

دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة
إستقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن

دكتور

هانئ أحمد محاريق

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة إستقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن

مستخلص

استهدف هذا البحث إيضاح دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز المزايا التنافسية , من خلال الاهتمام بالمنظور الاستراتيجي والمفاهيم والأساليب الحديثة لتحليل وإدارة التكلفة من منظور البيئة الداخلية والخارجية مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وكذلك تحليل وتقييم دور بعض أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة طبقاً لآثارها في أنواع الاستراتيجيات المختلفة ودراسة العلاقة بين تلك الأساليب ونوع الاستراتيجية التي ستتبنها المنشأة. هذا للأساليب التي تناولها الدراسة هي أسلوب المحاسبة على أساس النشاط , تحليل سلسلة القيمة , التكلفة المستهدفة , دورة حياة المنتج, المقارنة المرجعية , التحسين المستمر, والجودة الشاملة. كذلك تناولت الدراسة الاستراتيجيات التنافسية التي يمكن أن تطبقها المنشأة وتحقق لها ميزة تنافسية عن غيرها وتجعل لها موقفاً قوياً تجاه المنشآت المنافسة. ولقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية مستخدماً في ذلك استقضاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض. ولقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية الى الدور المهم لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة وفي تعزيز المزايا التنافسية من خلال نموذج بطاقة الاداء المتوازن.

The Role Of Strategic Cost Management techniques to Achieve Firm Strategy : A Field Study By Using Balanced Scorecard

Abstract

This study aimed to clarify the role of Strategic Cost Management techniques to achieve the firm strategy and enhancing competitive advantages, through its interest in a strategic perspective, concepts and modern techniques to analyze and manage the cost of the internal and external environment perspective, which supports the value of the cost information in the field of strategic decision-making. as the research aims to analyze and evaluate the role of the role of some the Strategic Cost Management techniques according to their impact on the different types of strategies and study the relationship between those techniques and the type of strategy that will be adopted by the firm. The techniques that will be addressed in the study are an activity-based costing, value chain analysis, target cost, product life cycle, Benchmarking, continuous improvement, and total quality management. Furthermore, this study also investigates the competitive strategies which

can be applied by the firm to achieve a strong competitive advantage. The researcher has done the work of a field study on a sample of Egyptian firms using a questionnaire that has been specially developed for this purpose. The results of the field study indicated the importance of Strategic Cost Management techniques to achieve firm strategy and to enhance competitive advantages Through the Balanced Scorecard model.

Keywords: Strategic Cost Management techniques, Competition Strategies, competitive Advantage, competitive environment.

مقدمة

يعتبر تطوير عملية الرقابة وتخفيض التكاليف أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبية لمعاصر في ظل التغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، فمع زيادة حدة المنافسة سواء على المستوى المحلي والدولي، والتقدم التكنولوجي المستمر والنمو السريع للمنشآت، وعولمة التجارة وحريتها، كانت التكاليف المتغيرة تتأثر بالغالب الأهمية على المنشآت حيث أنظر والبيئة الحديثة والمتغيرة اقتصادياً العالمية قد وضعت هذا المنشآت التي تهدف للبقاء أمام احتمالية التفاعل مع البيئة المحيطة أو الخروج من السوق. يتطلب استمرار نجاح أي منشأة قدرتها على التغيير لتلبية احتياجات العالم المتغير المحيط بها، وعندما تكون قدرة المنشأة على التغيير أقل مما حولها فإن نهايتها قد تلو حقيقياً لأفق .

(Fawcett, et al., 2009)

ففي ظل العولمة وتزايد حدة المنافسة التي واكبت ظهور بيئة التصنيع الحديثة، وساعدت في حدوث ثقلة نوعية في التعامل مع أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بحيث أصبح التركيز على الرؤية الاستراتيجية لإدارة التكلفة أمراً لا مفر منه، وذلك لتوفير معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية وتحقق الميزة التنافسية للمنشآت في الأجل الطويل.

(Wegman, 2008)

كما أن المعلومات والتكنولوجيا المعاصرة تشترط وجود قدرات وإمكانات خاصة لغرض تحقيق الميزة التنافسية، فقد أصبحت قضية الاستمرار والبقاء وتحقيق المزايا التنافسية من أهم الأهداف المسيطرة والحاكمة لكل المنشآت، إزاء ذلك تعد الإدارة بحاجة فقط إلى المعلومات الملائمة عن الجوانب الداخلية فقط، وإنما امتدت حاجتها لتشمل البيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات تسريعه ومتباينة، وموقف المنافسين ورغبات العملاء والتي تمثل العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجبر على الإدارة أن تسعى ليتلبيته بكفاءة وبجودة عالية بما يحقق وضعاً تنافسياً أفضل. وتجدر الإشارة إلى أن التطورات التي حدثت خلال العقد السابق قد أفرزت عدداً من ممارسات إدارة الاستراتيجية

للتكلفة والتهيئة يمكن أن تكون لها تأثير كبير في دعم القدرة التنافسية للمنشآت وتميز بقدرتها على الموازنة بين خفض التكلفة من جهة، والحفاظ على جودة المنتج من جهة أخرى. وبناءً عليه يعد هذا البحث محاولة لإبراز أهمية دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة كمنطلق لتحقيق وتعزيز الميزة التنافسية لدى عمالقة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

مشكلة البحث

تسيطر غريزة البقاء والاستمرار على المنشآت التي تعمل في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة القوية والتقدم التكنولوجي، ونظر لأهمية ومكانة أنظمة إدارة التكاليف فقد تطورت تهيئتها أيضاً لتواكب هذه البيئة المتغيرة، ونتج عن هذا التطور ظهور اتجاهات حديثة ذات فلسفة شاملة وأكثر فعالية لإدارة التكلفة استراتيجياً، من خلال مجموعة من الأدوات التي منشأها توفير معلومات دقيقة وشاملة بالصورة التي تساعد على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وزيادة فعالية الرقابة على التكاليف وتقيماً للأداء والتحسين المستمر للعمليات بما يؤدي بالمنشأة إلى تحقيق التميز التنافسي الاستراتيجي والمحافظة عليه. كذلك تواجه المنشآت اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، الأمر الذي يحتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعينها على إدارة مختلف عناصرها البيئية وتحليلها، وكذلك قدراتها المنشأة للاستفادة منها في بناء استراتيجية تنمائية شاملة واحتياجاتها. (Ghatebi et al., 2013)

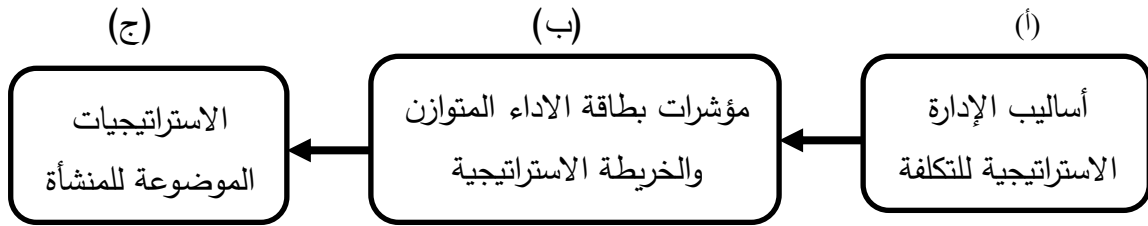
كذلك أدت التطورات التكنولوجية التي يشهدها العالم، والنمو المتسارع والمتزايد في الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى التنوع في الأنشطة في المشروعة والواحد وتعدد المنتجات فيه، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ولقد تطورت المحاسبة الإدارية مجموعة من الأدوات المتكاملة والتي تبرز أهميتها في قدرتها على تقديرها على القدرة التنافسية للمنشأة وكذلك استخدامها لخفض التكلفة، وزيادة الربحية في أنواع مختلفة مثل تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والتحسين والتطوير المستمر، إدارة الجودة الشاملة.

كما أن تلك الأدوات تؤدي إلى السيطرة على مخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها هذه الشركات مما تقلب الطلب، تقلب السعر، ومدخلات الإنتاج والنفقات تتسبب في زيادة التكاليف وتذبذب الأرباح. (Soljakova, 2012)

ولقد سادت في العقدين الآخرين نوعان من استراتيجيات المنشآت الصناعية والخدمية وهما: استراتيجية قيادة التكلفة Strategy Cost-Leadership والتي تهدف إلى الحفاظ على نوعية (جودة) المنتج المنافس وفي نفس الوقت تقليل تكلفته إلى الحد الأدنى، واستراتيجية التمايز Differentiation Strategy والتي تهدف إلى اكتساب مركز تنافسي عن طريق درجة الابتكار والتميز في المنتج وذلك حتى يكون عرض القيمة لديها أكبر جدوى من المنافسين. وتلعب أساليب إدارة التكلفة دوراً بارزاً في تزويد المنشآت بالمعلومات من خلال الاهتمام بالمنظور الاستراتيجي

والمفاهيم والأساليب الحديثة لتحليل وإدارة التكلفة من منظور البيئة الداخلية والخارجية مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية. ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات وأدواق العملاء فقد تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي في توفير المعلومات إلى دور أكثر فاعلية، بوضعه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى للتخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل أرباح للمنشأة. من هنا يتبدور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، كعامل أساسي لزيادة الأرباح. ومن هنا تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي ما مدتها تأثير أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الاستراتيجية التي إختارتها المنشأة؟

وسوف يتم دراسة هذه القضية في الإطار الآتي:



وسوف تتم الدراسة عن العلاقة بين مكونات (أ) على فعالية (ج) من خلال دراسة العلاقات بينهما على نموذج بطاقة الاداء المتوازن.

هدف البحث

يتمثل هدف البحثي بإيضاح دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة لتعزيز المزايا التنافسية. عن طريق تحقيق الاستراتيجية التي تتبناها المنشأة وذلك من خلال:

- (١) تبويب أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة طبقاً لآثارها في أنواع الاستراتيجيات المختلفة.
- (٢) إظهار العلاقة بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونوع الاستراتيجية التي ستبناها المنشأة.
- (٣) استقصاء مدى صحة العلاقات بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبين الاستراتيجيات المستهدفة من خلال نموذج بطاقة الاداء المتوازن.

منهج البحث

سوف يستخدم هذا البحث المنهج الاستنباطي لاشتقاق فروض البحث واعداد اطاره النظري والمنهجا لاستقراء اختبار الفروض عن طريق استقصاء مدد بالفائدة المتوقعة من تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الاستراتيجية التي ستبناها المنشأة من خلال نموذج بطاقة الاداء المتوازن.

أهمية البحث

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى :

(١) يكتسب هذا البحث أهمية من إمكانية الاستفادة من المعلومات المتولدة من تطبيق المنشآت لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة للتغلب على المنافسة التي تواجهها المنشآت في العصر الحالي من ثم تدعيم القدرة التنافسية وتحسين الميزة التنافسية نظراً كونها المصدر الرئيسي لزيادة الفرص للتحسين والتطوير في عمليات المنشآت وأدائها وأهمية تطوير وتطوير الدور المحاسبي بعد الانتقادات الشديدة التي وجهت له في الآونة الأخيرة.

(٢) تتناول هذه الدراسة أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبية قضية تطبيق نظام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من المتوقع أن تؤدي نتائج البحث إلى توفير دليل على مدى النفع الناتج من استخدام ممارسات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتحقيق استراتيجية المنشأة مما يشجع إدارات المنشآت على استخدامها بالإضافة إلى الغرض الأصلي منها وهي إدارة التكلفة .

فروض البحث

يحاول الباحث اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

الفرض الرابع:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات.

حدود البحث

عندتناول أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والاستراتيجيات التنافسية وبطاقة الأداء المتوازن تما لاقتصر على ما يرتبط بالبحث وما يخدم أهدافه فقط.

وسوف نتناول تقسيم البحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: الاستراتيجيات والميزة التنافسية للمنشآت.

المبحث الثالث: دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة.

المبحث الرابع: الدراسة الإستقصائية.

المبحث الخامس: الخلاصة والنتائج.

المبحث الأول: الدراسات السابقة

اهتم الباحثون بتقديم العديد من الدراسات التي تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وسوف يتم الاقتصار على الدراساتوثيقة الصلة بموضوع البحث والتي يمكن استعراضها على النحو التالي:

(١) دراسة El Kelety, 2006

هـ دفـت هـ ذـه الدـراسـة إـلى
طرح إطار متكامل مرتبط بأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة للمساعدة في خلق قيمة للمنشأة، وتحليل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقدم إطار متكامل لتستفيد منها الشركات، وتحديد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة المقترحة باستخدامها في الإدارة الاستراتيجية. حيث أن تفاعل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية معاً يؤدي إلى تدعيم وتحسين العمليات وتمدد الإدارة بإطار تكاملي لإدارة الأنشطة وتساعد في توفير المعلومات الملائمة لعمليات التخطيط والرقابة مما يدعم اتخاذ القرارات. وقد أشارت الدراسة إلى أن نظام التكاليف التقليدية لا تكفي للتعامل مع بيئات الأعمال الجديدة، وأن الشركات تتبنى إدارة التكلفة الاستراتيجية كإدارة قوية لتحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح في المدى القصير والطويل، وأن ليس هناك إطار متكامل يجمع بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية. ولقد أوصت الدراسة بتطوير وتقييم أدوات مختلفة لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتتغلب على المنافسة القوية في الأسواق والتركيز على الجودة وتحقيق رضا العملاء.

(٢) دراسة Khajavi & Nazemi, 2007

اقترحت هذه الدراسة نموذجاً للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود، والقياس المتوازن للأداء، ونظام الإنتاج الآلي لمساعدة إدارة المنشآت على النجاح في ظل الظروف التنافسية لبيئة الأعمال الحديثة، فمن الضروري الاهتمام بالتطورات الحديثة لممارسات المحاسبة الإدارية. وأشارت الدراسة إلى أن تكامل هذه الأدوات يساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بأداء الأنشطة، سير العمليات التشغيلية، حجم الطاقة الإنتاجية المستغلة، وتدفق الأنشطة التي تؤدي إلى الخط الإنتاجي، مما يجعل إدارة المنشأة أكثر مرونة في التعامل مع بيئة الأعمال الدينامية و بما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية سليمة تساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية.

(٣) دراسة Kocsoy, et al., 2008

- تناولت هذه الدراسة كيفية استفادة الشركات من التكنولوجيا الحديثة في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، خاصة في ظل التغير السريع في توقعات ورغبات العملاء ، وزيادة حدة المنافسة علي المستوى العالمي ، وأشارت الدراسة إلي مجموعة من النقاط تتمثل في :
- كشفت عن الاختلافات الجوهرية بين الشركات التي تطبق أساليب محاسبة التكاليف التقليدية والشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.
 - أن الشركات التي تعمل في ظروف الأسواق التنافسية تحرص علي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتعطي أهمية كبيرة للتعرف علي رغبات العملاء قبل تصميم المنتج.
 - أن الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة تكون أكثر حرصاً علي اتباع استراتيجيات تنافسية متوازنة.

(٤) دراسة Anderson & Dekker, 2009

تناولت هذه الدراسة هيكل ادارة التكلفة والادوات المستخدمة في ادارة التكلفة مثل تصميم الهيكل التنظيمي وتصميم العمليات وتصميم المنتجات وذلك لخلق سلسلة توريد تنسجم مع استراتيجية المنشأة. وتوصلت الدراسة الى اهمية تطبيق نظم حوكمة ورقابة تصميم العمليات للاستفادة من الاجزاء المشتركة التي تنتج العديد من المنتجات باستخدام نفس الموارد المتاحة. كذلك اهمية تحسين الاداء في كل اجزاء سلسلة التوريد حيث يتم دراسة الروابط وعلاقات التداخل بين سلسلة القيمة للمنشأة وسلاسل القيمة لكل من الموردين والعملاء . ويعتبر تحليل أنشطة سلسلة التوريد أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتنسيق وتكامل الأنشطة سواء داخل أو خارج الشركة ومما يدمتخذها القرارات .

(٥) دراسة Zengin & Ada, 2010

تهدف هذه الدراسة

إلى استكشاف دور التكاليف المستهدفة في إدارة تكاليف المنتج مع تعزيز مواصفات الجودة التي منشأها لتلبية احتياجات ومتطلبات عملاء، و
 محاولة
 تطبيقاً لتكلفة المستهدفة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة، وإبراز أهمية أدوات إدارة العمليات مثل تحسين وظيفة الجودة وهندسة القيمة، وأخذها بعين الاعتبار وتقييمها من خلال اندماجها في التكلفة المستهدفة.

(٦) دراسة Hutaibat, 2011

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح دور تحليل سلسلة القيمة في تحديد الميزة التنافسية للشركة وذلك على أساس الموارد والقدرات. ولقد توصلت للدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن تحليل سلسلة القيمة يساهم في تحديد الميزة التنافسية وفقاً للموارد المتاحة، ويعتبر أداة فعالة للإدارة الاستراتيجية والتخطيط

طو تطوير مزايا تنافسية، ويمكن الوصول إلى النموذج لجعل الإدارة الاستراتيجية وتحليل التكاليف الاستراتيجية إذا تم توفير المعلومات المناسبة والدقيقة .

(٧) دراسة Kumear ., 2011

تناول

هذا الدراسة تقديم إطار مقترح لإدارة التكلفة الاستراتيجية يحقق المزيد من التأثيرات على منشأة مقارنة بإدارة التكلفة التقليدية. وأشار إلى أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة هي فلسفة

وموقف مجموعة من الأساليب التي تساهم في تشكيل مستقبل المنشأة. وأن مصطلح إدارة التكلفة

الاستراتيجية ليس مرتبطة بالتخفيض المساعي، بل هي مراقبة عليها، ولكنها يجب أن تكون خفية

اعتبارها أيضاً الدخل الإنتاجية والقيمة للعملاء إلى جانب الوضع الاستراتيجي للمنشأة.

(٨) دراسة El-Hwaity, 2013

هدفت هذه الدراسة إلى

إيضاح أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعزيز قيمة الشركة وتدهيم الميزة التنافسية

، والتعرف على المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق هذه الأدوات، والصعوبات التي تحول دون تطبيقها .

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى

النتائج عديدة منها عدم وجود نظام تكاليف فعال في الشركات الصناعية، وأهمية تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية وت

حقيقها العديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وأن الشركات التي تطبق أدوات وأساليب هذا

المدخل بشكل مبسط ودون اتباع إجراءات تعليمية ومنهجية محددة . ولقد أوصت هذه الدراسة بضرورة تطوير أنظمة

التكاليف بما يتواءم مع تغيرات البيئة الحديثة لما لهم من مزايا في تخفيض التكلفة وتحسين وترشيد القرارات الإدارية.

(٩) دراسة Oluwagbemiga et al., 2014

تناولت الدراسة العلاقة بين ممارسات إدارة التكلفة وأداء المنشآت الصناعية .

واعتمدت على عينة مكونة من ٤٠ منشأة صناعية، واستخدمت الدراسة متغير التكلفة المباشرة، تكلفة

العمالة المباشرة، وتكاليف الإنتاج غير المباشرة، والتكاليف الإدارية كمعيار تمسكها بتأثير إدارة

التكلفة من خلال استخدام أساليب مثل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المساهمة في إدارة الجودة

الشاملة، بينما استخدمت الربح التشغيلي كمعيار تابعي لمدى أداء المنشأة . وتشير

النتائج إلى وجود علاقة إيجابية وهامة بين ممارسات إدارة التكلفة والأداء في المنشآت الصناعية، وأوصت

الدراسة بضرورة إدارة تكاليف الإنتاج غير المباشرة والتكاليف الإدارية غير المباشرة لتعزيز الربحية وتحسين الأداء .

(١٠) دراسة عبد اللطيف، ٢٠١٥

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أثر التكامل بين ممارسات تحليل سلسلة القيمة والتي تتضمن تحليل

سلسلة القيمة للمنشأة الرئيسية والتي تقود جهود التطوير بسلسلة التوريد، إدارة العلاقات/الروابط مع

العملاء، إدارة العلاقات/الروابط مع الموردين فنضوء تحليل سلسلة القيمة لكل من المنشأة الرئيسية

ومورديها وعملائها الرئيسيين بهدف تعظيم استخدام الموارد المحدودة وترشيد اتخاذ القرارات

الاستراتيجية نتيجة وضوح العوامل المؤثرة في المزايا التنافسية لكل منشأة وللسلسلة ككل وأدوات ادارة التكلفة البينية التي تستهدف تنسيق برامج خفض التكلفة لفرص خفض التكلفة للتوصل لفرص خفض التكلفة القائمة على الجهود المشتركة فيما بين أعضاء السلسلة والتي يصعب استغلالها حال عمل كل منها بشكل مستقل, بهدف الاستغلال الامثل للموارد المتاحة من خلال ادارة التكاليف استباقيا, التأثير على هياكل وسلوك التكلفة لأطراف السلسلة. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة بين ممارسات تحليل سلسلة القيمة وتدعيم مؤشرات المزايا التنافسية لسلسلة التوريد. كذلك وجود علاقة بين تفعيل أدوات ادارة التكلفة البينية وتدعيم مؤشرات المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

(١١) دراسة (Jariwala, 2015)

تناولت هذه الدراسة اسلوب تحليل سلسلة القيمة كأحد ممارسات ادارة التكلفة الاستراتيجية والتي يمكن استخدامه لتوليد المعلومات, حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات إدارية أفضل تساعد الإدارة على مواجهة الموقف التنافسي للمنشأة, كما يفيد في توجيه اهتمام أكبر لعملية التخطيط الاستراتيجي على مستوى المنشأة. فتحليل سلسلة القيمة يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة حيث لا يقتصر على تحليل التكاليف واستهلاك الموارد المتاحة بواسطة أنشطة المنشأة فقط, بل يتعداه إلى خارج حدودها بدءاً من أنشطة الحصول على الموارد وإنهاءً بتسليم المنتج للعميل. وبالتالي فإن تحليل سلسلة القيمة تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة للمنشأة والتركيز هنا ينصب على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة باعتبارها جميعاً تمثل منظور القيمة الشاملة. وأشارت الدراسة الى أن التطبيق الصحيح لتحليل مسببات التكلفة يعتمد على مفهوم سلاسل القيمة ويستند إلى نتائج تحليل الموقف الاستراتيجي لأنشطة المنشأة بالتعرف على الأولويات المستقبلية التي تحقق استراتيجية تميز المنتج وطبيعة الأنشطة التي يجب تكريس الموارد لها مستقبلاً.

خلاصة الدراسات السابقة :

يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة فيما يلي :

- لم تتناول الدراسات السابقة تفعيل دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة باعتبارها مصدراً للمعلومات مما يساهم في فاعلية عمليات التخطيط والرقابة, وبما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية سليمة تساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية.
- لم تتناول الدراسات السابقة دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تدعيم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق المستوى الملائم في مراقبة التكلفة وتقييم الأداء.
- تناولت بعض الدراسات السابقة أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار وما هي العوامل المؤثرة على تطبيقها وبيان أهميتها.
- لم تربط الدراسات السابقة بين أساليب معينة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبين استراتيجية معينة للمنشأة.

- لم تربط الدراسات السابقة بين مؤشرات معينة للأداء وبين مدى تحقيق استراتيجية معينة.
- لم تتطرق الدراسات السابقة الى تجميع أساليب بذاتها وأثرها على منظور معين من منظورات بطاقة الأداء المتوازن.
- لم تتطرق الدراسات السابقة الى ربط منظورات بطاقة الأداء المتوازن بأنواع الاستراتيجيات التصنيعية للمنشأة.
- بصفة عامة الدراسات السابقة لم تختبر العلاقات الموجودة في نموذج هذه الدراسة. علي الرغم من إسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، إلا أنها يمتنوا لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بشكل متكامل، وجاءت هذه الدراسة لإيضاح دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز الميزة التنافسية في إطار متكامل، بحيث يوضح هذا الإطار كيفية الاستفادة من مزايا أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق استراتيجية المنشأة التنافسية.

المبحث الثاني : إستراتيجيات المنشأة لتحقيق الميزة التنافسية

تشير الميزة التنافسية إلى الخاصية التي تتميز بها المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة، وتحقق هذه المنشأة موقفاً قويا تجاه الأطراف المختلفة. وتنشأ الميزة التنافسية بمجرد أن تتمكن المنشأة من اكتشاف أساليب جديدة ومبتكرة تكون أكثر فعالية من تلك التي تستخدمها منافسيها، وهذا يعني أن الإبداع والتطوير هما أساسا لتمييز التنافسي في عصر التكنولوجيا والمعلومات، وتتمثل العوامل الأساسية لخلق الميزة التنافسية في التكلفة، الجودة، الوقت، المرونة، الإبداع، إعلان البحث والتطوير والابتكار والاختراع، مما هو معاملا لنجاح مواجهة المنافسين، حيث تعتبر قدرة المنشأة على تقديم منتجات جديدة ومبتكرة مع سرعة تطويرها أسبقية تنافسية.

إن مصدر تحقيق الميزة التنافسية المستمرة هو تقديم قيمة أفضل للعميل سواء في صورة تكلفة منخفضة للمنتج أو في صورة منتج مميز عن المنافسين. وهذا يتطلب قدرة المنشأة على إعادة هيكلة تكنولوجيا الإنتاج وإدخال وإحلال النظم الصناعية عالية التقنية حيث تمتلك هذه النظم من الخصائص ما يدعم الجودة العالية وخفض التكلفة والاستخدام الأفضل للموارد ، بالإضافة إلى خفض وقت التصميم والتشغيل ومرونة خطوط الإنتاج. وهذا التميز مشروط بمدى توافر الإمكانيات التمويلية نظراً لارتفاع تكلفة الاستثمارات في تكنولوجيا الإنتاج الحديثة، بالإضافة إلى أن القرارات الاستثمارية في هذا المجال غالباً ما تكون محفوفة بدرجة عالية من المخاطر. هذا وتحدد الاستراتيجية التنافسية من خلال ثلاث مكونات أساسية، الطريقة التي تنافس بها، مجال التنافس، وأخيراً أساس التنافس للحصول على الميزة التنافسية المستمرة. (David, 2010) وتشتق الميزة التنافسية للمنشأة من الفرق بين القيمة المسلمة للعميل وتكاليف خلق القيمة المرتبطة بها وتتمثل استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة، والتي تمثل استراتيجية المنشأة التنافسية في

استراتيجية زيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، واستراتيجية التركيز وهي تمثل الأساس القوي الذي يستند عليه تحقيق الميزة التنافسية المستمرة. (Tanwar, 2013)

استراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy

تشير هذه الاستراتيجية إلى أن تكون المنشأة صاحبة المنتج الأقل تكلفة في السوق وذلك لزيادة كمية وقيمة المبيعات عن طريق تحقيق ميزة تنافسية في التكلفة المرتبطة بالإنتاج والتسويق دون الإخلال بالجودة مما يعود عليها بانخفاض سعر البيع بالمقارنة بأسعار المنافسين لنفس المنتج. ومن ثم تحتاج الإدارة إلى معلومات عن التكاليف وعن المنافسين ويمكن تحقيق ميزة التكلفة الأقل من خلال تخفيض التكاليف اعتماداً على اقتصاديات الحجم وتوافر التكنولوجيا وذلك يحدث عندما يكون حجم المنشأة كبير ومجال نشاطها واسع وبالتالي يمكن تخفيض التكاليف الإنتاجية والتسويقية. واستراتيجية زيادة التكلفة توفر قدراً من الحماية للمنشأة ضد قوى التنافس عند تحليل هيكل الصناعة والتي تتمثل في تهديدات المنافسين الجدد، قوة المشترين في عقد الصفقات، قوة الموردين في عقد الصفقات، تهديدات نتيجة توافر سلع بديلة، تهديدات داخل الصناعة. (Tanwar, 2013)

استراتيجية تمايز المنتجات Differentiation Strategy

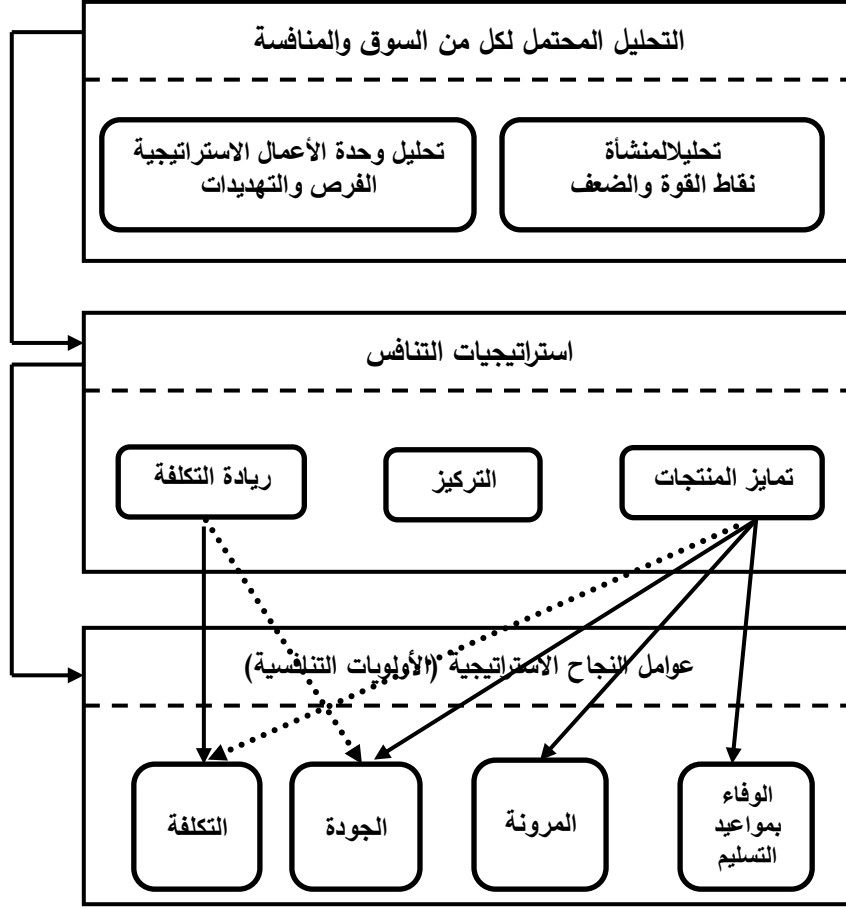
يقصد باستراتيجية التمايز قيام المنشأة بتقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين، بحيث يتصف هذا المنتج بمستوى جودة مرتفع، تصميم جيد ويحقق قيمة مضافة للعميل ويحقق رضاه. (Davidson, 2001)

وتتشد المنشأة بتبني هذه الاستراتيجية توفير بعض الأبعاد الفريدة في المنتج مما ينعكس على المستهلك ويؤدي إلى ارتفاع السعر. ومن أهم المجالات التي تحقق ميزة تنافسية أفضل هو التمايز على أساس التفوق القني والتمايز على أساس الجودة والتمايز على أساس تقديم خدمات ما بعد البيع أكثر للعميل، والتمايز على أساس تقديم المنتج قيمة أكبر للعميل. (Blocher, etal., 2016)

استراتيجية التركيز Focus strategy

تعتمد هذه الاستراتيجية على التركيز على مجموعة معينة من العملاء أو خط منتجات معين أو سوق معين لا يصل إليه المنافسون وتستند هذه الاستراتيجية على فكرة أن وحدة العمل الاستراتيجية التي تركز جهودها تكون أكثر قدرة على خدمة هدف استراتيجي معين بكفاءة أكثر من منافسيها. وتنقسم استراتيجية التركيز إلى: التركيز على التكلفة والتركيز على التمايز، حيث تسعى المنشأة في حالة التركيز على التكلفة الحصول على ميزة تكاليفية في السوق المستهدف. أما في حالة التركيز على التمايز فإن المنشأة تسعى إلى تمايز منتجاتها عن منتجات المنافسين في السوق المستهدف. واستراتيجية التركيز تستهدف تحقيق أهدافها من خلال قصر التعامل على قطاع معين من السوق فقط. (Drury, 2015) ويجب الربط بين الاستراتيجية التنافسية (زيادة التكلفة- تمايز المنتجات) التي

تتبعها المنشأة والأولويات التنافسية. والشكل التالي يوضح العلاقة بين الاستراتيجيات العامة للتنافس والأولويات التنافسية:

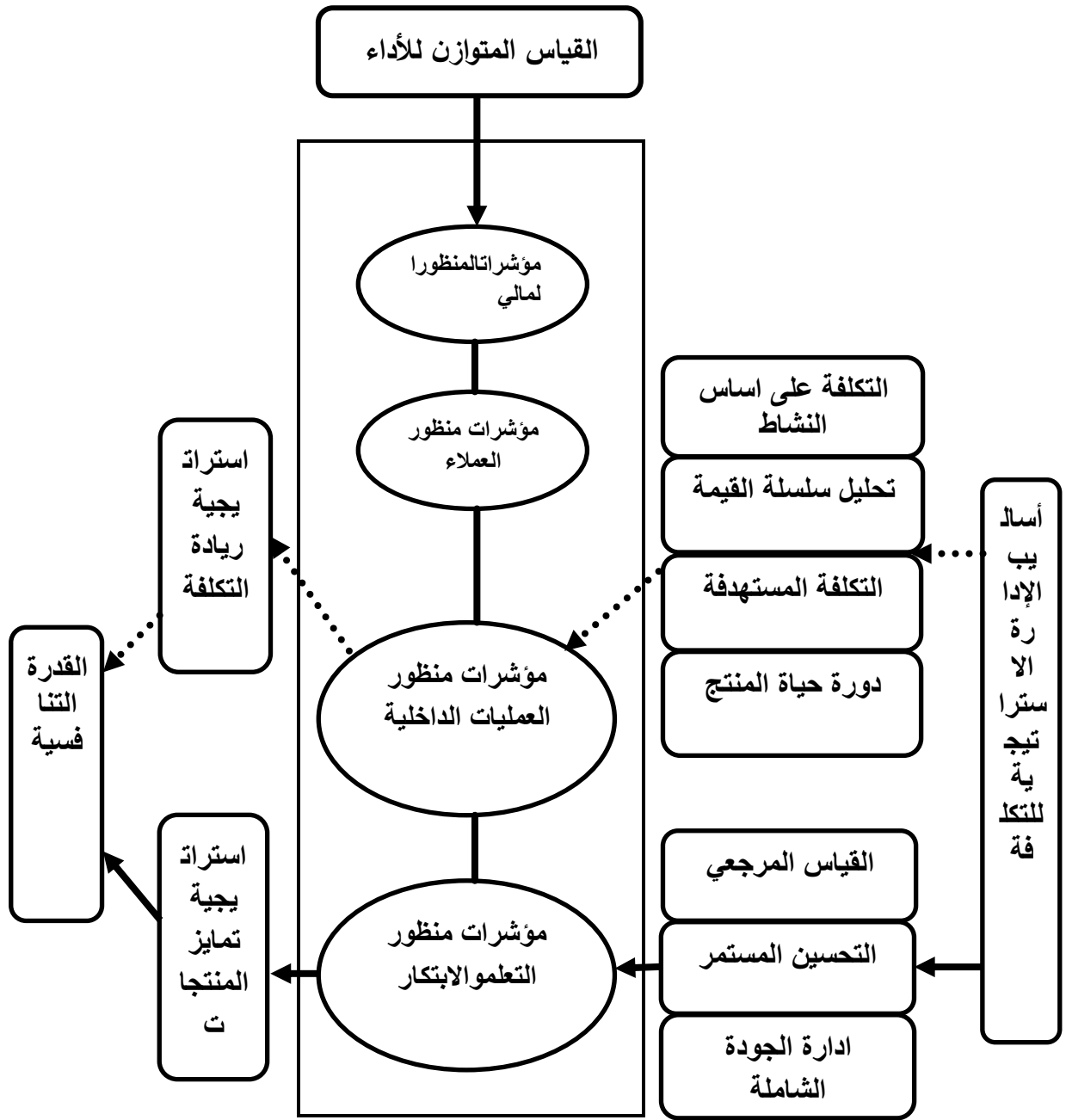


شكل رقم (١) العلاقة بين الاستراتيجيات العامة للتنافس والأولويات التنافسية وكما يظهر من الشكل فإن التكلفة تعتبر من أهم عوامل النجاح الاستراتيجية (الأولويات التنافسية) السائدة في حالة تطبيق المنشأة لاستراتيجية ريادة التكلفة، في حين تركز هذه الاستراتيجية على الجودة بصورة أقل. بينما تعتبر المرونة، والجودة، وانضباط مواعيد التسليم أهم عوامل النجاح الاستراتيجية (الأولويات التنافسية) السائدة في حالة تطبيق المنشأة لاستراتيجية التمايز كاستراتيجية تنافسية، في حين تركز هذه الاستراتيجية على التكلفة بصورة أقل.

المبحث الثالث: دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق إستراتيجية المنشأة

يضممدخلالإدارة الاستراتيجيةللتكلفةمجموعةمن الأساليبالتقليديةتستخدمأحداهامنفردألدمقررارمحددأوقدتستخدممعالعمالعمليةالإداريةككعندتخطيطورقابةتكيفالأنشطةالمرتبطةبتحقيقالأرباحفيا لأجلالقصير، وتدعيمالقدرةالتنافسيةمنخلال الاستراتيجيةتذاتالأجلالطويل. (Jariwala, 2015).

ويوضح الشكل التالي دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة



شكل (٢) دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة

أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تدعم استراتيجية ريادة التكلفة

التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing (ABC) تعد عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من أهم وأكبر المشاكل التي تواجه المنشآت، كما انها من أهم

العمليات التي يقوم بها المحاسب الإداري داخل الشركة حيث تخدم الإدارة من خلال توفير المعلومات الملائمة والمفيدة بهدف مساعدتهم في القيام بمهامهم بكفاءة، كما تساعد في المقارنة بين البدائل بهدف اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة. وقد مرت أساليب تخصيص التكلفة غير المباشرة بعدة مراحل حسب الحاجة إليها وحسب تطور الأسواق والموارد والتقنيات، ويعتبر نظام التكلفة علماً أساساً للنشاط من التطورات المستحدثة في مجال المحاسبة

التكاليف، وظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات تقييماً للأعمال، وقد بدأ التوسع في استخدامها منذ عقد الثمانينات، وطبقها العديد من الشركات في الولايات المتحدة وأوروبا وخاصة في قطاع الصناعة. (Cooper & Kaplan, 1998) وقد كان ظهوره نتيجة طبيعية للانتقادات التي وجهت

إلى النظام التكاليف التقليدي، لقصوره في توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرار لتأصبح نظام التكلفة علماً أساساً للنشاط دائمه لتتحقق الأهداف فهو يسعي لإيجاد علاقة مباشرة بين تكاليف أداء الأنشطة بالمنشأة والمنتجات المستفيدة من تلك الأنشطة.

ويهدف نظام التكلفة علماً أساساً للنشاط إلى إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب على الأنشطة والأنشطة تخلق الطلب على الموارد، وتسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد المتاحة بما يساهم في إجراء خفض الحقيقى لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها، بالإضافة إلى ترشيد القرارات الإدارية والتميزاً أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة. (Duh, et al, 2009)

وترتب على استخدام مدخل التكلفة علماً أساساً للنشاط مجموعة هامة من النتائج (هلال، ٢٠١٤) وتتمسببات التكلفة - وابتعدت في معظمها عن الحجم كمسببات التكلفة - بل تضمنت مسبباتها الوقت وعدد مرات النشاط، مقاييس أخرى ترتبط بنوع النشاط.

لم يعد مسببات التكلفة علم مستوي وحدة الإنتاج فقط وإنما تعددت مستويات تحميل التكلفة أو تعقبها فتضمنت مسببات التكلفة علم مستوي الوحدة، علم مستوي الطلبة، علم مستوي بنوع المنتج وعلم مستوي المصنعه.

- اتجهت عملية تخصيص الصاقل التكلفة ناحية تعقب التكلفة Tracing أكثر منها تحميل التكلفة حيثما النظام الجديد خلق علاقة أكثر مباشرة بين عنصر التكلفة Cost element , موضوع التكلفة Cost object ويمكن القول نظام التكلفة على أساس النشاط يمثل أسلوباً استراتيجياً حديثاً، يمكن من خلاله إنجاز الكثير من المنافع للمنشأة، حيث يساهم بشكل فاعل في الأداء كونه يعد أسلوباً استراتيجياً لإدارة التكلفة، وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف والتي تحقق منفعة وإضافة للمنتج، وبالتالي استبعاد أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، مما يتيح للإدارة فرصة كبيرة لإعادة توزيع وتخصيص الموارد بشكل أدق، بالإضافة إلى مساهمته في التخطيط والرقابة عن طريق إعداد الموازنات (كون الموازنات تعتبر أداة تخطيط ورقابة)، بالإضافة إلى كونه يوفر

معلومات تكلفة أكثر دقة وتتيح المجال للتطوير والتحسين المستمر، كما أنه لا يعمل بمنأى عن الأساليب الاستراتيجية الحديثة الأخرى، بل يتكامل معها، الأمر الذي يزيد من الكفاءة التشغيلية وتحسين الأداء.

تحليل سلسلة القيمة Analysis Value Chain

سلسلة القيمة هي نظام شامل يهدف إلى تحقيق الخطة المستهدفة وذلك من خلال التركيز على الأنشطة الرئيسية للمنشأة ابتداءً من مرحلة الشراء وحتى مرحلة تسليم المنتج النهائي للعميل، وهذا يساعد في معرفة الاحتياجات المتغيرة للعميل وبالتالي يمكن اقتراح الاتجاه المستقبلي لرفع مستوى أداء المنشأة. (Jung, 2014) ويمثل تحليل سلسلة القيمة بؤرة الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة للمنشأة وذلك عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة الشركة بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير وإنهاءً بمرحلة خدمة العملاء بما يساعدها على تحقيق استراتيجياتها التنافسية. فسلسلة القيمة من هذا المنظور هي إطار عمل يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية للشركة بهدف زيادة القدرة على استغلال الفرص الداخلية والعمل على تخفيض التهديدات الخارجية، ويعتمد هذا الإطار على تقسيم أنشطة المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة التي تحقق الإضافة للقيمة ويطلق عليها أنشطة القيمة.

وبالتالي يمكن القول بأن سلسلة القيمة تعتمد على إجراء تحليل داخلي لجوانب القوة والضعف الحالية والمحتملة، بحيث يتم توفير مؤشرات عن كيفية تحسين سلسلة القيمة بما يؤدي لتحقيق الميزة التنافسية التي تتطلب أيضاً تحليل ودراسة سلسلة القيمة الخاصة بالمنافسين. ويمكن تنفيذ تحليل سلسلة القيمة عن طريق إعادة تبويب أنشطة المنشأة وفقاً لتصنيف سلسلة القيمة وتحديد الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط منها، ثم تحديد الأهمية النسبية لأنشطة سلسلة القيمة وفق استهلاكها لموارد المنشأة، وتحليل كل نشاط لتحديد ما إذا كان يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة، وبعد ذلك يتم تحديد الطرق البديلة للتخلص من أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة. ويجب أن تقوم المنشأة بتحليل سلسلة القيمة بشكل مستمر وذلك لإجراء التحسين المستمر والذي يعد هدفاً استراتيجياً للمنشأة. فالأنشطة المضيئة للقيمة هي تلك الأنشطة المميزة تكنولوجياً ومادياً وتكون مسئولة عن خلق الخصائص المطلوبة في المنتج النهائي مثل نشاط التصميم في حين أن الأنشطة غير المضيئة للقيمة هي تلك الأنشطة التي لا تمثل مصادر تحقيق أي مزايا استراتيجية وبالتالي لا تحقق أي قيمة للعميل.

أبعاد تحليل أنشطة سلسلة القيمة

إن تحليل سلسلة القيمة وشموله كافة مراحل دورة حياة المنتج يمثل أحد المقومات الأساسية لمنهج تحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي، حيث يؤدي إلى تحقيق خفض المستهدف والإيجابي في التكلفة ويساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية، ويوجد خمسة أبعاد

أساسية تحدد تحليل سلسلة القيمة تتمثل في التركيز على متطلبات العملاء, رقابة التكلفة, خفض التكلفة, تناسق وتكامل الأنشطة داخلياً وخارجياً وأخيراً ربحية المنشأة.

(أ) تحقيق متطلبات العميل

يقدم مدخل تحليل سلسلة القيمة معلومات ملائمة عن رغبات واحتياجات العملاء ويتم الاستعانة بتلك المعلومات في تخطيط وتصميم المنتج وهندسة التكلفة لتحقيق مستوى معين من التكاليف التنافسية. ومما لاشك فيه أن لكل منتج أو خدمة سلسلة قيمة خاصة به وكل الوحدات على مدى سلسلة القيمة تعتمد على إدراك العميل لقيمة وتكلفة المنتج أو الخدمة. وحيث أن سلسلة القيمة تعرض كل الأنشطة التي تؤدي لتوفير المنتج أو الخدمة للعميل. فإنه يمكن إعداد تحليل سلسلة القيمة بدرجات مختلفة من التفصيل. ويتطلب إعداد تحليل سلسلة القيمة من منظور العميل أن يتجه التحليل إلى الخلف بمعنى أن يبدأ من المنتج ثم الاتجاه نحو المواد الخام التي كونت المنتج.

(ب) رقابة التكلفة

حيث أن الهدف من تحليل أنشطة سلسلة القيمة هو تحديد الأنشطة المضيقة للقيمة وتحديد تكلفتها, وتحديد الأنشطة هو الأساس في تحديد مسببات التكلفة حيث أن مسبب التكلفة هو المتغير السببي لحدوث التكلفة انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين نشاط محدد والتكاليف المترتبة على هذا النشاط. وتعتبر مسببات التكلفة التنظيمية هي المحدد لهيكل تكاليف المنشأة في الأجل الطويل ويلعب معرفة مسبب التكلفة دوراً هاماً في رقابة التكلفة حيث أن مراقبة مسببات التكلفة تسمح للمنشأة بمراقبة التكاليف ككل عبر سلسلة القيمة. كما يساعد مدخل تحليل سلسلة القيمة على تحقيق المستوى الملائم من دقة وموضوعية القياس المحاسبي للتكلفة وبالتبعية قيمة ونفعية معلومات التكاليف من خلال شمول القياس لكافة مراحل دورة حياة المنتج, مع فعالية الرقابة على الأنشطة والتكاليف, وترشيد استخدام الموارد للوصول إلى التكلفة الحقيقية والمستهدفة من المنظور الداخلي مع الأخذ في الاعتبار تأثيرات البيئة الخارجية متمثلة في إمكانيات الموردين والمنافسين واحتياجات العملاء وهو ما يدعم المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

(ج) خفض التكلفة

يقترح (Morse, etal., 2003) أن يتضمن تحليل سلسلة القيمة الخطوات الآتية:

- 1- تحديد العمليات اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة وتسجيلها في خرائط عمليات.
- 2- تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ العمليات وتعريفها في (قاموس الأنشطة).
- 3- تحديد قيمة كل نشاط وهي ما يؤدي إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة Value-added activities وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة Value-added activities وذلك باستخدام أدوات تحليل مثل إعادة هندسة العمليات Processes reengineering وعمليات التحسين المستمر Continuous improvement .

- وتحليل سلسلة القيمة يساهم بشكل فعال في تخفيض التكلفة من خلال:
- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة مما يؤدي إلى خفض التكلفة وتحقيق التوازن بين المصالح لكافة الأطراف من منظور القيمة.
- فعالية استخدام مسببات التكلفة في الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
- دراسة وتقييم البدائل المختلفة للمدخلات وعمليات التشغيل للوصول إلى أفضل تلك البدائل وأكثرها تأثيراً على القيمة الإجمالية للمنشأة والتكلفة المستهدفة خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج.

(د) تناسق وتكامل الأنشطة داخلياً وخارجياً

إن مناقشة أثر العلاقات مع الموردين والعملاء يمثل الجزء الخارجي من سلسلة القيمة، أما التركيز على المهارات الأساسية والاهتمام بالعمليات يمثل الجزء الداخلي بسلسلة القيمة، ويعتبر تحليل أنشطة سلسلة القيمة أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتنسيق وتكامل الأنشطة سواء داخل أو خارج المنشأة.

(هـ) ربحية المنشأة

تؤثر تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة إيجابياً على هدف رضا العملاء من خلال تقديم المنتجات/الخدمات الذي يؤدي بصورة غير مباشرة إلى زيادة الإيرادات ومن ثم أرباح المنشأة. حيث يتطلب تطبيق مدخل سلسلة القيمة ضرورة الاعتماد على تكنولوجيا إنتاج متطورة تساهم بشكل فعال في تخفيض وقت الإنتاج وتحقيق مستويات ومعايير الجودة وبالتبعية تخفيض التكلفة والتحسين المستمر مما ينعكس بالإيجاب على أرباح المنشأة.

فتحليل سلسلة القيمة يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة حيث لا يقتصر على تحليل التكاليف واستهلاك الموارد المتاحة بواسطة أنشطة المنشأة فقط، بل يتعداه إلى خارج حدودها بدءاً من أنشطة الحصول على الموارد وإنهاءً بتسليم المنتج للعميل. وبالتالي فإن تحليل سلسلة القيمة يمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة للمنشأة والتركيز هنا ينصب على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة باعتبارها جميعاً تمثل منظور القيمة الشاملة. (Waldron, 2007)

وهكذا فإن تحليل سلسلة القيمة يوضح أهمية التركيز على الجانب الخارجي الذي لا يقتصر فقط على المنافسين بل يشمل أيضاً الموردين في بداية السلسلة بالإضافة إلى المستهلكين في نهاية السلسلة. وعلى ذلك فإن اتخاذ قرار استراتيجي فعال يتطلب تحليل وفهم كامل لسلسلة القيمة الشاملة. وترجع أهمية تحليل الأنشطة لما لذلك من آثار واضحة على ترشيد استخدام الموارد والوصول إلى تقديرات أكثر دقة وموضوعية خاصة إذا ما توافرت لدى المنشأة الخبرات والقدرات اللازمة لتجميع وتحليل البيانات على مستوى الأنشطة المؤداة ويساعد ذلك الإدارة في التعرف على الأولويات سواء في مجال تخفيض التكلفة أو زيادة الأرباح مع التركيز على الأهداف الاستراتيجية.

إن أساس تحليل الأنشطة يساعد على تحديد العلاقات المتداخلة بين الأقسام المختلفة للشركة، ويعمل على توفير العديد من مسببات التكلفة التي تساعد على تتبع التكلفة وإصاقتها بالمنتجات كما أنه يساعد الشركة على استغلال فرص التطوير والتحسين المستمر من خلال ما يوفره من إلقاء الضوء على الأنشطة الضرورية والتي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تجنب وتخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة. Stark (Gereffi&,2016) فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابلة ويكون ضرورياً للمنشأة. أما النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده بدون فقد رضا العميل.

وعلى الرغم من أهمية خفض وترشيد التكلفة من خلال الاستخدام الكفء للموارد النادرة المتاحة للمنشأة، إلا أن هناك ضرورة مساوية لها في الأهمية تتمثل في استغلال فرص السوق المتاحة ونقاط القوة الداخلية وأيضاً مواجهة مخاطر السوق ونقاط الضعف الداخلية ويكون ذلك من خلال الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه إدارة المنشأة من فكر استراتيجي ابتكاري يحقق تميز المنتج مما يحقق المواءمة من مواجهة المشكلات الداخلية واحتياجات السوق والعملاء. إن المنافسة لم تعد منافسة منتجات أو منشآت بل أصبحت المنافسة بين الفكر الذي يضع الاستراتيجيات التنافسية وبالتالي يمكن للمنشآت التي لا تمتلك إمكانيات وموارد تنافسية أن تتنافس بكفاءة إذا نجحت في اكتشاف نقاط ضعف المنشآت القوية المنافسة واتجهت لاستغلال هذه النقاط في دعم الموقف التنافسي لها.

التكلفة المستهدفة Target Costing

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أساليب تخطيط الإنتاج التي تركز على المنتجات التي تحتاج إلى عمليات إنتاجية مستقلة كما تتميز بقصر دورة حياة المنتج، والتكلفة المستهدفة يمكن النظر إليها من عدة زوايا هي:

- التكاليف المستهدفة مدخل للتخطيط الاستراتيجي فهي تساعد في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتجات بنجاح في السوق.
- التكاليف المستهدفة يمكن استخدامها كأداة جيدة للرقابة وتقييم الأداء. حيث تتميز التكاليف المستهدفة بأنها تطبق عند مراحل تخطيط وتصميم المنتجات مما يعنى إمكانية استخدامها كأداة جيدة للرقابة وبالإضافة إلى كونها أداة مفيدة لتخطيط وخفض التكاليف.
- التكاليف المستهدفة نظام لتحسين وتطوير الفكر الإداري للمنشأة حيث يساعد التطبيق العملي لمدخل التكاليف المستهدفة على استخدام الطرق الإدارية العلمية.
- التكاليف المستهدفة مدخل لدعم متطلبات القرارات الاستراتيجية الهامة.

وتتميز التكاليف المستهدفة بعدد من السمات وهي أنها تكاليف يتم تحديدها بناءً على السعر الذى يحدده ظروف المنافسة وبناء على هامش الربح التي ترغب الإدارة تحقيقه ويتم تطبيقها خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج. Simona (Dimi&,2014) وبناء على هذه السمات توجد ثلاث عناصر أساسية لتنفيذ عملية التكلفة المستهدفة. (Cooper &Slagmuder,2002)

١- التكلفة المستهدفة التي يقودها السوق Market-driven costing

التكلفة المستهدفة التي يقودها السوق تعتبر بمثابة التكلفة المسموح بها Allowable وهي تمثل الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف. وتعد تلك التكلفة بمثابة وسيلة/أداة يتم من خلالها نقل ضغوط المنافسة في الأسواق خارج المنشأة لفرق التصميم.

٢- التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج Product-level target costing

تتمثل تلك المرحلة في تحديد التكلفة الحالية المقدرة للمنتج ثم مقارنتها مع التكلفة المستهدفة المسموح بها لتحديد فجوة التكاليف. والتي يتم تقسيمها إلى مستويين رئيسيين وهما التكلفة المستهدفة الممكن تحقيقها Achievable level والتكلفة المستهدفة التي لا يمكن تحقيقها Unachievable level ويتم الوصول إلى المستوى الممكن تحقيقه عن طريق تطبيق فرق التصميم لأدوات وآليات التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة ومصنوفة الانتشار لخصائص الجودة والتحليل الوظيفي للتكلفة. أما المستوى الذى لا يمكن تحقيقه من التكلفة المستهدفة فهو بمثابة تحدى استراتيجي لخفض التكلفة.

هندسة القيمة (VE) Value Engineering

الفكرة الأساسية وراء هندسة القيمة تعتمد على أن المنتج يتكون من مجموعة من الوظائف، ثم يتم تحليل هذه الوظائف بهدف التعرف على الوظائف التي يحتاج إليها العملاء. (Ahmed&Pandey,2016) وفي نطاق تحليل وظائف المنتج يتم قياس قيمة كل وظيفة وهي القيمة التي يكون العميل على استعداد لدفعها مقابل الوظيفة المعينة، ثم يجرى محاولات لتخفيض تكلفة هذه الوظائف مع الحفاظ على هدف الجودة المرتفعة. (Horngren, etal , 2012)

وهندسة القيمة هي إحدى أهم وسائل نظم إدارة التكلفة المستهدفة والتي يتم تفعيلها بعد قياس الفجوة بين مستويات التكلفة الجارية والمستهدفة وقبل الإنتاج الفعلي لمحاولة التغلب عليها دونما تأثير في كل من الجودة ومستوى الأداء الوظيفي للمنتج. وفيها تصاغ عدة تصورات محتملة لتصميم المنتج من عدة زوايا بدعم هندسي محاسبي اعتمادا على قاعدة معلومات تشمل وظائف المنتج الممكنة لتلبية احتياجات العملاء والتكلفة المقابلة لكل وظيفة وكذلك معلومات عن كافة المكونات والأجزاء والمواد الخام الداخلة في تصنيع المنتج أو تلك التي يمكن أن تدخل في تصنيعه. (Chavan,2013) ويفيد التحليل الوظيفي التشابكي Cross- functional Analysis في رسم خريطة للأبعاد المالية والهندسية والإنتاجية والتسويقية المتشابكة بين أجزاء، ومكونات وأنشطة المنتج بحيث يمكن تقدير

أثر القرارات التي تخص بعد معين على باقي الأبعاد. وتلعب هندسة القيمة دوراً هاماً في إدارة تكلفة المنتج عن طريق الوقوف لمشكلة العلاقة التبادلية التعويضية بين تكلفة المنتج والوظائف التي يؤديها أو إمكاناته الفنية من خلال تحديد القيمة النسبية لكل وظيفة من وظائف المنتج ومن ثم يتم استبعاد الوظائف غير الضرورية، استبدالها بوظائف أخرى لزيادة القيمة النسبية التي تعود على العميل. (Zengin&Ada,2010)

هذا ومدخل هندسية القيمة يساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة وكلاهما يساعد على ضبط رقابة التكلفة في مرحلة ما قبل الإنتاج. حيث تعمل هندسة القيمة على إدارة تشكيلة الأنشطة التي يحتاجها المنتج بحيث تتفق تكلفة إنتاج المنتج في ضوء المستوى التكنولوجي والقدرات الحالية للمنشأة مع التكلفة المستهدفة. (Atabay& Galipogullari,2013)

مصفوفة الوظائف / الجودة / Quality Function Deployment Matrix

تتميز مصفوفة الوظائف / الجودة (QFDM) بإمكانية تجميع معلومات كثيرة ومتنوعة في جدول صغير الأمر الذي يسهل معه فهمها ودراستها. وتستخدم مصفوفة الوظائف / الجودة خلال عملية تصميم المنتج للمساعدة في الربط بين البيانات الناتجة عن التحليل الوظيفي للتكلفة Functional Cost Analysis (FCA) والتحليل الوظيفي للجودة Functional Quality Analysis (FQA). ويعرف الأول بأنه أداة لإدارة التكلفة على أساس تحليل وهندسة القيمة ويساعد في بيان مدى مساهمة كل جزء من الأجزاء المكونة للمنتج في إنجاز الوظائف الموضوعية طبقاً لرغبات العملاء. (Sanati&nooryan,2009)

كما يعنى التحليل الوظيفي للجودة بالتعرف على احتياجات العملاء في شكل خصائص ومتطلبات يرغب العملاء في توافرها في المنتج مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية من وجهة نظر العميل (Ansari & Bell, 1997) على أن يتم الربط بين المعلومات الناتجة عن كل تحليل عن طريق ترجمة خصائص ومتطلبات العملاء إلى وظائف وأجزاء يجب أن يتضمنها تصميم المنتج باستخدام هذه المصفوفة. وتستخدم المنشأة مصفوفة الوظائف / الجودة في تحديد طلبات العميل ورغباته المنشودة في المنتج قبل البدء في تصميمه. ثم يلي ذلك مقارنة ما يحتاجه العميل في المنتج مع اقتراحات إدارة التصميم في كيفية إشباع هذه الرغبات والمتطلبات ومصفوفة الوظائف / الجودة هي عملية هيكلية تساعد في ترجمة متطلبات العملاء في صورة خصائص ومواصفات للمنتج وتحديد العمليات والنظم الإنتاجية اللازمة لإنتاج المنتج. (Idowu,2014) فهذه الأداة تعمل على الربط بين احتياجات العملاء في صورة خصائص ومواصفات المنتج والمتطلبات الفنية للتصميم بناءً على تكنولوجيا الإنتاج المطبقة حالياً داخل المنشأة.

التحليل الوظيفي للتكلفة / Functional Cost Analysis

التحليل الوظيفي للتكلفة يعتبر من أفضل الأدوات المحاسبية التي تساعد على توفير المعلومات المحاسبية التي تتطلبها مرحلة التصميم الأساسي. والتحليل الوظيفي للتكلفة هو أداة لإدارة التكلفة لدعم جهود نشاط هندسة القيمة بهدف تخفيض تكلفة المنتج. ومحور اهتمام هذه الأداة ينصب على تحديد تكلفة الوظائف التي يوفرها المنتج للعملاء ومن ثم تكون الوظائف موضوع القياس التكاليفي مما يعطى مرونة للتحليل الوظيفي للتكلفة في التعبير عن قيمة هذه الوظائف للعملاء بصورة مجردة. (Yoshikawa, et al., 1995)

٣- التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج Component- level target costing
تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج بعد اشتقاق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج يتم توزيعها على المكونات التي يتشكل منها المنتج وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى كل مكون.

دورة حياة المنتج Product Life Cycle

إن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تؤكد على أهمية العوامل الخارجية وأثرها على إدارة التكلفة جنباً إلى جنب مع العوامل الداخلية ودورة حياة المنتج هي مدخل يؤدي إلى بناء إطار من المفاهيم يسهل من مهمة الإدارة في استثمار واستغلال العلاقة بين العوامل الداخلية والخارجية والتي يجب رؤيتها على إطار زمني كامل يشمل جميع مراحل دورة حياة المنتج. ويعتبر مدخل دورة حياة المنتج يعتبر أداة إدارية مرنة بدرجة تسمح بالتخطيط طويل الأجل، وتمكن في نفس الوقت من ضبط ورقابة التكاليف في الأجل القصير على مستوى كل مرحلة من المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج، فالتكاليف المرتبطة بكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج تتأثر بموضوعات التكلفة Cost Objects التي تستخدم في التخطيط طويل الأجل. (Haupt&Kloyer, 2007)

ويتركز محور اهتمام مدخل دورة حياة المنتج على توفير المعلومات المناسبة التي تساعد الإدارة على تفهم وإدارة التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتي بموجبها يمكن لمتخذي القرارات تحديد وتحليل وتفهم أسباب تحقق تكاليف الإنتاج. ويفيد مفهوم دورة حياة المنتج في تحديد درجة ملاءمة الأداء في مختلف المجالات الوظيفية بالنسبة لمنتج معين في لحظة زمنية معينة. ويقدم مفهوم دورة حياة المنتج إطاراً هاماً يفيد في تحديد استراتيجيات المنتج البديل ومساعدة الإدارة في تغيير سياستها قبل ديناميكية السوق مما يدعم الأخذ بالنظرة الاستراتيجية في تحقيق علاقة الربط بين مرحلة المنتج التي تعبر عن موقف هذا المنتج في السوق وبين الموقف التنافسي للمنشأة. حيث أن كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج تواجه مجموعة من الفرص والمخاطر الخارجية مما يقتضى معه اتخاذ تصرفات استراتيجية محددة تعكس الاتجاه الاستراتيجي المناسب في

كسب الميزة التنافسية.بالإضافة إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين الأهداف الاستراتيجية ومراحل دورة حياة المنتج وهذا يفيد في تحديد مواطن خفض التكلفة.(Werker, 2003)

(١) هدف البناء والذي يوضح أن زيادة المساهمة السوقية تتفق مع المرحلة الأولى من مراحل دورة حياة المنتج وهي مرحلة تقديم المنتج للسوق.

(٢) هدف البقاء وهو يعبر عن تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وقدرة المنشأة على المحافظة على النصيب السوقي تتفق مع مرحلة النمو في دورة حياة المنتج.

(٣) هدف الحصاد يوضح تناسب تعظيم التدفقات النقدية مع مرحلة النضوج في دورة حياة المنتج.

(٤) هدف الفناء/الاندثار وهو يعبر عن الاتجاه نحو تصفية المنتج وعدم إنتاجه في حالة تفوق المنتجات المنافسة وعدم تحقيقه للأرباح المرجوة من تواجده في السوق ويتفق هذا مع مرحلة التدهور والاندثار من دورة حياة المنتج.

أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تدعم استراتيجية تمايز المنتجات

المقارنة المرجعية Benchmarking

المقارنة المرجعية هي البحث عن أفضل الأعمال التي ستؤدي إلى الأداء المتميز للمنشأة. وهي عملية مقارنة مستمرة للأداء في المنشأة مع المنشآت الرائدة، التي تمارس نفس نشاطها، بهدف معرفة كيفية تحقيق هذه المنشآت لمستويات عالية من الأداء، واستخدام هذه المعلومات في تحسين العمليات وتطوير الأداء في المنشأة المنفذة لعملية المقارنة المرجعية ، واكتشاف أفكار جديدة للتحسين، ومحاولة تطويره مستقبلا. وهعملية منتظمة ومتواصلة للبحث، والتعلم، والتكيف، وتنفيذ أفضل الممارسات العملية من داخل نفس المنشأة، او من منشآت أخرى، بهدف إحراز التفوق في الأداء.(Blocher, et al, 2016)

فالمقارنة المرجعية تتطلب فهمعملياتالمنشأة أولا، ثم تحديد هذالعمليات، ووضع مؤشراتالأداء المناسبة، من أجل هذالعمليات، ومن ثم إيجاد المنشآت ذاتالعمليات المشابهة ذات الأداء الأفضل، من حيث هذالمؤشرات لإجراء المقارنة معها. وتتمثل المقارنة المرجعية في تقييم جانباً وجوانب متميزة تتوفر داخل المنشأة محل الدراسة، ومن ثم التعرف علأسباب الفجوة في الأداء لدى المنشأة المنفذة للمقارنة، وتطبيق أساليبالعملالجديدة التيتمالتوصال إليها، من أجل تحسينأداءالمنشأة. وتعتبر المقارنة المرجعية طريقة فعالة في إحداث التحسينات المطلوبة بسرعة أكبر. ويمكن تطبيق العمليات التي أثبت كفاءتها وتم اختبارها بواسطة الآخرين، مع التركيز على تحسين هذالعمليات وتكييفها، بحيث تتلاءم مع ثقافة وفلسفة المنشأة. كما تساعد على تعزيز الأداء الجماعي للمنشأة. إن استخدام اسلوب المقارنة المرجعية تؤدي إلى خلق قيمة للمنشأة من خلال الاعتبارات الأساسية الآتية: (سليم، ٢٠٠٥)

- التركيز على تحديد فجوة الاداء performance Gap أي الفروق الجوهرية بين المنشأة والمنشآت الأخرى المنافسة الأكثر تقدما في السوق.
- خلق حافز لدى العاملين نحو خوض مجالات الابتكار والتطوير.
- تحديد الافكار الجديدة المطبقة في المنشآت مع تحديد إمكانية تطبيقها في المنشأة. وضع الأفكار والتطورات المدروسة او المتفق عليها موضع التنفيذ تمهيدا للحصول على منتجات جديدة وخدمات افضل وإتخاذ قرارات رشيدة.

والهدف من عملية المقارنة المرجعية هو وضع المعايير التنافسية، معرفة كيفية إجراء التحسينات على العمليات في المنشأة لزيادة قدرتها التنافسية، مساعدة المنشآت من اجل الوصول إلى التفوق superiority، وتحقيق النمو في العوائد والأرباح من خلال فهم المنشأة ومعرفة المواقع التي يتميز بها المنافسين عنها. وتوجد عدة أنواع من المقارنة المرجعية أشهرها مايلي: (Scott,2011)

-المقارنة المرجعية الداخلية Internal Benchmarking وتتضمن المقارنة بين مختلف الأنشطة والأعمال داخل المنشأة نفسها (بين مختلف أقسام وفروع الأعمال)، وتحديد الأقسام او الأعمال ذات الأداء المتميز، وتعميمها على باقي الأقسام أو الفروع في المنشأة. وتعتبر هذه الطريقة سهلة، نظرا لسهولة الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لعملية القياس نظرا لعدم وجود تحفظ على المعلومات.

-المقارنة المرجعية الخارجية External Benchmarking وتتضمن مقارنة أداء المنشأة مع منشآت أخرى رائدة - محلية او عالمية، والتي تعمل في نفس مجال المنشأة أو في مجال آخر. وتلجأ المنشأة إلى هذا النوع من المقارنة المرجعية عندما تنقذ إلى الممارسات الجيدة داخل وحداتها الإنتاجية. وتوفر المقارنة المرجعية لها الفرص للتعلم ونقل الأفكار من المنشآت الرائدة في نفس المجال. وهذا النوع من المقارنة المرجعية يمكن أن يأخذ الكثير من الوقت والموارد للتأكد من قابلية مقارنة البيانات والمعلومات، ومصداقية النتائج، وعمل التوصيات السليمة. ويتضمن القياس المرجعي الخارجي الأنواع التالية:

-المقارنة المرجعية للعمليات Process Benchmarking وتستخدم عندما يكون التركيز على تحسين بعض العمليات الرئيسية في المنشأة لتحقيق فوائد سريعة. ويتم اختيار منشأة او اكثر من المنشآت التي تؤدي نفس الأعمال بشكل متميز لإجراء عملية المقارنة المرجعية معها، ويتم التركيز على معياري التكلفة والكفاءة بالدرجة الاولى. وتتضمن عملية المقارنة عمل خرائط لسير العمليات Process Map لتسهيل عملية المقارنة والتحليل. ويؤدي هذا النوع من القياس المرجعي إلى فوائد مجدية في الأجل القصير.

-المقارنة المرجعية التنافسية Competitive Benchmarking وتقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء، وتعتبر من أصعب أنواع المقارنة نظرا لصعوبة الحصول على البيانات والمعلومات من المنشآت المنافسة. كما تكمن الصعوبة في احتياج

المنشأة إلى خبرات ومهارات مميزة مما يزيد عملية تكلفة الحصول على البيانات. ويستخدم هذا النوع من المقارنة عندما ترغب المنشأة في مقارنة بعض العمليات او المنتجات الرئيسية مع المنافسين الرواد في نفس المجال. وتتضمن المقارنة المرجعية التنافسية قياس ومقارنة العمليات والأنشطة والمنتجات ، والتكنولوجيا، والسعر والجودة، وكفاءة الأفراد، ومقارنتها مع ما لدى المنشأة المنفذة للمقارنة، ومن ثم إدخال التحسينات اللازمة لتصبح هذه المنشأة الأفضل بين مثيلاتها وربما أفضل من منافسيها.

-المقارنة المرجعية الوظيفية Functional Benchmarking وتستخدم لمقارنة بعض الأنشطة في المنشأة مع المنشآت الأخرى المتميزة في الأداء سواء أكانت هذه المنشآت منافسة أو غير منافسة. فالتركيز هنا يكون على العمليات أي على وظائف المنشأة المختلفة التسويق، التوزيع، التوريد، التمويل.. الخ. حيث يتم مقارنة أداء أحد الاقسام بأداء أقسام مماثلة في منشآت أخرى مختلفة أو بأفضل منشآت متميزة.

-المقارنة المرجعية التشغيلية Operational Benchmarking وتركز علنا الأنشطة الحيوية، حيث يتم الاتفاق مع الشركاء الذين يقومون بأداء مهام مماثلة. وتتيح مقارنة العمليات تحقيق نتائج أسرع وتحسين الأداء ويتم القياس بالمقارنة بين الوظائف والعمليات الإدارية ذات الطبيعة الواحدة، بصرف النظر عن نشاط المنشأة.

-المقارنة المرجعية الاستراتيجية Strategic Benchmarking وتستخدم من اجل عمل تحسينات شاملة للأداء من خلال دراسة الاستراتيجيات طويلة الأجل التي مكنت المنشآت الأخرى من النجاح في تحقيق الأداء المرتفع. وهذا يتضمن الأخذ في الاعتبار القدرة التنافسية، تطوير منتجات وخدمات جديدة، تغيير التوازن في الأنشطة وتحسين قدرات التعامل مع المتغيرات في البيئة الخارجية.

التحسين المستمر Continuous improvement

يعرف التحسين المستمر بأنه الجهود المستمرة للعمليات القائمة لاستكشاف أفضل الطرق للتنفيذ والتي تتضمن البحث المستمر عن الأنشطة التي تهتم بها الشركة لمواجهة احتياجات العملاء. (Atkinson, et al., 2001)

ويمكن القول أن أسلوب التحسين المستمر من أساليب إدارة التكلفة الحديثة وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تشمل كافة عناصر المنشأة العملياتية والأنشطة والعاملين، حيث يعمل هذا الأسلوب على إجراء التحسينات بصورة مستمرة ومتتالية مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته. Al-Maryani, (2015) ولتطبيق عناصر التحسين المستمر فإنهم يكتفون بالاعتماد على أدوات وأساليب إحصائية متعددة تؤدي دوراً مهماً في التحسين المستمر، إذ يتم تحديد فرص التحسين المستمر من خلال اكتشاف العلاقات السببية في العمليات واختبار العلاقات المستقبلية بينا توقعية قبل قبولها (Aichouni & Al-Ghonamy, 2010) وانهذه الأدوات هي:

خرائط التدفق Flow Charts

هي عبارة عن مخطط يصف طبيعة مسار العملية والخطوات التي يمر بها المنتج أو الخدمة، إذ يتم وصف العمليات الحالية وتتابعها وهذا ما يسمح بتوضيح العمليات الرئيسية المطلوبة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة أو يمكن من خلالها اقتراح التحسينات لتراجع المراجعات الضرورية في العمليات الإنتاجية والأنشطة الخدمية، إذ افترضنا التدفق عبارة عن مخطط تمثيل لخطوات العمل لية وتحديد نقاط اتخاذ القرار اتوا لإجراء اتا التصحيحية المناسبة عليها .

قوائم الاختبار Check –List

تعتبر قوائم الاختبار إحدنا التقنيات التي تسمح بجمع وتسجيل البيانات عن العملية بطريقة مبسطة وفعالة ومن خلال تنظيم هذه البيانات يمكن تحليلها والبيانات بسهولة ويسر مما يساهم في حل مشاكل العملية وإجراء التحسينات لعلنا لمنتج أو الخدمة.

مخطط باريتو Diagram Pareto

عبارة عن تمثيل بياني للمشاكل الموجودة في العملية الإنتاجية أو الخدمية ومن خلال هذا التقنية يمكن ترتيب المشاكل تنازلياً من الأكثر حدوثاً إلى الأقل، أي حسب أهميتها وتكرار حدوثها وبالتالي تحديد أهم المشاكل وبلغها أثرها على الجودة والتركيز على حلها أولاً.

التوزيع التكراري Histogram

هو عبارة عن تمثيل بياني مبسطة تحليل البيانات التي تم جمعها من العمليات الإنتاجية والخدمية بهدف دراسة جودة مخرجاتها أو اكتشاف عيوبها وتستر عملها الأداة لاستخلاص معلومات ومؤشرات اتهامه عن جودة المنتج أو الخدمة وفهما لاختلافات الموجودة في العملية وتحديد القيمة المتوسطة للبيانات ومقدار الاختلافات في البيانات وتشتتها وكذلك الحكم على جودة المخرجات.

مخطط السبب والنتيجة Cause and Effect Diagram

بعد

جمع البيانات عن العملية أو المشكلة التي نرغب دراستها عن طريق قائمة الاختبار، وتحليلها بالبيانات عن طريق مخطط باريتو أو لتوزيع التكرار يكون قد حان الوقت لدراسة أسباب الاختلافات والتغيرات التي نلاحظها في العملية وكذلك تحديد الأسباب المؤدية إلى ظهور تلك العيوب في المنتج أو الخدمة.

مخطط الانتشار Scatter Diagram

يعتبر من أدوات تحسين الجودة المتوفرة لدينا لتحسين العمليات، فهو يستعمل لتحليل البيانات العملية بطريقة بيانية يمكن من خلالها البحث عن علاقة محتملة أو متوقعة بين متغيرين فمن خلالهما يمكن البحث عن العلاقة السببية بين متغيرين ثنائيين وتوضيحها عن العلاقة بين المتغيرين ومعرفة قوة الارتباط بينهما .

خرائط المراقبة Charts Control

عبارة عن رسمياً يبين التغييرات والانحرافات التي تحدث في خصائص الجودة مع الزمن وتعتبر خرائط المراقبة العمود الفقري للأساس للمراقبة الإحصائية للعمليات، إذ يتم خلالها إجراء تحليل إحصائي مستمر للتغيرات في العملية بهدف مراقبة وضبط جودة المنتج والخدمة وتحسين أداء العملية.

إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management

يعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة مفاهيمياً إدارية حديثة، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحقيق سينوعية الإنتاج وتحقيقاً لأداء أفضل وتخفيض نسبة الفاقد والعمل على كسب رضا العملاء ويمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتابعة التي تسد محل المنشأة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها، والتركيز بصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية و تعزيز الكفاءة أثناء التشغيل، وتعزيز الموقع التنافسي. كذلك يعتبر التميز في التصنيع مفتاحاً للمنشأة للبقاء والمنافسة في بيئة ذات مستوى عالٍ من التنافس، حيث تعتبر إدارة الجودة الشاملة على جهود المنشآت لخلق بيئة تمكنها من إنتاج منتجات خالية من العيوب والتحسين المستمر فيها. (Hansen, et al, 2009)

كما أن المحاسبة عند تكاليف الجودة ومحاولة ترشيدها والإفصاح عنها احتلت مركز الصدارة في الكثير من المحاولات التي ركز عليها المحاسبون، وأخذت جهداً كبيراً لتأثير ابتناء الجهود الهندسية التي يقدمها المهندسون إنهم هندسيات التصميم ينظر ونال عملهم كإبداع يجب أن يكون نبماً عن عقيدة حسابات التكاليف، ومهمة المحاسب هي السعي لوضع الحلول لتخفيض التكلفة

أمام هندسيات الإنتاج فإن مهمتهم تنفيذ وتصميم يقدم إليهم في ضوء التغييرات وذلك لتقاء بأعمالهم من مجرد الإبداع فقط إلى الإبداع في سياسة خفض التكلفة، لذلك فإن دور المعلومات المحاسبية في مرحلة التصميم لا بد وأن يتوجه للوفاء بمتطلبات الأعمال، والسيطرة على التكاليف بدءاً من مرحلة التصميم. ويرى الدور الاستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة في كونها تعزز القدرة التنافسية للمنشأة باعتبارها أكثر الأدوات فعالية في تحقيق استراتيجيات التنافسية، حيث تعتبر أفضل الطرق لتحسين المستمر وتخفيض التكاليف.

بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن بمثابة منهجية للرقابة الإستراتيجية تستخدم إطاراً متعدد الأبعاد لوصف تنفيذ وإدارة الاستراتيجية، تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم المنشأة نحو أهدافها الإستراتيجية وتتيح لإدارة العليا توضيح رؤية المنشأة، من خلال ترجمتها للوصول إلى الغايات الإستراتيجية ومتابعة الأداء وفعال الأهداف الموضوعية. وتعتبر إطار متكامل يربط بين الإستراتيجيات والعمليات بما يحقق لتوازن بين حاجات الأطراف أصحاب المصالح. ومن خلالهما يمكن ترجمة الأهداف الاستراتيجية للمنشأة إلى مجموعة مترابطة من المؤشرات الحيوية التي

تجعل الإدارة قادرة على قياس وتقييم الأداء في مناطق متعددة في وقت واحد. ويتم ذلك عن طريق تحديد الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وفق أربعة منظورات هي: (Rankins,,2006)

المنظور المالي

يهتم البعد المالي بتحقيق أهداف مالية رئيسية مثل البقاء Survival والنجاح Success والتفوق Prosperity، حيث يتم قياس البقاء من خلال قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من العمليات التشغيلية، أما النجاح يتم قياسه من خلال النمو في المبيعات والدخل الناتج من العمليات التشغيلية، التفوق يتم قياسه من خلال الزيادة في حصة المنشأة من السوق. ويهتم هذا المنظور بمجموعة من مقاييس الأداء التي تدور حول نظرة المساهمين إلى المنشأة. وهو يركز على قياس الأداء في الأجل القصير وليس على مسببات هذه النتائج.

منظور العميل

تعتبر خدمة العميل الحصول على ولاءه هي الهدف الأول للمنشآت لذلك تضع كل منشأة أهدافها الخاصة بكل ما يهم العميل مثل الوقت والجودة والتكلفة ثم تترجم هذه الأهداف إلى مقاييس أداء واضحة ومحددة. ويشتمل منظور العميل على مجموعة من مقاييس الأداء التي يمكن من خلالها معرفة نظرة العميل إلى المنشأة أو درجة رضا العميل. وترتكز هذه المقاييس على أربعة أهداف وهي طول دورة التسليم والجودة وأداء المنتج والتكلفة.

منظور العمليات الداخلية

يبحث هذا

المنظور عن كيفية زيادة كفاءة وفعالية العمليات الأساسية التي تحقق الأهداف الاستراتيجية وتسمح بتقديم خدمات تجذب العملاء وتضمن المردود للمساهمين وذلك من خلال تقييم ما هي مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمنشأة؟ وكيف يتم ترشيد التكاليف؟

ويحدد هذا المنظور ما يجب أن تتفوق فيه المنشأة، ويتحقق هذا التفوق من خلال تحسين العمليات الداخلية التي ستساعد في الوصول إلى النتائج المرغوبة في البعد المالي وبعد العميل، ولذلك يتم اشتقاق أهداف ومقاييس بعد العمليات الداخلية للأعمال من الاستراتيجيات الموضوعية لمقابلة توقعات حملة الأسهم والعملاء المستهدفين، والتي تلقى الضوء غالباً على عمليات تشغيلية جديدة تماماً يجب أن تتفوق فيها المنشأة. ويترتب على زيادة كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية تحسين الإنتاجية وتحقيق وفورات في التكاليف هذا بالإضافة إلى وجود العديد من المجالات التي تظهر فيها كفاءة عمليات التشغيل الداخلي وهي: (Kaplan & Norton, 2001)

- إستجابة المنشأة لعمليات التطوير والتحديث والابتكار بهدف تطوير منتجات جديدة والوصول من خلالها إلى أسواق جديدة.

- زيادة قيمة العميل بالنسبة للمنشأة من خلال توسع وتعميق العلاقات التبادلية مع العملاء الحاليين.

- تحقيق تمايز تشغيلي من خلال تحسين وتطوير العمليات الداخلية وكفاءة إستخدام وتشغيل الأصول وتطوير إدارة الموارد والطاقات المتاحة.

- إقامة علاقات وروابط فعالة مع الأطراف الخارجية، تتضمن التعاون في مجال تطوير المنتج وسياسات الشراء ووسائل تحسين العمليات ومستويات الجودة.

ويجب على المنشأة حتى تحقق التفوق أن تكون على دراية بإمكانياتها المتاحة والتكنولوجيا المطلوبة للتحسين. ويعد نموذج سلسلة القيمة من الأدوات الهامة عند اختيار المقاييس في بعد العمليات الداخلية، حيث يهتم بأنشطة خلق وتوليد قيمة بدءاً من الحصول على المواد الخام والأجزاء ومروراً بعمليات تصنيع المنتج وإنهاء بالعميل النهائي، ولذلك فهو يساعد في تحديد إحتياجات العملاء الحاليين والمرقبين في المستقبل. (Kaplan & Atkinson , 1998)

منظور التعلم والنمو

يسعد هذا المنظور النقيمي للمنشأة القدرة على التعلم والابتكار والتميز؟ كيف تقوى المنشأة قدرتها على التغيير والتحسين المستمر؟ ويمثل هذا المنظور البنية الأساسية والمهمة لنجاح المنشأة حيث أنه يعامل على هيئة المناخوور فعمستوبالمهارات والكفاءة اتلدى

القاعدة العريضة من العاملين بالمنشأة، حتى يمكنها أن تتعامل مع عمليات التحديث والتطوير، التقييم كما تنتم في عمليات التشغيل الداخلية. ويتضمن مجموعة المقاييس التي تتعلق بالإجابة على التساؤل الخاص بإمكانية أن تستمر المنشأة في تحسين وخلق قيمة مضافة للمنشأة من خلال المهارات والأدوات اللازمة لتحسين العمليات الداخلية الرئيسية. (Tatikonda & Tatikonda, 1998)

ويركز منظور التعلم والنمو على أصول غير ملموسة للمنشأة وبشكل رئيسي على المهارات والقدرات الداخلية المطلوبة لخلق قيمة للمنشأة. وتتعلق مؤشرات القياس بالنمو طويل الأجل للمنشأة من خلال تطوير القوى البشرية، أنظمة وبرامج المنظمة، تحفيز إمكانات العاملين، تنشيط كفاءة نظام المعلومات، تنشيط

السلطة/المسؤولية، الحوافز، ورضا العاملين. (Chi & Hung, 2011)

وتمثل الخريطة الإستراتيجية إحداء المكونات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وتعد عكس علاقات السبب والنتيجة، أي إيضاح كيفية الربط بين الأهداف الإستراتيجية، وبين مؤشرات الأداء التي توضح مدى تحقيق هذه الأهداف. Quezade (et al., 2009; Kaplan & Norton, 2004)

كذلك تساهم الخريطة الإستراتيجية في ربط الهدف الإستراتيجي مع مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن الأربعة. (Chi & Hung, 2011) ففي المنظور المالي الإستراتيجي يجب أن تستند على موازنة بين الأهداف طويلة وقصيرة الأجل، في منظور العملاء الإستراتيجية تعتمد على القيمة التفاضلية، في منظور العمليات الداخلية خلق القيمة يكون بالاعتماد على العمل الداخلي، وأخيراً في منظور التعلم والنمو الأصول المعنوية يجب أن تخضع للتخطيط بناء على الأهداف الإستراتيجية.

دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة

يتطلب تطبيق الاستراتيجية المختارة التي تحددها المنشأة العديد من أساليب إدارة التكلفة، كما يتطلب التكامل بين هذه الأساليب المختلفة عن طريق المدخل الملائم الذي يكفل الكشف عن المواطن التي يمكن عن طريقها إيجاد المزايا التنافسية التي يتعين التركيز عليها. ولكي تستمر في نجاحها وتفوقها يجب أن تحافظ على الميزة التنافسية التي حصلت عليها كما يجب أن تكون يقظة، حيث أن ما تتخذه المنشأة من تصرفات ومواقف استراتيجية مستقبلية سوف يقابل بردود فعل من المنافسين، مما يستلزم مراجعة المنشأة لمواقفها واتخاذ التعديلات اللازمة لتكييف وضعها التنافسي وفقاً للتغيرات وردود فعل المنافسين.

وتعتبر بطاقة القياس المتوازن إطاراً عاملاً لتطبيق الاستراتيجية حيث تبدأ من صياغة رسالة المنشأة ورؤيتها القيادية ثم تحليل البيئة الداخلية والخارجية لتحديد الاستراتيجية المناسبة، ثم التحرك نحو الأنشطة المختلفة لتحديد الأهداف والعلاقات المتداخلة ومؤشرات الأداء، ثم إعداد الخطط الخاصة بتحقيق تلك الأهداف وترتيبها حسب الأهمية، ثم تنفيذها، ويرتبط بعملية تنفيذها ضرورة المتابعة والرقابة بما يضمن التنفيذ السليم واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

كما أن الأهداف التي يتم وضعها في كل منظور من منظورات بطاقة الأداء المتوازن تكون نابعة من استراتيجية المنشأة، فالمنشأة التي تحاول أن تنافس عن طريق خفض التكلفة ستهتم بمؤشرات تكلفة المنتج وكفاءة التصنيع وقلة الفاقد وتقليل تكلفة الأنشطة. أما المنشأة التي تحاول أن تكون سباقة بالمنتجات الجديدة، فسيكون تركيزها على القدرة على تقديم منتجات بسرعة والقدرة على تهيئتها أو بيئة إبداعية داخل المنشأة. كذلك فإن المنشأة التي تخطط للتوسع إقليمياً أو عالمياً ستهتم بقياس القدرة على اكتشاف والدخول إلى أسواق جديدة والقدرة على تلبية احتياجات عملاء جدد، وبهذه الطريقة تصبح بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق استراتيجية المنشأة.

(أ) دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة

تعمل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مثل التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، ودورة حياة المنتج لتوفير فهم عميق لديناميكيات التكلفة في المنشأة وذلك عن طريق الدراسة التحليلية المتعمقة لهيكل عناصر التكلفة من أجل تحسينها وفقاً للاستراتيجية المنشأة والوصول إلى الميزة التنافسية بها ودعم تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة.

مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة

تتمثل مساهمة نظام التكلفة على أساس النشاط في الآتي:

- يوفر معلومات دقيقة لتلائم القرارات الاستراتيجية.

- يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الى التحديد الدقيق للتكاليف من خلال تحليل الأنشطة وتحديد مسببات تكلفة النشاط بحيث يساهم هذا في دعم تطبيق الاستراتيجيات التنافسية.
- توفير معلومات دقيقة عن الموارد المتاحة المستنفدة، وكذلك الأنشطة وتكلفة المنتج مما يؤدي الى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق والتسعير.
- تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة وتقييم العمل لتخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- تدعيم مفهوم المشاركة والعمل بروح الفريق من خلال تحقيق الاتصال والمشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، وتحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة.
- يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة. (Bruggeman, et al., 2005)

مساهمة تحليل سلسلة القيمة في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة

تتمثل مساهمة تحليل سلسلة القيمة في الآتي:

- تقدير تكلفة التغيير في الأنشطة التي تنفذها المنشأة: مما يجعل المنشأة أكثر مرونة في التعامل مع بيئة الأعمال الديناميكية، وتلبية المتطلبات المتغيرة للعملاء بالشكل الذي يضمن كفاءة استغلال الموارد النادرة، وفعالية تحقيق أهدافها، مما ينعكس ذلك على ربحية المنشأة وبقائها في دنيا الأعمال.
- تحسين توزيع الموارد: حيث يساعد مدخل تحليل الأنشطة على حسن استغلال الموارد المتاحة وذلك من خلال توزيع الموارد طبقاً لقائمة الأولويات التي يتم إعدادها يعد ترتيب الأنشطة من حيث الأهمية وبما يتفق مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- إبراز الطاقات العاطلة لدى إدارة المنشأة: وذلك من خلال ما يوفره هذا المدخل من قياس كفاءة وفعالية أنشطة المنشأة، وتوفير المعلومات اللازمة عن الموارد المستهلكة في أداء الأنشطة وتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة. كما أن تحديد الجزء غير المستخدم من موارد كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بالمنشأة يعكس مقدار فرص التطوير المتاحة أمام المنشأة من استغلال ذلك الجزء غير المستخدم في تحقيق مزايا في المستقبل بزيادة الناتج من المخرجات التي تزيد التدفقات النقدية الداخلة ومن ثم زيادة ربحية المنشأة. (Cooper & Kaplan, 1992)
- يساعد هذا المدخل على تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة أو المستحدثة: والتي يمكن أن تساعد على تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، وتزيد من قدرتها التنافسية في البيئة الحالية.

- مساعدة الإدارة العليا على التعرف على عوائد / تكاليف كل نشاط: حيث يطلب من مدير كل نشاط أن يبرر العائد من النفقات المطلوبة لنشاطه.
- يساعد هذا المدخل على توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة: وتتمثل تلك المعلومات في بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة بالمنشأة، والمنتجات الأكثر ربحية، وبيانات عن مستويات طاقة الأنشطة، ومدى إمكانية زيادة أو تخفيض بعض الأنشطة خلال فترة معينة، وبيانات عن الموارد اللازمة لهذه الأنشطة، والبيانات المتعلقة بالأداء الفعلي للأنشطة.

مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة

تتمثل مساهمة التكلفة المستهدفة في الآتي:

- توفير معلومات ملائمة عن رغبات واحتياجات العملاء ويتم الاستعانة بتلك المعلومات في تخطيط وتصميم المنتج وهندسة التكلفة لتحقيق مستوى معين من التكاليف التنافسية.
- ترشيد استخدام الموارد للوصول إلى التكلفة الحقيقية والمستهدفة من المنظور الداخلي مع الأخذ في الاعتبار تأثيرات البيئة الخارجية متمثلة في إمكانيات الموردين والمنافسين واحتياجات العملاء وهو ما يدعم المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة.
- توفير معلومات عن الخصائص الوظيفية للمنتج عبر مراحل الانتاج المختلفة والتي يتطلبها العميل.
- توفير معلومات تشمل وظائف المنتج الممكنة لتلبية احتياجات العملاء والتكلفة المقابلة لكل وظيفة وكذلك معلومات عن كافة المكونات والأجزاء والمواد الخام الداخلة في تصنيع المنتج أو تلك التي يمكن أن تدخل في تصنيعه.
- توفير معلومات عن احتياجات العملاء في شكل خصائص ومتطلبات يرغب العملاء في توافرها في المنتج مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية من وجهة نظر العميل على أن يتم الربط بين المعلومات الناتجة عن كل تحليل عن طريق ترجمة خصائص ومتطلبات العملاء إلى وظائف وأجزاء يجب أن يتضمنها تصميم المنتج. (Ansari & Bell, 1997)
- توفير معلومات عن إمكانية خفض التكاليف أثناء عمليات تصميم المنتج .
- توفير معلومات عن عدد الأجزاء الجديدة المستخدمة في إنتاج المنتج؟ وهل يمكن استبدال بعضها بأخرى نمطية أقل تكلفة؟ بما يحقق في النهاية تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة وخصائص المنتج الفنية.
- توفير معلومات عن السعر الذي يحدده ظروف المنافسة وعن الربح المستهدف التي ترغب الإدارة في تحقيقه .

- توفير المعلومات المناسبة التي تساعد الإدارة على تفهم وإدارة التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتي بموجبها يمكن لمتخذي القرارات تحديد وتحليل وتفهم أسباب تحقق تكاليف الإنتاج.

مساهمة دورة حياة المنتج في تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة

تتمثل مساهمة دورة حياة المنتج في الآتي:

- تحديد الوقت الذي يمكن أنتحاجها المنشأة في تخفيض تكاليف المنتجات الحالية، وخاصة بالنسبة للمنتجات التي تتميز بقصر دورة حياتها.
- يوفر منظور متكامل لتكاليف دورة حياة المنتج / الخدمة في الأجل الطويل، كما أنه يعد إطاراً منظمًا لإدارة الجودة وخفض التكاليف.
- إن أفضل وسيلة وأكثرها فعالية لتحسين التكاليف في الأجل الطويل هو اعتبار هدف خفض التكلفة جزءاً متكاملاً من الاستراتيجية التنافسية للمنشأة. (النشر، ٢٠٠٥)
- تحديد مستوى الطلب المستقبلي على منتجات المنشأة الأمر الذي يمكن المنشأة من تحديد تشكيلة المنتجات التي تقو ميا إنتاجها وكذلك تحديد الفترة الزمنية اللازمة لدورة حياة كل منتج من المنتجات التي تنتجها المنشأة بداية منمرحلة البداية وتقييمها المنتج وانتهاءً بمرحلة التدهور والانخفاض.
- يركز مفهوم التكلفة خلال دورة حياة المنتج أساساً على تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل.
- توضيح المراحل الزمنية للطلب على المنتج / المنتجات، حيث أن الطلب على المنتجات التي تقو منشأة إنتاجها يتغير مع الزمن.
- حيث يستخدم مفهوم دورة حياة المنتج ليجيبه فريق المخطون المصمومون العديدين من التساؤل وتحوّل مستوى الطلب المستقبلي على منتجاتهم وكذلك تحديد الفترات الزمنية المستقبلية اللازمة لدورة حياة المنتج وتحديد المرحلة التي سوف تكون عليها المنتجات عبر أفق التخطيط وهذا سوف يكون لها أهمية أكبر عند تحديد متطلبات الطاقة، وما هي المنتجات الجديدة والمستحدثات التي يجب إضافتها مستقبلاً ضمن تشكيلة منتجات المنشأة.
- تحديد التكلفة الكلية المرتبطة بالمنتجات لكي يمكن التعرف عليها إذا كانت الأرباح المتولدة خلال المرحلة الإنتاجية تستغبط التكاليف المحققة خلال المرحلتين التخطيط والتطوير.
- التعرف على جوانب التكاليف البيئية للمنتج وذلك كنظراً لاعتبارات المسؤولية للتكاليف.
- تساعد في مرحلة تصميم المنتج، علماً بالتعرف على تكاليف التخطيط والتطوير وتحقيق الرقابة عليها.

(ب) دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات

يعتبر مجال التمايز والابتكار هو أحد محددات نجاح المنشأة واستمرارها في المنافسة، حيث يعتمد في الأساس على قدرات ومهارات العاملين على الإبداع والتطوير والابتكار بالإضافة إلى اقتناء

تقنيات إنتاج وتكنولوجيا متطورة ذات كفاءة مرتفعة بهدف التوصل إلى إبتكارات متجددة لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتقصير زمن الإنتاج وتخفيض معدلات العيوب. (منصور, ٢٠٠٢)

مساهمة أسلوب المقارنة المرجعية في تحقيق استراتيجية تميز المنتجات

تتمثل مساهمة المقارنة المرجعية في الآتي:

- يساعد على تحديد العمليات الحرجة، وإعطائها الاهتمام اللازم الأولوية في التنفيذ ويسهم بشكل فعال في تطوير الإبداع الفردي والجماعي.
- توفير مقاييس تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاية وفعالية مقاييس جودة الأداء الداخلية، وتجعلها أكثر تنافسية.
- تحسين القدرات الإبداعية والتجديدية لفريق العمل وإتاحة الفرصة للمنشأة للتوجه - داخلياً وخارجياً - نحو النماذج الأفضل.
- إتاحة فرص التعلم المستمر، ونقل الخبرات والمعارف من المنشآت الأخرى، تغيير ثقافة المنشأة وتوجيهها نحو ثقافة التعلم والابتكار.
- الفهم الجيد للعمليات وتسريع تصميم العمليات وفهم وإدراك عملية التحسين الممكنة والبحث عن التميز.
- تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.
- يساعد على توفير المناخ الملائم، وتعزيز الرغبة لدى قيادات المنشأة والعمالين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كما هو أفضل وجديد.
- يساعد في تحديد طرق تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشأة.
- يساعد المنشأة في التحديد الدقيق للفرص بين أدائها وأداء المنشآت الرائدة في مجال عملها.

مساهمة التحسين المستمر في تحقيق استراتيجية تميز المنتجات

تتمثل مساهمة التحسين المستمر في الآتي:

- إجراء التحسينات بصورة مستمرة ومتتالية مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج.
- ممارسة الرقابة المستمرة على العمليات الإنتاجية للتأكد من سيرها بالصورة المطلوبة والعمل على اكتشاف مواطن الخلل وعلاجها بصورة جذرية.
- التفوق في التصنيع والديمكنة تحقيقه من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم وأسرع الاستجابة لطلبات العملاء.
- التفوق في التصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبدون إسراف في استخدام الموارد.

- التفوق في التسويق يمكن تحقيقه ذلك من خلال الفهم الجيد لاحتياجات العملاء وتلبية تلك الاحتياجات بفعالية وفي الوقت المناسب.
- تخفيض الوقت المطلوب للقيام بالأنشطة
- ودعم الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والخدمة من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبذلك تحقق الميزة التنافسية.
- الحفاظ على التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمام مهيا الوقت المناسب.
- العمل على الوصول لبا على درجة من الجودة وتلبية احتياجات العملاء من خلال تحسين المواصفات.
- استغلال الوقت واستثماره للوصول لأفضل النتائج بهدف التميز عن المنافسين.
- تحسين الأداء في جميع مجالات العمل داخل المنشأة ومساعدتها على مواجهة التحديات وتوضيغ المنافسة.

مساهمة إدارة الجودة الشاملة في تحقيق استراتيجية تميز المنتجات

تتمثل مساهمة إدارة الجودة الشاملة في الآتي:

- تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للمنشأة.
- التوافق مع المفهوم الحديث للتسويق وهو التوجه بالسوق حيث يعتبر العامل الرئيسي لنجاح المنشأة هو قيامها بتحديد حاجات ورغبات العملاء والعمل على إشباعها بفعالية وكفاءة تفوق المنافسين.
- تساعد في تحديد الفاقد علم مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال والمساعدة في سرعة حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل المنشأة.
- تعد أداة ضرورية في نجاح المنشآت وفشلها الما مندور إيجابيا إيجاد مركز تنافسي للمنشأة في السوق.
- تساهم في مواجهة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال وتحسين العلاقة بين المنشأة والعملاء.
- تطوير وتحسين وتنويع العمليات الإنتاجية ورفع مستوى الأداء والخدمة انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.
- تحسين الوضع التنافسي للمنشأة في السوق، فتح أسواق جديدة، وتعزيز الأسواق الحالية، ورفع معدلات الربحية.

المبحث الرابع : الدراسة الاستقصائية

يتناول هذا المبحث العناصر الأساسية للدراسة الاستقصائية من حيث أهدافها وتحديد مجتمع وعينة الدراسة ومنهجية وادوات واجراءات الدراسة والاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

اولا : هدف و فروض الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى :

تهدف الدراسة إلياستقصاء لبيئة الأعمال الصناعية المصرية لاختبار أثر تطبيق ممارساتأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتحقيق إستراتيجية المنشأة من خلال نموذج بطاقة الاداء المتوازن وذلك في ضوء البيانات التي توافرت للباحث، والتي تم جمعها من خلال لقائنا لاستقصاء التيتمتوزيعها وتجمعها من خلال مديري المنشآت الصناعية. كما تهدف الى اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول:

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

الفرض الثاني:

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

الفرض الثالث:

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.

الفرض الرابع:

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات.

ثانيا : قياس متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في :

- (أ) المتغيرات المستقلة : وتشمل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة
 - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تدعم استراتيجية زيادة التكلفة وتتمثل في :
 - اسلوب التكلفة على أساس النشاط. -اسلوب تحليل سلسلة القيمة.
 - اسلوب التكلفة المستهدفة. -اسلوب دورة حياة المنتج.
 - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تدعم استراتيجية تمايز المنتجات وتتمثل في:

- اسلوب المقارنة المرجعية. -اسلوب التحسين المستمر. -ادارة الجودة الشاملة.

(ب) المتغير التابع: ويعبر عن الاستراتيجية التنافسية وتتمثل في :

- استراتيجية زيادة التكلفة. - استراتيجية تمايز المنتجات.

ثالثا : اساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة واختبار الفروض على :

- أ- قائمة الإستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات.
- ب- أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الإستقصاء موضوع الدراسة, مغزى الأسئلة, وضمان سلامة الردود.

رابعا : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المنشآت الصناعية المصرية بالقطاع الخاص واشتملت عينة الدراسة على مجموعة ممثلة لتلك المنشآت الصناعية عددها ٦٥ منشأة تتوافر بها مقومات تتناسب مع طبيعة مشكلة البحث وهدف البحث وترغب كل منها في تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية. واعتمدت الدراسة على عينة عشوائية من المنشآت تعمل في صناعات مختلفة (الصناعات الدوائية , الغزل والنسيج , الإسمنت , الأسمدة, الالكترونيات, الملابس الجاهزة,والاغذية) وشملت العينة التي تجرى عليها هذه الدراسة فئات من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية (مديرون ماليين, مديرون إنتاج ,مديرون مبيعات ,محاسبون). كذلك تم توزيع (١٤٠) قائمة استقصاء على فئات العينة وأمكن الوصول اليهم لعمل مقابلة شخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء كمرحلة أولى, ثم استيفاء اجابات قائمة الاستقصاء كمرحلة ثانية وتم استلام (٨٩) قائمة استقصاء وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة (٨٠) قائمة استقصاء وتم استبعاد (٩) قوائم استقصاء لعدم اكتمال الاجابات بها . و قد بلغت نسبة الردود ٥٧,١ %.

خامسا : وصف قائمة الاستقصاء

تم تصميم قائمة الإستقصاء لجمع بيانات تغطي الجوانب المختلفة للدراسة حيث تضمنت تسعة وثلاثون سؤالاً وقد تم تقسيم أسئلة الاستقصاء إلى ثلاثة أقسام وقد روعي أن تكون الأسئلة واضحة. وهذه الأقسام تم ترتيبها وفقاً لترتيب الجزء النظري من هذا البحث كالآتي:

القسم الأول : يعبر هذا القسم عن الاستراتيجيات العامة للتنافس التي تدعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

القسم الثاني: يعبر هذا القسم عن مساهمة ممارسات أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتحقيق الاستراتيجية التنافسية للمنشآت وتشمل (اسلوب التكلفة على أساس النشاط, اسلوب تحليل سلسلة القيمة, اسلوب التكلفة المستهدفة, اسلوب دورة حياة المنتج, أسلوب المقارنة المرجعية, اسلوب التحسين المستمر, وإدارة الجودة الشاملة)

القسم الثالث: يعبر هذا القسم عن مساهمة منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنموفي تحقيق الاستراتيجية التنافسية وتشمل (استراتيجية ريادة التكلفة, واستراتيجية تمايز المنتجات)

وقد تم استخدام مقياس (ليكرت) ذى الدرجات الخمسة مرتباً من الدرجة رقم (٥) للتعبير عن توفر ذلك المقياس بدرجة عالية الى الدرجة رقم (١) للتعبير عن عدم توفر المقياس بدرجة عالية.

سادسا :الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الإحصائي Statistical Package for Social Sciences (SPSS)Version(20) وتما استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

(١) اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

(٢) تحليل الانحدار Regression Analysis لاختبار فروض الدراسة

سابعا : نتائج الدراسة

(١) اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

يوضح الجدول رقم (١) نتائج تحليل المصدقية

جدول رقم (١)

Cronbach's Alpha	N of Items	المتغير
.873	٤٨	مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل
.818	٤	تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة (Y ₁₁ , Y ₁₄)
.752	٤	تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات (Y ₂₁ , Y ₂₄)
.714	٦	منظور العمليات الداخلية (Z ₁₁ , Z ₁₆)
.708	٦	منظور التعلم والنمو (Z ₂₁ , Z ₂₆)
.731	١٦	أساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تدعم إستراتيجية ريادة التكلفة (X ₁₁ , X ₁₁₆)
.744	١٢	أساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تدعم إستراتيجية تمايز المنتجات (X ₂₁ , X ₁₁₂)

حيث يستخدم اختبار ألفا -كرو نباخ Cronbach's Alpha الذى يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة , وفى ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية لأداة جمع البيانات و يكون هناك تجانس و اتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر . ويوضح الجدول رقم (١) ان هناك درجة عالية من التجانس و الاتساق تعكسها قيمة Alpha بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة .

(٢) نموذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة :

اختبار الفرض الاول

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية. ويوضح الجدول رقم (٢) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط .

جدول رقم (٢)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
١	X ₁	.299	1.382	.171	.737	.733	218.339	.000(a)
		.894	14.776	.000				

حيث تمثل :

Z₁ ← تمثل المتغير التابع تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

X₁ تمثل المتغير المستقل (أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة) والمتغير التابع (تحسين مؤشرات منظور العمليات

الداخلية) هي Adj). (R² = .733) وأن (F=218.339, sig.000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل B₁ = (.894) وهى قيمة معنوية عند مستوى اقل من (.01) وهذا يعنى رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

اختبار الفرض الثاني

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو. ويوضح الجدول رقم (٣) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط .

جدول رقم (٣)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٢	X ₂	.105	.422	.674	.704	.700	185.451	.000(a)
		.922	13.618	.000				

حيث تمثل :

Z₂ ← تمثل المتغير التابع تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

X₂ — تمثل المتغير المستقل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تدعم إستراتيجية تمايز المنتجات.

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة) والمتغير التابع (تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو) هي $R^2 = .70$ وأن $(F=185.451, sig .000)$ مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_2 = (.922)$ وهي قيمة معنوية عند مستو باقل من $(.01)$ وهذا يعنى رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

اختبار الفرض الثالث

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة. ويوضح الجدول رقم (٤) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط.

جدول رقم (٤)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٣		.829	3.664	.000	.775	.771	283.84	.000(a)
	Z ₁	.814	15.292	.000				

حيث تمثل :

Y₁ — تمثل المتغير التابع تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.

Z₁ — تمثل المتغير المستقل تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية) والمتغير التابع (تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة) هي $R^2 = .771$ وأن $(F=283.84, sig .000)$ مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_1 = (.814)$ وهي قيمة معنوية عند مستو باقل من $(.01)$ وهذا يعنى رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.

اختبار الفرض الرابع

لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات. ويوضح الجدول رقم (٥) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط.

جدول رقم (٥)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٤		1.047	4.763	.000	.754	.750	177.64	.000(a)
	Z ₂	.744	13.328	.000				

حيث تمثل :

Y₂ تمثل المتغير التابع تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات.

Z₂ تمثل المتغير المستقل تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو) والمتغير التابع (تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات) هي (Adj R² = .750) وأن (F=177.64 , sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل B₂ = (.744) وهي قيمة معنوية عند مستوى اقل من (.01) وهذا يعنى وهذا يعنى رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات

اولا - النتائج

وقد توصل الباحث الى النتائج التالية من خلال الدراسة النظرية:

-تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بصورة مثالية يفرض على ادارة المنشآت الانتقال من تطبيق النظم التقليدية الى

سلسلة القيمة واستخدام أنشطة هندسة القيمة لتصميم المنتجات والاهتمام بالمقاييس المالية والمقاييس غير المالية بهدف تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.

- تتأثر الميزة التنافسية للمنشأة بعاملين هما المنافسة التي تواجهها، ومدى قوة المركز التنافسي لها، ويمكن لنظام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أن يوفر البيانات والمعلومات التي من خلالها يوفر نظام تقييم الأداء مجموعة من المؤشرات التي تقيس قدرة المنشأة التنافسية.

تساهم أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الإدارة منا لتجليل وضعها الحالي والتخطيط للمستقبل،

تحديد التكلفة بشكل دقيق وقياس الأداء يساعد

إدارة

المنشأة في تطبيق استراتيجياتها التنافسية مهما كانت بسيطة أو معقدة لتيسير بالشكل الذي ييسر مجملها بتحقيق أهدافها التنافسية.

- تركيز إدارة التكلفة الاستراتيجية على أبعاد الجودة، التكاليف، الوقت، والعمليات، والسيطرة عليها لأبعاد التحكم فيها سوف يساعد على خلق مميزات تنافسية والمحافظة عليها.

- تلعب إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً رئيسياً في المنشآت حيث تساهم في القيام بالعمليات الإدارية بشكل مستقل ومتوازن توفيراً للأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل.

- تساعد عوامل النجاح في ربط الاستراتيجية التنافسية للمنشأة بالخطة التشغيلية فهي مدخل التخطيط ومستقاه من رؤية المنشأة وهي مدخل التنفيذ ومحل التقييم الذي ينتج عنه التقارير المترتبة لتقييم مستويات التنفيذ والتخطيط كل على حده.

- أهمية التقييم الشامل للأداء الذي يعتمد على المنهج التكاملية بين أهداف الإدارة الاستراتيجية وأنظمة المعلومات ومتطلبات البيئة الداخلية والخارجية وهذا يتطلب توفير واستخدام مقاييس متغيرة للأداء بالإضافة إلى نماذج متطورة لتقارير تقييم الأداء.

ومن نتائج اختباراتها الفروضتين ما يلي:

١- في شأن الهدف الأول للبحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت

الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على درجة تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية.

٢- في شأن الهدف الثاني للبحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت

الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على درجة تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنشآت الصناعية لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو.

٣- في شأن الهدف الثالث للبحث توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات

منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لتحسين مؤشرات منظور

العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تحقيق استراتيجية

ريادة التكلفة. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور العمليات الداخلية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

٤- في شأن الهدف الرابع للبحث توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لتحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحسين مؤشرات منظور التعلم والنمو وتحقيق استراتيجية تمايز المنتجات.

ثانيا: التوصيات

- الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه المنشأة من فكر استراتيجي ابتكاري يحقق تميز المنتج حيث أن المنافسة لم تعد منافسة شركات بل أصبحت المنافسة بين الفكر الذى يضع الاستراتيجيات التنافسية.
- أهمية إعادة ترتيب أولويات الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها بحيث يصبح خفض التكلفة أحد الأولويات الاستراتيجية باعتباره من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

- ضرورة تطوير الفكر المحاسبي والإداري نحو النمط الابتكاري واختيار القيادة القادرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد.

ضرورة تأهيل المحاسبين أكاديمياً وعلمياً بالدراسات المرتبطة بالمنظور الاستراتيجي والمفاهيم والأساليب الحديثة لتحليل وإدارة التكلفة من منظور البيئة الداخلية والخارجية مما يدعم بشكل كبير القيمة النفعية لمعلومات التكاليف في مجال القرارات الإدارية الاستراتيجية ويساهم بشكل فعال في تعزيز الميزة التنافسية.

- ضرورة تطوير أساليب التقرير عن معلومات التكاليف من حيث نوعية التقارير ومحتوياتها وأساليب عرضها، مع شمول تلك التقارير على المعلومات الداخلية والخارجية، الفعلية والتنبؤية حيث تمثل تلك التقارير مصدر المعلومات الداعمة للقرارات الإدارية.

- ضرورة إعادة هيكلة النظام المحاسبية التقليدية لتحقيق حالة من التعاون بين الاقسام الهندسية والمحاسبية تتماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة.

- ضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية القائم على خطوات منهجية واضحة بين المنشآت الصناعية حتى يمكنها من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في

بيئة الأعمال المعاصرة وحتى تستطيع التصدي

لموجات المنافسة العالمية والمحلية بشكل علمي منظم وخطوات منطقية محددة.

ثالثا: الدراسات المستقبلية

- دراسة الآثار المتداعية لتكاملاًساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والاستراتيجيات التنافسية في مجال قطاع الخدمات.

-دراسة تأثير الربط والتكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وإدارة سلسلة التوريد بالتطبيق على المنشآت الخدمية.

- دراسة مدى توافق نظم التكاليف المطبقة في منشآت الاعمال الصناعية وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والاستراتيجيات التنافسية.

- دراسة دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في زيادة القيمة السوقية للأسهم بالتطبيق على منشآت الاعمال المصرية.

المراجع العربية

-النشار , تهاني محمود, (٢٠٠٥), "استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح", *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*, جامعة الإسكندرية, العدد الأول, ص ٣٧٣-٤٣٢.

- رياض, سمير هلال (٢٠١٤), "دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة", كلية التجارة- جامعة طنطا.

-عبد اللطيف ,محمد يس,(٢٠١٥), "أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة
البيئية فى تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة إستطلاعية", مجلة المحاسبة
والمراجعة, المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة بنى سويف,المجلد الثالث, العدد الاول
يونيو, ص ٢٣٥ - ٣٠٨.

-سليم ,أحمد هشام ,(٢٠٠٥), "إستخدام أسلوب القياس المقارن Benchmarking لإدارة التكلفة دعما
للقدرة التنافسية للمنشأة", *المجلة المصرية للدراسات التجارية*, العدد الثاني, المجلد التاسع
والعشرون ,جامعة المنصورة ,كلية التجارة , ص. ٢٢٤-٢٦٥.

- منصور, بهاء محمد حسين,(٢٠٠٢), "المدائل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي
والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة", *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*, جامعة
الإسكندرية, العدد الأول, ص ٢٦٧-٣١٨.

المراجع الاجنبية

- Ahmed, A., &Pandey, R.,(2016), "Concept of Value Engineering in Construction Industry", *International Journal of Science and Research*, Volume 5 Issue 4,PP.1231-1237.
- Aichouni, M. &Al-Ghonamy, A.,(2010), "Towards A Simple Approach Based On Process Improvement To measure Quality Indicators In Higer Education Institutions", *International Journal of Economics and Statistics*, Volume, 2,pp.362-367.
- Al-Maryani, M.,(2015), "The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage :An analytical study", *Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance*, Vol.3, pp.46-53.
- Anderson, S., & Dekker, H., (2009), Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 2, PP. 201-220.
- Ansari, S. &Bell,J., (1997), "Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management". *Irwin*.
- Atabay, S.,& Galipogullari, N.,(2013), "Application of Value Engineering in Construction Projects", *Journal of Traffic and Transportation Engineering* ,pp. 39-48.
- Atkinson,A.,Banker,R.,Kaplan,R.,&Young.S.,(2001),"Management Accounting".3thEdition , saddle River :*NJ: prentice Hall Inc*.
- Blocher, E., David, S., Juras, P., &Cokins, G., (2016), "Cost Management A Strategic Emphasis". 7th Edition, *McGraw-Hill/Irwin*.

- Bruggeman, W., Everaert, P., Anderson ,S.,&Levant,Y., (2005), “Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company”, *Working paper, University of Gent*.
- Chavan, M.,(2013), "Value Engineering In Construction Industry", *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management*, Volume 2, Issue 12,pp.18-26.
- Chi, D.,& Hung, H., (2011)," Is The Balanced Scorecard Really Helpful for Improving Performance ? Evidence form Software Companies in China and Taiwan", *Africa Journal of Business Management* Vol.5, No.1,PP:224-239.
- Cooper, R. & Kaplan. R., (1992), "Activity-Based System: Measuring The Costs of Resource Usage". *Accounting Horizons*. PP. 1-12.
- (1998), "Profit Priorities from ABC Costing", *Harvard Business Review*.
- Cooper, R. & Slagmulder. R., (2002), "Target Costing For New – Product Development: Component - Level Target Costing". *Journal of Costing Management* (Sep/Oct) , PP. 36-43.
- David, R. (2010), "Strategic Management Concepts and Cases". Tenth Edition. *Person Prentice-Hall*. N. Y.
- Davidson, S. (2001), "Seizing Your Competitive Advantage" *Community Banker*, PP.32-33.
- Dimi, O., & Simona, B.,(2014),"Target Costing – The Response Of The Managerial Accounting To Changes In The Environment", *Academic A Brancusi, Publisher*,pp.45-55.
- Drury, C., (2015), Management and Cost Accounting". Sixth Edition, *Thomson learning*.
- Duh, R., Lin, T., Wang, W.,& Huang, C.,(2009),"The design andimplementation of activity-based costing A case study of a Taiwanese textile company",*International Journal of Accounting and Information Management* Vol. 17 No. 1, pp. 27-52.
- El- Hwaity, Abeer M., (2013), "Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage", *Islamic University, Gaza*.
- El Kelety, I.,(2006). "Towards a conceptual framework for strategic cost management the concept,objectives, and instruments",*Von der FakultätfürWirtschaftswissenschaften der TechnischenUniversität Chemnitz*
- Gereffi, G., & Stark, K., (2016), " Global Value Chain Analysis: A Primer"*Center on Globalization, Governance & Competitiveness, Duke University*.

- Ghatebi M.; E. Ramezani and M., Shiraz (2013). Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. 5(6): 269- 274.
- Fawcett, S.,Andraski, M.,&Magnan, G., (2009). The Art of Supply Change Management. *Supply Chain Management Review*. 13(8): 18-25.
- Hansen, R. M. Mowen.,&Liming, G. (2009), "Cost Management: Accounting and Control" 6th Edition, *South Western College Publishing Thomson Learning*.
- Haupt, R., Kloyer, M. & Lange, M. (2007), "Patent indicators for the technology life cycle development", *Research Policy* 36(3), pp. 387-398.
- Horngren, C.,foster, G.,&Datal, S., (2012), cost accounting : A Managerial Emphasis, 14th Edition, *Printice-Hall. International, Inc,NewJersy, U.S.A.*
- Hutaibat, Khaled Abed, (2011),"Value Chain For Strategic Management Accounting In Higher Education", *International Journal of BusinessAndManagement*, Vol.6,No.11,pp.206-218.
- Idowu, A.,(2014)," Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria,*International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 4 (3), pp. 97–108.
- Jariwala, S.,(2015),"Value Chain Analysis - Tool of Strategic Cost Management",*International Journal for Research in Management and Pharmacy*,Vol. 4, Issue 2, Feb.-March,pp:14-17.
- Jung,S .,(2014), "The Analysis of Strategic Management of Samsung Electronics Company through the Generic Value Chain Model " *International Journal of Software Engineering and Its Applications*, Vol. 8, No. 12, pp. 133-142.
- Kaplan, R.,& Norton, D., (2001), "*Transforming The Balanced scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part I*". *Accounting Horizons*, PP. 87-107.
- (2004), "*Strategy Maps*" *Harvard Business School Publishing Corporation*.
- Kaplan, R.,& Atkinson, A., (1998), "*Advanced Management Accounting*". Third Edition, *Prentice Hall Inc*.
- Khajavi , S.,&Nazemi, A.,(2007) " Innovation in Management Accounting : The Needs of World Class Firms",*available at: <http://ssrn.com>*. pp: 1-28.

- Kocsoy , M.,Gurdal , K. &Karabayir , M. (2008)," Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises " , European Journal of Social Sciences , Vol. 7 , No. 2. pp.197-207
- Kumear A. (2011). "Strategic Cost Management- Suggested Framework for21stCentury", *Journal of Business Retail Management Research*. 5(2).pp. 118-130.
- Morse, J., Davis, J.,&Hartgraves.,A., (2003), "*Management Accounting: A Strategic Approach*". **Thomson Learning** (As got From): <http://snapshot.swcollege.com/in July 2002>)
- Oluwagbemiga, O., Olugbenga, O., &Zaccheaus, S., (2014). Cost Management Practices and Firm's Performance of Manufacturing Organizations. *International Journal of Economics and Finance*.pp: 234-239.
- Quezada, L., Cordova, F., Palominos, P., Godoy, K., & Ross, J.,(2009) "Method for Identifying Strategic Objectives In Strategy Maps", *International Journal of Production Economics*, Vol. 122, Iss. 1,PP. 492-500. Available from : <http://www.sciencedirect.com>.
- Rankins, G.,(2006) "Aligning Projects to Strategy using Balanced Scorecards and Benefits Models", the 3rd International Conference on Project Management, **Sydney, Australia**
- Sanati, A., &nooryan, S.,(2009)," The Steps of Implementing Target Costing" *Electronic copy available at:*<http://ssrn.com/abstract>.
- Scott, R.,(2011)," Benchmarking: A Literature Review", Academic Excellence, Centre for Learning & Development, **Edith Cowan University, Australia**.
- Soljakova, L., (2012), "*Strategic management accounting development during last 30 years*", *European Financial and Accounting Journal*, pp. 24-35
- Tanwar, R.,(2013)," Porter's Generic Competitive Strategies",*Journal of Business and Management*, Volume 15, Issue 1, PP 11-17.
- Tatikonda, L.,&Tatikonda, R., (1998), "*We Need Dynamic Performance Measures*". *Management Accounting*, PP. 49-53.
- Waldron, M., (2007), "Today's Management Accounting Techniques in NZ Businesses", *Chartered Accountants journal*, Februarypp:32-35.
- Wegman, Gregory, (2008),"Development Around The Activity-Based Costing Method", France, *available at: <http://ssrn.com>*
- Werker, C. (2003), "Innovation, market performance, and competition: lessons from a product life cycle model", *Technovation* 23(4), pp. 281-290.

- Yoshikawa, T., J. Innes, and F. Mitchell.(1995), *A Japanese Case Study of Functional Cost Analysis*". ***Management Accounting Research***, Vol.6, PP. 415-432.
- Zengin, Y., & Ada, E.,(2010), "Cost management through product design: target costing approach", ***International Journal of Production Research***, Vol. 48, No. 19, PP. 5593–5611.

ملحق البحث

قائمة استقصاء

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة استقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن" ويتكون هذا الاستقصاء من خمسة

أجزاء وستعامل البيانات المجمعة بسرية تامة، ولا توجد أسئلة عن أسماء وعنوان منشآتكم، ومن جانب آخر فإن مشاركتكم اختيارية

برجاء إعطاء الاستقصاء جزء من وقتكم، فبدون مساعدتكم لا يمكننا تامة هذا الدراسة، كما أن نسبة الردود العالية مط لوبة لنجاح الدراسة.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء واعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها، حيث انها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

د/هانىء احمد محاريق

أستاذ المحاسبة المساعد

ملحوظة: البيانات ١ , ٢ اختيارية

١- الاسم: ٢- السن:

٣- من فضلك حدد نوع الصناعة الذبنتتم إليها منشآتكم:

-الصناعات الدوائية- ()-المنسوجات والملابس ()-الأغذية والمشروبات ()

-صناعة المعادن ()-الالكترونيات ()-لكيماويات والزيوت ()

- الصناعات الدوائية () -صناعة الأسمدة ()-صناعة الأسمت ()

-أخرى.....

٤- من فضلك حدد القسم /الوظيفة التي تعمل بها:

-التمويل/المحاسبة ()-التصنيع/العمليات/الجودة ()-الإدارة التنفيذية ()

-الخدمات الاستشارية ()-الموارد البشرية-التسويق ()

-البحوث والتطوير ()-أخرى () من فضلك حدد.....

٥- من فضلك حدد الوضع الوظيفي لكم بالمنشأة:

-الرئيس /نائب الرئيس ()-مدير المصنع ()-مدير الجودة ()

-مدير التمويل /المحاسبة ()-مستشار ()-أخرى () من فضلك حدد.....

الاستراتيجيات و الميزة التنافسية المستمرة

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	الاستراتيجيات التنافسية
					استراتيجية قيادة التكلفة
					١- توفر استراتيجية قيادة التكلفة قدرًا من الحماية للمنشأة ضد قوى التنافس عند تحليل هيكل الصناعة.
					٢- تساهم معلومات التكاليف في وضع وتدعيم استراتيجية قيادة التكلفة.
					٣- تساهم استراتيجية قيادة التكلفة في تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي يمكن الشركة من تحسين أداءها المستقبلي.
					٤- تسعى الشركة في حالة التركيز على التكلفة الحصول على ميزة تكاليف في السوق المستهدف.
					استراتيجية تمايز المنتجات
					١- تساهم استراتيجية التمايز في توفير بعض الأبعاد الفريدة في المنتج مما ينعكس على المستهلك ويؤدي إلى ارتفاع السعر.
					٢- إمكانية تحقيق ميزة تنافسية أفضل من خلال التمايز على أساس التفوق التقني و الجودة و تقديم المنتج قيمة أكبر للعميل.
					٣- تساهم استراتيجية التمايز على تطوير وتحسين أساليب و طرق أداء عمليات التصنيع.
					٤- تسعى الشركة في حالة التركيز على التمايز إلى تمايز منتجاتها عن منتجات المنافسين في السوق المستهدف.

مساهمة أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	ممارسات نظام التكلفة على أساس النشاط
					١- إمكانية توفير معلومات تكلفة أكثر دقة و يتيح المجال للتطوير والتحسين المستمر.
					٢- إمكانية توفير معلومات دقيقة عن تكلفة أداء الأنشطة و المساهمة في إدارة التكلفة بكفاءة و تعزيز المركز التنافسي.
					٣- إمكانية تحديد التكلفة المرتبطة بكل مورد.
					٤- تحديد أسباب التكلفة المرتبطة بأداء الأنشطة.
غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	

موافق علي الإطلاق	موافق			جدا	
					ممارسات اسلوب تحليل سلسلة القيمة
					٥- يساهم مدخل تحليل الأنشطة في توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
					٦- يساعد مدخل تحليل الأنشطة في توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة المختلفة بالمنشأة.
					٧- المساهمة في الرقابة على مسببات التكلفة بهدف تعزيز كفاءة أداء الأنشطة.
					٨- تسعادة المنشأة لتحقيق مستو متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال التحليل للأنشطة.
					ممارسات اسلوب التكلفة المستهدفة
					٩- التكلفة المستهدفة يمكن استخدامها كأداة جيدة للرقابة وتقييم الأداء.
					١٠- يوفر اسلوب التكلفة المستهدفة أداة دقيقة لإدارة التكاليف فوقيا سها بكفاءة.
					١١- يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
					١٢- يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية.
					ممارسات دورة حياة المنتج
					١٣- يرتكز مفهوم التكلفة خلال الدورة حياة المنتج أساساً على تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل.
					١٤- آلية تسمح بالتقييم المقارن للتكاليف التي سوف تلتزم بها المنشأة في فترة معينة.
					١٥- تأخذ دورة حياة المنتج في الاعتبار التكاليف المبدئية وتكاليف العمليات المستقبلية بهدف الوصول للأداء الأمثل للمنتج.
					١٦- تساعد دورة حياة المنتج على التعرف على تكاليف التخطيط وتكاليف التطوير وتحقيق الرقابة عليها.

مساهمة أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات

موافق	موافق	محايد	غير	غير	ممارسات اسلوب المقارنة المرجعية

موافق علي الإطلاق	موافق		جدا	
				١- إتاحة فرص التعلم المستمر ونقل الخبرات والمعارف من المنشآت الأخرى بهدف إحداث تغيير في الثقافة التنظيمية .
				٢- إتاحة الفرصة للمنشأة للتوجه داخليا وخارجيا نحو النماذج الأفضل للأداء والجودة.
				٣- تحسين القدرات الإبداعية والتجديدية لفريق العمل المسئول عن تحسين الأداء.
				٤- تشجيع المنافسة بين المنشآت لتحسين الأداء وإدخال آليات السوق ضمن استراتيجيات العمل.
				ممارسات اسلوب التحسين المستمر
				٥- يعد اسلوب التحسين المستمر من الاستراتيجيات التي تتبناها الشركة للحفاظ على قدرتها التنافسية.
				٦- يساهم اسلوب التحسين المستمر في تخفيض الوقت المطلوب للقيام بالأنشطة ودمج الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
				٧- تسعي إدارة الشركة إلى التطوير والتحسين في أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.
				٨- يتوافر لدى إدارة الشركة القدرة على الإبداع والتعدد مصدر امتداد للميزة التنافسية.
				ممارسات ادارة الجودة الشاملة
				٩- تطبق الشركة استراتيجية الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية.
				١٠- تعد الجودة الشاملة أداة ضرورية لتحسين الوضع التنافسي للشركة في السوق.
				١١- المساهمة في مواجهة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال وتحسين العلاقة بين المنشأة والعملاء .
				١٢- امكانية تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج لتقديم جودة أفضل للعملاء .

مساهمة منظور العمليات الداخلية في تحقيق استراتيجية ريادة التكلفة

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					مساهمة منظور العمليات الداخلية

					١- التطوير والتحسين المستمر لعمليات التشغيل الداخلية .
					١- التركيز على استخدام أحدث التقنيات في أداء العمليات التشغيلية.
					٣- الاستخدام الكفء للموارد وتخفيض التكلفة.
					٤- سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق .
					٥- تبني سياسات تطويرية نحو تحسين الاستغلال الأمثل لأصول بكفاءة وفعالية.
					٦- تبني سياسات تطويرية لتحسين الكفاءة التشغيلية.

مساهمة منظور التعلم والنمو في تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					مساهمة منظور التعلم والنمو
					١- التحسين والتطوير المستمر لقدرة العاملين في المنشأة .
					٢- تبني سياسات تطويرية مستمرة نحو العمليات الابتكارية والابداعية في تصميم المنتجات.
					٣- خلق المنشأة مناخا تنظيميا يدعم ويشجع الإبداع.
					٤- يوجد عدد مناسب من الموظفين الذين يمتلكون خبرات عملية خاصة ومفيدة للعمل .
					٥- تنظيمها هدف العالمين بما يتوافق مع استراتيجية المنشأة.
					٦- توفر المنشأة برامج تدريبية متنوعة لتطوير مهارات العاملين.