

الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة

دراسة مقارنة

د. د. عمران عامر البتي*

تاريخ أستلام البحث 2023/09/10 م • تاريخ قبول البحث 2023/12/02 م

الملخص:

تطرقت هذه الدراسة إلى إبراز دور إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة، فهذه الأخيرة وفي سعيها للوصول إلى أهدافها التي تضمن لها البقاء والاستمرارية في محيط يشهد منافسة حادة يدفع بها إلى انتهاج آليات أو سبل لتحقيق التنافسية وتحسينها، وذلك عن طريق استخدام إحدى أساليب إدارة التكلفة التقليدية أو الحديثة في حساب التكاليف والتحكم فيها حسب رغبة متخذي القرار داخل المنظمة، ولمعرفة أفضل الأساليب في ظل المدخلين، تم إجراء مقارنة بين الإدارة التقليدية للتكاليف وبين الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لبيان أثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة، وبغية تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج العلمي بالاعتماد على المنهج الوصفي باتباع المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي مستعين في ذلك بمنهج وأسلوب المقارنة، وذلك من خلال إجراء التحليل النظري للآطار الفكري من خلال استقراء الموضوع ومن ثم استنباط أوجه الاختلاف في إدارة التكلفة بين المدخلين التقليدي والحديث وتقييم أثرهما على الميزة التنافسية للمنظمة، حيث استنتجت الدراسة من خلال تلك المقارنة أن مدخل إدارة

* - أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة طرابلس
E-mail:omran22376@yahoo.com

التكلفة الاستراتيجية نجح في معالجة أوجه القصور في إدارة التكلفة التقليدية الذي أثر على زيادة تدعيم الموقف التنافسي للمنظمة، وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي داخل المنشآت الليبية الصناعية منها والخدمية بأهمية تطبيق منهج الإدارة الاستراتيجية للتكاليف نتيجة للدور الكبير الذي تلعبه أساليبها في تطوير الأداء وتخفيض التكاليف لتعزيز الميزة التنافسية للمنشأة.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكلفة، المدخل التقليدي، المدخل الحديث، الميزة التنافسية.

Abstract:

I aimed the study to Procedure comparison between Administration Traditional For costs And between Administration The strategy For costs For a statement Effect that on Advantage Competitiveness For the organization, where I explained the study Limited Systems Costs Traditional comparison With advantages that Check it out Administration The strategy For costs in this direction. The command that Requires necessity moving in from application tools administration the cost Traditional to application techniques administration the cost The strategy when Check it out Last from more in to support And enhance Advantage Competitiveness For the organization, And that when she has from Importance in take Decisions from Okay to exploit Resources Exploitation economically optimal. And it remains a task the organization in control in Its costs And adjust it And rationalize it And follow Strategies especially And that As the bet that Guaranteed she has investigation This is amazing Advantage Competitiveness.

Keywords: administration the cost، Entrance traditional، Entrance strategic، Advantage Competitiveness.

المقدمة:

إن ما يشهده العالم من تطورات سريعة ومتلاحقة في بيئة التصنيع الحديثة الأمر الذي أدى إلى تزايد البيئة التنافسية التي ساعدت في حدوث نقلة نوعية في التعامل مع

أساليب وأدوات التكاليف الاستراتيجية، بحيث أصبح التركيز على الرؤية الاستراتيجية لإدارة التكلفة أمراً لا مفر منه، وذلك لتحقيق الميزة التنافسية على المدى الطويل، في حين تركز التقارير المالية والإدارية فقط على النتائج المالية في الأجل القصير، وبالتالي أصبح المدخل التقليدي لمحاكاة التكاليف غير قادر على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار أو يوفر معلومات مشوهة أو مضللة يترتب عليها اتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها: إضعاف المركز التنافسي للشركة، الأمر الذي أدى إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة الذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمنشأة، وبالتالي أصبح مصطلح الاستراتيجية يطلق على إدارة التكلفة، وهي صفة تطلق على الإدارة وليس على التكلفة، لتصبح إدارة التكلفة الاستراتيجية التي من أهدافها تقليل التعارض وتوفير الرقابة وتخفيض التكلفة والمحافظة على مستوى جودة عالية وتعظيم الربحية، وربط الاستراتيجية بتخصيص الموارد وتسهيل التناغم الداخلي لعمليات المنظمة وتسهيل وترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية الاستراتيجية وتطوير وإنجاز استراتيجيات الإدارة، وخلق قيمة لتوجه نحو خدمة المستهلك وحماية البيئة، وهذا بطبيعة الحال سيسهم في اتساع وتعاضم مسؤوليات محاسبي التكاليف حول دورهم الحيوي في إنجاح إدارة المنشأة.

■ مشكلة الدراسة:

إن دور إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة في سعيها للوصول إلى أهدافها التي تضمن لها البقاء والاستمرارية في محيط يشهد منافسة حادة يدفع بها إلى انتهاج آليات أو سبل لتحقيق التنافسية وتحسينها، وذلك عن طريق استخدام أحد أساليب إدارة التكلفة التقليدية أو الحديثة في حساب التكاليف والتحكم فيها حسب رغبة متخذي القرار داخل المنظمة.

وعليه.. فإن هذه الدراسة تبحث في الاختلاف بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث

لإدارة التكلفة وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة، حيث تتمحور مشكلة الدراسة حول الإجابة عن التساؤل التالي:

ماهي أوجه الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة؟

■ أهمية الدراسة:

جاءت أهمية الدراسة من كونها تتناول موضوعا من المواضيع المهمة التي تساهم في توضيح الدور الذي تلعبه أدوات إدارة التكلفة التقليدية والاستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة لبيان الاختلاف بينهما في تدعيم وتعزيز الموقف التنافسي للمنظمة.

■ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى إلقاء الضوء على أوجه اختلاف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف عن إدارة التكلفة التقليدية وأثره على الميزة التنافسية للمنظمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وذلك من خلال:

- إبراز دور إدارة التكلفة وأساليبها في تدعيم الميزة التنافسية للمنظمة.
- طرح الانتقادات الموجهة إلى إدارة التكلفة التقليدية وحتمية التوجه نحو إدارة التكلفة الاستراتيجية لما تحققه من مزايا في تدعيم الميزة التنافسية للمنظمة.
- إجراء مقارنة بين الإدارة التقليدية للتكاليف وبين الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لبيان أثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة.

■ منهج الدراسة:

تختلف المناهج باختلاف الدراسة، حيث إن المناهج التي تصلح للبحث عن حقيقة ظاهرة معينة تختلف باختلاف الموضوعات المطلوب بحثها من قبل الباحثين، وبغية تحقيق

أهداف الدراسة سيتم استخدام المنهج العلمي بالاعتماد على المنهج الوصفي باتباع المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي مستعين في ذلك بمنهج المقارنة، وذلك من خلال إجراء التحليل النظري للآطار الفكري من خلال استقراء الموضوع ومن ثم استنباط أوجه الاختلاف في إدارة التكلفة بين المدخلين التقليدي والحديث وأثره على الميزة التنافسية للمنظمة، وذلك بالاعتماد على مراجع مختلفة تشمل كتباً ومقالات ورسائل علمية باللغة العربية والأجنبية.

■ حدود الدراسة:

تحددت الدراسة في المقارنة بين منهج إدارة التكلفة التقليدية ومنهج إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقييم الميزة التنافسية للمنظمة في ظل المنهجين السابقين، وذلك من حيث: الهدف- النطاق - التوجه - طبيعة المدخلات والمخرجات - العلاقة مع المنافسة - أدوات التحليل - فلسفة ما تحويه التكاليف - المنظور- التخصصات الرئيسية - الهدف من تحليل التكاليف.

■ الدراسات السابقة:

توجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الإدارة الاستراتيجية للتكاليف من زوايا مختلفة لا يسعنا ذكرها كلها، حيث سيتم هنا عرض عينة منها فقط على سبيل المثال وليس الحصر.

1- دراسة (El-Dyasty, 2006) التي كانت بعنوان: "إطار عملي لإنجاز إدارة التكلفة الاستراتيجية".

هدفت هذه الدراسة إلى طرح إطار متكامل لربط أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة للمساعدة في خلق قيمة للمنشأة، وتحليل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لتقديم إطار متكامل لتستفيد منه الشركات المصرية والمساهمين، وتحديد أدوات الإدارة الاستراتيجية

للتكلفة المقترح استخدامها في الإدارة الاستراتيجية، ولقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها: أن نظم التكاليف التقليدية لا تكفي للتعامل في ظل ظروف البيئة الاقتصادية الجديدة، وأن الشركات تتبنى مدخل 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.

2- دراسة (El-Hwaity، 2013) التي كانت بعنوان: "إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية، وبيان إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتعرف على المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، والصعوبات التي تحول دون تطبيقه، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عديدة منها: عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية، وأهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية وتحقيقه للعديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل، وأن الشركات تطبق أدوات وأساليب هذا المدخل بشكل مبسط دون اتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة.

3- دراسة (أحلام بن فطيمة، 2019) التي كانت بعنوان: "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العامة بولاية الوادي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في المؤسسات العاملة بولاية الوادي، والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه المؤسسات وتحديد استخدامها، و أيضاً التعرف على المعوقات التي تواجهها المؤسسات عند تطبيق هذه الأساليب، وقد تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في هذه الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يتم

تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في المؤسسات بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب تطبيقاً أسلوب الموازنة التقديرية ويليه أسلوب المحاسبة التحليلية ويليه أسلوب محاسبة المسؤولية وأقلها استخداماً أسلوب سعر التحويل، وكذلك بالنسبة لأساليب المحاسبة الإدارية لحديثة حيث أنها تطبق بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب استخداماً أسلوب الجودة الشاملة وأقلها استخداماً أسلوب القياس المقارن واسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، إلا إنها تواجه بعض المعوقات بنسب متوسطة عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

4- دراسة (عيسى، سيروان، ومحسن، محمد، 2020) التي كانت بعنوان "منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق".

هدفت الدراسة إلى طرح منظورات فلسفية معرفية لموضوع تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وذلك من خلال الاطلاع على أبرز الأدبيات المعاصرة ذات الصلة المباشرة والتعرف على مضامينها الفكرية واستخلاص المؤشرات لبناء إطار نظري مفاهيمي لفكرة منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال التطرق إلى الأبعاد والنظم التي يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار في تلك الجهات التي تنوي التطبيق السليم لتقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، وخلص البحث إلى إن التكامل بين العلوم من شأنه أن يساهم في تكوين نظام معرفي سليم، وهذا ما نلمسه واقعا وخاصة عندما نتحدث عن علوم الإدارة والمحاسبة، وأن كل تقنية من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية هي وليدة تكامل بين المحاسبة وبين إدارات الوحدة الاقتصادية.

5- دراسة (محمد، كرار، 2023) التي كانت بعنوان "دور أساليب الإدارة استراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة استراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية في ظل التحول المعرفي والرقمي

في بيئة التصنيع الحديثة، حيث اختبرت الدراسة العلاقة بين إدارة التكلفة الاستراتيجية وبين دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تؤدي دوراً رئيساً في منظمات الأعمال حيث تساعد على القيام بالعمليات الإدارية التي تحمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل الأمر الذي يعمل على تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

6- دراسة (البتي، عمران، 2023)، التي كانت بعنوان " أهمية تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية الليبية".

حيث هدفت الدراسة إلى بيان مدى أهمية تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية الليبية في ظل متغيرات بيئة التصنيع الحديثة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم وتوزيع استمارة استبيان لهذا الغرض على فئة من الأكاديميين وفئة من المهنيين لاستطلاع آرائهم ووجهات نظرهم حول تطبيق منهج الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الاستراتيجيات التقليدية لم تعد ذات جدوى في بيئة التصنيع الحديثة، وأن تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية تركز على أربعة أبعاد هي: الجودة والتكاليف والوقت والعمليات، وأن تطبيق تلك التقنيات له أهمية لما يحققه من مزايا مهمة، كما أنه يتوفر لدى الشركات الصناعية الليبية إمكانية التطبيق بالرغم من وجود بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق تلك الأدوات أو التقنيات فيها، وقد قدمت الدراسة مجموعة من الاقتراحات والتوصيات منها: أن واقع الشركات الصناعية الليبية يتطلب إعادة هيكلة نظمها المحاسبية التقليدية، وذلك من خلال تحديث نظم محاسبة التكاليف المطبقة فيها بما يتماشى ويتواءم مع تغيرات بيئة التصنيع الحديثة، وكذلك تعزيز التعاون والاتصال بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والشركات الصناعية الليبية لتلبية احتياجات سوق العمل من الكوادر البشرية المؤهلة، بالإضافة إلى تقوية وتعزيز مهارات العاملين في الشركات الصناعية الليبية من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة للمحاسبين والإداريين من قبل خبراء من ذوي

الاختصاص في المحاسبة والإدارة وغيرها، والعمل على تذليل الصعوبات والمعوقات التي تقف أمام تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية والاستفادة من أصحاب الخبرة والتخصص في هذا المجال والاستمرار في ذلك حتى وإن لم تتمكن الشركات من تطبيقه في الوقت الحالي.

التعليق على الدراسات السابقة: رجحت الدراسات السابقة الأساليب الحديثة وشجعت على تطبيقها بقوة، بدعوى أنها قادرة على تحقيق ضبط التكلفة من منظور استراتيجي يركز على الموقف التنافسي، حيث لا تستطيع نظيراتها التقليدية تحقيق هذا الهدف دون التطرق إلى دراسة الاختلاف بين المنهجين التقليدي والحديث، أما هذه الدراسة فقد ركزت بشكل أساسي على أوجه الاختلاف بين أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية ونظم إدارة التكاليف التقليدية، وذلك من خلال طرح الانتقادات الموجهة لإدارة التكاليف التقليدية ومحدودية أساليبها في ظل التطورات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة المعاصرة من خلال تحليل نظري مقارنة بين إدارة التكاليف وفق المدخل التقليدي والمدخل الحديث لبيان محدودية الأساليب التقليدية مقارنة بالمزايا التي تحققها أساليب إدارة التكاليف الاستراتيجية في تدعيم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة.

■ الإطار الفكري للدراسة:

● أولاً- نظام محاسبة إدارة التكلفة ودوره في دعم الميزة التنافسية:

قدم الفكر المحاسبي مساهمات كثيرة لمساعدة منظمات الأعمال لعل من أبرزها ظهور فرع جديد نسبياً من فروع المحاسبة أطلق عليه اسم محاسبة إدارة التكلفة Cost Management Accounting ، ذلك الفرع الذي يضم مجموعة من أدوات وتقنيات ومداخل إدارة التكلفة التي تهدف إلى مساعدة إدارة منظمات الأعمال في تطبيق استراتيجيات خلق وتدعيم الميزة التنافسية (بسيوني حسن، 2000، ص:319).

اختلفت النظم التي تحدد التكلفة، فقد تطور مفهومها مع تطور احتياجات المحاسبين؛ حيث

يمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها: "استخدام الأدوات اللازمة والتي من أهمها نظم محاسبة التكاليف لتتبع تنفيذ العمليات المالية والمستقبلية بغرض إنتاج المنتج، بالجودة المطلوبة وتوصيل هذا المنتج في الوقت المناسب، علاوة على تخفيض تكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة في السوق، تهدف فلسفة إدارة التكلفة إلى تتبع خطوات التحسين المستمر والقياس المقارن بمعنى مقارنة ما تم تحقيقه بأهداف الخطة الموضوعية وبالتالي التخلي عن الإدارة وفقا لأرقام تحقيق خلال الدورة الاستقلالية مثل معدل التكلفة، صافي الربح المحقق" (رانية غضاب، 2017).

إن نظام المعلومات المحاسبية الخاص بإدارة التكلفة يتخصص في إنتاج معلومات للمستخدمين الداخليين في المنظمة، حيث يتوافر نظام محاسبة إدارة التكلفة على تحديد، تجميع، قياس، تبويب و التقرير عن المعلومات التي يستفيد منها المديرون في تحديد تكلفة المنتجات، العملاء، الموردون وغيرها من موضوعات التكلفة، وكذلك في التخطيط، والرقابة، وتحقيق التطوير المستمر، وفي صنع القرارات، وعلى ذلك فإن نظام محاسبة إدارة التكلفة يتسع في مجال تركيزه كثيرا عن مجال تركيز نظم محاسبة التكاليف التقليدية، إنه لا يقف عند حد حساب تكلفة إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة ولكنه يركز أيضا على العوامل المسببة للتكلفة مثل دورة الوقت، الجودة، و انتاجية العمليات، و لذا فإن إدارة التكلفة تتطلب فهما عميقا لهيكل التكاليف في المنظمة.

إن نظام محاسبة إدارة التكلفة يقوم بدمج نظامي محاسبة التكاليف و نظام المحاسبة الإدارية في نظام واحد، حيث يسعى نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيق أهدافه المتمثلة في توفير المعلومات ذات الطابع التكاليفي للاستخدامات الداخلية الخاصة بالمنتجات، الخدمات، المشروعات، الأنشطة، العمليات، وغيرها من التفاصيل التي تهتم الإدارة، تلك المعلومات التي تلعب دورا هاما في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ أو صنع القرارات، بينما يهتم نظام المحاسبة الإدارية تحديدا بكيف ينبغي استخدام المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية في اغراض التخطيط و الرقابة و التطوير المستمر، و صنع القرارات فالمحاسبة الإدارية تهدف إلى التأكد من الاستخدام الكفاء للموارد حتى تتعاضد

القيمة التي تقدمها المنظمة للملاك ، العملاء، و غيرهم من أصحاب المصلحة في المنظمة
(4-Hansen and Mowen, 2006, pp.3).

إن مساهمات المحاسبين بخاصة محاسبي التكاليف و المحاسبة الإدارية وسعيهم
الدؤوب في سبيل المساهمة في تحقيق الميزة التنافسية تبلور فيما تمخض عنه الفكر
المحاسبي الحديث من ميلاد فرع جديد للمحاسبة هو فرع محاسبة إدارة التكلفة
Cost Management Accounting

ذلك الفرع الذي يشتمل على مجموعة من أدوات وأساليب ومداخل وتقنيات إدارة
التكلفة التي تسعى نحو تحقيق مزايا خفض التكلفة وتحسين مستوى الجودة فيما تقدمه
منظمات الأعمال من سلع وخدمات.

تساهم أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية
وتعطيها مكانة مرموقة في الأسواق، لذلك يرى الباحث من أجل تعزيز الميزة التنافسية
بات من الضروري قيام منظمات الأعمال بالبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها
وتقنياتها المطبقة، وسعيا نحو إيجاد سبيل تعزز به قدراتها التنافسية وعلى ذلك وجب
على منظمات الأعمال ألا تبقى حبيسة الموقف تتعجب مما يحدث من تغيرات فعلها
محاولة وضع استراتيجيات كالأظمة الحديثة لنظام محاسبة التكاليف وذلك من خلال
انتهاج منهج إدارة التكلفة من منظورها الاستراتيجي تجعل منظمات الأعمال تحقق مزايا
تنافسية لها وتجعلها تنتج بأقل تكلفة منافسيها.

● ثانيا- الانتقادات الموجهة إلى أنظمة إدارة التكلفة التقليدية:

إن المداخل التقليدية في مجال تخصيص تكاليف الصنع غير المباشرة (ت.ص.غ.م)
أوضحت تضارب المعالجات المقترحة لعلاج مشكلة تخصيصها على المنتجات وذلك لتعدد
جوانبها وأبعادها وقصور بعضها في كل من المستويين النظري والتطبيقي، هذا بالإضافة
إلى القابلية للتبرير النظري بصفة عامة، وبذلك يمكن القول بصفة عامة إن نظم التكاليف

التقليدية قد صممت لبيئة صناعية تتسم بتكنولوجيا ثابتة أو مستقرة ومدى محدود من المنتجات وفي هذه البيئة فإن تقييم المخزون يمثل الهدف الأساسي لنظم التكاليف، كانت الرقابة على التكلفة تحدث في النقطة التي يحدث فيها عنصر التكلفة وكان الفاقد يحدث بسبب الاستخدام غير الكفاء لعناصر الانتاج الرئيسية... وبالتالي فإن المداخل التقليدية تواجه العديد من الانتقادات أهمها: (صباح صالح، 2014)، (سارة درويش، 2016) (حابي، أحمد، 2011)

- 1- عدم دقة بيانات تكلفة المنتجات بسبب عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما استخدمه من موارد المنشأة.
- 2- عدم ملائمة أساليب تخصيص التكاليف التقليدية لكثير من الصناعات التي تستخدم تقنيات الإنتاج الحديثة.
- 3- قصور أساليب التكاليف التقليدية على تلبية متطلبات الإدارة.
- 4- عدم انسجام أساليب التكلفة التقليدية في ظل تنوع المنتجات وتطور أنظمة الإنتاج.
- 5- التبسيط المفرط لنماذج الأساليب التقليدية للتكاليف.
- 6- تشوه بيانات التكلفة وتضليل القرارات الإدارية.
- 7- قصورها في عدم الانسجام مع المنافسة.

● ثالثاً- حتمية التوجه نحو التركيز الاستراتيجي لإدارة التكاليف:

أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى إجبار العديد من المنظمات على إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة، وذلك لأن أنظمة التكاليف التقليدية قد صممت في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية إلا إن هذا لم يعد ملائماً في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت فيها الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر، ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل

مراعاة البعد الاستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالية والمتقدمة التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية، فقد أدت سيادة الطابع الآلي على نظم التشغيل في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكلفة ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة للعمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة، وقد ترتبت على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة وتساعد سلسلة القيمة على فهم سلوك التكاليف والتميز بين الموارد الكامنة حتى يمكن المفاضلة بينها من وجهات نظر المستهلكين (المحمود ووزق، 2005).

● رابعا- الانتقال من إدارة التكلفة التقليدية إلى إدارة التكلفة الاستراتيجية:

نظرا لما تطلبه بيئة الأعمال المعاصرة والانتقادات التي وجهت لأنظمة إدارة التكاليف التقليدية، ظهرت حتمية انتقال إدارة التكاليف التقليدية إلى إدارة التكاليف الاستراتيجية للتكاليف، وهناك عدة متطلبات لهذا التغيير نذكر من بينها ما يلي: (58-El Kelety . 2006. p. p. 57)

1- أدى التوجه نحو العمليات في بعض المنظمات إلى ظهور الحاجة إلى معلومات أكثر تفصيلا عن تكاليف العمليات، والأنشطة والموارد، وقد اعتبرت طريقة الـ ABC أداة مناسبة لهذه المنظمات وبذلك إمكانية تحسين عمليات المنظمات من خلال معرفة معلومات عن عوامل التكلفة والاستعمال الحقيقي للموارد؛

2- التوجه نحو السوق: ينبغي أن تتفاعل إدارة التكاليف مع البيئة الخارجية للرد على حاجات العملاء والتهديدات التنافسية وتعتبر التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية للأداء أدوات مفيدة لهذا الغرض؛

3- ضرورة امتداد إدارة التكاليف لتتجاوز جدران المنظمة: وهذا يعني أن التكاليف تخصص على الموردين والعملاء كما تخصص على المنتجات، وتعتبر الإدارة بالأنشطة ABM أحد التقنيات الأساسية لتخصيص التكاليف غير التصنيعية؛

4- ينبغي أن توفر إدارة التكاليف معلومات تسمح لفرق التطوير باتخاذ قرارات واعية حول خصائص تصميم المنتج ومميزاته التي لها تأثير على تكلفة التصنيع وأدائه.

5- ينبغي أن تقدم إدارة التكاليف أيضا معلومات حول تكاليف الخدمات اللوجستية لأتمثلة الدورة الزمنية والكفاءة؛

6- بالنسبة للبيع والتسويق: هناك حاجة إلى الحقائق والمعلومات حول المنافسين، الموردين، وتحليل ربحية العميل وغيرها؛

7- يجب أن تركز إدارة التكاليف على كل مراحل دورة حياة المنتج باستخدام أدواتها مثل: التكلفة المستهدفة، ABC/ ABM ، تكاليف دورة الحياة من أجل مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية؛

8- في القرن الواحد والعشرين لن يكون تركيز إدارة التكاليف على التكلفة فقط بل وعلى زيادة الإيرادات، وتحسين الإنتاجية ورضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الاستراتيجية للمنظمة؛

9- إدماج أدوات مختلفة لإدارة التكلفة، مثل التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكاليف دورة الحياة، والمقارنة المرجعية للأداء سينتج عنها التخلي عن قدرات تحليل التكاليف وخلق إطار لإدارة التكاليف.

● خامسا- أهمية وأهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية:

تأتي أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية في كونها تقدم المعلومات التي تساعد الإدارة

على تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل للمنشأة وكذلك المعلومات التي تحتاج إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضاهم بجانب تخفيض التكاليف وبجودة عالية، ويضم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية مجموعة من التقنيات التي قد تستخدم منفردة أو مجتمعة لدعم العملية الإدارية وتدعيم القدرة التنافسية (إبراهيم، 2013).

كما يمكن تحديد أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في الآتي: (علي، 2010)

● التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء إدارة التكلفة في المنشآت الأخرى بهدف التصدي لمواجهة تهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية.

● التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الاستراتيجية للمنشأة، حيث يقدم هذا المفهوم فهماً أوسع لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة، ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.

● التركيز على تعزيز وتعظيم القدرة التنافسية وكسب رضا العملاء، وتحقيق زيادة في الأرباح للمنظمة.

● تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الاستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة.

● سادسا- تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية:

يوضح الجدول رقم (1) عرضاً موجزاً لتقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ومفهومها.

الجدول رقم (1) تقنيات الإدارة الاستراتيجية ومفهومها

التقنية	مفهومها
التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Cost (ABC)	إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيدا لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات باستخدام مسيبات أو محركات التكلفة كوسيلة قياس.
الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management (ABM)	طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية بالمنظمة حيث يتم تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد، وأيضاً تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي يتم استبعادها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB)	أسلوب يعتمد على ربط الاستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد احتياجات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية، ووضع الأهداف الاستراتيجية، وكذلك تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق.
التكلفة على أساس المواصفات Attribute Based Costing (ABC)	تطويراً لنظام المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يهدف إلى توفير نوعية جديدة وملائمة من المعلومات الداعمة للقرارات الإدارية، بالإضافة إلى تحسين فعالية الأداء وتحقيق كفاءة استخدام الموارد بغرض تعظيم قيمة المنشأة، وقيمة العملاء.
الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time (JIT)	يعتبر JIT ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، الذي يؤدي إلى ضبط الوقت ومستويات مخزون أقل وخفض تكلفة الإنتاج وذلك نتيجة تخفيض فترات التوريد، وجودة في نظم والعمليات.
التكلفة المستهدفة Target Cost(T C)	هي الطريقة المناسبة التي تمكن المحاسب من توفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج مما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج.

التقنية	مفهومها
تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis (VCA)	أسلوب يساعد المنشأة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة بهدف إرضاء العميل بالمنفعة والقيمة التي تشبع رغباته مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمنشأة.
هندسة القيمة Value Engineering (V E)	تقويم منظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف وتلبية احتياجات الزبائن.
نظرية القيود Theory of constraints (TOC)	فلسفة إدارية تسعى إلى التحسين المستمر لتعظيم مخرجات أداء النظام وتحقيق أهدافه من خلال إدخال بعض التحسينات فيه لتفعيل قيوده الداخلية والخارجية، لضمان الاستغلال الأفضل لموارد وإمكانات النظام.
المحاسبة عن الإنجاز Throughput Accounting (T A)	النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية لزيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات، إلى جانب توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التحسين المستمر.
دورة حياة المنتج Life Cycle (LC)	يركز هذا الأسلوب على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالمنتج من تصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج.
إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM)	أسلوب التفوق في الأداء لإرضاء المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال العمل بشكل صحيح.
التحسين المستمر Kaizen Cost (KC)	مجموعة من الإجراءات والطرق التي تشمل كافة عناصر المؤسسة من عمليات وآلات وأفراد ويشارك في عملية التحسين كافة العاملين بدعم من الإدارة العليا بهدف تخفيض التكلفة ورفع مستوى الأداء والجودة.

التقنية	مفهومها
تحليل الميزة التنافسية Competitive Advantage Analysis (CAA)	قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة لباقي المؤسسات الأخرى، وتحقيق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة للمؤسسة.
بطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card (BSC)	مجموعة من مقاييس الأداء، والمقاييس المالية، وغير مالية التي توفر نظرة شاملة عن المنظمة من خلال التعرف على رغبات العميل وأهداف المساهمين بهدف إعطاء المدراء نظرة شاملة عن أداء المنشأة.
التصنيع المرن Flexible Manufacturing (FM)	مجموعة من الآلات المربوطة ببعضها البعض بواسطة أنظمة آلية، ويتم التحكم بالنظام كله عن طريق وحدة تحكم حاسوبية.
تحليل نقاط «القوة، الضعف، الفرص، التحديات» SWOT Analysis	SWOT اختصاراً للحرف الأول من كل عنصر من عناصر القوة والضعف، والفرص، والتحديات.
التصنيع المرن Flexible Manufacturing (FM)	مجموعة من الآلات المربوطة ببعضها البعض بواسطة أنظمة آلية، ويتم التحكم بالنظام كله عن طريق وحدة تحكم حاسوبية.
القياس المقارن Benchmarking (BM)	نموذج لتحسين أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال مقارنتها بالعمليات المماثلة لها والتي تكون أفضل في مؤسسات أخرى، وهي عملية مستمرة لتقييم أداء نشاط المؤسسة للمؤسسات.
سيجما ستة Six Sigm (SS)	الحصول على أعلى عائد ممكن وتقليل التلف والأخطاء إلى الحد الأدنى حيث الوصول إلى مستوى متدن من الخطأ.

● المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع: (يشو، بديع الدين، 2009)، (سارة درويش، 2016)، (أبو الفتوح، سمير، 2004)، (عيسى، سيروان، ومحسن، محمد، 2020).

● سابعاً- أوجه الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية:

يوضح الجدول رقم (2) أهم أوجه الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكلفة والمنهج الحديث المتمثل في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كما يلي:

جدول رقم (2) أوجه الاختلاف بين إدارة التكاليف التقليدية وإدارة التكاليف الاستراتيجية

معيار المقارنة	إدارة التكاليف التقليدية	إدارة التكاليف الاستراتيجية
الهدف	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الاستراتيجية.
النطاق	يشمل نطاقها تحليل عوامل داخل المنظمة فقط.	يشمل نطاقها تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة.
التوجه	توجه تشغيلي قصير الأجل.	توجه استراتيجي طويل الأجل.
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية بالدرجة الأولى.	مالية وغير مالية.
الاهتمام الأساسي	التأثير على التكلفة	العلاقة بين التكلفة/ القيمة/ الإيراد
العلاقة مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة
أدوات التحليل	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة
فلسفة ما تحويه التكاليف	يتم تخفيض التكاليف من خلال مراكز المسؤولية أو مسائل تكلفة المنتج	ما تحويه التكاليف هو دالة تابعة لعوامل التكلفة التي تضبط كل نشاط قيمة؛ استغلال العلاقات مع الموردين والعملاء؛ الصرف لأجل الادخار.

معيّار المقارنة	إدارة التكاليف التقليدية	إدارة التكاليف الاستراتيجية
المنظور	القيمة المضافة	سلسلة القيمة
التخصصات الرئيسية	المالية/ المحاسبة	التسويق/ الاقتصاد
طريقة تحليل التكاليف	حسب: المنتج، العميل، والوظيفة؛ مع تركيز داخلي كبير؛ القيمة المضافة هي المفهوم الأساسي.	حسب: المراحل المختلفة لكامل سلسلة القيمة التي تنتمي إليها المنظمة؛ مع تركيز خارجي كبير؛ يُنظر إلى القيمة المضافة كمفهوم ضيق.
الهدف من تحليل التكاليف	ثلاثة أهداف بغض النظر عن الاستراتيجية: المتابعة، توجيه الانتباه، وحل المشاكل	على الرغم من أن الأهداف الثلاثة تبقى دائماً موجودة، إلا إن تصميم نظام إدارة التكاليف يتغير بشكل كبير حسب الوضعية الاستراتيجية الأساسية للمنظمة: سواء باتباع استراتيجية الريادة في التكاليف أو استراتيجية تميز المنتج.
مفهوم عامل التكلفة	يسود الأدبيات عامل تكلفة أساسي وحيد: التكلفة دالة للحجم؛ يطبق غالباً على مستوى المنظمة ككل.	عوامل تكلفة متعددة مثل: عوامل تكلفة هيكلية مثل: (المجال، المستوى، الخبرة، التكنولوجيا، التعقيد) وعوامل تكلفة تنفيذية مثل: (الإدارة التشاركية، إدارة الجودة الشاملة)؛ لكل نشاط قيمة مجموعة من عوامل التكلفة الفريدة التي تفسر التغيرات في تكلفة النشاط.
المسؤولية الإدارية	تابعة/ التجاوب (رد فعل)؛ النفور من المخاطر	القيادة/ استباقية؛ مريحة وغامضة
الدور الأساسي	المتابعة	التحليل والاستشارة

● المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع: (راضية عطوي، 2017)، (يشو، بديع الدين، 2009)، (سارة درويش، 2016)، (أبو الفتوح، سمير، 2004)، (عيسى، سيروان، ومحسن، محمد، 2020).

من خلال المقارنة بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية نلاحظ أوجه الاختلاف بينهما على النحو الآتي :

1- اهتمت إدارة التكاليف التقليدية بالقضايا الداخلية، بما في ذلك: التركيز على تكاليف الإنتاج الحالية، تخصيص تكاليف الموارد المشتركة على مختلف المنتجات والخدمات، وتلخيص النتائج، وكانت هذه هي الأنشطة المهيمنة التي حددت ممارسات إدارة التكاليف التقليدية، كما اقتصررت جهود هذه الأخيرة على حدود المنظمة ولم تمتد إلى كامل سلسلة الإمداد، غير إنه وفي القرن الواحد والعشرين ومع ظهور إدارة التكاليف الاستراتيجية، تزايد الاعتراف بأن الأحداث والعلاقات الخارجية تحدد وتشكل التكاليف والأرباح المحتملة للمنظمة، ومع التزايد السريع للأدوات والتقنيات مثل: (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، المقارنة المرجعية للأداء وغيرها) التي تقيس العلاقات الخارجية الرئيسية، تحدد التكاليف والأرباح النسبية لمختلف المنتجات وشرائح العملاء، وتدعم البحث عن ميزة تنافسية، تتفاعل الإدارة الاستراتيجية للتكاليف مع المحيط الخارجي للاستجابة لاحتياجات العملاء والتهديدات التنافسية، وبالتالي فإن اهتمام إدارة التكاليف الاستراتيجية ينبغي ألا يقتصر على هيكل تكلفة المنظمة أو سلسلة إمدادها، بل يجب أن تراقب تكلفة أداء المنظمة مقارنة بالمنظمات الأخرى وخاصة المنافسة منها.

2- ركزت إدارة التكاليف التقليدية على مفهوم القيمة المضافة، انطلاقاً مما يُدفع للموردين (المشترين) ووصولاً إلى الأعباء التي يتحملها العملاء (المبيعات)، والهدف هو تعظيم الفرق - القيمة المضافة بين المبيعات والمشترين تحت فرضية أن القيمة المضافة هي الطريقة الوحيدة التي - تستطيع بها المنظمة التأثير على التكاليف وبذلك الأرباح، حيث إن تحليل القيمة المضافة الذي تركز فيه المنظمة فقط على عملياتها الخاصة للبحث عن فرص تحسين الربح قد يكون مضللاً تماماً، وذلك لسببين: أولاً، لكون القيمة المضافة تبدأ متأخرة، فبداية تحليل التكاليف

انطلاقاً من المشتريات يفوت كل فرص استغلال العلاقات مع الموردين بإدارة هذه الأخيرة ليستفيد كل من المنظمة والموردين. ثانياً، إضافة للبداية المتأخرة تتوقف القيمة المضافة في مرحلة مبكرة، حيث يتوقف تحليل التكاليف عند المبيعات، مما يفوت كل فرص استغلال العلاقات مع العملاء ليستفيد كلا الطرفين من تخفيض التكاليف، أما منظور الإدارة الاستراتيجية للتكاليف فيستند على تحليل سلسلة القيمة التي تتضمن كل الأنشطة التي تخلق القيمة من الموردين إلى المستهلك النهائي، ويعتبر هذا التحليل المنتظمة جزءاً من الكل المتكون من سلسلة من الأنشطة التي تخلق القيمة، حيث يمكن للمنظمة أن تخلق القيمة من خلال التحسين المستمر لأنشطتها وتقوية علاقاتها مع الوحدات الأخرى المكونة لسلسلة القيمة، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر فائدة لإدارة التكاليف، تحسين الأرباح واستكشاف الميزة التنافسية، فبتحليل سلسلة القيمة تتركز جهود الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على تحسين الأنشطة الاستراتيجية للمنظمة، ويختلف هذا المدخل عن تحليل التكاليف التقليدي الذي يعتمد على التصنيفات الوظيفية للتكاليف مثل التسويق، البحث والتطوير، التصنيع، والإدارة. كما أن تحليل سلسلة القيمة يوفر كذلك نظرة عن العلاقات الداخلية والخارجية المعقدة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي تحسين تصميم المنتج إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، والتعامل مع الموردين كشركاء قد يخفض تكاليف المواد الأولية أو يحسن جودتها، كما يمكن أن يقوي التكامل العمودي الوضعية الاستراتيجية للمنظمة في القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه.

3- لا يوجد أدنى شك حول أهمية أنظمة إدارة التكاليف التقليدية من عدة جوانب مثل تقييم المخزونات، القرارات التشغيلية قصيرة الأجل وغيرها، لكن وفي ظل البيئة التنافسية للمنظمة يجب أخذ المسائل الاستراتيجية بعين الاعتبار بشكل صريح في تحليل التكاليف حتى يكون هذا الأخير فعالاً، ففي إدارة التكاليف التقليدية اعتبر تحليل التكاليف عملية تقييم للأثر المالي للقرارات الإدارية البديلة، لكن في الإدارة

الاستراتيجية للتكاليف أصبح لتحليل التكاليف نطاقا أوسع، حيث تستعمل بيانات التكلفة لتطوير استراتيجيات متفوقة لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة.

4- فهم سلوك التكلفة معناه فهم التأثير المتبادل والمعقد لعوامل التكلفة، فبينما تعتبر أنظمة إدارة التكاليف التقليدية التكلفة متغيرا تابعا لعامل تكلفة واحد فقط هو حجم المخرجات، وتُعتبر التكلفة في إطار الإدارة الاستراتيجية للتكاليف نتيجة لعدة عوامل مترابطة ومتداخلة، بعض هذه العوامل تتضمنها خيارات المنظمة المتعلقة بالهيكل الاقتصادي الأساسي (عوامل التكلفة الهيكلية)، والتي تتضمن الخيارات الاستراتيجية المتعلقة ب: المستوى (حجم الاستثمار الذي سيتم القيام به على مستوى الصناعة، البحث والتطوير، التسويق)، المجال (درجة التكامل العمودي)، الخبرة (كم مرة قامت المنظمة بما تقوم به)، التكنولوجيا (نوع التكنولوجيات العملية المستخدمة في كل مرحلة من سلسلة قيمة المنظمة)، والتعقيد (طول خط الإنتاج أو الخدمة)، ويمكن إدارة مركبات التكلفة الهيكلية، لكن ذلك يكون فقط بتغيير العناصر الاقتصادية الأساسية لكيفية منافسة المنظمة، وهذه التغييرات تعتبر صعبة.

وإضافة إلى عوامل التكلفة الهيكلية، تتحكم في التكلفة كذلك قدرة المنظمة على التنفيذ الناجح في حدود هيكلها (العوامل التنفيذية)، وتتضمن عوامل التكلفة التنفيذية بشكل خاص: إشراك القوة العاملة (الالتزام بالتحسين)، إدارة الجودة الشاملة (التحسين المستمر وصفر العيوب)، استغلال القدرات والانتفاع بها، تصميم أو ترتيب المصنع، هيئة أو (الشكل العام) المنتج، الروابط مع العملاء والموردين، ويمكن تحقيق تخفيض في التكاليف سواء بإعادة تصميم سلسلة قيمة المنظمة، وإعادة تقييم تناسق الأنشطة الحالية مقارنة بمتطلبات العملاء، وإعادة تشكيل النموذج الهيكلي للمنظمة، أو تنفيذ أفضل داخل ذلك النموذج.

5- أثبتت إدارة التكاليف التقليدية محدودية استعمالها في إدارة تكلفة الوحدة، بسبب عدم توفيرها لمعلومات دقيقة وآنية حول التغيرات اللازمة لتخفيض التكاليف، حيث كان هاجسها الدائم يتمثل في تحديد التكاليف التقديرية، تحسينها واستعمالها. ولإيجاد طرق أفضل لربط الموارد باستخداماتها، واجه المحاسبون مهمة شاقة لتوفير تكاليف تقديرية موثوق فيها في الوقت المناسب في عالم يتميز بالتغير والموارد المشتركة. لكن في الوقت الحالي، لاتزال الحاجة إلى فهم تكاليف دورة عمل معينة أو فرصة محتملة موجودة، على الرغم من تحول التركيز إلى دقة وملاءمة معلومات التكاليف. الاهتمام الأساسي للإدارة الاستراتيجية للتكاليف لا يتمثل فقط في إدارة التكاليف بل يشمل كذلك زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية وإرضاء العميل، وفي نفس الوقت تحسين الوضعية الاستراتيجية للمنظمة، فمعرفة التكاليف، الأنشطة والمجهودات التي تسفر عن الإيراد الأمثل للمنظمة وأصحاب المصالح هو الهدف الجديد، فالهدف الجديد للإدارة الاستراتيجية للتكاليف هو الفهم الشامل، قياس وتصوير العلاقة بين التكلفة/ القيمة/ الإيراد التي تحدد الوضعية التنافسية للمنظمة ونجاحها على المدى الطويل.

6- طالما اعتبرت إدارة التكاليف التقليدية كجزء من المحاسبة والمالية، وفي عالم المحاسبة والمالية يتحدد محتوى أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية من خلال احتياجات نظام المحاسبة المالية، فهناك تكامل بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية فضلا عن كون المحاسبة الإدارية توفر المعلومات لإعداد التقارير الخارجية ولها وظائف فريدة أخرى تخدم مطالب المحاسبة الإدارية، ولذلك ينبغي على الإدارة الاستراتيجية للتكاليف مساعدة المنظمات في فهم والاستجابة للمبادئ الأساسية للتسويق والاقتصاد، كمعرفة عملائها، معرفة منتجاتها وخدماتها، التأكد من معرفة ما يريده عملائها، وبأن لها القدرة والموارد اللازمة لتوفير ذلك. فالسؤال الذي تطرحه معظم المنظمات اليوم لم يعد يكمن في كم يكلفنا هذا؟ بل أصبح ما هي القيمة التي سيتم خلقها للعميل بهذه التكلفة؟ ولم يعد الهدف هو تطوير معايير تدعم تقييم المخزون وتحقيق

التوازن في دفتر الأستاذ، وعضوا عن ذلك، تسعى الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لمساعدة المنظمات على فهم والاستفادة من مواردها وكفاءاتها لخلق ميزة تنافسية. فالإدارة الاستراتيجية للتكاليف تعمل على سد الفجوة بين المالية والتسويق، بين القيمة بالنسبة للعملاء والقيمة بالنسبة للمساهمين.

7- أثبتت الأدبيات أن الدور الرئيسي الذي لعبه المحاسبون في إدارة التكاليف التقليدية في عدة منظمات كان متابعة وتسجيل الأحداث، فعلى سبيل المثال: إنه ينبغي أن يصبح المحاسبون الإداريون جزءا من فريق القيمة المضافة للمنظمة وأن يساهموا في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية، وترجمة المقاصد والقدرات الاستراتيجية إلى مقاييس تشغيلية وإدارية، والابتعاد عن كونهم مجرد متابعين للماضي ليصبحوا مصممي نظم المعلومات الإدارية الحاسمة للمنظمة، وكما عرفت إدارة التكاليف تحولاً في القرن الواحد والعشرين، فإن الدلائل تشير على نحو متزايد إلى التخلي عن مثل هذه الأدوار التقليدية وتبني أدوار الاستشارة والتحليل، فنشأت الإدارة الاستراتيجية للتكاليف باعتبارها مصدرا للمعلومات وتحليلها والبحث واستغلال الفرص.

8- تتطلب المنظمات التي تنشط في بيئة اقتصادية تنافسية معرفة جديدة حول الموردين، والمنتجات، والعمليات، والموزعين والعملاء، ولا يوجد أحد في المنظمة أفضل وضعية من المدير المالي لجمع هذا النوع من البيانات وتجميعها في شكل معلومات مفيدة، وتحديد آثارها التنافسية وإبلاغ النتائج للمنظمة. ومع ذلك، غالبا ما يكون المدير المالي تابعا أكثر من كونه قائدا، يتفاعل مع المطالب والأحداث بدلا من توقعها، وفي هذا الدور التفاعلي، غالبا ما تكون هناك حاجة لإدارة التكاليف للاعتماد على البيانات المحاسبية والمعلومات التشغيلية لأجل إعداد التقارير المالية، والإدارة الاستراتيجية للتكاليف لا توجد في فراغ بل تتطلب دعما والتزاما إداريا واسعا لأجل تحقيق نتائج ذات معنى. كما أنه وفي ظل البيئة الاقتصادية الحديثة، ينبغي أن يكون المحاسبون مستبقين للأمر، وأن يظهروا مهارات قيادية باعتبارهم

يعملون في فرق عمل لإيجاد طرق جديدة لمنظمتهم حتى تكون منافسة، حيث يملك المحاسبون الإداريون قدرات تمكنهم من تحديد الفرض وتقييمها، فالإدارة الاستراتيجية للتكاليف متعددة التخصصات.

ويرى الباحث أنه في بيئة التصنيع الحديثة والمعاصرة لم تبق اهتمامات وأهداف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف منحصرة في إدارة التكاليف بل تعدتها إلى إدارة الإيرادات، وبناء عليه يمكن للإدارة الاستراتيجية للتكاليف كفلسفة لتحسين التكاليف والإيرادات، كمبدأ استباقي وكمجموعة من التقنيات، أن تمكن المنظمة من تحسين التكاليف، وزيادة الإيرادات، وتحسين الإنتاجية ورضى العملاء، وفي نفس الوقت دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة.

ختاماً.. على ضوء ما تم دراسته يخلص الباحث إلى ضرورة الانتقال من تطبيق أدوات إدارة التكلفة التقليدية إلى تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية لما تحققه الأخيرة من زيادة في دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة، وذلك لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالاً اقتصادياً أمثل، وتبقى مهمة المنظمة في التحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها واتباع استراتيجيات خاصة وذلك بمثابة الرهان الذي يضمن لها تحقيق الدعم للميزة التنافسية.

■ الاستنتاجات والتوصيات:

● أولاً- الاستنتاجات:

من خلال دراستنا للاطار الفكري للموضوع يمكننا استنتاج ما يلي:

1- أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دور استراتيجي إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، أي أن دوره وأهميته لم تعد تكمن في مجرد حساب التكاليف، لذلك فإن أنظمة إدارة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة نتيجة للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف.

2- تطور أنظمة إدارة التكاليف من دور المحاسب في القياس وإعداد التقارير إلى تحول الاهتمام إلى الرقابة التشغيلية حيث أصبحت أنظمة إدارة التكاليف ترصد البيانات التشغيلية الرئيسية وتنتج معلومات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات، كما أصبح المحاسب الإداري جزءا من الإدارة، يساهم في تنفيذ استراتيجية المنظمة وقيادتها نحو تحقيق النجاح من خلال التنافسية التي تحققها الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

3- الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ليست مجرد إدارة للتكاليف الهدف منها تقليص التكلفة فقط وإنما يمكنها أيضا زيادة الإيرادات، وتحسين الإنتاجية، ورفع مستوى رضى العملاء وفي نفس الوقت تحسين الوضع الاستراتيجي في دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة.

4- الإدارة الاستراتيجية للتكاليف هي مدخل إداري متكامل ذو أهمية بالنسبة للمنظمات لأنها تتعدى مجرد التركيز على التكاليف، كما لا تعتبر التكاليف وحدها العامل الوحيد، بل تعتبر القيمة والإيراد كذلك عوامل مهمة للنجاح.

5- إن مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لمحاسبة التكاليف نجح في معالجة أوجه القصور في إدارة التكلفة التقليدية في ظل نظام محاسبة التكاليف الذي أثر على زيادة تدعيم الموقف التنافسي للمنظمة.

● ثانيا- التوصيات:

من خلال ما تم عرضه وطرحه حول موضوع الدراسة فإننا نوصي منظمات الأعمال ذات العلاقة في ليبيا بالآتي:

1- على المنشآت عامة وعلى المنشآت الصناعية والخدمية خاصة إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية، حيث تتطلب البيئة الحديثة أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتواءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وما

- توفره من مميزات والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد .
- 2- ضرورة نشر الوعي داخل المنشآت الصناعية والخدمية وغيرها بأهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وبالذور الكبير لأساليبها في تطوير الأداء وتخفيض التكاليف لتعزيز الميزة التنافسية .
- 3- ضرورة الاهتمام بتأهيل المحاسبين والإداريين عن طريق وضع برامج تكوين في أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف .
- 4- ضرورة التفكير في توفير أنظمة لتدريب العمال ليصبحوا متعددي المهارات وليصبحوا قادرين على التعامل مع المشاكل التقنية للآلات .
- 5- نشر ثقافة العمل بروح الفريق والتعاون بين مختلف الوظائف داخل مختلف منشآت الأعمال .
- 6- التفكير في إعادة هيكلة الأنظمة المحاسبية التقليدية للمنشآت المختلفة لتتماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لإدارة التكاليف لزيادة القدرة التنافسية لها .

■ قائمة المراجع:

● أولاً- المراجع العربية:

- 1- إبراهيم، معاد خلف، (2013)، «تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال»، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9 العدد 23.
- 2- أبو الفتوح، سمير، (2004)، «المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية»، مصر، كلية التجارة جامعة المنصورة.
- 3- أحمد، محمد عثمان، (2017)، «الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية»، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .

- 4- البتي، عمران (2023)، «أهمية تطبيق تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية الليبية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين»، مصراته: المؤتمر العلمي حول استراتيجيات تخفيض التكاليف ودورها في تعزيز ودعم الاقتصاد الوطني، 11-12 نوفمبر، كلية المواكب الدولية، الشركة الليبية للحديد والصلب.
- 5- المحمود، صالح عبدالرحمن ورزق، محمود عبد الفتاح (2005)، «مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد»، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، السعودية، ص.ص. 1 - 40
- 6- العفيري، فؤاد (2010)، «مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية» مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين خلال الفترة - 18 - 19 مايو 2010 المنعقد في رحاب كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ص.ص. 1 - 27
- 7- الجنابي، معاد خلف ابراهيم، (2011)، «الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة»، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، العراق، جامعة تكريت.
- 8- التمي، خالد غازي، (2009)، «الأثر التتابعي للتوجه لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية»، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد جامعة حلب.
- 9- الرشيد، طارق عبد العظيم يوسف، (2006)، «دور إدارة التكلفة الاستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الإلكترونية»، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة طنطا، مجلد 30، العدد الأول.
- 10- بسيوني، حسن، (2000)، «استراتيجيات منشآت الأعمال الصناعية المصرية لمواجهة التحديات التنافسية: دراسة تطبيقية على منشآت الأعمال الصناعية بمدينة العاشر من رمضان»، مجلة البحوث التجارية، كمية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص ص 319-415.
- 11- حسن، كرار، (2023)، «دور أساليب إدارة التكلفة استراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمؤسسات الأعمال»، السودان، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، مجلد 3، العدد 6، يونيو 2023، ص ص 193-247.
- 12- حيان، حسن، (2004-2005)، نظرية التكاليف، سورية، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

- 11- راضية عطوي، (2017)، «الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح»، أطروحة دكتوراه ، الجزائر، جامعة فرحات عباس سطيف-1، ص ص 1-251.
- 13- رانية غضاب، (2017)، «نظم المعلومات المحاسبية القائمة على الأنشطة»، دار أسامة للنشر.
- 14- حابي، أحمد، (2011)، «دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية»، الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر³، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- 15- ريشو، بديع الدين، (2009)، إدارة التكاليف، مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية. والتوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى، ص 46.
- 16- صباح صالح، (2014)، «الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة»، رسالة ماجستير، فلسطين، الجامعة الإسلامية - غزة، ص ص 1-143.
- 17- عبد العظيم، محمد حسن محمد (2005)، «دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، ص ص 1-41.
- 18- محمد نادر عثمان، محمد نادر، (2002)، الاتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف.
- 19- علي، أشرف حسن، (2010)، «الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية»، دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 20- عيسى، سيروان، ومحسن، محمد، (2020)، « منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق»، مجلة قهلاي زانست العلمية مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، كوردستان، العراق المجلد (5)، العدد (2).
- 21- سارة درويش، (2016)، «آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية»، رسالة ماجستير، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
- 22- محمود، علي أشرف، (2010)، «الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة، وتدعيم المزايا التنافسية»، دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، مصر، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

23- مهدي، ذوادي ، (2009)، «مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودور في تحقيق المركز التنافسية»، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 9.

● ثانيا- المراجع الأجنبية:

- 1- Abdel- Kader، M. and Luther، R. (2004)، «**An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting practices**»، WP No. 04.06/
- 2- Drury، C. (2001)، **Management Accounting for Business Decisions**، Thomson Learning، London، 2nd edition.
- 3- El-Hwaity، A. (2013). **Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage**، (Applied Study at Industrial Companies at Gaza strip)، Master Thesis in Accounting and Finance، Islamic University، Gaza.
- 4- El Kelety، Ibrahim Abd El Mageed. (2006). **Towards a conceptual n framework for strategic cost management the concept، objectives، and instruments**، Von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Chemnitz.
- 5- El-Dyasty، Mohamed M.، (2006)، “**A Framework to Accomplish Strategic Cost Management**”، Egypt، available at: <http://ssrn.com>.
- 6- Hansen، Don R. and Maryanne M. Mowen، (2006)، “**Cost Management: Accounting and Control**”، Thomson South-Western، USA.