

مدخل مقترح لتطوير أساليب  
إدارة التكلفة الشاملة لدعم  
البعء الاستراتيجي في  
المحاسبة الإدارية

بحث مقدم من

داليا نبيل على درويش الحديدى

ملخص عربي

هدفت الدراسة إلى وجود دراسة انتقادية لأساليب إدارة التكلفة الشاملة في المنظمات الصناعية في الفكر المحاسبي ، ثم تبيان عناصر المدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة ، وإجراء دراسة تطبيقية للمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة في بعض الشركات الصناعية ، لإيجاد إطار علمي على تقييم الآليات التكاليفية المستحدثة لخدمة البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية ، وذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على بعض من المنظمات الصناعية لاختبار الفروض ، ثم توصلت الدراسة برفض الافتراض الإحصائي و قبول الفرض البديل الذي ينص على إن آليات التكلفة الشاملة تدعم البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية في المنظمات الصناعية ، من خلال تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة .

## **abstract**

**The objective of the study was to examine the critical aspects of cost management methods in industrial organizations in**

accounting thinking, and to identify the elements of the proposed approach to the development of comprehensive cost management methods and to conduct an applied study of the proposed approach to develop cost management methods in some industrial companies. Which is designed to serve the strategic dimension of administrative accounting, in order to remedy the deficiencies in the industrial organizations in order to assist the administrative accountant in the strategic planning and achieve competitive advantages over the industrial organizations through the distribution of the survey list The study concluded by rejecting the statistical assumption and accepting the alternative assumption that the comprehensive cost mechanisms support the strategic dimension of administrative accounting in industrial organizations through the development of comprehensive cost management methods.

طبيعة البحث :

لقد سيطر الفكر التكاليفي على أذهان الباحثين، لمواجهة التحدي القومي المتمثل في المنافسة الأجنبية المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية، منذ بدء تعثر الصناعات الأمريكية إمام

نظيرتها الأجنبية بشكل شمل معظم المنتجات التي يستخدمها العامة هناك . فقد هلك الجزء الأكبر من صناعة الصلب في مواجهة ما أنتجته اليابان في أفران ذات كفاءة عالية مزوده بالأكسجين، والذي انعكس في انخفاض الملحوظ في تكاليف صناعة السيارات، الأمر الذي جعل المستهلك الأمريكي يتحول إلى المنتج الياباني.

كما كان الاستمرار في مواجهه المنافسة العالمية قد زاد؛ عندما وجدت شركات كثيرة مثل شركة " زير وكس " إن منتجات مماثلة أو أفضل تباع بسعر اقل من تقديرهم الحالي للتكلفة الكلية وبذلك ساد الشعور بضرورة الاتجاه نحو تخفيض التكاليف من اجل مواجهه المنافسة، وتخفيض الأسعار، فكان مولد ما يعرف " بإدارة التكاليف " وقد ذهب بعض الباحثين بعيدا ليشير إلى إن طرق التكاليف الموجودة ، يجب تجاهلها لأنها فشلت في جذب الانتباه للاتجاه الصحيح ، والذي يؤدي إلى السلوك والقرارات غير المنتجة ، توصل إلى الوضع الراهن بدلا من دعم فلسفه التحسين المستمر؛ ولذا كانت الاستجابة الأولى لطلب نماذج جديدة للمعلومات المحاسبية، وهي التكلفة على أساس النشاط ثم أعقب ذلك ظهور واكتشافات لأدوات إدارة التكلفة الشاملة.

بهذا الخصوص خرجت بعض الدراسات البحثية خلال التسعينات من القرن العشرين لتمدد الملامح الرئيسية لأداره التكلفة الشاملة – باعتبارها الميلاد الثاني بعد وجود التكاليف على أساس النشاط – لتعزز من أهميتها و تحدد خصائصها، حيث أشارت إلى أنها تتمثل فيما يلي:

- ١- تركيز على التحكم في التكلفة وليس مجرد التقرير المحاسبي عنه.
- ٢- تقوم بالربط المباشر بين انجازات التشغيل والأهداف الاستراتيجية.
- ٣- تجعل تكاليف البيع و لتكاليف العامة والتكاليف الإدارية ضمن متغيرات القرار.
- ٤- تخفيض التكاليف الإضافية على أساس المسبب في التكلفة إى تطور من التكلفة على أساس الأنشطة.

بذلك تكون إدارة التكلفة الشاملة – من وجهه نظر الدراسات أكثر مرونة و فعالية ، بشكل مسبق مقارنه بغيرها من البدائل – فضلا عن استناده على مبادئ أكثر فعالية، والتي تدور في ثلاثة عناصر، وهى : تحليل التشغيل الذي يقوم عليه مجال الأعمال، و تحديد التكلفة بحسب الأنشطة، و التحسين المستمر، وكان هذا الاتجاه من وجهه نظر تلك الدراسات البحثية –في ذلك الوقت – ليعرض أوجه النقص و القصور التي ظهرت من استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، حيث كان محور الاهتمام قاصرا على الممارسات التكاليفية فقط دون النظر إلى ما هو أعم، اشمول وهو تطوير أدوات المحاسبة الإدارية .

وتناقش الباحثة في دراستها لآليات التكاليفية المستحدثة، التي تتمثل بصفه أساسيه في آليتين رئيسيتين هما:

- أ- آلية التكلفة على أساس النشاط.
- ب- آلية إدارة التكلفة الشاملة.

لما كانت معظم الدراسات البحثية السابقة ركزت على كيفية تطوير الآلية الأولى، لذا تختار الباحثة عملية تطوير الآلية الثانية - وهي آلية إدارة التكلفة الشاملة بأدواتها - وذلك من خلال اعتماد التطوير على عدد من المحاور التي يمكن أن يتحقق من ورائها فائدة عملية هامة دون الالتفات إلى الجانب النظري البحث لها، وذلك من خلال التالف بين بعض الأدوات المتاحة والربط بينها أو من خلال استحداث أخرى، وتوظيفها بصورة تلائم اتخاذ القرار الإداري في المنظمات الأعمال وفيما يلي يتناول الباحثة أهم هذه المحاور :

- المحور الأول: للتطوير من خلال الدمج وإعادة توظيف بعض الأدوات أو تحديث أخرى لدعم القرار الإداري من خلال المحاسبة الإدارية.
- المحور الثاني: الذي يركز على استخدام بعض الاتجاهات الحديثة كمحاسبه استهلاك الموارد (RCA) لخدمه المحاسبة الإدارية.

أهميه البحث :

تنقسم أهمية البحث إلى ما يأتي :

- 1- الأهمية العلمية : يسعى البحث إلى إيجاد إطار علمي على تقييم الآليات التكاليفية المستحدثة لخدمة البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية و ذلك بدلا من اعتبارها أدوات تكاليفية مستقلة .
- 2- الأهمية العملية : ترجع الأهمية العملية للبحث وذلك لعلاج القصور في القطاع الصناعي لكي تساعد المحاسب الإداري في التخطيط الاستراتيجي لأهداف تحقيق المزايا التنافسية على القطاع الصناعي، كما إن هذه الأهمية عند معالجه أوجه القصور التي تلحق بكل أسلوب تكاليفي على حده و تكاملها في عمليات التخطيط و الرقابة و تحديد كيفية الاستفادة بكل منها في حين .

أهداف البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته العلمية والعملية ، فإن هدف البحث يتمثل في الآتي: اقتراح مدخل متكامل لتطوير آليات إداره التكلفة الشاملة لتدعيم البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية في المنظمات الصناعية ، و ينقسم هذا الهدف إلى الأهداف الفرعية التالية :-

- 1- دراسة إنتقادية لأساليب إدارة التكلفة الشاملة في المنظمات الصناعية في الفكر المحاسبي .
- 2- تبيان عناصر المدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة .
- 3- إجراء دراسة تطبيقية للمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة على بعض الشركات الصناعية .

افتراضات البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه البحث ،فإن الباحث تسعى إلى إثبات صحة أو عدم صحة الافتراضات الصفرية العدم التالية - في صورة إحصائية :

- 1- الافتراض الأول وينقسم افتراضين فرعيين هما :

الافتراض العدمي الأول : حيث بنص على "لا تدعم الآليات الحالية لإدارة التكلفة البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية في المنظمات الصناعية".

الافتراض البديل الاول : حيث بنص على " تدعم الآليات الحالية لإدارة التكلفة البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية في المنظمات الصناعية".

٢- الافتراض الثاني وينقسم افتراضين فرعيين هما :

الافتراض العدمي الثاني: حيث بنص على "لا يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى عمليات خفض التكلفة و تحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية".

الافتراض البديل الثاني: حيث بنص على " يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى عمليات خفض التكلفة و تحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية".

٣- الافتراض الثالث وينقسم افتراضين فرعيين هما :

الافتراض العدمي الثالث: حيث بنص على "لا يؤدي استخدام أساليب إدارة التكلفة الشاملة إلى خفض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية".

الافتراض البديل الثالث: حيث بنص على " يؤدي استخدام أساليب إدارة التكلفة الشاملة إلى خفض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية".

مجال وحدود البحث :

يشتمل مجال البحث على تقييم الأساليب الحالية لإدارة التكلفة الشاملة بغرض تدعيم البعد الاستراتيجي للتكلفة على وجه الخصوص في المنشآت الصناعية من خلال تقديم إطار مقترح لذلك. إما حدود البحث في يشمل ما يخرج عن نطاق هذا البحث وتشمل إدارة التكلفة الشاملة لاي غرض من أغراض التحسين المستمر أو ترشيد التكاليف أو غير ذلك .

منهج البحث :

يرتكز البحث على المنهج العلمي المعاصر بشقيه الاستقرائي والاستنباطي وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج و المتمثلة فيما يلي :

١- ملاحظة الأساليب الحالية لإدارة التكلفة وكذلك تحديد متطلبات إدارة التكلفة الشاملة في ظل البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية .

٢- اشتقاق الإطار النظري للدراسة ،ومن ثم وضع الافتراضات العلمية وتجميع البيانات اللازمة للتثبيت من مدى معنوياتها تقديم إطار شامل لإدارة التكلفة في ظل البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية

٣- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالتجربة الميدانية اللازمة لاختبار الفروض والوصول إلى نتائج و تعميمات الدراسة ، وذلك من خلال تحديد نوعية الإجراءات العملية المطلوبة ، وعينة المجتمع المناسبة لذلك ، وطريقة ووسائل الحصول على البيانات فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة .

٤- إجراء الاختبارات و التحليلات الإحصائية المناسبة حتى استخلاص النتائج ،  
والتي تمثل دليل تطبيقي في الإدارة التكلفة الشاملة في ضوء البعد الاستراتيجي  
للمحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية .

خطة البحث :

في ضوء طبيعة البحث و أهميته وافترضاته ينقسم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث هي:

- ١- أهداف و متطلبات و دوافع تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة .
- ٢- الهيكل الفكري للمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة لدعم البعد الاستراتيجي .
- ٣- الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة لدعم البعد الاستراتيجي.

ثم اختتم الباحث بحثه بالنتائج و التوصيات .

## المبحث الأول

" أهداف و متطلبات و دوافع تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة لدعم البعد الاستراتيجي "

مقدمة :

تميز العقد الأخير من القرن الماضي بالعديد من المستجدات وخاصة فيما يتعلق بالشركات الصناعية، حيث أصبحت النظرة الضيقة لهذه الشركات غير مقبولة في ظل ما أفرزته المستجدات الحديثة الخاصة بينة التصنيع والتغيرات المستمرة في احتياجات العملاء، وهو الأمر الذي فرض على هذه الشركات المزيد من البحث عن مرونة الأداء وتواكبه مع احتياجات البيئة المحيطة.

وهناك من يرى انه من الممكن النظر إلى إدارة التكلفة على أنها عملية مركبة تتكون من مجموعة من العمليات المتداخلة، حيث يركز جزء منها على أساليب قياس وتحديد التكلفة ويركز جزء آخر على عمليات تخطيط ومتابعة ورقابة التكلفة المخططة والمجدولة لمرحل عمر المنتج، بينما هناك جزء ثالث يركز على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالمنظور طويل الأجل ويعمل على تحليل تكلفة المنتج وتحسين المنتج، مع العلم إن هذه الأجزاء تتفاعل مع بعضها البعض بالشكل الذي يمكن هذه الشركات من تحسين الموقف الاستراتيجي لها وخفض التكلفة معاً<sup>١</sup>.

وتعتبر أدوات إدارة التكلفة التي يتم استخدامها وتوظيفها خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتجات الجديدة عن مجموعة من التقنيات والأساليب التي يتم استخدامها من أجل التخطيط والتقرير عن الأنشطة التنظيمية التي يتم تنفيذها خلال هذه المرحلة ويكون من المفيد إن يتم التفرقة بين أنشطة تطوير المنتجات نفسها وبين المنتجات والخدمات الجديدة التي يتم تطويرها<sup>٢</sup>.

بعد ظهور التقنيات الحديثة في بيئة الأعمال الحالية، أصبحت القدرة على المنافسة الدائمة من الصعوبات التي تواجه منظمات الأعمال، مما أدى إلى تركيز الاتجاه على أساليب إدارة التكلفة الشاملة باعتبارها بعداً أساسياً في تحقيق ميزة تنافسية، ومن ثم احتلال مركز متميز في السوق نتيجة تخفيض أسعار البيع في مواجهه المنافسين، بل لعل أساليب إدارة التكلفة هي البعد الأكثر أهمية الذي يظهر بوضوح قدرات المحاسبة الإدارية في دعم الفرص التنافسية، وهذا فضلاً عن تبني مفهوم التحسين المستمر في تخفيض التكاليف<sup>٣</sup>، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات أو الأساليب الإدارية<sup>٤</sup>.

وتتناول الباحث هذا المبحث من خلال ثلاث فروع :

الفرع الأول : أهداف ودوافع تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة

يستلزم في البداية ضرورة تحديد ما هي الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها والتي يقوم عليها في تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة التي تمثل نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، حيث يمكن من خلالها تحقيق أهداف عديدة ومتنوعة في تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة.

وتتمثل أهداف تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة في النقاط التالية:

١- تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أداء نافعة للإدارة العليا من ناحيتين: حيث تهدف إلى تحديد ما إذا كانت الإستراتيجية متوائمة مع سياسة المنشأة التي تعد

<sup>١</sup> - Zengin , Y. "Cost management through product desing Target costing approach" Internataional Journal of production Research ,vol 43 No(1) 2010 , pp :5593-5596.

<sup>٢</sup> - Davila, A., & Wouters. M "Management Acconnting in the manufacturing sector :Managing costs at the desing and production stage" in C.S.Chapman.A.G Hopwood & M,D,Shields (eds).Handbook of management accounting research,vol(2), 2007. P:831

<sup>٣</sup> - صلاح محمد عمران ،"المحاسبة الإدارية و دعم القدرة التنافسية : مدخل التوجه بالسوق"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الاول ، المجلد التاسع عشر ، يونيو ٢٠٠٥ ، ص : ٦٣ .

<sup>٤</sup> - محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن محمد ، "تقويم اسهامات نظرية القيود من منظرو ومفاهيم وممارسات المحاسبة الادارية بغرض ترشيد القرارات التشغيلية بالوحدات الاقتصادية، دراسة ميدانية على شركات الادوية"، مجلة الشروق للعلوم التجارية ، اكاديمية الشروق ، مركز التنمية المستدامة ، العدد الرابع ، ٢٠١٠ ، ص: ٣ .



ناجحة بالفعل ، والتأكد من إن الإستراتيجية التي نجحت في الماضي سوف تستمر في النجاح مستقبلا إي أنها قادرة على القوائم مع المتغيرات الداخلية والخارجية التي قد تحدث.

٢- تطوير أسلوب التكلفة على أساس المواصفات يساعد على تخطيط تكاليف المنتج. ويمكن تحقيق ذلك بشكل تصاعدي من خلال تحديد مستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات والتي يمثل مجموعة تكلفتها التكلفة الإجمالية للمنتج عند كل مستوى انجاز.

٣- يتفق تطوير هذا أسلوب مع سياسة التوجه بالتسويق، حيث تكون نقطة البداية هي تحديد حاجات ورغبات العملاء المستهلكين مترجمة في شكل مواصفات للمنتج تتفق مع ذلك الحاجات والرغبات.

٤- يتفق تطوير هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات انجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعيا إلى تحقيق الإرباح المستهدفة، كما انه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة بما يساعد على التحكم في مواصفات المنتج ومستويات انجاز كل صفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب وإنما يمتد إلى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج.

٥- يؤدي تطوير هذا المدخل إلى الحد من ضراوة المنافسة. ويتحقق ذلك من خلال وجود العديد من مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات نفس المنتج، والتي يمثل كل منها منتجا مختلفا من وجهة نظر المستهلك ، ومن ثم يمكن إشباع حاجات ورغبات العملاء المستهلكين في ظل منافسة أقل حدة، ونتيجة منطقية لوجود عدد من البدائل - مستويات الانجاز- لكل صفة من المواصفات.

٦- يساعد تطوير هذا المدخل على زيادة حصة المنتج في السوق ويتحقق ذلك كمردود طبيعي لوجود عدة مستويات للانجاز تختلف مواصفاتها وأسعارها، مما يوفر قدر اكبر من المرونة الشرائية للمستهلك، ومن ثم زيادة حصة المنتج من السوق، وإشباع اكبر للعملاء والمستهلكين، ومنافع اكبر للمنظمة في نفس الوقت.

٧- يؤدي تطوير هذا الأسلوب إلى تحسين أداء المنظمة، ويتحقق ذلك من خلال تسحين مستويات الانجاز بهدف الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، ويترتب على ذلك تحسين مواصفات السلعة ومن ثم تحسين المنتج ، ويصبح بذلك بالضرورة في اتجاه تحسين أداء المنظمة ككل.

٨- يساعد تطوير هذا الأسلوب على تحقيق اكبر منفعة ممكنة للمنظمة، ويتحقق ذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد متخذي القرارات على التركيز بشكل أكبر على مستويات الانجاز لمواصفات المنتج التي تحقق اكبر منافع ممكنة للمنظمة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الانجاز.

٩- يساعد تطوير الأسلوب على توفير المعلومات التي تساعد على تحديد الأهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج، كما يساعد على تحقيق الرقابة الفعالة على كل مستويات الانجاز.

١٠- يساعد تطوير هذا الأسلوب على تخطيط التكاليف الاختيارية ويتحقق ذلك من خلال وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الاختيارية تتمثل كل منها في التكلفة المقدره لأحد مستويات الانجاز، وفي حالة تعرض المنظمة للعسر المالي يمكنها الاختيار من بين الموازنات البديلة للتكلفة الاختيارية بما يتناسب وظروفها المالية بدلاً من التخلي عن النشاط الاختياري كلية، وما يمكن أن تفقده المنظمة من منافع مقابل هذا التخلي.

- ١١- تحديد أنشطة سلسلة القيمة الشاملة، بما في ذلك أنشطة سلاسل القيمة الخاصة بالموردين ومورديهم، والعملاء وعملاء العملاء.
- ١٢- تحديد أهداف سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة إلى أنشطة رئيسية أساسية تقدم مخرجات على مستوى لها قيم مقابلة في الأسواق أو يمكن تقدير قيمتها بدرجة معقولة من الدقة، وأنشطة فرعية داعمة تقدم خدماتها إلى الأنشطة.
- ١٣- دراسة وتحليل أنشطة القيمة للمنشأة ، بما يتضمنه من فحص لمسببات التكلفة ( الهيكلية والتنفيذية ) على مستوى كل نشاط ، مقابلة التكاليف بالإيرادات وتحديد المضاف للقيمة والعائد على المال المستثمر على مستوى مختلف أنشطة سلسلة القيمة للمنشأة، وتقييم أداء أنشطة سلسلة القيمة المختلفة.
- ١٤- فحص وتقييم العلاقات والروابط داخل وحدة الأعمال الاستراتيجية، ووحدات الأعمال الاستراتيجية وبعضها والاستفادة منها.
- ١٥- حل مشاكل تخصيص التكاليف الإضافية ( الأعباء الصناعية ) على المنتجات التي كانت تتم بطريقة عشوائية في ظل نظم التكاليف التقليدية.
- ١٦- تحميل المنتجات بنصيبها العادل من كافة التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية.
- ١٧- تجنب اتخاذ قرارات تسعيريه خاطئة نتيجة لدقة تخصيص وتحميل عناصر التكاليف.
- ١٨- إلقاء الضوء على الأنشطة التي تسبب في نشوء التكاليف مما يعطى الإدارة الفرصة لإزالة الأنشطة ذات القيمة غير المضافة ومن ثم ترشيد التكاليف.
- ١٩- تدعيم أوجه الاتصال بين كافة المستويات الإدارية داخل المنشأة حيث ينظر للمنشأة على أنعكاس شبكة من الأنشطة الممتدة أفقياً بين الإدارات.
- ٢٠- التخلي عن تبويب عناصر التكاليف التقليدي المستخدم في إعداد الموازنات التقديرية وتبنى الأنشطة كبديل منطقي.
- ٢١- تحديد مسببات التكلفة في حدوث التكاليف بمجرد الانتهاء من تحديد العلاقات العامة، ومن المؤكد في ظل استخدام نظام التكلفة حسب الأنشطة انه لا العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات يلائم بعض مراكز التكلفة، واللذان كانا في النظام التقليدي الأسس الوحيدة تقريبا للتخصيص و استخراج معدلات التحميل.
- ٢٢- يمكن الاستفادة من التكنولوجيا المتقدمة في مجال المعلومات في تطوير واستخدام مايسمى نظم دعم التكلفة المستهدفة والتي تقوم على توفير المعلومات التي تساعد في حساب وتحقيق التكلفة المستهدفة ولعل من أهم هذه النظم<sup>١</sup>:
  - النظم المساعدة في حساب الأسعار المستهدفة.
  - النظم المساعدة في حساب الأرباح المستهدفة.
  - النظم المساعدة في حساب البحوث والتطوير.

الفرع الثاني: متطلبات تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة:

وتتمثل متطلبات تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة

١-متطلبات تطوير التكلفة على أساس المواصفات:

<sup>١</sup> علاء محمد محمد البتانوني، "إطار مقترح لمعالجة مشاكل النظم المحاسبية الناتجة عن الاندماج في ظل العولمة"، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، ٢٠٠٢، ص: ١٣٣.

- يعتمد التطوير المقترح لمدخل التكلفة على أساس المواصفات على أربعة متطلبات أساسية وهي<sup>١</sup>:
- وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين.
  - وجود عدد من مستويات الانجاز لكل من مواصفات المنتج.
  - إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز.
  - إمكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الانجاز في شكل مصفوفة، وبما يتحقق معها أفضل عائد للمنظمة، مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين.
- ويمكن تطبيق التكلفة على أساس المواصفات في ظل التطوير المقترح ، على أربع خطوات متتالية ومتكاملة وهي:
- تحديد مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين.
  - تحديد مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج.
  - تحديد التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز.
- ٢- متطلبات تطبيق منهج إدارة التكلفة
- ويمكن تطبيق أساليب إدارة التكلفة من مجموعة من الخطوات الواجب توافرها في إي منشأة للوصول إلى الإدارة الفعالة للتكلفة وهي<sup>٢</sup>:
- فهم وتحديد هيكل التكاليف والإيرادات بالمنشأة.
  - تعريف أنشطة المنشأة وتحديد إي منها يمكن استخدامه في تحقيق مزايا تنافسية.
  - فهم وتخفيض تعقيد العمليات الداخلية بالمنشأة.
  - زيادة الكفاءة والتحسين المستمر للتكاليف.
  - استخدام الاستراتيجية في إدارة التكلفة.
  - بناء المهارات وأشرك الموظفين في اتخاذ القرارات .
  - النظام المستمر للتحسين والتطوير الذاتي<sup>٣</sup>.
- التزام وتأييد وتدعيم الإدارة العليا لاحتامية بناء أسلوب إدارة التكلفة الشاملة.
- ويتضح مما سبق إن تطبيق منهج أسلوب إدارة التكلفة الشاملة يتطلب التحسين المستمر للمتغيرات السلوكية للعاملين بالمنظمات الصناعية من خلال زيادة مشاركة العاملين في تصميم ووضع استراتيجيات وأهداف وسياسات للمنظمات الأعمال مع الدعم الكافي من جانب الإدارة العليا تزامنا مع تحديد رغبات واحتياجات العملاء بما يحقق القيمة المضافة للمنشأة والعمل.
- ٤- وجود نظام اتصالات جيد يسمح بالتواصل المستمر والتدفق المنتظم للمعلومات في منظمات الأعمال مما يوفر الوقت ويحقق ترشيدا للتكاليف.
- ٤- تخطيط وتنظيم أدارى جيد وكفاء من خلال تطبيق أساليب إدارة التكلفة الشاملة.

<sup>١</sup>- يمكن الرجوع الى :

- ابراهيم ، محمود عبد الفتاح ، "تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة"، دراسة تطبيقية ، كلية التجارة ، جامعة المنصور ، ٢٠٠٩ ، ص: ٥٠.

- المحمود ن صالح عبد الرحمن ، "تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة"، دراسة تطبيقية ، المجلة العلمية لجمعية الملك فيصل ( العلوم الانسانية و الادارية ) ، المجلد الثامن ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧ ، ص: ١٩٤.

<sup>٢</sup> يمكن الرجوع الى :

- Donelan ,J., and Kaplan ,E., "Value chain analysis :A strategic approach to Cost Management ", - Journal of cost management , March /April, Vol.12, no .2 ,1998 ,p:9

- Kumar .S ,Chandra . C, "Enhancing the effectiveness of benchmarking in manufacturing organizations ", Industrial management &Data Systems ,vol .101 ,n0 .2,2001,p:83.

<sup>٣</sup>- د/ابراهيم ، ماجد حسين ، "انعكاسات النظرة العلمية لنظام إدارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ٢٠٠٢ ، ص: ٢١٤.

- ٥- وجود نظام معلومات شامل وتدريب العاملين في المنظمات الأعمال باستخدامه، حيث يشمل النظام مجموعة متكاملة من الأساليب المحاسبية وأساليب تكنولوجيا المعلومات لقياس الأداء المتوازن للتكلفة المستهدفة.
- ٦- توفير واختيار الوقت المناسب لتطبيق المدخل المطور والعمل عليه فيمنظمات الأعمال وانطلاقاً من المتطلبات السابقة، يستلزم تطوير مدخل والأساليب المستخدمة في هذا التطوير لتدعيم البعد الاستراتيجي.

#### المبحث الثاني

الهيكل الفكري لمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة  
لدعم البعد الاستراتيجي

مقدمة :

انطلقت أساليب التطوير في هذه المرحلة مأسسة على النظرة الذاتية للمنظمة كوحدة اقتصادية تسعى إلى البقاء والاستمرار في سوق تسوده المنافسة المتزايدة، وفي ظل تطور تكنولوجي متصارع ، وتغير مستمر في أذواق المستهلكين ،وهي بهذا تركز على الجودة والتكلفة والسعر، وهو ما اثر على تسلسل تطور أساليب المحاسبة الإدارية عبر الزمن والتي تتضح من استعراض تلك الأساليب.

وتتناول الباحث هذا المبحث من خلال ثلاث فروع :

#### الفرع الأول: مفاهيم المدخل المقترح

إن مفاهيم أساليب إدارة التكلفة الشاملة تمثل عناصر رئيسية والأزمة لبناء مدخل فكري سليم لهذه التطوير، ولذلك اهتم هذا المبحث بتناول المفاهيم المقترحة لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة كخطوة هامة نحو بناء هذا المدخل.

وتعرف المفاهيم بأنها أفكار ذهنية في صورة ألفاظ متعارف عليها تلقى قبولاً عاماً بين أفراد المنظمات الأعمال، وتعتبر أساساً تقوم عليه باقي العناصر وترى الباحث إن مفاهيم المدخل المقترح تعتبر مجموعة من المصطلحات والتعبيرات الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة.

وتتمثل المفاهيم التي يركز عليها الهيكل الفكري للمدخل المقترح في:

١- المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

٢- البعد الاستراتيجي.

٣- أساليب إدارة التكلفة الشاملة.

أولاً: مفاهيم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

تزداد أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والديناميكية والتي تمل على إدارة المنشأة تبنى استراتيجياتها في ضوء المستجدات التي تواجهها والتغيرات في البيئة التي تعمل من خلالها، الأمر الذي يفرض تحديات كثيرة على المدخل المقترح من ضرورة توافر معلومات يمكن توظيفها في دعم كثير من القرارات التي يتخذها المديرين بما يحقق الاستراتيجية العامة للمنظمة خاصة وان المعلومات التي توفرها الأساليب التقليدية لمعلومات المحاسبة الإدارية لاستخدام الوظيفة الكرائية بشكل كافي. وسوف تتناول الباحث بعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومنها:

١- مفهوم الاستراتيجية :

عرفت بأنها "مجموعة السياسات والأساليب والخطط والمناهج المتبعة من أجل تحقيق الأهداف في أقل وقت ممكن وبأقل جهد مبدول".<sup>١</sup> وعرفها<sup>٢</sup> بأنها "مجموعة الأفكار والمبادئ التي تتناول مبدأنا من ميادين النشاط الإنساني بصورة شاملة ومتكاملة وتكون ذات دلالة على وسائل العمل، ومتطلباته، واتجاهاته للوصول إلى أهداف محددة متعلقة بالمستقبل".

كما تعرف الاستراتيجية<sup>٣</sup> بأنها هي مجموعة الأفكار والمبادئ التي تتناول مبدأنا من ميادين النشاط الإنساني بصورة شاملة ومتكاملة، وتكون ذات دلالة على وسائل العمل، ومتطلباته واتجاهات لغرض الوصول إلى أهداف محددة مرتبطة بالمستقبل.

كما تعرف الاستراتيجية<sup>٤</sup> بأنها وسيلة لتحقيق نهايات وأهداف محددة ، وأنها الخطة اللازمة لتحقيق الأهداف المختارة، أو سلوك محسوب من مواقف غير مبرمجة ، وهي تحديد الأهداف وتصميم الاستراتيجية وقد تشير إلى المحور المشترك لنشاط المنشأة والذي يصف ملامح المنشأة وطريقة ربط المنشأة بالبيئة الخارجية، وان كل ما يتعلق بالروابط بين المنشأة

<sup>١</sup> - Ken Favaro and Evan Hirsh "Strategy:An Executive Definition Managerial" Auditing Journal", Iss 67 , May 2012 , pp 1-2

<sup>٢</sup> نقلا عن موقع منتديات طلاب الجامعة العربية المفتوحة <http://www.aoua.com/vb/showthread.php?t=9838>

<sup>٣</sup> - اشرف موسى خير ،"مدخل مقترح للمراجعة الادارية الاستراتيجية بهدف دعم القدرات التنافسية لمنظمات الاعمال"، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٣، ص:١٠٢

والبيئة الخارجية يعتبر استراتيجيا وما عدا ذلك من سلوكيات المنشأة يعتبر تشغيلياً، فالسلوك الاستراتيجي يتعلق بربط المنشأة بالبيئة الخارجية وتفاعلها معها وهذا يعنى إن السلوك الاستراتيجي يتضمن أنشطة ترويجية وابتكارية بطبيعتها وهى تتعلق بتصميم وتنفيذ الروابط والعلاقات الخارجية.

وتستخدم الاستراتيجية كصفة لذلك الأمور والقضايا والقرارات الهامة التي يتميز بعدد من السمات والتي أهمها:

- أ- البعد الزمني: حيث يتميز تأثيرها بالزمن نسبياً .
  - ب- البعد المجال: حيث يتميز بالشمول وتأثيره العداكر من المجالات والأنشطة الوظيفية والإدارية.
  - ج- البعد الجغرافي: حيث تتميز بالشمول وتأثيرها لعدد اكبر من المنشآت.
  - د- البعد البيئي: حيث تتميز بالشمول وتأثيرها على البيئة الخارجية للمنشأة.
- إن الاستراتيجية أسلوب تسيير على نهج المنشأة للوصول إلى أهدافها المبتغاه وذلك في إطار الإدارة الاستراتيجية. وان البعد البيئي لقرار معين، إي مدى اتصال القرار البيئة الخارجية للمنظمة بصفة خاصة وهو العامل الحاسم في تحديد إمكانية اعتبارها القرار استراتيجياً على إن يسترشد بالإبعاد الأخرى.

## ٢- مفهوم الإدارة الاستراتيجية:

تقوم الإدارة الاستراتيجية بخطط وأنشطة المنشأة التي يتم وصفها بطريقة تتضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة و أهداف المنشأة، وبين هذه الرسالة والبيئة التي تعمل بها بصورة فعالة وذات كفاءة عالية. ويتميز هذا التعريف بتوضيح مدى اهتمام الإدارة الاستراتيجية بالبيئة التي يدور فيها نشاط المنشأة<sup>١</sup>.

قد تصدى العديد من الكتاب والباحثين لتعريف الإدارة الاستراتيجية ومنها:

إن الإدارة الاستراتيجية هي العملية التي تقوم بمقتضاها الإدارة العليا بتحديد اتجاه المنشأة طويلة الأجل، وصياغة الاستراتيجيات اللازمة التي تساعد في تحقيق الأهداف و ذلك في ضوء كلا من العوامل البيئة الداخلية ( إمكانيات المنشأة ) والخارجية ( الظروف البيئة المحيطة ) ثم تطبيق الاستراتيجية المختارة والرقابة عليها.

ويرى احد الباحثين أنها المنهج الذي يستخدمه الإدارة العليا لتحديد اتجاه المنشأة وأهدافها وصياغة الاستراتيجيات اللازمة لتحقيق أهداف استراتيجية محددة منها خفض التكلفة وصولاً إلى الأسعار التنافسية التي يقبلها العملاء وتحقق المنشأة القدرة التنافسية وذلك من خلال إتباع الأساليب الحديثة التي تساير التطور الذي طرا على الفكري الإداري في ظل بيئة الأعمال الحديثة<sup>٢</sup>.

يرى احد اكتاب إن الإدارة الاستراتيجية تنطوي على تسع مهمات رئيسية هي<sup>٣</sup>:

- أ- صياغة مهمة أو رسالة المنشأة، والتي تتضمن عبارات عامة تعكس غرضها الرئيسي وفلسفتها وأهدافها.
- ب- تنمية صورة للمنظمة والتي تظهر ظروفها وقدرتها ومواردها الداخلية .
- ج- تقييم البيئة الخارجية للمنظمة بما تتضمنه من قوى ومتغيرات تسود بينها العامة أو تلك التي تسود بينها التنافسية.
- د- تحليل البدائل الاستراتيجية من خلال محاولة إحداث التوافق بين مواردها والظروف السائدة في البيئة الخارجية.

<sup>١</sup> - Carmicheal . D.&Willingham.,J, Audititing Concepts and Methods ,McGraw –

HillBook,Co,2009,p:80

<sup>٢</sup> - بهانة وداد محمد عطية، "مدخل مقترح لاعادة هندسة الموازنات التخطيطية لمواجهة متطلبات الاداة الاستراتيجية مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤، ص: ١٦.

<sup>٣</sup> - [ثابت عبد الرحمن ادريس، جمال الدين محمد المرسى، "الإدارة الاستراتيجية (مفاهيم و نماذج تطبيقية)"، الطبعة الاولى، اسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢، ص ص: ٢٣-٢٤ .

- ه- تحديد أكثر البدائل الاستراتيجية من حيث الجاذبية في ضوء رسالة المنشأة ومواردها وظروفها البيئية.
- و- اختيار مجموعة من الأهداف طويلة الأجل والاستراتيجيات العامة التي يمكن إن تساعد في تحقيق أكثر الفرص جاذبية.
- ز- تحديد الأهداف السنوية والاستراتيجيات قصيرة الأجل والتي تتسق مع الأهداف طويلة الأجل والاستراتيجيات العامة.
- ح- تنفيذ الخيارات الاستراتيجية من خلال تخصيص الموارد مع مراعاة الإبعاد الخاصة بالمهام، والإفراد، الهيكل التكنولوجي.
- ط- تقييم مدى نجاح العملية الاستراتيجية والاستفادة بالمعلومات المتولدة من زيادة فاعلية القرارات الاستراتيجية المستقبلية.

#### ثانياً : مفهوم البعد الاستراتيجي :

يقصد بها يمثل المنظور الذي يسلكه التطور في علم من العلوم مرتبطاً بأهداف طويلة الأجل.

#### ثالثاً: مفاهيم أساليب إدارة التكلفة الشاملة :

##### ١- مفهوم تحليل الاستراتيجي للتكلفة<sup>١</sup> :

بأنه نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة، مثل (سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الاستراتيجي) وذلك بغرض كسب مزايا تنافسية في سوق المنتج.

كما يعرف بأنه منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية ( الخارجية والداخلية ) والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية، مثل (تحليل سلسلة القيمة – تحليل البيئة الخارجية – التكلفة المستهدفة – تكاليف الأنشطة )، بهدف الحصول على بيانات ( مالية وغيرمالية – خارجية وداخلية )، تفيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة ( التخطيط الاستراتيجي ) وتنفيذ، ومراقبتها ، بتطوير أساليب القياسوتقييم الأداء المحاسبي مثل التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ومقاييس تقييم الأداء، باستخدام مدخل تكلفة النشاط.

##### ٢- مفهوم تحليل سلسلة القيمة:

يعد مفهوم سلسلة القيمة احد المفاهيم الرئيسية في تحليل التكلفة الإستراتيجية، إذ يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة، حيث لا يقتصر تحليل التكاليف واستخداماتها لعناصر الموارد الموجودة داخل المنشأة بل يتعداها إلى خارج المنشأة بداية من الموردين لعناصر المواد والموارد الأخرى حتى المستهلكين لمنتجات المنشأة. ومن ثم فإن سلسلة القيمة تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة أو المنافع للمنشأة من أول مصادر المواد الأولية من الموردين حتى تسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي. فالنظرة للمنشأة وفقاً لهذا المفهوم تعدها نظاماً مفتوحاً على البيئة الخارجية حيث يتم التفاعل بين المنشأة والبيئة الخارجية. ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما<sup>٢</sup>

- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة- تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

قد عرفه سلسلة القيمة لاي منشأة على أنها مجموعة من الأنشطة المولدة للقيمة تبدأ من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين، وتنتهي بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء. فهي أداة يحتاجها و أضع أو السياسات لتشخيص وتعزيز الميزة التنافسية كما هي المصدر الاساسي للميزة التنافسية.

<sup>١</sup> -<https://accdiscussion.com/acc399.html>

<sup>٢</sup> - حجاج ، احمد حامد ، باسيلي ،مكرم عبد المسيح ،"المحاسبة الادارية :مدخل معاصر"، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ٢٠٠١ ، ص ص : ١٠٢- ١٠٣ .

يعرف سلسلة القيمة لاي منشأة على أنها مجموعة متصلة من الأنشطة الخلاقة أو المولدة للقيمة، وذلك من أنشطة الحصول على المواد الخام وانتهاء بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء والتركيز على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة، وذلك بالنظر إلى المنشأة على أنها جزء من منظومة القيمة الشاملة والتي تتكون من سلسلة متكاملة من الأنشطة ذات القيمة والتي تبدأ من الحصول على المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي<sup>١</sup>.

### ٣- مفهوم تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) الاستراتيجي:

يعنى تحقيق موقف تنافسي متميز، إما عن طريق التميز في جودة المنتج أو التميز في الوضع التكاليف بتخفيض التكلفة نسبة إلى قائد التكلفة. وتمكن أهمية تحليل الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) في أنه جوهر نظام إدارة التكاليف الاستراتيجية، حيث يهدف هذا النظام إلى مواجهه المنافسة باستراتيجية تركز على استخدام الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) التي تتمتع بها المنشأة و تتفوق على مثيلاتها ويعرف<sup>٢</sup> الموقف التنافسي (الميزة التنافسية) بأنه مجموعة من المهارات والتكنولوجيا والمواد والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين:

### ٤- مفهوم مسببات التكلفة :

يعنى بتحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في الأنشطة الرئيسة والفرعية. إذا إن التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج لم يعد يفي بمتطلبات التحليل الاستراتيجي للتكلفة حيث يركز التحليل التقليدي على دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغيير في حجم الإنتاج، متجاهلا مسببات التكلفة الأخرى. بينما تسبب التكلفة من منظور التحليل الاستراتيجي للتكلفة، العديد من العوامل التي تترابط مع بعضها بعض بصورة معقدة، ولا يفسر الحجم إلا قدرا ضئيلا من سلوك التكلفة<sup>٣</sup>.

### ٥- مفهوم التكلفة المستهدفة:

عبارة عن نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد على ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات العملاء الأخرى، من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والبحث والتطوير للمنتج، خاصة في المراحل التجريبية للإنتاج، ومن خلال فحص وتقييم التطورات المتاحة لخفض التكلفة<sup>٤</sup>.

### ٦- مفهوم تكلفة المواصفات:

تعني تحول المنشآت لتتبني مفهوم التوجه بالسوق إي إنتاج ما يمكن تسويقه بدلا من تسويق ما يمكن إنتاجه بدلا من التوجه التسويقي بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق

<sup>١</sup> عيسى، حسين محمد، "دراسات في نظم إدارة التكلفة"، المؤلف، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٢، ص: ١٣٢

<sup>٢</sup> د/ صالح، سمير ابو الفتوح، "إدارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)"، المؤتمر العلمي السنوى الثانى عشر ن التصدير استراتيجية قومية، ٩-١١، ابرلي ١٩٩٦، ص: ٤٤:

<sup>٣</sup> شهيد، رزان حسين كمال، "تحليل سلسلة القيمة لاغراض خفض التكلفة (دراسة حالة)", رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، ٢٠٠١، ص: ٧٦

<sup>٤</sup> د/صفاء عبد الدايم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠١، ص: ٤٧



من خلال التعاون المستمر بين الإدارات المختلفة لتقديم قيمة أفضل للعميل مقارنة بالمنافسين<sup>١</sup>.

الفرع الثاني: فروض المدخل المقترح وتعني الفروض

تعرف الفروض **Hypotheses** بأنها إجابة مؤقتة عن الأسئلة البحثية التي تطرحها مشكلة الدراسة، وتتم صياغتها في شكل توقعات خاصة للباحثة يتصورها من خلال المتغيرات الخاصة بمشكلة البحث<sup>٢</sup>.

وتتمثل فروض المدخل المقترح في الآتي :

- ١- فرض توازن استراتيجيية النشاط: وينص علي " تتحقق استراتيجية المنشأة الناجحة بتوازنها مع سياسة المنشأة " وهذا الفرض يرتبط في الأساس بتحقيق هدف منفعة أساليب إدارة التكلفة الشاملة.
- ٢- فرض الإنتاج حسب رغبات العميل: وينص علي " تتحقق فاعلية إدارة التكلفة الشاملة بتحقيق مواصفات العميل وتكون التكلفة علي أساس تلك المواصفات. ويرتبط هذا الفرض بهدف التوجه بالإنتاج حسب رغبات السوق.
- ٣- فرض تصميم المنتج: وينص علي " تشكل مرحلة تصميم المنتج أهم مراحل في سبيل تحقيق إدارة التكلفة الشاملة " ويرتبط هذا الفرض بهدف التركيز علي تخطيط وتصميم المنتج بما يحقق مواصفات العميل.
- ٤- فرض تعدد مستويات الانجاز: وينص علي " ان لكل صفة من مواصفات العميل مستوى انجاز يختلف عن الصفات الأخرى لتلك المواصفات " ويرتبط هذا الفرض بهدف اشباع رغبات العميل في مستوي أقل من المنافسة.
- ٥- فرض كفاية المعلومات: وينص علي تعتبر المعلومات عن المنتج والعميل والصناعة أساس تطوير إدارة التكلفة الشاملة " ويرتبط هذا الفرض بهدف تحقيق اكبر منفعة ممكنة للمنظمة والحصول علي الرشد الكافي في التكاليف.
- ٦- فرض تخطيط التكاليف الاختيارية : وينص علي: تشكل التكاليف الاختيارية القدرة لتطوير إدارة التكلفة الشاملة " وهذا الفرض يرتبط بهدف الاعتماد علي تحليل سلسلة القيمة كأساس لترشيد التكلفة.

الفرع الثالث: مبادئ المدخل المقترح:

يعرف المبدأ بأنه القانون أو القاعدة التي يجب أن تكون، أو عادة هي التي ينبغي اتباعها، أو يستحسن اتباعها، أو هو نتيجة حتمية لشيء ما، مثل القوانين التي لوحظت في الطبيعة أو الطريقة التي يتم بها بناء نظام معين ومبادئ أي نظام هي ما يفهم من قبل مستخدميه أنها خصائصه الأساسية، أو تعكس الغرض من تصميمه، أو آليه تشغيله الفعالة التي سيكون من المستحيل تجاهل أي من مبادئها<sup>١</sup>.

وبالنسبة لمبادئ المدخل المقترح تتمثل فيما يلي:

- ١- مبدأ الاستراتيجية كمنهج للتطوير: ينص هذا المبدأ علي انه " تتحقق المواءمة بين عناصر التكلفة وسياسة المنشأة من خلال التحديد الواضح لاستراتيجية المنشأة " ويرتبط هذا المبدأ بفرض توازن استراتيجية النشاط، بما يضمن تحقيق هدف المواءمة مع سياسة المنشأة.
- ٢- مبدأ توجهات العميل أساس الإنفاق: وينص هذا المبدأ علي ان رغبات العميل تتحكم في سلوك وتوجهات التكلفة والإنفاق ، ويرتبط هذا المبدأ بفرض الإنتاج حسب رغبات العمي، داعماً للتمسك بنظام التكلفة علي أساس المواصفات.

١/د/عمران ، صلاح محمد ، " المحاسبة الادارية و دعم القدرة التنافسية : مدخل التوجه للسوق " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة سوهاج ، العدد الاول ، ٢٠٠٥ص:٥٦.

<sup>٢</sup> - <http://www.alukah.net/web/khedr/0/51442/#ixzz4zg9Vv6VT>

- ٣- مبدأ حتمية التصميم قبل البدء في الإنتاج: وينص هذا المبدأ علي تمثل رغبات العميل التحكم الأساسي في خطط الإنتاج ويتم ذلك من خلال مرحلة التصميم ، ويرتبط هذا المبدأ بفرض تصميم المنتج معبرا عن درجات تطبيق التكلفة المستهدفة كأساس لتطوير ادارة التكلفة الشاملة.
- ٤- مبدأ انجاز الإنتاج حسب التوجه الاستراتيجي: وينص علي " انجاز المنتجات مرهون بتفتيت الاستراتيجية علي مستويات التشغيل، ويرتبط هذا المبدأ لفرض تعدد مستويات الانجاز وهدف اشباع رغبات العميل.
- ٥- مبدأ المعلومات أساس فعالية إدارة التكلفة الشاملة : وينص علي " تطوير اساليب التكلفة الشاملة مرهون بمعلومات التكلفة والعميل" وهذا المبدأ مرتبط بفرض كفاية المعلومات والتي من خلالها يتحقق هدف اكبر منفعة ممكنة للمنظمة مع الاحتفاظ بمواصفات منتج جيدة للعميل.
- ٦- مبدأ القدرة علي التطوير: وينص علي انه " ضرورة امتلاك قدرة التحكم في سلوك التكلفة عند تنفيذ مواصفات العميل" وهذا المبدأ يرتبط بفرض تخطيط التكلفة الاختبارية من خلال التحليل الاستراتيجي للتكلفة وبيان مسببات التكلفة ومدى تحقيق موقف المنشأة التنافسي.
- وخلاصة هذا المبحث أن الباحث استعرض عناصر المدخل المقترح من حيث المفاهيم والفروض والمبادئ التي تحقق متطلبات تصميم هذا المدخل ودوافعه وفي المبحث التالي تتناول الباحث الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح.

### المبحث الثالث

الهيكل التطبيقي لمدخل المقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة  
لدعم البعد الاستراتيجي

المقدمة :

يهدف هذا المبحث إلي تقديم مدخل مقترح لتطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة من خلال عرض البناء التطبيقي للمدخل من خلال مجموعة المداخل وأدوات الاستخدام في التطوير حتي تتحقق الأساليب المستهدفة لإدارة التكلفة لما يحقق في النهاية خفض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية

وتتناول الباحث هذا المبحث من خلال ثلاث فروع :

الفرع الأول : أساليب المدخل المقترح

تعمل منظمات الأعمال في الوقت الحالي في بيئة ديناميكية سريعة التطور تتصف بالتعقيد في احتياجات العملاء و التي تتمثل في الابتكار في المنتجات وجودة مرتفعة وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع هذا إلى جانب الضغوط المتزايدة والنتيجة عن عمولة السوق وضراوة المنافسة وفي ظل تلك الظروف و المتغيرات، فإنه ينبغي على المنشأة تقييم أدائها لتحديد مركزها التنافسي و قدرتها على التميز على منافسيها وتتحدد متطلبات تطوير أساليب إدارة التكلفة الشاملة في استخدام مجموعة من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وبيان دورها كمتطلبات التطوير سواء منفردة أو من خلال التكامل بينها وتشمل أساليب المدخل المقترح فيما يلي:

أولاً : أسلوب القياس المرجعي احد اساليب الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح :

ظهر مصطلح المقاييس المرجعية عام ١٩٧٩ عندما وضعته شركة زيروكس، وعرفت المقاييس المرجعية التنافسية بأنها العملية التي تقوم بها المنشأة للتطوير عن طريق مقارنة ملامح ومكونات منتجاتها مع غيرها من المنافسين<sup>١</sup>.

من خلال هذا الأسلوب لم تعد المنظمات تنافس من خلال المقارنة مع المنافسين بل بدأت تسعى لاكتساب مزايا تنافسية عن طريق المقارنة والتعلم من المنشآت المنافسة ومن غير المنافسة. وعليه، يعتبر أسلوب المقارنة المرجعية هو الأسلوب الذي يتيح فهم العلاقة المترابطة بين احتياجات الأسواق الخارجية وبين العمليات الداخلية التي تستخدم لتحقيق تلك الاحتياجات ، حيث يساعد على تعزيز الأفكار التي تساهم بصورة مباشرة في تحقيق قدرات تنافسية للمنظمات<sup>٢</sup>.

قد عرف Kaplan المقاييس المرجعية بأنها قيام المنشأة بالبحث المستمر للوصول إلى أفضل أساليب الأداء كما هو مطبق في المنشآت<sup>٣</sup> ويمكن تعريف أسلوب المرجعية أو المقارنة بالأفضل بأنه عملية قياس الأداء مقابل الأداء الأفضل للمنشآت المنافسة بغرض التعلم من الممارسات المميزة لهذه المنشآت، وبالتالي تحديد أوجه التحسين المطلوب والتي ستكون هي الأهداف التي ستسعى المنشأة لتحقيقها، وعليه أصبح أسلوب المقاييس المرجعية هو أحد أدوات المحاسبة اللازمة لرفع كفاءة المنظمة<sup>٤</sup>.

يعتبر المقاييس المرجعية أحد أدوات الجودة الشاملة التي تساعد المؤسسات في قياس الأداء غير المالي لتحقيق التنمية والتقدم في عملها المختلفة حتى تتمكن المنشأة من زيادة الإنتاجية والقدرة التنافسية وتحقيق مستوى أعلى من الجودة<sup>٥</sup>.

<sup>1</sup>--Kozkan, G., et.al., "Benchmarking for Quality Management & Technology ", Total Quality management , Vao.5 No.2,1998,Pp.101-125

٢/د/بسام محمد الأحمدي ، " الاتجاهات الحديثة في إدارة الإنتاج والعمليات "، كلية التجارة - جامعة عين شمس ١٩٩٧، ص:٢٠٥.

3--Kaplan, R.,S., Atkinson ,A., A., & Banker ,R., D. "Management Accounting , New Jersey. Prentic -hal llnc.1997 ,P:601

٤- د/أحمد حسين علي حسين،"المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣، ص:٣٥٩.

٥- د/عبد العزيز مخيمر ، واخرون " قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية القاهرة" المنظمة العربية لتنمية الإدارة ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٠، ص:١٧٤.

وقد قام المركز الأمريكي للإنتاجية والجودة **American Productivity & Quality Center (APQC)** بتعريف المقاييس المرجعية على أنها عملية مستمرة ومنظمة تتطلب القياس المتواصل والمقارنة المستمرة لعمليات المنظمة مع المنشآت الرائدة، والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد المنظمة على اتخاذ الخطوات والإجراءات اللازمة لتحسين وتطوير أدائها<sup>١</sup>.

من التعارف السابقة تلخص الباحث إلى إن المقاييس المرجعية عملية تتأسس على المقارنة مع المنافسين لبناء ميزة تنافسية تحافظ للمنظمة على حصة سوقية متميزة وتساعد في عملية التحسين المستمر بالشكل الذي يدعم الحفاظ على الحصة السوقية للمنظمة ويساعدها في عملية النمو المستهدف عبر توجه استراتيجي محدد.

تشير الباحث أن المقاييس المرجعية لها أربعة أنواع هي المقاييس المرجعية للعملية، والمقاييس المرجعية التنافسية، والمقاييس المرجعية الإستراتيجية، والمقاييس المرجعية الداخلية، وفيما يلي تناول كل منها بالتفصيل المناسب<sup>٢</sup>.

أ- المقاييس المرجعية للعملية **Process Benchmarking**: تركز على السعي لتنفيذ العمليات ونظم التشغيل المتميزة التي تطبقها الشركة الزائدة العاملة في نفس مجال نشاط المنظمة. حيث ينظر إلى هذه التطبيقات كمعايير مستقلة للصناعة ويؤدى أسلوب المقاييس المرجعية العملية إلى تحسين سريع في الأداء للوصول لزيادة الإنتاجية وخفض التكلفة وتحسين المبيعات، ومن ثم تحسين الأداء المالي للمنظمة.

ب- المقاييس المرجعية التنافسية **Competitive Benchmarking**: وتهدف إلى معرفة الوضع التنافسي للمنظمة من خلال المقارنة بين ما تقدمه من سلع وخدمات وما تقدمه المنظمات المنافسة، حيث تركز على عناصر السعر والجودة وسمات المنتج الأخرى مثل الخدمة والسرعة والاعتمادية (القبول)، ويستخدم التحليل الخصائص في إجراء المقارنة المباشرة بين المنتجات والخدمات للمنظمات المشتركة في عمليات القياس المرجعي.

ج- المقاييس المرجعية الإستراتيجية **Strategic Benchmarking**: وتتأسس على المقارنة مع أفضل استراتيجيات تحقيق الأرباح بهدف رفع مستوى الأداء لتحقيق النجاح في السوق ويطلق عليه **Outside of – Industry** وقد تم تطبيقه بتوسع في اليابان عند التخطيط للمنافسة طويلة الأجل.

د- المقاييس المرجعية الداخلية **Internal Benchmarking**: وتعتمد على النظر لأفضل التطبيقات الداخلية بهدف تصميمها على مستوى المنظمة من خلال المقارنة بين كل الوظائف في مختلف العمليات. ويتميز هذا النوع من المقاييس بسهولة وانخفاض وقت وتكلفة تطبيقه، إلا أنه ينظر الأفضل معايير الأداء الداخلية في حين أن ضغوط المنافسة تحتم النظر لأفضل المعايير الدولية لمعرفة موقف المنافسين وتحديد الفجوة بين ما هم عليه وموقف المنظمة السعي نحو تضييق الفجوة.

هـ- ويتم الاستفادة من المقاييس المرجعية في أسلوب ادارة التكلفة من خلال اطار إعداد المقاييس المرجعية: الذي اقترحه كل من **Elnathan Line & Young**، يحدد كيفية إعداد وبناء المقاييس المرجعية لإغراض قياس الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في بيئة الأعمال الحديثة، ويعتبر المقياس المرجعي مفيد في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة يمثل دعامة هامة في العمل على تخفيض تكلفة المنتجون المساس بجودته حيث يرمى إلى خفض التكلفة في مرحلة تصميم وتنفيذ المنتج، أي في مرحلتي ما قبل

<sup>١</sup> - American Productivity & Quality Center (APQC) "Planning User's Guide." Houston 1997.  
<sup>٢</sup> - DRM Association Web Site , Product Development . <http://members.aol.com/demassoc/benchmarking.html>.

الإنتاج، ومحاولة التوصل إلى السعر التنافسي الذي يدعم بناء ميزة تنافسية للمنتج الذي تطرحه المنظمة في الأسواق من خلال محوري خفض التكلفة وتمييز المنتج<sup>1</sup>. وهذا من منطلق أن مدخل التكلفة المستهدفة قد انتقل من مرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري وتحديد الانحرافات وعلاجها، كما هو الحال في أسلوب التكاليف المعيارية - أي رقابة التكلفة بعد التنفيذ - إلى مرحلة رقابة التكلفة بداية من فترة ما قبل التنفيذ ( تصميم وتطوير المنتج ). وتقع التكاليف المستهدفة بين التكلفة التي يمكن تحقيقها ( التكاليف المقدرة بناء على البيانات الحالية ) والتكاليف المسموح بها، أقصى تكلفة مسموح بها وهي تساوي الفرق بين سعر البيع التنافسي وهامش الربح المستهدف.

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن احد أساليب قياس الأداء في المدخل المقترح:

عرفت بطاقة الأداء المتوازن على أنه نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي يتم بموجبه ترجمة استراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية وواضحة<sup>2</sup>.

ويرى البعض أن بطاقة الأداء المتوازن ليست مجرد أسلوب أو تكنيك لقياس الأداء ولكنه طريقة جيدة لإدارة تنظيم الأعمال تستهدف تحسين الربحية وإحداث تحسينات مهمة في الأداء وتساعد تنظيم الأعمال على تحقيق أعلى ربحية وزيادة القدرة التنافسية في الأجل الطويل من خلال ضمان التوازن بين المسببات المختلفة للربح<sup>3</sup>.

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً يعمل على قياس أداء الشركات من أربعة أبعاد مختلفة ومتراصة من حيث السبب والأثر، وتلك الأبعاد مستمدة من خلال التسلسل من رسالة الشركة إلى رؤيتها ثم الاستراتيجيات، وهذه الأبعاد المبينة تحاول الوصول إلى إجابة عن الأسئلة الرئيسية لكل بعد<sup>4</sup>.

1- البعد المالي **Financial Perspective** كيف يقاس نجاحنا بواسطة مساهمينا؟؟

2- بعد العملاء **Customer Perspective** كيف تخلف قيمة لزيائن؟؟

3- بعد العمليات **Process Perspective** ما العمليات الداخلية اللازمة لتمكن من تلبية احتياجات العملاء و توقعات المساهمين؟؟

4- بعد التعلم والنمو **Learning & Growth Perspective** ما هي قدرات العاملين؟؟ وما مدى كفاءة أنظمة المعلومات لدى الشركة، وهل نحن بحاجة لتحسين عملياتنا، وما طبيعة علاقتنا مع موردين وزيائن؟؟

ومن خلال التعريفات السابقة لبطاقة الأداء المتوازن يمكن استنتاج أنها أداة استراتيجية لقياس مدى نجاح الشركة في تحديد رؤيتها، وفعالية الاستراتيجي المطبقة من قبلها لتحقيق تلك الرؤية، من خلال مقاييس شاملة لكافة أبعاد الأداء الإدارية والمالي.

وتتمثل مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال ما قامت به المؤسسات المالية التي طبقت نموذج مقياس بطاقة الأداء المتوازن قد حقق العديد من المزايا للإدارة منها:

<sup>1</sup>- Morgan , Malcolm ,J, I A Cost Study In Target (25) Costing Accounting for Strategy I, Management Accounting , Vol 71 , NO .5 may 1993 Pp. 20 25 :24

<sup>2</sup>- Kaplan, R and D. Norton , "The Balanced Scorecard measures that drive Performance " Harvard business review , January - February ,1992

<sup>3</sup>Newing . K " Wake up to the balanced scorecard ", Management Accounting , vol.73 . No . (3) -

,1995 ,Pp:22-25

<sup>4</sup>- Kaplan ,R., "Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard" Working Paper , Handbook of Management Accounting Research : Vol.3 ,2010, Pp10-74.

- ١- تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية<sup>١</sup>.
- ٢- يتضمن بطاقة الأداء المتوازن العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية . وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية<sup>٢</sup>.
- ٣- تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى الحد من مشكلات اهتمام الأقسام بأهدافها الفرعية على حساب الأهداف العامة، حيث يأخذ في الاعتبار كل المقاييس التشغيلية المهمة، وبالتالي يستطيع مدير الشركة تحديد ما إذا كان التحسين في مقياس ما يكون على حساب المقاييس الأخرى<sup>٣</sup>.
- ٤- تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المؤسسات المالية وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، وتشمل كلاً من مقاييس لمخرجات ومخرجات أداء هذه المخرجات، ويؤدي الربط بين المخرجات التي ترغب الشركة في تحقيقها مع مخرجات تلك المخرجات إلى مساعدة المداري في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه أهداف المؤسسة في الأجل الطويل<sup>٤</sup>.
- ٥- تمكن بطاقة الأداء المتوازن المنشآت من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة ( المساهمين، العملاء، الموظفين، العمليات التشغيلية ).
- ٦- تساعد بطاقة الأداء المتوازن على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء<sup>٥</sup>.
- ٧- تحسن بطاقة الأداء المتوازن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية<sup>٦</sup>.
- ٨- بطاقة الأداء المتوازن تمكن الشركات من الوصول للحكم الجيد على الأداء، وتشديد التركيز على الإستراتيجية صياغة وتطبيقاً. لأنها لا تعتمد على الأهداف والمقاييس المالية قصيرة الأجل بل تعتمد على إستراتيجيات طويلة الأجل متسقة مع أهدافها قصيرة الأجل، بالإضافة إلى أنها تعمل على ترجمة الإستراتيجية إلى جانب تطبيقي ومهام واجب إتباعها ، مما يجعل لها الدور البارز في إدارة الأصول غير الملموسة مثل (ولاء العملاء - الإبداع - وإمكانات العاملين )<sup>٧</sup>.

ثالثاً: التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن والقياس المرجعي كأحد أساليب القياس في المدخل المقترح: حيث يتم الاستفادة من هذا التكامل في إدارة التكلفة الشاملة من خلال ما يلي:

- <sup>١</sup> الخولي ، هاله عبد الله ، " استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال "، مجلة المحاسبة الإدارية والتأمين ، العدد السابع و الخمسون ، السنة الأربعةون ، ٢٠٠١ ، ص ص ٤٨ - ١ .
- <sup>٢</sup> GarrisonR. and Noreen , E., " Managerial Accounting " , 11<sup>th</sup>ed ., New York : McGraw – HILL -, 2008
- <sup>٣</sup> -Christinian J and , I . Beiman, " Balanced Scorecard for State – owned Enterprises " , Drivin - Performance and Corporate Governance Asian Development Bank , pHilippines , 2007
- <sup>٤</sup> -د/جودة ، محفوظ ، "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمونيوم الأردنية " ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد ١١ ، العدد (٢) ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٢٧٣ - ٢٩٢
- <sup>٥</sup> - ج د/جودة ، محفوظ ، "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمونيوم الأردنية " ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد ١١ ، العدد (٢) ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٢٧٣ - ٢٩٢ .
- <sup>٦</sup> عبد الحليم ، نادية راضي ، " دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتقعي دور الشركات في التنمية المستدامة " ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ٢١ ، العدد (٢) ، ٢٠٠٥ ، ص ص : ١ - ٣٤ .
- <sup>٧</sup>GhoshS .&MukherjeeS. "Measurement of Corporate Performance Throu-

(أ) التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة: هناك علاقة تبادلية وتكاملية بين كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة المستهدفة، فمقياس الأداء المتوازن يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على توفير المعلومات اللازمة لمقياس الأداء المتوازن خاصة في مجال تخفيض التكلفة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

١- دور مقياس الأداء المتوازن في زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة: يساعد مقياس الأداء المتوازن على زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة عن طريق توفير المقاييس اللازمة لإتمام فلسفة التكلفة المستهدفة وذلك من خلال<sup>١</sup>:

أ- تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتقييم أهداف التكلفة المستهدفة مثل مقاييس أداء العمليات التشغيلية والتعلم والنمو.

ب- تحديد المقاييس الملائمة لدعم إتمام الأنشطة المختلفة الخاصة بخفض التكلفة.

ج- عادة النظر في المقاييس لما يحقق التكلفة المستهدفة وفقاً لمقياس الأداء المتوازن.

د- توفير المقاييس لتحديد مستوى الجودة المطلوبة في المنتجات.

هـ- توفير المقاييس لتخفيض الوقت اللازم لتصميم المنتجات وفقاً لمستوى التكلفة المستهدفة.

و- تحديد التحسينات اللازمة في المنتجات والعمليات.

ز- توفير فريق العمل المطلوب لإحداث التكامل بين إدارات المنشأة بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة.

ح- تطوير عملية تصميم المنتجات وذلك من خلال بعد التعلم والنمو والابتكار مما يساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة.

ط- يعمل كنظام رقابة فعالة للتأكد من أن المنشأة تتقدم مباشرة نحو تحقيق هدفها في الوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة<sup>٢</sup>.

٢- دور التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات لمقياس الأداء المتوازن:

تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة لمقياس الأداء المتوازن وخاصة في مجال تخفيض التكلفة، فالتكلفة المستهدفة تقوم بتوفير المعلومات عن سعر البيع المستهدف والربح المستهدف والتكلفة المستهدفة وكل هذه المعلومات لازمة للبعد المالي لمقياس الأداء المتوازن. كما إن التكلفة المستهدفة تتطلب تصميم المنتجات في ضوء تلك التكلفة وعملية التصميم هذه توفر المعلومات لكل من بعد التعلم والنمو وبعد علميات التشغيل الداخلية كما أن تصميم المنتجات طبقاً لتكلفة مستهدفة ينبغي أن يتم في ضوء رغبات العميل وهو ما يمثل أحد أبعاد مقياس الأداء المتوازن.

كما أن التكلفة المستهدفة يتم تأسيسها وفقاً لمراحل دورة حياة المنتج لذلك فإن التكلفة المستهدفة تأخذ في اعتبارها تكاليف التخلص من المنتجات وإعادة التدوير وهي ما يدخل ضمن البعد البيئي والاجتماعي لمقياس الأداء المتوازن حيث يتضح إن التكلفة المستهدفة تقوم بتوفير معلومات متعددة لكافة أبعاد مقياس الأداء المتوازن بما يدعمه ويساعد على نجاحه.

<sup>١</sup> ويرجع إلى ذلك :

- فرج ، إيمان احمد على ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و المقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة التطبيقية " رسالة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٤ .

-Liberatorematthew J and Miller Tan , " A Framework For Integrating Activity – Based Costing and The Balanced Scorecard " Journal Of Business Logistics Vol . 19 No2 ,Pp 41 - 42

<sup>٢</sup> شهيد رزان حسين كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٥٩ .

(أ) التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط: تشير العديد من الدراسات إلى أهمية وضرورة التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام على أساس النشاط حيث ينتج عن هذا التكامل تعظيم النتائج المحققة من تكاملها معا على أن يطبقا بشكل منفصل. ويمكن تحديد نقاط الارتباط بين كل من مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط فيما يلي<sup>1</sup>:

١- ارتباط تشغيلي **Operational linkage**: يعتمد مقياس الأداء المتوازن على المعلومات التفصيلية عن التكاليف التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط عند تحديد المقاييس التشغيلية - خاصة مقاييس التكلفة - المتعلقة ببعيد عمليات التشغيل الداخلية لمقياس الأداء المتوازن.

٢- ارتباط ربحية العميل **Customer Profitability Linkage**: تعتبر ربحية العميل من أحد أهم المقاييس المالية للمنشأة والتي يهتم مقياس الأداء بتوفيرها وذلك عن طريق الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس ربحية كل عميل. وتعتبر العلاقة التكاملية بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط ذات سقين فمقياس الأداء المتوازن يستفيد من تكامله مع نظام التكلفة على أساس النشاط والعكس صحيح ويمكن توضيح الاستفادة كل منها بالأخر كما يلي<sup>٢</sup>:

١- يستفيد مقياس الأداء المتوازن من تطبيقه بالتلازم مع نظام التكلفة على أساس النشاط مما يلي:

- توفير مقاييس الأداء المتعلقة ببعيد عمليات التشغيل الداخلية ، حيث يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط مقاييس الأداء المتعلقة بتكلفة الأنشطة و مخرجات هذه الأنشطة.
- توفير مقاييس أداء متعلقة ببعيد العميل، حيث يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط مقاييس لكل من ربحية العميل، المنتج، القطاع، قنوات التوزيع وهذا ما لا يمكن توفيره إلا عن طريق نظام التكلفة على أساس النشاط .
- كما يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط بدور مهم في تحديد مدى ملائمة الإستراتيجية الموضوعة والأهداف المحددة لإمكانيات المنشأة، فالبيانات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط تكمن من مراجعة الأهداف الإستراتيجية وإستراتيجية المنشأة ودراسة مدى ملامتها للإمكانيات المتاحة للمنشأة.
- يستفيد نظام التكلفة على أساس النشاط من تطبيقه بالتلازم مع مقياس الأداء المتوازن بتحويله من مجرد نظام القياس التكلفة إلى نظام دائم ومستمر لإعداد التقارير، وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة لمقياس الأداء المتوازن وقت الحاجة إليها، إذا لابد من تحديث ومتابعة المعلومات الناتجة عن تطبيق نظام قياس التكلفة على أساس النشاط بصورة مستمرة.

<sup>1</sup>-Kaplan R,S and Norton" The Strategy Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment Boston ,MAHarvardBusinessSchool Press , 2001

<sup>٢</sup>شهيدي ، رزان حسين كمال ، مرجع سبق ذكره ، ص١١٥-١١٦



(أ) التكامل بين أسلوب القياس المرجعي والتكلفة على أساس النشاط: يوفر أسلوب القياس المرجعي العديد من المقاييس المرجعية التي تساعد على زيادة فعالية التكلفة على أساس النشاط وذلك كما يلي<sup>١</sup>:

- تساعد المقاييس المرجعية على فهم أفضل للعلاقة بين التكلفة والأنشطة المرتبطة بها وبالتالي زيادة القدرة على إدارة الموارد بشكل أمثل.
  - فحص ودراسة محركات التكلفة ومقارنتها بالمنشآت المتميزة ومحاولة محاكاة تلك المنشآت للوصول إلى ميزة تنافسية في مجال رقابة وتخصيص التكاليف .
  - يساعد على معرفة مواطن الضعف في العمليات الإنتاجية والتخلص منها أو تحسينها.
  - إعداد شبكة الأنشطة بشكل فعال مما يؤدي إلى تدفق العمل بشكل يحقق أقل وقت وأقل تكلفة ويحافظ على الجودة المطلوبة وذلك باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- (ب) التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة المستهدفة: يساعد أسلوب القياس المرجعي على نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك طبقاً لعدد من المحاور وتمثل فيما يلي<sup>٢</sup>:

١- التركيز الخارجي بدلاً من الاعتماد على البيانات التاريخية: إن اعتماد المنشأة على التكلفة التاريخية في بناء التكلفة المستهدفة اعتماداً كلياً يعد المنشأة عن الرؤية الخارجية وبالتالي يعوق من قدرة المنشأة على التميز عالمياً في الأسواق لذلك فإن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساعد على توفير معلومات عن المنافسين ويتم المقارنة بين تكاليفهم المستهدفة وتكاليف المنشأة المستهدفة من أجل تحديد الفجوة بينهم وذلك بهدف تخفيض التكاليف المستهدفة للمنشآت عن تكاليف المنافسين ومن ثم يساعد ذلك في تحقيق الزيادة التكاليفية للمنشأة.

٢- مساندة أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف للحدود الملائمة: يساعد أسلوب القياس المرجعي على التعلم من الآخرين وخاصة المنافسين عن كيفية تصميم المنتجات الجديدة بما يحقق التكلفة المستهدفة وبالتالي يمكن خفض الوقت اللازم لتصميم المنتج وفقاً لمستوى التكلفة المحدد والجودة المطلوبة، كما يساعد على الإسراع في عمليات الإنتاج والتسليم وبالتالي يوفر الوقت ويحقق أقصى إشباع للعملاء. كما يعتبر القياس المرجعي أحد عوامل خفض التكلفة المستهدفة عند كافة المستويات وذلك من خلال الأداء الأفضل وهو عنصر أساسي في إتمام فلسفة التكلفة المستهدفة وذلك من خلال ما يلي:

- أ- تحديد الممارسات الأفضل في دعم وإتمام أنشطة خفض تكلفة المنتج والخدمة.
- ب- وضع أهداف التكلفة المستهدفة ومقاييس أداء الموردين والمنافسين والعمليات الداخلية.
- ج- تحديد العمليات اللازمة لتحقيق والعمليات المشابهة ضمن الصناعة.
- د- تطوير عملية تصميم المنتج اعتماداً على القياس المرجعي.

<sup>١</sup> يرجع الى ذلك :

- الزمر ، عماد ، سعيد زكي ، " تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة و تحسين الجودة في منشآت الأعمال و دراسة تحليلية تطبيقية " ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص: ٢٢٢-٢٢٧ .  
- El Kelety , Ibrahim Abd El Mageed Ali . " Towards A Conceptual Framework For Strategic Cost Management – The Concept Objectives , And Instruments " Dissertation , TechnishenUniversitatChemnitz , 2006 , p:478 .

<sup>٢</sup> يرجع الى ذلك :

- خطاب ، جمال سعد السيد احمد ، " مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكاليفية – دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، فرع بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الاول ، مارس ، ٢٠٠٤ ، ص ص : ٢٧٨ – ٢٨٨ .  
- الزمر ، عماد ، سعيد زكي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : ٢٢١ - ٢٢٤ .

٥- إيجاد شبكة معلومات قادرة على تزويد البيانات اللازمة لدعم التحسينات الحالية والمستقبلية في التكلفة المستهدفة.

الفرع الثاني : إجراءات وأدوات المدخل المقترح

حيث تفرز هذه المخرجات العديد من أساليب إدارة التكلفة الشاملة والتي تساعد في تحقيق الميزة التنافسية وخفض التكلفة وأهمها إجراءات استخدام الأساليب الآتية:

- أ- التحليل الاستراتيجي للتكلفة : ويستفاد منها فيما يلي :
  - ١- يساهم تحليل سلسلة القيمة في تحقيق المستوي الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء ( ويتم قياس ذلك باستخدام بطاقة الأداء المتوازن).
  - ٢- يساهم مدخل تحليل الأنشطة في توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة المختلفة ( ويتم ذلك من خلال ( الموازنات التخطيطية المعدة علي أساس النشاط).
  - ٣- يساعد مدخل تحليل الأنشطة في توفير معلومات عن إدارة التكلفة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة ويتم ذلك من خلال بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن والموازنات التخطيطية علي أساس النشاط.
  - ٤- يساهم تحليل الأنشطة في تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة: ويتم ذلك من خلال استخدام نظام المحاسبة علي أساس استهلاك الموارد في حالة تكاملها مع أسلوب المحاسبة علي أساس النشاط والموازنات التخطيطية علي أساس النشاط.
  - ٥- يساهم التحليل الاستراتيجي في دعم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية : من خلال الإنتاج حسب الوقت المحدد والمحاسبة علي أساس استهلاك الموارد والتكامل بين القياس المقارن وأساليب التكاليف التكلفة علي أساس النشاط
- ب- التكلفة المستهدفة المتكامل مع الأساليب الأخرى: ويستفاد منها في إدارة التكلفة من خلال ما يلي:
  - ١- تحقيق الميزة التنافسية وفاعلية التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وتقييم الأداء من خلال التكامل بين التكاليف المستهدفة والموازنات المعدة علي أساس النشاط.
  - ٢- إدارة دقيقة للتكلفة وقياسها بفاعلية والعمل علي تخفيضها من خلال الربط مع بطاقة الأداء المتوازن والمقارنات المرجعية.
  - ٣- تحسين كفاءة العمليات التشغيلية من خلال الربط بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية المراد تحقيقها من خلال التحالفات الإستراتيجية والمقارنات المرجعية .
  - ٤- يجب الإشارة إلي أن التكلفة المستهدفة لا يقوم بمفرده بتحقيق الميزة التنافسية بل يتم الربط مع الأساليب الأخرى.
- ج- مدخل نظرية القيود المتكاملة مع الأساليب الأخرى: ويستفاد منها في إدارة التكلفة من خلال ما يلي:
  - ١- تساهم نظرية القيود في تحدي الطاقة الإنتاجية للشركة ومن ثم تزداد الفاعلية عند التكامل مع نظام المحاسبة علي أساس استهلاك الموارد.
  - ٢- المساهمة في دعم قرارات الاستثمارات الرأسمالية وتتم ذلك من خلال معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة رأسمالية والأنشطة الأخرى التي تضيف قيمة تشغيلية وبالتالي في حاجة للربط مع نظام المحاسبة علي أساس النشاط.
  - ٣- تحقيق فاعلية وكفاءة العمليات واستخدام الموارد بشكل أمثل عن طريق الربط مع التكلفة المستهدفة لتقليل الفاقد في الإنتاج.
  - ٤- المساعدة علي إعادة توزيع الطاقات الإنتاجية بشكل دقيق بما يضمن الاستخدام الكفء للموارد المتاحة ويتم ذلك عن طريق الربط مع نظام المحاسبة علي أساس استهلاك الموارد وتحسين القدرات الإنتاجية للمنشأة من خلال دعم الربط مع القياس المقارن والتحالفات الإستراتيجية.

## نتائج و توصيات البحث

اولا : نتائج :

- أ- هناك حاجة إلى بعض التخصصات الحكمية التي تتم على أساس الحجم: حيث يوجد أنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات مثل ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلات يجب أن تخصص وفقا لأسس حكمية.
- ب- يقضي ارتفاع تكاليف تطبيق نظام التكاليف على أساس التكلفة إجراء تحليل التكلفة قبل التطبيق للتحقق من جدوى استخدامه.
- ج- يتجاهل مدخل التكلفة على أساس المواصفات الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الانجاز، وكذلك نقاط الاختناق و قيود الإنتاج، مما يترتب على ذلك تكاليف يمكن تجنبها. بالتالي هناك حاجة لتطوير هذا النظام عن طريق التكامل مع أنظمة أخرى.
- د- إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم، قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف حيث يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
- هـ- هناك حاجة لإعادة النظر في أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للأسباب الآتية:
  - اقتصر المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير المعلومات الداخلية أدى إلى عدم قدرتها على الارتباط بالتخطيط الاستراتيجي، وهذا يعتبر من أهم أسباب تخلف المحاسبة الإدارية وعدم قدرتها على توفير متطلبات متخذي القرارات من المعلومات.
  - اقتصر المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير معلومات مالية فقط للإدارة يجعلها تميل للتركيز على العمليات التشغيلية دون التوجه للسياسات والاتجاهات الضرورية بما يؤدي إلى تحرك بطئ نسبياً للمنشأة في مقابل خطوات سريعة من قبل المنافسين، وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة وفقدان الفرص المتاحة بما يعكس أثره على انخفاض الربحية.
- ١- يشتمل المحور الأول لتطوير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال الدمج وأعادة توظيف بعض الأدوات أو تحديث أخرى لدعم القرار الإداري من خلال المحاسبة الإدارية.
- ٢- ويرتكز المحور الثاني لتطوير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على استخدام بعض الاتجاهات الحديثة كمحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لخدمه المحاسبة الإدارية.
- ٣- يعتبر كلا من القياس المرجعي والقياس المتوازن وسبل وآليات التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أدوات لتطوير البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية وكذلك زيادة فاعلية إدارة التكلفة الشاملة.
- ٤- تحقق مخرجات المدخل المقترح بالربط والتكامل الاستراتيجي لغرض إدارة التكلفة الشاملة في تحقيق إستراتيجية خفض التكلفة والميزة التنافسية من خلال ما يلي:
  - أ- تحقيق الشمولية في إدارة التكلفة: من خلال خلق وإدماة الأداء التشغيلي بصورة أفضل من المنافسين.
  - ب- المفاوضات والتحافات الإستراتيجية في إدارة التكلفة: من خلال تحقيق الوضع الذي يعزز من امتياز الشركة في مجالات المنتج والسعر والتكلفة والتركيز على الإنتاج.
  - ج- تعظيم الاستفادة من الموازنات علي أساس النشاط : من خلال تحقيق أفضل الطرق المستهدفة لإدارة نظام التكلفة الكلي وخفض قيمتها.

- د- الربط الاستراتيجي كبديل لاتخاذ القرارات: من خلال إدارة التوجه الاستراتيجي بصورة أكثر فاعلية بالمقارنة بالمنافسين.
- هـ- الإدارة الشاملة للتكلفة ودعم الجودة الشاملة: من خلال تحسين تخطيط وإدارة التكلفة بغرض تقديم منتج مناسب من حيث الجودة والسعر أفضل مما يقدمه المنافسين.

#### ثانيا : التوصيات :

- ١- يتم مراعاة وضوابط التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بما يحقق أكبر فاعلية ويقضي علي الصعوبات الخاصة بكل أسلوب منفرد.
- ٢- يتم تناول عملية إدارة التكلفة الشاملة من خلال قياس البعد الاقتصادي لآليات هذه التكلفة حيث إن إقرار تكامل وأدوات معينة للمحاسبة الإدارية تكون مكلفة جدا بالمقارنة بالعائد المتوقع من وراء هذه الإدارة.
- ٣- ضرورة تطوير أدوات أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بصفة مستمرة حتى تتناسب مع التطورات التكنولوجيا المعاصرة.
- ٤- الاهتمام بضرورة نشر أفكار تطوير إدارة التكلفة الشاملة في تدعيم البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية.
- ٥- التوسع في استخدام الأساليب والنماذج داخل المنظمات الصناعية للوصول إلى نتائج ذات أمثلية وبعيدة عن التحيز.
- ٦- توصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات على نوعية أخرى من أساليب المحاسبة الإدارية التي لم تخضع للدراسة الميدانية من قبل الباحث.
- ٧- الاهتمام بتوفير المعلومات التفصيلية اللازمة للاستمرار في تطبيق إدارة التكلفة الشاملة بفاعلية ، لما يحققه من مزايا ، وللاستفادة الكاملة منه.
- ٨- القيام بعمليات التنسيق والإشراف بين العاملين والإدارة بالمنظمات الصناعية.
- ٩- على المنظمات الصناعية إلى تتعرض للمنافسة الشديدة استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الشاملة بصفة عامة بغرض تحقيق الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة وبصفة خاصة الإستراتيجية المختلطة نظرا للمتغيرات الحديثة والسريعة في بيئة الأعمال، وما تفرضه التطورات العالمية حتى يمكن للمنشأة استيعاب تلك المتغيرات والتعامل معها للمحافظة على مكانتها في السوق.

## المراجع :

- ١- صلاح محمد عمران ، "المحاسبة الادارية و دعم القدرة التنافسية : مدخل التوجه بالسوق "، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الاول ، المجلد التاسع عشر ، يونيو ٢٠٠٥ ، ص :٦٣ .
- ٢- محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن محمد ، "تقويم اسهامات نظرية القيود من منظرو ومفاهيم وممارسات المحاسبة الادارية بغرض ترشيد القرارات التشغيلية بالوحدات الاقتصادية ،دراسة ميدانية على شركات الادوية "، مجلة الشروق للعلوم التجارية ، اكااديمية الشروق ، مركز التنمية المستدامة ، العدد الرابع ، ٢٠١٠ ، ص:٣ .
- ٣- علاء محمد محمد البتانوني ، " اطار مقترح لمعالجة مشاكل النظم المحاسبية الناتجة عن الاندماج في ظل العولمة "، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٢ ، ص : ١٣٣ .
- ٤- ابراهيم ، محمود عبد الفتاح ، "تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة "، دراسة تطبيقية ، كلية التجارة ، جامعة المنصور ، ٢٠٠٩ ، ص:٥٠ .
- ٥- المحمود ن صالح عبد الرحمن ، "تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة "،دراسة تطبيقية ، المجلة العلمية لجمعة الملك فيصل ( العلوم الانسانية و الادارية )، المجلد الثامن ، العدد الثاني ٢٠٠٧، ص:١٩٤ .
- ٦- د/ ابراهيم ، ماجد حسين ، " انعكاسات النظرة العلمية لنظام ادارة التكلفة على تعظيم منفعة الوحدة الاقتصادية " ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ٢٠٠٢ .
- ٧- نقلا عن موقع منتديات طلاب الجامعة العربية المفتوحة <http://www.aoua.com/vb/showthread.php/t=9838> .
- ٨- اشرف موسى خير ، "مدخل مقترح للمراجعة الادارية الاستراتيجية بهدف دعم القدرات التنافسية لمنظمات الاعمال "، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٣ .
- ٩- بهانة وداد محمد عطية ، " مدخل مقترح لاعادة هندسة الموازنات التخطيطية لمواجهة متطلبات الادارة الاستراتيجية مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٤ .
- ١٠- ثابت عبد الرحمن الدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، "الادارة الاستراتيجية (مفاهيم و نماذج تطبيقية ) " ، الطبعة الاولى ، اسكندرية :الدار الجامعية ، ٢٠٠٢ .
- ١١- حجاج ، احمد حامد ، باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، "المحاسبة الادارية :مدخل معاصر "، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، ٢٠٠١ .
- ١٢- عيسى ، حسين محمد ، "دراسات في نظم ادارة التكلفة ، المؤلف ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٢ .
- ١٣- د /صالح ، سمير ابو الفتوح ، "ادارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية ( منظومة مقترحة )" ، المؤتمر العلمى السنوى الثانى عشر ن التصدير استراتيجية قومية ، ٩-١١ ، ابرلي ١٩٩٦ .
- ١٤- شهيد ، رزان حسين كمال ، "تحليل سلسلة القيمة لاغراض خفض التكلفة (دراسة حالة )، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠١ .

- ١٥- /صفاء عبد الدايم، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث، ٢٠٠١ .
- ١٦-د/عمران ، صلاح محمد ، " المحاسبة الادارية و دعم القدرة التنافسية : مدخل التوجه للسوق " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة سوهاج ، العدد الاول ، ٢٠٠٥ .
- ١٧-د/ بسام محمد الأحمدي ، " الاتجاهات الحديثة في إدارة الإنتاج والعمليات "، كلية التجارة – جامعة عين شمس ١٩٩٧ .
- ١٨-د/أحمد حسين على حسين "مبادئ التكاليف الصناعية للداريين " ، الاسكندرية ن مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٩٧ .
- ١٩-د/عبد العزيز مخيمر ، وآخرون " قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية القاهرة" المنظمة العربية لتنمية الإدارة ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٠ ، ص: ١٧٤ .
- ٢٠- الخولى ، هاله عبد الله ، " استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال "، مجلة المحاسبة الإدارية و التأمين ، العدد السابع و الخمسون ، السنة الأربعون ، ٢٠٠١ .
- ٢١- د/جودة ، محفوظ ، "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمونيوم الأردنية " ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد ١١ ، العدد (٢) ، ٢٠٠٨ .
- ٢٢- عبد الحليم ، نادية راضى ، " دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتتبع دور الشركات في التنمية المستدامة " ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، المجلد ٢١ ، العدد (٢) ، ٢٠٠٥ ، ص ص : ١ - ٣٤ .
- ٢٣- فرج ، إيمان احمد على ، "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن و المقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة التطبيقية " رسالة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٩ .
- ٢٤- الزمر ، عماد ، سعيد زكى ، " تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة و تحسن الجودة في منشآت الأعمال و دراسة تحليله تطبيقية " ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ٢٥- خطاب ، جمال سعد السيد احمد ، " مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الزيادة التكاليفية – دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، فرع بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الاول ، مارس ، ٢٠٠٤ .

- 1- Zengin , Y. "Cost management through product desing Target costing approach" Internataional Journal of production Research , vol 43 No(1) 2010 , pp :5593-5596.
- 2- -Davila, A.,&Wouters.M"Management Accounnting in the manufacturing sector :Managingcosts at the desing and production stage"in C.S.Chapman.A.G Hopwood &M,D,Shields (eds).Handbook of management accounting research,vol(2), 2007. P:831.
- 3- -El Kelety , Ibrahim Abd El Mageed Ali , " Towards A Conceptual Framework For Strategic Cost Management – The Concept Objectives , And Instruments " Dissertation , Technishen Universitat Chemnitz , 2006.
- 4- -Liberatore matthew J and Miller Tan , " A Framework For Integrating Activity – Based Costing and The Balanced Scorecard " Journal Of Business Logistics Vol . 19 No2
- 5- - Kaplan R,S and Norton"The Strategy Foused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment Boston ,MAHarvardBusinessSchool Press , 2001
- 6- - Kaplan , R., S., Atkinson ,A.,A., &Banker ,R.,D."management Accounting . New Jersey.Prentic – hal I inc 1997.
- 7- -GarrisonR. and Noreen , E., " Managerial Accounting " , 11<sup>th</sup>ed ., New York : McGraw – HILL , 2008
- 8- Christinian J and , I . Beiman , " Balanced Scorecard for State – owned Enterprises " , Drivin Performance and Corporate Governance Asian Development Bank , pPhilippines , 2007
- 9- -American Productivity & Quality Center (APQC) "Planning User's Guide " Houston 1997 .
- 10- DRM Association Web Site , Product De – Velopment . [http://members .ao.com /demassoc benchmarking.html](http://members.aao.com/demassoc/benchmarking.html).
- 11- -Morgan , Malcolm ,J, I A Cost Study In Target (25) Costing Accounting for Strategy I, Management Accounting , Vol 71 , NO .5 may 1993
- 12- Kaplan, R and D. Norton , "The Balanced Scorecard measures that drive Performance " Harvard business reviw , January – February ,1992 35- Newing . K " Wake

- up to the balanced scorecard ", Management Accounting , vol.73 . No . (3)1995.
- 13- Kaplan ,R.,"Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard" Working Paper , Handbook of Management Accounting Research : Vol.3 ,2010, Pp10-74.
- 14- -  
<http://www.alukah.net/web/khedr/0/51442/#ixzz4g9Vv6Vt>  
 .
- 15- -Kozkan, G., et.al.,"Benchmarking for Quality Management &Technology",Total Quality management ,Vao.5 No.2,1998 .
- 16-<https://accdiscussion.com/acc399.html>
- 17- Carmicheal . D &Willingham , J.Audititing concepts and methods , Mcgraw hillbook , Co, 2009.
- 18- Ken favaro and Evan Hirsh "Strategy " An Executive Definition Manaferial " Auditing Journal " Iss 67, May 2012
- 19- Donelan ,J., and Kaplan ,E., "Value chain analysis :A strategic approach to Cost Management ", Journal of cost management , March /April, Vol.12, no .2 ,1998 ,p:9
- 20- Kumar .S.Chandra .C "Enhancing the Effectiveness ofBenchmarking in manufacturing organizations " , Industrial management & Data Systems ,vol. 101 no.2.2001