABM] هي نتاج تكامل ثلاث مكونات أساسية تتمثل في: [Barfield, et al., 2003, P. 132]

١. تحليل النشاط Activity analysis

٢. نظام التكاليف على أساس النشاط

٣. تحليل مبيعات التكاليف Cost Diver: Aalysis

Diver: Aalysis

وتفاعل المكونات الثلاث السابقة هو

السيبل لتحقيق:

○ التحسين المستمر CI

○ الرقابة التشغيلية Operational Control

○ إعادة هندسة عمليات المنشأة Business

Process Reengineering

○ استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

إن تحقيق التحسين المستمر يتطلب

استخدام مفهوم هندسة القيمة Value

Engineering ويكون ذلك عن طريق

تبويب الأنشطة على محورين هما:

[Shank and Govindarajan, 1993,

P. 182]

المحور الأول: هل يضيف النشاط قيمة؟

Does the activity add value

المحور الثاني: هل يتم أداء النشاط

بكفاءة؟ Is the Activity Performed

Efficiently ?

وفي الشكل رقم (٥) يمكن تحديد أربعة

أنواع من الأنشطة كما يلي:

الآن في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط ABC فإنه يمكن التركيز على تكلفة كل الأنشطة في سلسلة تقييم المنشأة ونست الأنشطة الصناعية فقط (أي يمكن التغلب على المشكلة الثانية)، وأيضاً في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط ABC فإنه يمكن التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وليست كل الأنشطة (أي يمكن التغلب على المشكلة الأولى). ولكن ستعز المشكلة المرتبطة بطبيعة أنظمة التكاليف الفعلية ونظم المحاسبة بصفة عامة والتي تتمثل في أنها تنظر إلى سلسلة الأنشطة الحالية فقط دون الارتباط بالأنشطة المستقبلية فالتحليل الإستراتيجي وإدارة التكلفة إستراتيجياً SCM يتضمن تقييم الموقف التنافسي الحالي في سبيل تحديد الموقف التنافسي الأفضل في بيئة التنافسية المتوقع أن تسود في المستقبل.

ونعل هذا ما يجعل الباحثة إلى أن نقترح ضرورة اعتبار نظام التكاليف على أساس النشاط ABC على أنه من أدوات التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي أكثر وأفضل من النظر إليه كنظام محاسبي وبالتالي تجنب أن يكون جزءاً من النظام الدفترى لحسابات الأستاذ General Ledger Bookkeeping System.

والسؤال الذي يتطلب إجابته الآن

يتمثل في:

"ما هو دور تحليل مسببات التكاليف في

تحقيق التوجه الإستراتيجي لنظام

التكاليف على أساس النشاط/الإدارة

على أساس النشاط ABC/ABM؟"

بداية يجب إدراك أن الإدارة على أساس

النشاط ABM تعتبر فلسفة تركز على

هل يضيف النشاط قيمة	نعم لا	(أ) → (د)	(ب)
		لا	نعم

هل يتم الأداء بكفاءة ؟

اشكل رقم (٥)

ويمكن تحديد الأسس التالية واعتبارها كأساس للإدارة على أساس النشاط ABM:

١. تكلفة الأنشطة من النوع (أ) هي التي يجب تتبعها وإصاقها بالمنتجات.

٢. الأنشطة من النوع (د) يجب أن يتم إعادة النظر في طريقة الأداء لتصبح أكثر كفاءة، وبالتالي يمكن أن يتم تحويلها الى النوع (أ) وتتبعها وإصاقها بالمنتجات.

٣. الأنشطة من النوع (ج) يجب استبعادها.

٤. الأنشطة من النوع (ب) يجب فحص الموارد المخصصة لها (خاصة البشرية منها) وإعادة استخدامها في الأنشطة التي تضيف قيمة.

وقد أكد Turney and Reeve على أنه يمكن تحقيق التكامل بين برامج التحسين المستمر وبين نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، على أساس أن برامج التحسين المستمر تؤثر في تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط عن طريق تحديد مسببات التكلفة التي سيتم استخدامها.

[Turney and Reeve, 1990, P. 43]

وفي مجال تحديد دور تحليل مسببات التكاليف يجب مراعاة أن مسبب التكلفة قد يختلف عن مقياس النشاط Activity Measure، فالأساس أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته حيث يجب أن يمثل الأسباب القبلية لحدوث التكاليف Upstream Causes. ولأغراض قياس تكلفة المنتجات:

(١) يجب التمييز بين مسببات استخدام الموارد Resource Drivers وهي التي تستخدم في مرحلة تتبع وإصاق تكاليف الموارد بالأنشطة، وبين مسببات تكلفة الأنشطة Activity Cost Drivers وهي التي تستخدم في إصاق التكاليف المجمعة في كل مجمع تكاليفي Cost Pool بموضوع القياس التكاليفي.

(٢) لأغراض زيادة درجة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، فإنه يجب التمييز بين مسببات استخدام تكلفة النشاط Activity Cost Driver تبعاً للخاصية التدريجية للأنشطة Hierarchies of Activities كما يلي:

أ. تحليل ربحية المستهلكين Customer Profitability Analysis، الذى يضمن قياس فائض المساهمة المقدم من المستهلكين (كأفراد/ كمجموعات)، وتحديد مقاييس كمية للاء تعكس درجة ولاء المستهلكين بقياس معدلات نمو المبيعات ومعدلات الاحتفاظ بالعملاء.

ب. تحليل ربحية خطوط الإنتاج- Product Line Profitability Analysis، الذى يضمن تحديد نفس المقاييس المحددة فى التحليل السابق ولكن باختلاف موضوع القياس ليصبح خطوط الإنتاج (المنتجات كل على حدة).

ج. تحليل عمليات المنشأة Business Process Analysis، الذى يضمن تحليل الأنشطة: هندسة العمليات/إعادة هندسة العمليات. وهذا على أساس ان يتم تجميع الأعمال Tasks المختلفة فى صورة أنشطة، والأنشطة يتم تجميعها فى صورة عمليات، ويفيد هذا التحليل فى بيان العلاقة بين الأعمال وبين الأنشطة وبين العمليات من خلال خرائط التدفق Flow Charts، حيث يتم تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تصنيف قيمة وأنشطة لا تصيف قيمة. ومن خلال نظام التكاليف على أساس النشاط ABC يتم قياس تكاليف الأنشطة/العمليات، زمن دورة التشغيل، تكلفة الجودة، وسيفيد هذا التحليل فى استبعاد جوانب عدم الكفاءة وتخفيض زمن إدارة التشغيل. والميزة النامية لهذا التحليل أنه يساعد على الامتراج بين نظام التكاليف على

أ. مسيبيات استخدام أنشطة مرتبطة بوحدة الإنتاج Unit-Level Activities مثل ساعات العمل المباشرة، ساعات العمل الآلية وهي التى ستكون مطروبة كلما تم إنتاج كل وحدة من منتج معين.

ب. مسيبيات استخدام أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج Batch-Level Activities مثل عدد مرات تجنيز الآلات، عدد مرات الاستلام. عدد مرات الفحص. وهي التى ستكون مطروبة كلما تم إنتاج كل دفعة من منتج معين.

ج. مسيبيات استخدام أنشطة ترتبط بدعم المنتجات Product-Sustaining Activities مثل عدد مرات التغييرات الهندسية، عدد مرات تصميم اختبارات الجودة، وهي التى ستكون مطروبة وتفيد وحدات منتج واحد أو موديل معين دون غيره من المنتجات.

د. مسيبيات استخدام الأنشطة المدعمة للمنشأة ككل Facility-Sustaining Activities وهي مسيبيات هيكلية تحدد طبيعة الأنشطة على هذا المستوى، مثل أنشطة الإدارة العليا للمنشأة وأنشطة العلاقات العامة والتمويل والمحاسبة.

(٣) ومن ناحية أخرى فإن دور تحليل مسيبيات التكاليف فى تحقيق التوجه الإستراتيجي لنظام التكاليف على أساس النشاط/الإدارة على أساس النشاط ABC/ABM يتمثل فى إمكان استخدام التحليلات الآتية:

ذلك فان متطلبات المستهلكين من حيث الجودة، والتكلفة، والوقت، يجب ان يتم مراعاتها في كل اقرارات سواء المرتبطة بالمنتجات وأو بالعمليات. وهذا يعنى أن تحقيق التكلفة المستهدفة لا يجب أن يكون عن طريق التصحیحة بالخصائص التي يرغبها المستهلك في المنتج، فالمتطلبات التي يحتاجها المستهلك هي التي يجب أن تقود المواصفات الهندسية التي بدورها يجب أن تحقق توقعات المستهلكين. (٣) ان نظام التكاليف المستهدفة TC يركز على مرحلة تصميم المنتج Focus on Design فعلى عكس المنهج التقليدي - الذي يحقق خفض التكاليف عن طريق وفورات الحجم Economies of Scale وخفض مظاهر الضياع والتالف - فانه يقدم مبنياً بديلاً يتمثل في التحكم في التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وقبل حدوث التكاليف، وذلك على أساس أن معظم عناصر التكاليف تصبح تكاليف ملزمة Committed Costs في مرحلة التصميم، بينما تحدث أغلب عناصر التكاليف خلال مرحلة الإنتاج. لذلك فالتتركيز يكون على دراسة تأثير تصميم المنتج على كل التكاليف من مرحلة البحوث والتطوير R & D وحتى مرحلة التخلص من المنتج بالبيع إلى المستهلك النهائي، وذلك يعنى أن هذا النظام يسمح بخفض التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج.

أساس النشاط ABC وبين نظام الإدارة على أساس النشاط ABM. خاصة في مجال تحديد المزايا التنافسية التي يجب التركز عليها وذلك باختيار التكلفة المثلى من استراتيجيات التنافس.

١٠-٢-٣. أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي: نظام التكاليف المستهدفة Target Costing يعتبر نظام التكاليف المستهدفة TC نظاماً شاملاً لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة قبل أن تحدث فعلاً. وهو يمتد إلى ما هو أبعد من هندسة القيمة Value Engineering أو خفض التكاليف Cost Reduction، ولذلك لا يجب التعجب إذا علمنا أن ما يزيد عن ١٠% من الشركات اليابانية الزائدة يرجع نجاحها إلى استخدام نظام التكاليف المستهدفة [Ansari, et al., 1996, P. 3]. ونظام التكاليف المستهدفة يقدم مبنياً مختلفاً لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، فهو يمثل منهجاً متكاملماً للأركان الاستراتيجية الثلاث وهي الجودة/التكلفة/الوقت، ويمكن بيان ذلك من خلال النقاط التالية:

- (١) ان الأسعار هي التي تقود التكاليف، فالتكاليف المستهدفة = الأسعار التنافسية - هامش أرباح المستهدف، والأسعار تحددها ظروف المنافسة، بينما هامش الربح المستهدف تحدده الاحتياجات والمتطلبات المالية للشركة للبقاء في المنافسة في مجال الصناعة.
- (٢) ان نظام التكاليف المستهدفة يقوده السوق Market Driven، وعلى

التخطيط الإستراتيجي Strategic Planning وفي إطار دورة تطوير المنتج. ويمكن تحديد جانبين لنظام التكاليف المستهدفة TC:

الجانب الأول نظام التكاليف المستهدفة: ويتمثل في إنشاء وتحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها Allowable Target Costs للمنتج أو مجموعة من المنتجات. ويبدأ هذا الجانب بنحو السوق وتحليل الموقف التنافسي وتحديد المواصفات التي يرغبها المستهلكين وتحديد خصائص المنتج Product Features المضبوطة والتي على أساسها يتحدد سعر السوق، ودراسات تخطيط الأرباح يتحدد من ناحية أخرى هامش الربح المستهدف، ومن خلال هذين العنصرين تتحدد التكلفة المستهدفة TC كما يلي: [Cooper and Slagmulder, 1999, P. 28]

تحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها Allowable Target Cost، وتتمثل في التكلفة المقدرة المبدئية والتي تحتاج إلى جهود تطوير متعددة للوصول إليها وهي تمثل الفرق بين سعر البيع المستهدف وبين هامش الربح المستهدف:

١. إن طرق تحديد أسعار المنتج في ظل بيئة استخدام التكلفة المستهدفة تختلف عن طرق وضع الأسعار المعروفة مثل التكلفة + نسبة Cost-Plus، أو وضع الأسعار استنادا إلى الحجم Value-Based Pricing وهي التي تستخدم وفورات الحجم ومنحنيات التعلم لتحديد الأسعار عند مستويات مختلفة من الإنتاج. وعلى العكس فإنه في ضوء بيئة استخدام التكلفة المستهدفة فإن

وهذا يتفق مع ما سبق أن أشار إليه Walleigh من أنه يجب أن يهدف تصميم المنتج إلى تخفيض درجة التعقد في المنتج و/أو العمليات الإنتاجية والتي تعتبر من مسببات التكاليف الأساسية. [Walleigh, 1989, P. 37]

(٤) إن نظام التكاليف المستهدفة يتطلب مشاركة تخصصات وظيفية مختلفة Cross-Functional Involvement حيث يجب أن تشارك تخصصات مرتبطة بالتصميم، التصنيع، الإنتاج، الهندسة، المبيعات، التسويق، محاسبة التكاليف، خدمات ما بعد البيع، صيانة المنتج هذا بخلاف أطراف خارجية مثل الموردين، العملاء، الموزعين وكذلك القائمين على عمليات تدوير هذه المنتجات بعد انتهاء صلاحية استخدامها. وهذا يعني إمكانية تجنب التكاليف البعيدة مثل التكاليف البيئية المرتبطة باستخدام و/أو التخلص من المنتج. أي أن هذا يعني مشاركة كل الأطراف في سلسلة القيم وتبني مفهوماً امتداد نطاق المنشأة Extended Enterprise استراتيجياً.

والسؤال الذي يتطلب إجابته الآن:

" ما هي جوانب التوجه الإستراتيجي المنطوية في نظام التكاليف المستهدفة؟ "

بداية تشير الباحثة إلى أن عملية تحديد التكاليف المستهدفة TC تعتبر عملية إستراتيجية بطبيعتها حيث أن موقع نظم التكاليف المستهدفة يكون في إطار

تتحول لتصبح التكلفة المستهدفة المسموح بها من خلال محاولات التصميم وإعادة التصميم المتتالية. وعملية الوصول الى التكلفة المستهدفة انمكن تحقيقها تتمحور حول سؤل بسيط يتمثل في:

" كيف يؤثر تصميم المنتج في كل التكاليف المرتبطة بالمنتج من مرحلة تقديم المنتج وحتى مرحلة التخلص من المنتج بعد انتهاء صلاحيته؟ "

إن هذا يعنى ضرورة تضمين كل التكاليف وليست التكاليف الصناعية فقط. فمن الممكن أن تتأثر كثير من بنود التكاليف البعيدة Downstream Costs - التكاليف ما بعد مرحلة الإنتاج - مثل تكاليف البيع والتوزيع والتخزين والصيانة وإعادة تدوير المنتج بتصميم المنتج. فعلى سبيل المثال، فإن وزن المنتج وكذلك درجة تعقد عملية التشغيل يتأثران بعملية تصميم المنتج. فزيادة وزن المنتج يؤدي إلى زيادة تكاليف الشحن وتكاليف النقل وتكاليف التركيب، ومن ناحية أخرى فإن درجة تعقد عملية التشغيل قد تحتاج الى وقت أكبر من رجال البيع لشرح طريقة التشغيل للعملاء وزيادة تكاليف الصيانة والإصلاح. وأيضاً فإن نوعية المواد الأولية المستخدمة فى تصنيع المنتج والتي تسبب فى زيادة الوزن قد تؤدي إلى زيادة تكاليف التخلص من المنتج وإعادة التدوير وهذا يؤدي إلى زيادة تكاليف دورة حياة المنتج، ولا شك أن هذه التكاليف يمكن تخفيضها خلال مرحلة تصميم المنتج. وتخفيض التكاليف فى

وضع الأسعار يتم فى إطار بيئة تنافسية وفى ضوء هدف إستراتيجي للمنشأة يتمثل فى أهمية الحصول على حصة سوقية معينة، وفى نفس الوقت يجب أن يمثل السعر ذلك القدر الذى يرغب المستهلك فى دفعه فى مقابل الخصائص التى يحصل من منتج معين. [Locamy and Smith, 2000, P. 215]

٢. تحديد هامش الربح المستهدف الذى يكون دالة فى الأرباح المخططة على مستوى المنشأة ككل والذى يقاس عن طريق انعكاس المستهدف على المبيعات. تتكبد المنتجات، أو قد يكون دالة فى الأرباح المخططة على مستوى المنتج والذى يقاس عن طريق انعكاس المستهدف من المبيعات لمنتج معين. وفى أحوالتيه فإن هامش الربح المستهدف يجب أن يمثل هامش الربح المطلوب عبر دورة حياة المنتج Product Life Cycle.

الجانب الثانى لنظام التكاليف المستهدفة: ويتمثل فى تحويل التكلفة المستهدفة المسموح بها الى التكلفة المستهدفة انمكن تحقيقها Achievable Target Costs. وهذا يتطلب تحديد فجوة التكاليف Cost Gap وهى التى تتمثل فى الفرق بين التكلفة المقدره مبدئياً Initial Cost Estimate وبين التكلفة المستهدفة المسموح بها. والتكلفة المبدئية المقدره التى يتم مقارنتها بالتكلفة المستهدفة المسموح بها لتحديد فجوة التكاليف هى التى تتحدد بافتراض استخدام التكنولوجيا وطرق الأداء والعمليات الحالية التى يشير إليها اليابانيون باستخدام مصطلح Drifting Cost لأنها

"ما هو دور تحليل مسببات
التكاليف في تحقيق التوجه
الاستراتيجي لنظام التكاليف
المستهدفة TC؟"

إن توفير بيانات عن مسببات
التكلفة يساعد في تحديد توقيت حدوث
التغيرات في التكاليف وهي المرتبطة
بتوقيت حدوث مسببات التكاليف، وهذا
يشير إلى أن إدارة التكلفة استراتيجيا
SCM يلقي مزيدا من الضوء على أن
القرارات التي يتم اتخاذها أثناء مراحل
تصميم المنتج هي المسبب التكاليفي
الجوهري لكل التكاليف التي سوف تحدث
مستقبلا في مراحل الإنتاج والتسويق
وتقديم خدمات ما بعد البيع.

وترى الباحثة أن الدور الأكثر أهمية
هو دور تحليل مسببات التكاليف في سد
الفجوة التكاليفية Cost Gap والتحول من
التكاليف المستهدفة المسموح بها إلى
التكاليف المستهدفة الممكن تحقيقها.
ويتطور هذا الدور في أهمية التركيز على
مسببات التكاليف في توفير إمكانية
الاستفادة من الأدوات الآتية:

- (١) تحليل وتقدير التكاليف
Cost Analysis And Estimation
- (٢) هندسة القيمة
- (٣) التحسين المستمر CI

ويستند دور تحليل مسببات التكاليف في
سد الفجوة التكاليفية إلى الأسس الآتية:

- أ. التركيز على خفض التكاليف من خلال
محاولات التصميم وإعادة التصميم
المتابعة في إطار ضرورة الربط بين
التكاليف والأنشطة التي تخلق قيمة
للمستهلك.

إطار هذا الجانب يكون من خلال أربعة
أنشطة: [Ansari, et al., 1997, P. 127]

١. نشاط تصميم المنتج
Product Design
٢. تحليل التكاليف وتحليل القيمة
Cost Analysis and Value Analysis
٣. هندسة القيمة
Value Engineering
٤. تقدير التكاليف
Cost Estimation

وتتم هذه الأنشطة في الفترة ما بين ان
التصميم مجرد فكرة سبئية وبين أن يتم
إجازة التصميم وتحويله لمرحلة التصنيع
وذلك بعد بذل كل المحاولات لجعل التكلفة
المخططة تنتج تساوي التكلفة المستهدفة
المسموح بها بما يعنى ضمان عدم الحاجة
إلى تعديل التصميم لمنتج بعد أن تبدأ
مرحلة التصنيع.

ويتم التحسين المستمر المرحلة
الأخيرة في تحقيق التكلفة المستهدفة،
وهذه المرحلة تتضمن استبعاد كل مظاهر
الضياع والفاقد وزيادة العائد أو الناتج من
عناصر الإنتاج (إنتاج أكثر من المواد
الأولية المستخدمة). ويشير اليابانيون إلى
هذه المرحلة الأخيرة باستخدام مصطلح
Kaizen Costing وفي الولايات المتحدة
الأمريكية يشار إليها باستخدام مصطلح
تحليل القيمة Value Analysis ويشير إليها
البعض باستخدام مصطلح التحسين
المستمر CI.

والسؤال الذي يتطلب إجابته الآن
يتمثل في:

وبين بنود التكاليف الأخرى التي تقودها الأنشطة الأخرى Activity Driven Costs والأخيرة يتم تحديد مسببات التكاليف المرتبطة بها في إطار العلاقة العضوية بين نظام التكاليف على أساس النظام ABC. ويبين الإدارة على أساس النظام ABM وكذلك من خلال إعادة هندسة عمليات المنشأة [Ansari, et al., 1999, P. 61]. أما بالنسبة للتكاليف التي يقودها التصميم فانه يتم تجزئتها تبعاً للوظائف أو تبعاً لأجزاء المنتج وهذا يشير إلى أهمية إجراء محاولات لتخصيص التكلفة المستهدفة على الوظائف الخاصة بالمنتج (خصائص المنتج) أو على أجزاء المنتج. ومن الضروري أن يتم استخدام خصائص المنتج و/أو أجزاء المنتج كأساس في بناء نماذج تقدير التكاليف التي تستند إلى مسببات تكاليف متعددة Multiple Cost Drivers، والتي ستوقف على أنواع مسببات التكاليف التي تم اختيارها بواسطة الفريق المكون من المهندسين ومسؤولي الإنتاج ومحاسبي التكاليف. ويمكن بيان الدور المنتظر لتحليل مسببات التكاليف في مد انجوة التكاليفية كما في الشكل رقم (٦).

٣-١٠. الإطار المقترح لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي: استخلاص

بعد أن استعرضت الباحثة دور تحليل مسببات التكلفة - بعد تطوير نطاق هذا التحليل - في تحقيق التوجه الاستراتيجي لكل من تحليل سلسلة القيم، نظام التكاليف على أساس النشاط/ ونظام الإدارة على

ب. يجب تجزئة أهداف خفض التكاليف على مستوى أجزاء المنتج وتحديد دور أنشطة التصميم ودور مسببات التكلفة في المفاضلة بين بدائل التصميم المختلفة.

ج. إن نظام التكاليف المسند - يحتاج إلى نظام جيد لتقدير التكاليف بما يوفر درجة عالية من الدقة، وهذا يتطلب تعدد مسببات التكاليف عند بناء دالة تقدير التكاليف.

د. إن الفرق بين التكلفة المدنيه المقدرة وبين التكلفة المستهدفة يمكن تحقيقها يمثل الخفض المستهدف في التكاليف Cost Reduction Targets يجب أن يتم تجزئته على أسس مختلفة مثل:

* من زاوية سلسلة القيم: إلى خفض مستهدف لتكاليف الأنشطة الداخلية وخفض مستهدف لتكاليف الأنشطة خارج نطاق المنشأة.

* من زاوية دورة حياة المنتج: إلى خفض مستهدف لتكاليف أنشطة دورة حياة المنتج الكلية (بحوث وتطوير، تصميم المنتج، تصنيع، تسويق، خدمات ما بعد البيع، وأيضاً تكاليف التخلص من المنتج في نهاية حياته).

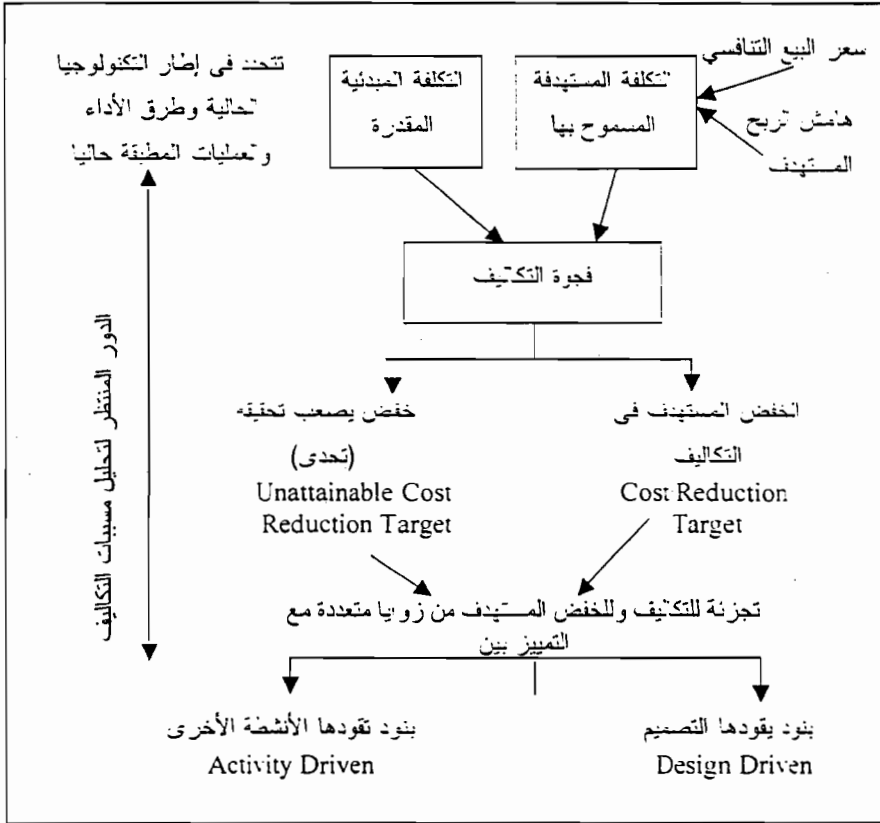
* من زاوية العميل أو العميلك: إلى خفض مستهدف وذلك تبعاً لخصائص المنتج.

* من الزاوية الهندسية: ربط الخفض المستهدف بأجزاء المنتج المختلفة.

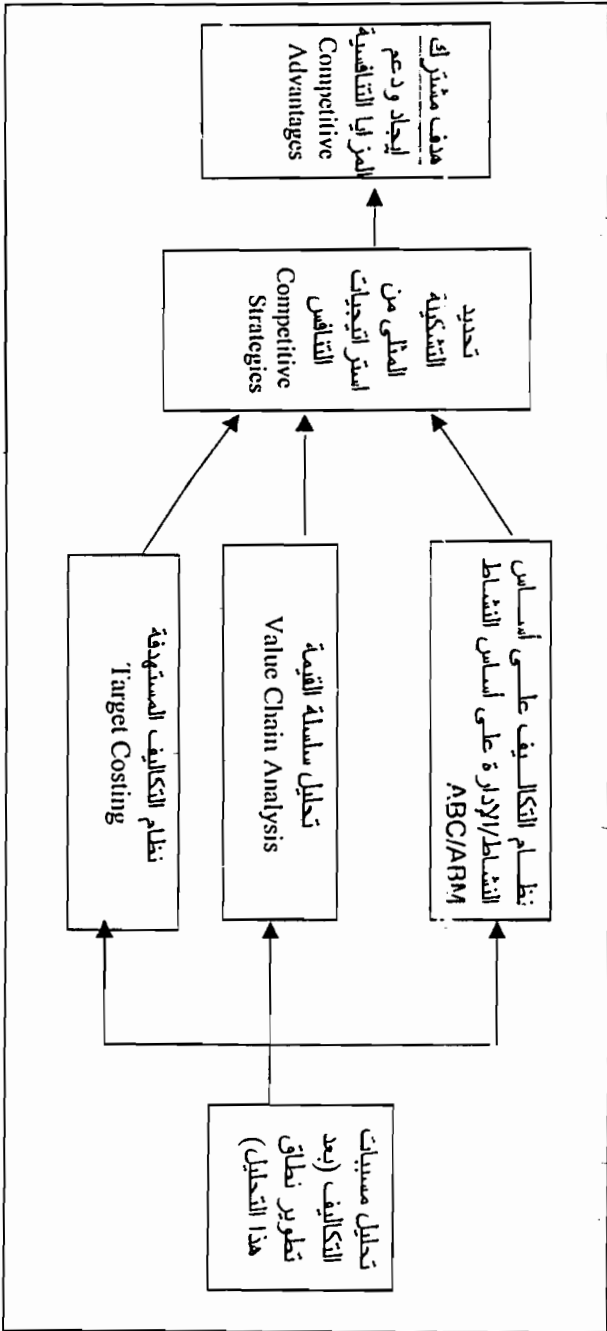
والاعتبار الهام هنا هو ضرورة التمييز بين بنود التكاليف التي يقودها نشاط التصميم Design Driven Costs

لتحقيق هذا الهدف يمكن أن يعتبر الأساس المنطقي للبحث الذي تستند إليه الباحثة في بيان معالم الإطار المقترح لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي ونك من خلال الشكل رقم (٧).

أساس النشاط ABC/ABM، ونظام التكلفة المستهدفة، والذي تبين أن هذه الأدوات الثلاث تدعم تحقيق هدف مشترك وهو خلق وإيجاد مزايا تنافسية بالتشكيلة المثلى التي تحقق الأهداف الاستراتيجية لمنشآت الأعمال. وتشير الباحثة إلى أن السعي



الشكل رقم (٦): دور المنتظر لتحليل مسببات التكاليف في سد الفجوة التكاليفية



الشكل رقم (٧) معالم الإطار المقترح لتكامل أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي

والأسس المختلفة فيما يختص بمدخل تحليل مسببات التكاليف (المفهوم، مزايا تعدد مسببات التكاليف، كيفية المفاضلة بين المسببات البديلة، دور هذا التحليل في التخطيط ورقابة على الأداء الاستراتيجي Strategic Control في الشركة).

وقد قامت الباحثة بإجراء الدراسة التطبيقية في حوالي اثنتي عشرة شركة من قطاعات مختلفة مثل قطاع الزيوت والصابون، قطاع المضارب، قطاع الغزل والنسيج، ويمكن تصنيف حجم عينة الدراسة كما في الجدول رقم (١):

وتتمثل نتائج فحص الإجابات التي حصلت عليها الباحثة من رؤساء القطاعات المختلفة والمديرين فيما يلي:

(١) الاستراتيجية التي تتبعها الشركة لتحقيق ميزة تنافسية

• عدد ١٦ بنسبة ٨٠% استراتيجية خفض التكاليف.

• عدد ٤ بنسبة ٢٠% تشكيلة من الاستراتيجيات (خفض التكلفة، التمايز، التركيز على أسواق معينة).

(٢) كيفية تحقيق استراتيجية خفض التكاليف

• عدد ١٣ بنسبة ٦٥% باستخدام مواد أولية وأجزاء بأسعار منخفضة (مع عدم أهمية الجودة).

• عدد ٥ بنسبة ٢٥% بإجراء تغييرات في تصميم المنتجات/العمليات.

١١. الدراسة التطبيقية *

اتبعت الباحثة أسلوب المقابلات الشخصية لمديري الإدارة العليا - وخاصة مديري التكاليف، الإنتاج، والتخطيط - في العديد من الشركات الصناعية في إقليم الدلتا (محافظات الغربية، الدقهلية، ودمياط)، وكذلك استخدمت أسلوب إعداد قائمة استقصاء - والتي تم طرح وإجابة أسئلتها في حضور الباحثة لتوضيح أي غموض نتيجة استخدام بعض المصطلحات الأكاديمية مثل تحليل سلسلة القيمة، ونظام التكلفة المستديفة، والتي قد لا تكون معنومة لدى المديرين المسؤولين بالرغم من تطبيقهم للمفهوم عملياً - وذلك للتعرف على الوضع الراهن للعديد من الجوانب الأساسية المرتبطة بالموضوعات التي تناولها البحث متر: الاستراتيجية المطبقة في الشركة - الريادة في خفض التكاليف، التمايز، التركيز - كيفية تحديد الأهداف الاستراتيجية في هذه الشركات، اختبز درجة وعي المستويات الإدارية بدور الأدوات المختلفة لإدارة التكلفة - وخاصة ذات التوجه الاستراتيجي - في خلق وإيجاد المزايا التنافسية للشركة. وقد اهتمت الباحثة بالتركيز على تقديم شرحاً تفصيلياً عن الجوانب

* تتوجه الباحثة بخالص شكر والامتنان إلى السيدة الأستاذة الأفاضل رؤساء مجالس إدارت الشركات التي تم إجراء الدراسة بها. كما تتوجه الباحثة أيضاً بخالص شكر والامتنان إلى رؤساء لقطاعات المختلفة وكل العاملين بتلك الشركات على حسن تعاونهم معها، شكرًا جزيلًا.

- عدد ١٥ بنسبة ٧٥% استخدام برامج التحسين المستمر Kaizen.
- عدد ٥ بنسبة ٢٥% استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC.

- عدد ٢ بنسبة ١٠% بتحقيق انتكامل مع الموردين وخاصة من داخل جمهورية مصر العربية.

(٣) أهم الأساليب المتبعة لتحقيق استراتيجية الشركة

عدد السادة المدبرون الذين قامت الباحثة بمقابلتهم	عدد الشركات التي استجابت لمقابلة الباحثة لإجراء الاستقصاء	الصناعة
٥	٣	الزيوت وصابون المضارب
٤	٢	الغزل والنسيج
٨	٥	صناعات مغذية للسيارات
١	١	الكتان
٢	١	المجموع
٢٠	١٢	

الجدول رقم (١): حجم عينة الدراسة

تقوم على أساس معلومات يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط عن تكلفة المنتجات كل على حدة.

- عدد ٧ بنسبة ٣٥% يرى أن اتخاذ القرارات الهامة استراتيجياً يجب أن تقوم على أساس معلومات عن تكاليف الأنشطة وعلى التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- عدد ٢ بنسبة ١٠% يرى أن نظام التكاليف المطبق في شركاتهم يوفر لهم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية مثل إدخال خط إنتاجي جديد أو استبعاد خط إنتاجي قائم.

(٦) التوجه الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة

- عدد ١٧ بنسبة ٨٥% يعتقد إمكانية استخدام هذا النظام لمواجهة المنافسة محلياً/عالمياً، وأن تصبح عملية تحديد

(٤) التوجه الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة

- عدد ١٢ بنسبة ٦٠% يعترف بأهمية تحليل سلسلة القيمة منيم ٩ بنسبة ٤٥% يعتقد أن التحليل يتناول سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة فقط. عدد ٣ بنسبة ١٥% يدرك أن التحليل يجب أن يتناول سلسلة القيم الكلية على مستوى الصناعة.

- عدد ١٤ بنسبة ٧٠% يرى أن نسبة تكاليف أنشطة ما قبل التصنيع تتراوح ما بين ١٠: ١٥% من التكاليف الكلية وأن نسبة تكاليف أنشطة ما بعد التصنيع (تسويق، خدمة العملاء، ...) تتراوح ما بين ٢٥%: ٣٠%.

(٥) التوجه الاستراتيجي لنظام التكاليف على أساس النشاط

- عدد ١١ بنسبة ٥٥% يرى أن اتخاذ القرارات الهامة استراتيجياً يجب أن

المصرية، للنور الذي يمكن أن تؤديه أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي في تحديد استراتيجيات التنافس لنديم، بل أن بعض الشركات (حوالي ١٠%) تطبق بالفعل بعض هذه المفاهيم وأتوات التوجه الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

وكذلك تؤكد الباحثة، على ضرورة توجيه برامج التدريب في الشركات المصرية نحو بيان أهمية ودور تحليل مسببات التكاليف في تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، وتوجيه الدراسات والبحوث التي تقوم بها تلك الشركات للاستفادة من هذا الدور. كما يمكن تشكيل فريق عمل من التخصصات الوظيفية المختلفة للماهمة في محاولة تحديد مسببات التكاليف الملائمة، واختيار المنهج الملائم للمفاضلة بين المسببات البديلة، مع أهمية بناء دوال تقدير التكاليف بالاستناد إلى مسببات تكاليف ملائمة متعددة.

١٢. نتائج البحث واثوصيات

١. إن تحليل مسببات التكاليف يتناول تحديد وإعطاء قيم كمية لتأثير مسببات التكاليف على الأبعاد الثلاثة الأساسية للأداء متمثلة في "الجودة"، "الوقت"، و"التكلفة"، وتستخدم نتائج هذا التحليل في مجالات إدارة التكاليف استراتيجياً SCM، التحسين المستمر CI، وإدارة الجودة الشاملة TQM. وقد اهتم الجزء الخاص بمدخل تحليل مسببات التكاليف، بالبحث في قضية تحديد عدد مسببات التكاليف التي يجب استخدامها، وكذلك مشكلة المفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة. بينما انصب

التكاليف قائمة على أساس الأسعار التنافسية.

• عدد ٣ بنسبة ١٥% يرى أن يتم تطبيق هذا النظام على المنتجات التي يتم إنتاجها بجودة عالية، ويكون للشركة مزايا تنافسية نسبية (خاصة في صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة).

(٧) بالنسبة لمعدى الاعتماد على مدخل تحليل مسببات التكاليف

لا توجد أية دراسات خاصة بهذا الموضوع في جميع الشركات، كما أنه لم يتم تكوين أي فرق عمل لتحديد مسببات التكاليف الملائمة أو لتحديد درجة تأثير هذه المسببات على التكاليف أو أية دراسات لبناء دوال تقدير التكاليف باستخدام مسببات تكلفة متعددة. بينما تبين للباحثة زيادة اقتناع عدد غير قليل من أسادة الأساتذة المسئولين الذين تتكون منهم عينة الدراسة، بأهمية تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التوجه الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة، نظام التكاليف على أساس النشاط، ونظام التكلفة المستهدفة. وقد أبدى الجميع أهمية إدراك أهمية تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التوجه الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة. أيد الجميع أهمية وضرورة إجراء دراسات خاصة يتم بتحديد مسببات التكاليف، وتحديد القيم الكمية لتأثير هذه المسببات في صورة دالة لتقدير التكاليف، وذلك بعد أن اقتنعوا بجدوى توفير هذه المعلومات في اختبار التشكيلة المثلى لاستراتيجيات التنافس.

هذا وقد أثبتت الدراسة التطبيقية زيادة درجة وعي المديرين على مختلف المستويات الإدارية في الشركات

التكاليف - بالاستعانة بالشكل الترابطي
للمسببات والنتائج The Cause and Effect Diagram -
ترتيب أولويات مسببات التكاليف -
بالاعتماد على تحليل باريتو Pareto
Analysis.

٤. لتحقيق التوجه الاستراتيجي لتحليل
سلسلة القيمة، فإن استخدام مدخل تحليل
مسببات التكاليف سيضمن دراسة تأثير
قرارات الإدارة، باعتبارها المسبب
الأعلى Upstream Driver لمسببات
التكلفة، على سلسلة القيم الكلية -
للصناعة ككل - وليس سلسلة القيمة
الخاصة بالمنشأة فقط. وهذا يعني أن
تمتد هذه المسببات خارج نطاق
المنشأة، لخلق مزايا تنافسية ينبغي
تتميتها استراتيجياً - سواء حدثت لدى
عملاء، لدى الموردين، لدى عملاء
عملاء المنشأة، أو لدى موردي موردي
المنشأة.

٥. إنه لتحقيق التوجه الاستراتيجي لنظام
التكاليف على أساس النشاط/الإدارة
على أساس النشاط ABC/ABM، فإن
استخدام تحليل مسببات التكاليف بما
يتضمنه من تحليل الأنشطة -
الاستفادة من درجة مسببات التكاليف
(مسببات مرتبطة بالوحدة، بالدفعات،
بالمنتج، بالتسهيلات) - يمكن أن
يساعد في قرار استبعاد الأنشطة التي
لا تضيف قيمة، وضمان أن يتم أداء
الأنشطة التي تضيف قيمة بكفاءة. كما
أن تحليل مسببات التكاليف سوف
يمكن من إجراء تحليلات مختلفة
تحقق التوجه الاستراتيجي لنظام

اهتمام الجزء الخاص بتأثير مسببات
التكاليف على الأبعاد الثلاثة للأداء،
بكيفية حل مشكلة تحديد درجة أهمية
كل مسبب في التأثير على التكاليف
الكلية أو التكاليف المرتبطة بموضوع
قياس تكاليفي معين أي وحدة تكلفة
معينة.

٢. إن تحليل مسببات التكاليف يطرح
مفهوم أن حجم المخرجات لا يعد
العامل الوحيد الذي يتسبب في حدوث
التكاليف، ولكن هناك أنواع أخرى من
مسببات التكاليف مثل عدد مرات
حدوث عملية معينة، الزمن المستغرق
في أداء نشاط ما أو عملية ما. وهذا قد
أتاح الفرصة لتوجيه النظر إلى وإدراك
أهمية مسببات التكاليف الهيكلية والتي
لها توجهها استراتيجياً، مثل حجم المنشأة
أو عدد وحدات الأعمال الاستراتيجية
SBU's، المجال الذي يحدد درجة
التكامل الرأسي، التكنولوجيا المطبقة،
درجة التعدد، وذلك بجانب مسببات
التكاليف التنفيذية.

٣. إن الإطار الذي تم اقتراحه في هذه
الدراسة لتطوير نطاق تحليل مسببات
التكاليف، يستند إلى ضرورة أن
يتضمن هذا التحليل الهام أدوات في
مجال تحديد، كيف تؤدي المنشأة
الأعمال بالمقارنة مع المنافسين -
باستخدام مقياس أفضل أداء متاح
Benchmarking - كيف تتمكن المنشأة
من أن تؤدي أعمالها أفضل من الأداء
الحالي - باتباع مدخل تحليل الأنشطة
Activity Analysis - كيفية تحديد شكل
العلاقات التشابكية بين مسببات

الفجوة المرتبطة بالتكاليف التي يقودها نشاط التصميم.

٧. لقد تم اختبار صحة الفرض الأول والمتمثل في: "إن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف يعد مدخلا ملائماً لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي والمتمثلة في تحليل سلسلة القيمة، نظام التكاليف على أساس النشاط/نظام الإدارة على أساس النشاط ABC/ABM، ونظام التكلفة المستهدفة. وأن هذا التكامل يساعد إدارة منشآت الأعمال في تحديد التشكيلة المثلى لاستراتيجيات التنافس، التي بدورها تساعد في خلق وإيجاد المزايا التنافسية للمنشأة" عن طريق الدراسة النظرية الاستباقية. بينما تم اختبار صحة الفرض الثاني والمتمثل في: "لا توجد أية عقبات أو عوائق أمام إدارات الشركات الصناعية/غير الصناعية في جمهورية مصر العربية، لتبني المداخل الحديثة لإدارة التكلفة بصفة عامة، واستخدام أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي بصفة خاصة في خلق وإيجاد مزايا تنافسية لمنتجات خدمات هذه الشركات بما يمكنها من زيادة قدرتها التنافسية ومواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة، وتحديات اتفاقيات الجات" عن طريق الدراسة التطبيقية.

٨. توصي الباحثة بضرورة تنمية الوعي لدى قيادات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة في جمهورية مصر

التكاليف على أساس النشاط ABC، من تحليل ربحية المستهلك، تحليل ربحية خطوط الإنتاج، تحليل ربحية عمليات المنشأة، وإعداد خرائط تدفق الأنشطة.

٦. إنه لتحقيق التوجه الاستراتيجي لنظام التكاليف المستهدفة TC، فإن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف سيضمن التركيز على مسببات التكاليف المرتبطة بأنشطة مرحلة تصميم المنتج، والتي تمثل المسبب الأساسي لكل التكاليف التي سوف تحدث مستقبلاً في مراحل الإنتاج والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع وأيضاً كيفية التخلص من المنتج. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف سيضمن سد الفجوة التكاليفية، عن طريق التمييز بين التكاليف التي يقودها نشاط التصميم وبين التكاليف التي تقودها الأنشطة الأخرى. وتحليل مسببات التكاليف سيكون له دوراً في كل من النوعين عن صريق تحديد مسببات التكاليف التي تشير إلى إمكانية إعادة هندسة العمليات لسد الفجوة المرتبطة بالتكاليف التي تقودها الأنشطة الأخرى و/أو عن طريق بناء نماذج تقدير التكاليف التي تستند إليها مسببات تكاليف متعددة والتي يطرحها مهندسي التصميم، مهندسي الإنتاج، محاسبي التكاليف، والتخصصات الأخرى التي لها علاقة بمثل هذه القضية، وذلك لسد

العربية، حيث يجب أن توجه الدراسات التي يتم إجراؤها في هذه الشركات عن طريق تكوين فريق بحث يضم التخصصات الوظيفية المختلفة وذلك للاستفادة من مدخل تحليل مسببات التكاليف (المفهوم، الأهمية، نطاق التحليل) لتحديد مسببات التكاليف الملائمة، الاختيار بين المسببات البديلة، إعطاء قيم كمية لتأثير هذه المسببات، وتحديد أولويات هذه المسببات - درجة أهمية كل مسبب في التأثير على التكاليف الكلية - بما يؤدي إلى تنمية ثقافة التحسين المستمر، ثقافة إدارة الجودة الشاملة، والبحث في إيجاد مزايا تنافسية لمنتجات الشركات الصناعية بالقطاعات المختلفة على مستوى جمهورية مصر العربية، بما يساعدها في تقوية مركزها التنافسي على المستوى المحلي/العالمي، وذلك يمكنها من مواجهة تحديات ظروف المنافسة التي تفرضها اتفاقيات الجات.

تم بحمد الله،،،

١٣. قائمة المراجع

١٣-١. المراجع العربية

معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة الثالثة.
أ.د. حجاج، أحمد حامد. (١٩٨٥)،
"استخدام نقط التماثل في ظل عدم
التأكد كمنخل تحليلي وولوكي
لتخفيض التكاليف"، *المجلة المصرية
للدراسات التجارية*. المجلد التاسع،
العدد الثامن. ص ٢٦-٤٣.
أ.د. حجازي، محمد عبد العزيز.
(٢٠٠٣)، "آفاق التصورات المستقبلية
في مجال المحاسبة الإدارية"، مؤتمراً
مستقبلياً *مبينة المحاسبة والمراجعة*،
١٩-٢٠ مارس، كلية التجارة، جامعة
القاهرة، ص ١-٥٢.
أ.د. رزق، محمود عبد الفتاح. (٢٠٠٠)،
"سلسلة آتية كدأة خفض التكاليف
في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، *المجلة
المصرية للدراسات التجارية*، كلية
التجارة - جامعة المنصورة، المجلد
الرابع والعشرين، منقح العدد الأول
ص ١-٣٦.
أ.د. صالح، سمير أبو الفتوح. (١٩٩٦)،
"منظومة مقترحة لإدارة التكلفة من
منظور استراتيجي لدعم القدرة
التنافسية تصادرات المصرية في ظل
التحديات المعاصرة". *المجلة
المصرية للدراسات التجارية*، كلية
التجارة، جامعة المنصورة، العدد
الثالث، ص ١-٨٦.
أ.د. غطاس، برنس ميخائيل. (١٩٨١)،
"اتجاهات تطوير نوعية البيانات
المحاسبية اللازمة لقرارات تخفيض
التكاليف". *المجلة المصرية للدراسات*

أ.د. أبورمان، محمد عبد العزيز.
(١٩٩٠)، *المحاسبة عن التكلفة
الفعلية - الأصول العلمية والعشبية*،
بدون ناشر.
أ.د. الجبيري، أحمد محمود. (١٩٨٩)،
"مدخل مقترح للمحاسبة عن تكاليف
إنتاج الطماطم في المملكة العربية
السعودية"، *المجلة المصرية
للدراسات التجارية*، كلية التجارة،
جامعة المنصورة، المجلد الثالث عشر،
العدد الثاني، ص ١٤١-١٨٤.
أ.د. العطار، محمد صبري. (١٩٨٥)،
"منحنيات التعلم ودورها في تضيير
بيانات التكاليف والمحاسبة الإدارية"،
مجلة التكاليف، السنة الرابعة عشر،
عدد ممتاز، (يناير ومايو)،
ص ١-٣٩.
أ.د. الفيومي، محمد. (١٩٩١)، "تقييم
نموذج تخصيص التكاليف غير
الغياثرة على أساس النشاط مع
استخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية"،
مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،
كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،
المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني،
(سبتمبر)، ص ٦٣-١٠٧.
أ.د. الطباوي، سعيد محمود. (٢٠٠٣)،
*دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية
(منخل معاصر)*، [طنطا: كلية التجارة،
جامعة طنطا].
أ.د. ياسيني، مكرم عبد المسيح.
(٢٠٠١)، *المحاسبة الإدارية: منخل*

- Airline Industry," *The Accounting Review*, (July), Vol. 68, No. 3, PP. 576-601.
- Banker, Rajiv, R. Conrad, and R. Strauss. (1986), "A Comparative Application of Data Penvelopment Analysis and Translog Methods: An Illustrative Study of Hospital Production," *Management Science*, (January), PP. 30-44.
- Barfield, Jesse; Cecily Raiborn; and Michael Kinney. (2003), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, (Mason, Ohio: Thomson, South- Western).
- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, and Thomas W. Lin. (2002), *Cost Management: A Strategic Emphasis*, [San Francisco: McGraw-Hill Companies]
- Brimson, James. (1995), "An Overview of Activity Based Management." In: *Handbook of Cost management*, Edited by Barry J. Brinker. [New York: Warren, Gorham & Lamont]
- Burgelman, Robert and Modesto Maidique. (1988), *Strategic Management of Technology and Innovation*, [Homewood. IL: Irwin]
- Campbell, Robert; Peter Brewer; and Tina Mills. (2001), "Designing an Information System Using Activity- Based Costing and the Theory of Constraints," In: *Reading in Management Accounting*, Edited by Mark Young, Third Edition, [New
- التجارية، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص ١٥٩-١٨٥.
- هورنجرن، تشارلز، جورج فوستر، وسريكانت داتار. (١٩٧٤هـ/١٩٩٦م)، *محاسبة التكاليف: مدخل إداري*، ترجمة أ.د. أحمد حامد حجاج، ومراجعة أ.د. كمال سعيد، [السعودية: دار المريخ للنشر].
- أ.د. يوسف، محمد محمود. (١٩٩٢)، "محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد في ظل نظرية الوكيلة". مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الثانية والثلاثون، العدد الرابع والأربعون، ص ١٧٥-٢٣٧.
- ١٣-٢. المراجع الأجنبية
- Ansari, Shahid L.; Jan E, Bell; and the Target Cost Core Group. (1997). *Target Costing: The next frontier in Strategic Cost Management*, (Chicago: Irwin, Professional Publishing).
- Ayers, James B. (1988), "Understanding Your Cost Drivers-the Key to Disciplined Planning," *Journal of cost Management*, (Fall), PP. 6-15.
- Babad. Yair, and Bala V. Balachandran. (1993). "Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing," *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 3, (July), PP. 563-575.
- Banker, Rajiv, D. and Holly H. Johnston. (1993), "An Empirical Study of Cost Drivers in the U. S.

- Do You Need, and How to Select them." In: *The Design of Cost Management Systems*, Edited By, Robin Cooper and Robert Kaplan, [Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall], PP. 374-386.
- Datar, Srikant; Sunder Kekre; Tridas M.; Mukhopadhyay; and Kannan Srinivasan. (1993), "Simultaneous estimation of Cost Drivers, *The Accounting Review*. (July), PP. 602-614.
- Dekker, Henric C. (2003), "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: A Field Study," *Management Accounting Research*. (March). Vol. 14, Issue 1, PP. 1-23.
- Dopuch, Nicholas. (1993), "A Perspective on Cost Drivers," *The Accounting Review*. (July), Vol. 68, No. 3, PP. 615-620.
- Foster, George and Mahendra Gupta. (1990), "Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 12, PP.309-337.
- Greer, W. R., and O. D. Moses. (1992), "Extending Technology: the Estimation and Control of Costs." *Journal of Accounting and Public Policy*, (Spring), PP. 43-66.
- Groth, John and Michael Kinney. (1994), "Cost Management and Value Creation," *Management Decision*, Vol. 32, No. 4, PP. 52-57.
- Harvey, Bruce T. (1989), "How Cost Driver Accounting Supports JIT Jersey: Prentice Hall], PP. 106-114.
- Chang, C. Janie and Nen-Chen Richard Hwang. (2002), "The Effects of Country and Industry on Implementing Value Chain Cost Analysis," *The International Journal of Accounting*, Vol. 37, Issue 1, PP. 123-140.
- Chen, Richard C. and Chen H. Chang; (2002), "Cause-Effect Analysis for Target Costing," *Management Accounting Quarterly*, (Winter), PP. 1-9.
- Cokins, Gary. (1996), *Activity-Based Cost Management: Making it work*, [Chicago: Irwin and the McGraw-Hill Companies, Inc.]
- Collins, Frank and Michael L. Werner. (1990). "Improving Performance with cost drivers," *Journal of Accountancy*. (June), PP. 131-134.
- Cooper, Robin and Regine Slagmulder. (2003), "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries," *Journal of Cost Management*, (January/February), Vol. 17, No. 1. PP. 23-30.
- Cooper, Robin and Robert Kaplan. (1988), "How Cost Accounting Distorts Product Costing," *Management Accounting (USA)*, (April). Vol. LXIX, No. 10, P. 20-27.
- Cooper, Robin. (1991). "The Rise of Activity-Based Costing—Part three: How Many Cost Drivers

- Iowa: Kendall / Hunt Publishing Company), PP. 193- 200.
- Kaplan, R. and Robin Cooper. (1998), *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to drive profitability and Performance*, (Boston: Business School Press).
- Lee, John V. (1990). "Cost Driver Accounting: A Case Study." *Ohio CPA Journal*, (Spring), PP. 15-18.
- Lewis, Ronald J. (1995), *Activity-Based Models for Cost Management Systems*, [London: Quorum Books]
- Locamy, A. and W. Smith, (2000), "Target Costing for Supply Chain Management Criteria and Selection." *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 100, No. 5. PP. 210-218.
- MacArther, John, and Harriet Stranahan. (1998). "Cost Driver Analysis in Hospitals: A Simultaneous Equations Approach," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, PP. 279-312.
- Merchant, K. A. and M. D. Shields, (1993), "Commentary on When and Why to Measure Cost Less Accurately to Improve Decision Making making," *Accounting Horizons*, PP. 76-81.
- Miller, J. G. and T. E. Vollmann. (1985), "The Hidden Factory," *Harvard Business Review*, (September/October). Vol. 63, PP. 142- 150.
- Manufacturing," *APICS – 32nd International Conference Proceedings*, Orlando. Florida. (October), PP. 23-27.
- Hilton, R: Michael Maher, and Frank Selto. (2003), *Cost Management: Strategies For Business Decision*, (Boston: McGraw Hill)
- Hiromoto, T. (1988), "Another Hidden Edge—Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review*, (July-August), Vol. 66, PP. 22-26.
- Homburg, Carsten. (2001). "A Note on Optimal Cost Driver Selection in ABC," *Management Accounting Research*, Vol. 12, PP. 197- 205.
- Hoque, Zahirul. (2001), *Strategic Management Accounting Concepts, Processes and Issues*, (Oxford, England: Chandos Publishing).
- Hornigren, Charles, Srikant Datar, and George Foster. (2003), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. [New Jersey: Printice Hall, Pearson Education, Inc.]
- Hronec, Steven and Steven K. Hunt. (1993). "Quality and Cost Management," In: *Handbook of Cost management*, Edited by, Barry J. Brinker, [New York: Warren, Gorham & Lamont]
- Kaplan, Robert S. (1995), "In Defense of Activity – Based Cost Management." In: *Reading in Management Accounting*. Edited by, Ibrahim M. Aly (Dubuque,

- Management Accounting*, Edited by Mark Young, Third Edition, (New Jersey: Prentice Hall). PP. 114-124.
- Smith, Malcom. (1997). "Innovation Drivers for Competitive Advantage," *Management Accounting*, (January), PP. 60-61.
- Swenson, Dan; Shahid Ansari; Jan Bell; and IL-Woon Kim. (2003) "Best Practices In Target Costing," *Management Accounting Quarterly*, (Winter), Vol. 4, No. 2, PP. 12-17.
- Thompson, James D. (1967), *Organization in Action*, (New York: McGraw Hill Book Company).
- Turney, B. and James Reeve. (1990), "The Impact of Continuous Improvement on the Design of ABC Systems," *Journal of Cost Management*, (Summer), PP. 43-49.
- Walleigh, Richard. (1989), "Product Design for Low-Cost Manufacturing," *Journal of Business Strategy*, (July/August), PP. 37-41.
- Wong, Martin. (1996). "Strategic Cost Management," *Management Accounting*, (April), PP. 30-31.
- Ortman, Richard and David Buehlmann. (1998), "Estimating Marketing Costs Using Activity-Based Cost Drivers," *Journal of Cost Management*, (July/August), PP. 5-15.
- Ostrega, Michael R. (1990), "Activities: The Focal Point of Total Cost Management," *Management Accounting*, (February), PP. 42-49.
- Porter, M. E. (1996), "What is Strategy?," *Harvard Business Review*, (Nov/Dec.), PP. 61-78.
- _____. (1990), *The Competitive Advantage of Nations*, (New York: The free press).
- Rayburn, Gayle. (1996). *Cost Accounting: Using Cost Management Approach*, Six Edition. (Boston: Irwin, McGraw Hills).
- Roslender, Robin and Susan J. Hart. (2000), "*From Target Costing to Target Cost Management: Exploring the Strategic Management Connection*," Unpublished Paper, PP. 1-20.
- Shank, John and Vijay Govindarajan. (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. (NY: The Free Press, A Division of Macmillan, Inc.).
- Shields, Michael and Mark Young. (2001). "Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective," In: *Reading in*