

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

أ.اليزيد ساحري

جامعة سطيف 1

الملخص:

تحليل التكاليف الإستراتيجية مدخل حديث جاء للتغلب على عجز نظم التكاليف التقليدية ولتحسين اتخاذ القرارات الإستراتيجية. يتناول هذا البحث تحليل التكاليف الإستراتيجية ومدخلي نظام التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة كأسلوبين من أساليب الإدارة الإستراتيجية ودورهما في تحسين أداء المنظمة. فالمدخل يلعب دورا بالغا في تحسين الإستراتيجية التنافسية وتحسين جودة عملية اتخاذ القرارات، ومن ثمة تحسين الأداء بشكل عام.

الكلمات الدالة: نظام التكلفة على أساس النشاط، ونظام التكلفة المستهدفة، وتحليل التكاليف الإستراتيجية والأداء.

Abstract:

Strategic cost analysis is new approach to overcome some of the limitations of traditional cost accounting and to enhance the performance of the company and usefulness to strategic decision-making. This paper presents a framework to ABC and TC systems to enhance competitive advantage in global markets. In this era of intense competition on price and quality, strategic cost analysis system plays an important role in improving competitive strategy and to enhance the quality of the decision-making process.

key words: Activity-based Costing, Target Costing, Strategic Cost Analysis, Performance.

المقدمة

كان للتكنولوجيا وبيئة التصنيع الحديثة أثرا هاما على تطور نظم المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير، متمثلة بالأساليب الحديثة في ما يتعلق بطرق إدارة التكلفة (كنظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، والتكلفة على أساس النشاط، والموازنة على أساس النشاط والتحسين المستمر، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، ونظرية القيود)، حيث أدت هذه البيئة إلى إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية، والتي كانت سائدة في بيئة سيطر عليها العمل اليدوي، وبالتالي طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة هي ساعات اليد العاملة، وساعات الآلة، فهذه الطريقة أصبحت غير مفيدة في هذه البيئة التي تميزت بالأتمتة وزيادة الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة، ومن ثمة الحصول على تكاليف مشوهة أو غير دقيقة؛ بمعنى اتخاذ قرارات خاطئة. من هنا تبلورت فكرة البعد الاستراتيجي لنظام محاسبة التكاليف أو نظام محاسبة التكاليف الإستراتيجية كمفهوم جديد يأخذ بعين الاعتبار متغيرات البيئة الصناعية الحديثة.

إشكالية البحث

عجز نظم التكاليف التقليدية عن توفير معلومات دقيقة عن نشاط المنظمة وعن بيئة التصنيع الحديثة أدى إلى إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية والبحث عن طرق وأساليب بديلة لتلك النظم التي أصبحت توفر معلومات خاطئة عن نشاط المنظمة باعتبارها إما كانت سائدة في فترة سيطرت فيها اليد العاملة على معظم تكاليف المنتج، ومن ثمة تبلورت فكرة التحليل الاستراتيجي للتكلفة من أجل تحسين أداء المنظمة.

ومنه فإن إشكالية هذا البحث تتمثل في:

"ما هي أهمية التحليل الاستراتيجي للتكلفة؟" و"ما هي أساليب التحليل الاستراتيجي للتكلفة وما هو دورها في تحسين أداء المنظمة؟"

فرضيات البحث

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

يرتكز هذا البحث على فرضية جوهرية تتمثل في:

"أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يلعب دورا مهما في تحسين أداء المنظمة".

أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته في أنه:

1. يعالج نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة كمدخلين إستراتيجيين لتحسين أداء المنظمة في ظل حاجة الإدارة إلى معلومات ملائمة عن الجوانب الداخلية والخارجية.
2. عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية على توفير هذا الكم الهائل من المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة.
3. قلة الأبحاث الجزائرية المنشورة التي تناولت التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في إبراز مايلي:

- أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة.
- أهمية نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين الأداء.
- أهمية نظام التكلفة المستهدفة ودوره في تحسين الأداء.
- عجز نظم التكاليف التقليدية عن تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الجديدة.

منهج البحث

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الاستقرائي، من خلال دراسة وتحليل مختلف نتائج الدراسات التي تناولتها أدبيات المحاسبة الإدارية، والتي تضمنت نظم التكاليف التقليدية ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة وأداء المنظمة.

1- مفهوم الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية

تمارس الإدارة العليا في المنظمة مجموعة من المهام الأساسية، وتعد عملية صياغة أو بناء إستراتيجية المنظمة إحدى المهام الضرورية والأساسية التي تقوم بها هذه الإدارة، ففي إطارها يتحدد التوجه المستقبلي العام للمنظمة، ومدى قدرتها على الاستجابة للبيئة بتطبيق مختلف المناهج والطرق.

من الباحثين من أشار أن مصطلح "الإستراتيجية" يعود إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، وهي مشتقة من كلمة stratos والتي تعني الجيش وكلمة agein وتعني القيادة؛ وتعني علم وفن قيادة الجيوش العسكرية إلى تحقيق الفوز. كلمة Strategos هو جنرال تم انتخابه لما اليونان كانت في حرب مع بلاد فارس. وكان الإغريق يرون أن وضع الإستراتيجية هي من مهام القائد.¹ هذا من الناحية التاريخية، ثم انتقل هذا المفهوم إلى مجال الأعمال نتيجة تأثر الأعمال به، إذ أصبحت المنظمة اليوم في منافسة شديدة، إذ تحاول المنظمة أن تعمل على استخدام نقاط قوتها وتحسين نقاط ضعفها واستغلال نقاط ضعف منافسيها. من هذا المنطلق تعددت اتجاهات تعريف الإستراتيجية حسب وجهة نظر كل باحث، فهناك من ينظر لها من منظور تحديد الأهداف، والبعض الآخر ينظر لها من منظور تحديد البدائل الممكنة واختيار البديل الملائم، لذا لم يتفق الباحثون على تعريف شامل ومحدد. تعرف الإستراتيجية على أنها "خطط الإدارة العليا لتحقيق نتائج تتوافق مع رسالة المنظمة وأهدافها، ويمكن النظر إلى الإستراتيجية من زوايا ثلاث: صياغة الإستراتيجية وتنفيذ الإستراتيجية والرقابة الإستراتيجية".² وقد قدم Chandler أحد أقدم وأعم تعريفات إستراتيجية المنظمات حيث وصف

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

الإستراتيجية "بأنها تحديد الأهداف والأغراض الأساسية الطويلة الأجل وتبني الإجراءات أو خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف".³ إذن فهي تحديد رسالة المنظمة والأهداف والخطط والسياسات المتعلقة بتنفيذ إستراتيجية المنظمة أو الأهداف الموضوعية.

وقد تعددت كذلك التعاريف الخاصة بمفهوم الإدارة الإستراتيجية فقد عرفت بأنها "الفن والعلم الذي يهتم بصياغة وتنفيذ وتقييم القرارات المتداخلة التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها" في حين عرفت كذلك بأنها العملية التي تتكون من التحليلات والقرارات والإجراءات التي تقوم بها المنظمة من أجل توليد ميزة تنافسية والحفاظ عليها.⁴ وتعرف كذلك "بأنها عملية تكييف المنظمة للتلاءم مع بيئتها بما يضمن تحقيق أغراضها واستمراريتها على المدى البعيد بصورة أفضل، من خلال العمل على رفع قيمة منتجاتها وخدماتها، وتتضمن الإدارة الإستراتيجية اتخاذ القرارات الأساسية والجوهرية بشأن:

- تقييم ورصد وتشخيص البيئة الخارجية.

- صياغة أغراض ورسالة المنظمة وفلسفتها وأهدافها.

- اتخاذ الخيارات (القرارات) الرئيسة بشأن مجموعة معينة من الأهداف بعيدة المدى، والإستراتيجيات الرئيسة اللازمة لتحقيقها.

- إعداد أهداف قصيرة المدى وتخصيص الموارد اللازمة لتحقيقها.

- تصميم الهيكل التنظيمي والأنظمة لتحقيق الأهداف".⁵

فالإدارة الإستراتيجية هي تنفيذ مخطط عمل، من خلال مجموعة القرارات والأفعال المتمثلة في صياغة وتنفيذ ورقابة الإستراتيجية، بهدف تحقيق الأهداف التنظيمية ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية.

2- مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة أو المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

لا يوجد اتفاق حول مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية في الأدبيات، وحتى من ناحية التسمية، فهناك من يسميها بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أو المحاسبة الإستراتيجية أو المحاسبة الإستراتيجية للتكلفة أو المحاسبة بغرض تحقيق موقف إستراتيجي، وتحليل التكاليف الإستراتيجية وتحليل تكاليف المنافسين. وهناك نظرتان لإدارة التكلفة الإستراتيجية، إما أنها تتضمن مجموعة من التقنيات المحاسبية الموجهة إستراتيجيا، أو إدارة التكلفة الإستراتيجية ينظر لها أنها تتضمن المحاسبين في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية. يعرف الباحث Simmonds - والذي يعتبر أول من أطلق مصطلح إدارة التكلفة الإستراتيجية-، بأنها تركيز على مقارنة التكاليف وحجم الإنتاج والأرباح للمنافسين، فبيانات المحاسبة الداخلية مازالت تقدم أسس غير كافية للمقارنة، فمفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية هو أساس لصياغة وقيادة إستراتيجية الأعمال، والإستراتيجية تتضمن محاولة تحقيق الأهداف الكلية للمنظمة من خلال التغيرات في وضعها (موقفها) التنافسي. ونظام المحاسبة الإدارية التقليدي له تركيز على مؤشرات مالية وتوجه داخلي ومعلومات تاريخية.⁶ أما Grundy يعرف إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها توفير أكثر تناسق بين العمليات لإدارة التكاليف من المنظور المالي وتحقيق الميزة التنافسية، وتساهم كذلك بشكل كبير في فعالية إدارة قيمة المساهمين والتغير التنظيمي وتخفيض التأثيرات العكسية الطويلة والقصيرة الأجل للسياسات التنظيمية.⁷ تعرف إدارة التكلفة الإستراتيجية كذلك بأنها عامل أساسي للبلوغ (تحقيق) ميزة تنافسية إستراتيجية دائمة خلال المدى الطويل الأجل، وتشكيل هيكل مستوى التكاليف، ونموذج سلوك التكاليف للمنتجات والعمليات والموارد، ولا بد أن توفر للمديرين معلومات مختلفة. فهي تنظر للمنتجات والعمليات والموارد نفسها كأغراض إبداعية للحصول على ميزة تنافسية إستراتيجية، هذا الهدف لا ينفذ فقط على أساس إدارة التكاليف التقليدية، وتعمل

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

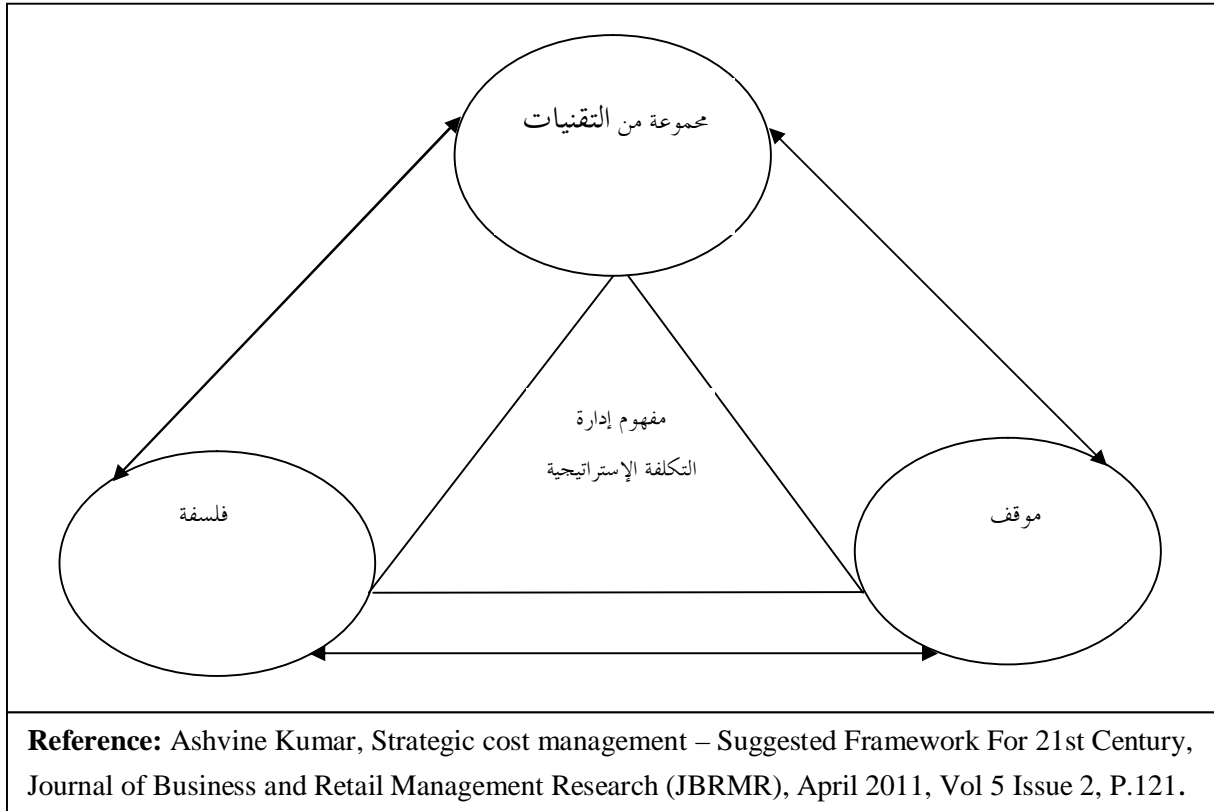
على تحديد وتحليل التكاليف المحددة الطويلة الأجل (اقتصاديات الحجم للخبرة... الخ) وتأثيرها على مستوى هيكل التكلفة ونموذج سلوك التكاليف، وتبدأ خلال مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج، بهدف اجتذاب التكاليف الأولية في دورة حياة المنتج.⁸ مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية حسب Shank & Govindarajan أن دور معلومات التكلفة في المراحل الأربعة للإدارة إستراتيجية، والتي تتمثل في: صياغة الإستراتيجية واتصال الإستراتيجية وتنفيذ الإستراتيجية ورقابة الإستراتيجية، ويأخذ هذا الإطار بعين الاعتبار ثلاثة مواضيع: تحليل سلسلة القيمة، وتحليل الوضع الإستراتيجي وتحليل مسببات (محركات) التكلفة، لصياغة إطار يتعلق بالعلاقة بين الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية، وهذا الإطار هو إدارة التكلفة الإستراتيجية؛ بمعنى أنه استخدام الإدارة لمعلومات التكلفة الموجه بوضوح إلى مستوى المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية.⁹

إدارة التكلفة الإستراتيجية هي أكثر توسعا مقارنة بالتكاليف التقليدية، فهي استخدام معلومات التكلفة لتطوير أفضل الإستراتيجيات بهدف الحصول على ميزة تنافسية، بينما التحليل التقليدي للتكاليف فهو يدرس أو يبحث عن الأثر المالي للقرارات الإدارية الفردية، إدارة التكلفة الإستراتيجية تستخدم عن قصد معلومات التكلفة لدعم وتحسين إستراتيجية الأعمال، ويمكنها أن تحسن هيكل تكلفة المنظمة وأداء المنتج أو الخدمة بتحليل آني لمسببات أو محركات تكلفتها والوضع الإستراتيجي وسلسلة القيمة لأفضل تقييم للقرارات الإستراتيجية والتي تتمثل في الإنتاج insourcing والأخرجة outsourcing بتحديد المزايا أو المنافع الممكنة لتكامل العمليات الداخلية مع كل من الزبون والمورد. فالكثير من المنظمات عرفت أهمية ومنافع إدارة التكلفة الإستراتيجية خلال مرحلة تصميم المنتج الجديد وبالخصوص التأكيد على تطبيقات هندسة المنافسة.¹⁰ وقد أشار الباحث Wilson أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هي محاسبة التسيير مع إدارة التسويق مقارنة مع الإستراتيجية؛ فهي تطور يحمل مزيج من مفاهيم التسويق ومحاسبة التسيير من أجل البحث عن ميزة تنافسية دائمة.¹¹ وتعرف إدارة التكلفة الإستراتيجية كذلك بأنها فلسفة وموقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تحديد مستقبل المنظمة كما هو موضح في الشكل التالي. هي فلسفة تحسين التكلفة والإيرادات؛ بمعنى ليست فقط إدارة التكلفة بل كذلك إدارة الإيرادات، وبالتالي تبحث على تحسين الإنتاجية وتعظيم الربح وتحسين رضا الزبون، فلسفة تلعب دورا حيويا في تحديد مستقبل المنظمة لأنها تدعم فكرة الاستمرارية بإيجاد الطرق التي تساعد المنظمة من أجل اتخاذ القرار السليم وخلق قيمة للزبون وتكلفة أقل. وتمثل موقف عملي؛ أي أن كل تكاليف المنتجات والخدمات تنتج من القرارات الإدارية في المنظمة ومع الزبائن والموردين، وهي مجموعة من التقنيات الملائمة أو الأدوات التي يمكن أن تستخدم فرديا لدعم الأهداف الخاصة وأنشطة المنظمة لخدمة الاحتياجات الكلية لها.¹²

ومنه يمكن القول أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي مدخل حديث يهتم بدراسة التكاليف من منظور إستراتيجي؛ بمعنى أنه توجه نحو السوق بتحليل تكاليف المنتجات والزبائن والمنافسين؛ بمعنى آخر تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة. والجدول التالي يبين الاختلافات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف ونظم التكاليف التقليدية. والشكل التالي يوضح هذا المفهوم.

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

الشكل 1 مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية



3- الربط بين تحليل التكلفة والإدارة الإستراتيجية

إن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعد إطارا لإدخال بيانات التكاليف في تحليل القرارات التي تتخذ لدعم تنفيذ خطة إستراتيجية للمنظمة، حيث أن الخطة الإستراتيجية تعبر عن التوجه أو إطار لاتخاذ قرارات معينة متوسطة أو طويلة الأجل، فإن تركيز المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير يجب أن يختلف بحسب كل خطة منها. إذ تستلزم صناعة ودعم القرارات التي يتضمنها التخطيط الإستراتيجي ضرورة توافر معلومات ذات قيمة عالية لتحسين جودة وسرعة عمليات صنع القرار. وتتميز المعلومات التي يتطلبها التخطيط الإستراتيجي بأنها معلومات تحليلية وتفصيلية وتشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ولا تقتصر هذه المعلومات على ما يتم الحصول عليه من داخل المنظمة فقط وإنما تشمل معلومات خارجية يتم الحصول عليها من داخل الصناعة نفسها، وتعتمد مثل هذه المعلومات على الإستراتيجية المختارة من قبل الإدارة. وبما أن المحاسبين الإداريين هم المسؤولون عن توفر المعلومات للمستويات الإدارية العليا في المنظمة، عليهم دور يجب أن يؤديه في مجال التخطيط الإستراتيجي.¹³

بناء على ما تقدم، يمكن تعريف التحليل الإستراتيجي للتكلفة على أنها "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع للإدارة الإستراتيجية للمنظمة" وهي¹⁴:

1. إعداد البدائل الإستراتيجية.
2. تحليل ومناقشة البدائل الإستراتيجية على مستوى المنظمة ككل.
3. تحديد أساليب تنفيذ الإستراتيجية.
4. تحديد أساليب متابعة تنفيذ الإستراتيجيات والرقابة على الأداء بهدف التأكد من نجاح الإستراتيجية في تحقيق أهدافها.

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن مختلف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، وعلى هذا يمكن القول أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة ما هو إلا مزيج متداخل من ثلاثة أساليب للتحليل تعود جذورها إلى علم الإدارة الاستراتيجية، وهذه الأساليب هي: تحليل سلسلة القيمة، وتحليل الموقف التنافسي الاستراتيجي (الميزة التنافسية)، وتحليل مسببات التكلفة.

جدول رقم 1: المداخل المختلفة لإدارة التكلفة وفقاً للإستراتيجيات المطبقة في مجال المنافسة

الخيارات الإستراتيجية الأولية		مداخل إدارة التكلفة
إستراتيجية الريادة في كل التكاليف	إستراتيجية التميز السلمي	
هام جداً	عدم الأهمية	1 دور التكاليف المعيارية في قياس وتقييم الأداء
مرتفعة إلى مرتفعة جداً	متوسطة إلى منخفضة	2 أهمية استخدام أساليب الموازنة المرنة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية
مرتفعة إلى مرتفعة جداً	متوسطة إلى منخفضة	3 الأهمية المدركة للالتزام بتقديرات الموازنة التخطيطية
غالباً لا يتم بشكل رسمي	حتمي لتحقيق النجاح	4 أهمية تحليل تكاليف التسويق
مرتفعة	منخفضة	5 أهمية قياس تكلفة الإنتاج كأحد مدخلات قرارات التسعير
مرتفعة	منخفضة	6 أهمية تحليل تكاليف المنافسين

Reference: Shank, J. K, Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?, Journal of Management Accounting Research, Vol. 1, Fall, 1989a, p. 55.

4- أهمية إدارة التكلفة

تكمن أهمية إدارة التكلفة للشركة في أنها أكثر من مجرد وسيلة للقياس والتقارير عن تكاليف المنتجات والخدمات بل هي فلسفة، وموقف وتقنية إذ تنضح أهمية إدارة التكلفة من خلال أنها:¹⁵

فلسفة: إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر لأنها بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر عن الطرائق التي تساعد المنظمة على اتخاذ القرارات الملائمة من ناحية تخفيض التكلفة والتي تسهم في تحديد أسعار للمنتجات والتي تحقق منفعة ورضا للشركة والزبون.

موقف: إن إدارة التكلفة موقف مسبق ومبادر من أن التكلفة الكلية للمنتجات والخدمات ما هي إلا نتيجة لقرارات إدارية، وبعبارة أخرى أن التكلفة لا تحدث بذاتها، ولذلك فإن دور إدارة التكلفة لا يقتصر فقط على تسجيل وتحليل عناصر التكلفة، بل أنه أصبح شريكا في القرارات الإدارية من أجل تحسين وتطوير المنتجات والخدمات وتخفيض التكلفة.

تقنية: إن إدارة التكلفة تعني تصميم طرائق وأساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم قرارات إدارة المشروع عموماً. يلاحظ مما سبق أن أهمية إدارة التكلفة تتمثل في التحسين المستمر للتكلفة؛ من خلال الرقابة والتحليل، ومن ثمة اتخاذ القرارات التي تتعلق بالجودة والأنشطة والعمليات. كما هو مبين في الشكل السابق.

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

5- أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يتطلب من الإدارة المعاصرة استخدام أساليب وطرق حديثة مثل نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management)، ونظام التكلفة المستهدفة (Target Costing system) حيث أنه مع تعدد الأنشطة التي تمارسها المنظمة أصبح يحتاج المديرون إلى تحليل أعمق وأشمل حول تكاليف كل نشاط من أنشطة المنظمة مع تحديد مسببات تكلفة هذه الأنشطة يمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة باستخدام أسس عادلة ومقبولة من ناحية منطقية، من أجل تحديد استفادة كل نشاط من كل عنصر من تكاليف الأنشطة.

5-1 نظام التكلفة على أساس النشاط/ الإدارة على أساس النشاط (ABC/ABM)

من المعروف إن تقنية ABC تقوم على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد والأنشطة لها تكلفة، وتخصص تكلفة الأنشطة على المنتجات والخدمات، ومع زيادة الخبرة في التعامل مع الأنشطة فقد توجه اهتمام الإدارة إلى إدارة الأنشطة نفسها بدلا من إدارة التكلفة في حد ذاتها، وبذلك فقد ظهرت تقنية الإدارة على أساس النشاط ABM والذي يتعامل مع معلومات الأنشطة المالية وغير المالية مثل الوقت، والجودة، والتكلفة، والمرونة، وخدمات الزبون. إذ إن تقنية ABC و ABM يستندان على الأنشطة، إلا أنهما يختلفان من ناحية الهدف الأساسي، فبينما تركز تقنية ABC على الأنشطة لغرض احتساب تكلفة الإنتاج فإن تقنية ABM تركز على تحسين كفاءة وفعالية إنجاز هذه الأنشطة، فضلا عن وضع معايير يمكن الاستناد عليها في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لغرض زيادة الربحية ورضا الزبون.

يعرّف نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه " نظام محاسبة التكاليف يركز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزبائن، وأغراض تكلفة أخرى؛ حيث أن القاعدة الأساسية لهذا النظام تتمثل في أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأغراض التكلفة تستخدم هذه الأنشطة، وبالتالي فإن نظام ABC يخصص تكاليف الموارد على أغراض التكلفة على أساس الأنشطة المستخدمة من أغراض التكلفة."¹⁶

أذن نظام التكلفة على أساس النشاط هو النظام الذي يركز اهتمامه على تكاليف مختلف الأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة، وتحديد التكاليف المرتبطة بها، ومن ثمة تحديد تكاليف الأنشطة المرتبطة بالمنتجات أو الخدمات من خلال مختلف مسببات التكلفة، مسببات التكلفة تعكس استخدام الموارد من خلال المنتجات والخدمات المرتبطة بالأنشطة.

5-2 نظام التكلفة المستهدفة

يعرف Yasuhiro Monden نظام التكلفة المستهدفة بأنه نشاط إدارة الربح الكلي للمنظمة، خلال مرحلة تطوير المنتجات الجديدة، والتي تتضمن: تخطيط المنتجات بالجودة التي يرغبها الزبون، وتحديد التكاليف المستهدفة (مع تضمينها تكاليف الاستثمار المستهدفة) للمنتج الجديد لتوليد ربح مستهدف ومطلوب خلال الآجال المتوسطة والطويلة والمحدد من شروط السوق الجارية، وتقسيم طرق صناعة إنجاز تصميم المنتج مع إرضاء احتياجات ورغبات الزبون من الجودة والتسليم المناسب.¹⁷

يرتكز نجاح عملية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من العوامل وهي:¹⁸

أ- ريادة السعر (قيادة السعر إلى التكلفة Price led costing): في ظل ريادة المنافسة اليوم أصبح السعر موجهها بواسطة قوى السوق وليس التكلفة، إذ إن الأسعار موجهة بواسطة الإدارة وتلتزم بتسعير منتجاتها وفقا للتكلفة زائد هامش الربح لذا ينبغي

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

من المنظمة تخفيض التكلفة في مرحلة البحث وتطوير وتصميم المنتج طبقاً لتقنية التكلفة المستهدفة، وبالتالي فإن البعد المالي سيضمن تحقق الهامش المطلوب من الربحية، من دون الإخلال بخصائص المنتج من ناحية الوظيفية والجودة.

ب- التركيز على الزبون Focus on the customer : إذ تبدأ تقنية التكلفة المستهدفة بتحليل رغبات الزبون المتعلقة بالوظيفة والجودة والسعر، فالزبون هو الموجه الأساسي للتكلفة المستهدفة التي تجسد رغباته واحتياجاته في الخصائص والوظائف التي تصمم في المنتج بالجودة المرغوبة وبأقل تكلفة ممكنة.

ج- التركيز على التصميم Focus on product design : يقصد بذلك إن تصميم المنتج هو العنصر الأساسي لجهود خفض التكاليف، إذ أن تصميم المنتج هدفه تحقيق الجودة ومنطلق لتخفيض تكاليف خصائص ووظائف أجزاء المنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي يرغبها الزبون. حيث إن تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم أو تطوير المنتج يلجأ إلى هندسة القيمة والذي تعد تقنية فاعلة لتخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية من خلال تحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية وتحسين مستوى الجودة. إذ إن مقدار قيمتها تقاس من خلال نسبة الاستحقاق الوظيفي على تكلفتها، فإذا كانت النسبة أعلى من الواحد الصحيح دل على جودة القيمة والعكس صحيح. فمن خلال تبني التكلفة المستهدفة يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج في نفس الوقت بشكل متزامن وهذه ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة.

د- دورة حياة المنتج: إذ إن تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج تكون جوهرية ولكن خلال مرحلة تصنيع المنتج ستكون قليلة لأن التكلفة أصبحت متحققة فعلاً. ولكي ينجح أسلوب التكلفة المستهدفة ينبغي أن يستفيد من التعاون المحتمل حدوثه بين فرق العمل عبر المراحل الوظيفية.

6- معايير قياس الأداء

قبل التطرق إلى مقاييس قياس الأداء لابد من التطرق إلى مفهوم الأداء، يعرف الأداء حسب (P.Lorino) على أنه " كل ما يساهم في تحسين العلاقة قيمة-تكلفة (Valeur-Cout)؛ بمعنى تحسين لخلق صافي للقيمة".¹⁹ ويعرفه كذلك على أنه " كل ما يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية"²⁰ إذن الأداء يعني مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها من ناحية التكلفة والجودة والزمن.

يوجد عدة أساليب لقياس الأداء يمكن تقسيمها على النحو الآتي:²¹

6-1 مقاييس الأداء المالية التقليدية: تعبر عن مقاييس الأداء التي تستخدمها الكثير من منظمات في التعبير عن أهدافها ونتائجها المالية مثل العائد على الاستثمار والعائد على المبيعات، والعائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم العادي، إلا أن هذه المقاييس المالية للأداء قد تعرضت للكثير من أوجه النقد بسبب ارتكازها على قيم محاسبية تاريخية. استخدام هذه الأساليب التقليدية في تقييم الأداء في ظل بيئة المنافسة الشديدة المعاصرة تتجاهل قضايا كثيرة منها رقابة الجودة، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المنتج أو الخدمة، وعدم تسليم المنتج أو أداء الخدمة في الموعد المحدد وبالتالي فقدان رضا الزبون. كما أن تقييم الأداء يتم عادة في نهاية الفترة المالية، وهذا يعني أن المنظمة ستتحمل أعباء إضافية ممثلة في الإنتاج الرديء سواء في السلع أو الخدمات، وفي نفس الوقت ستبقى أسباب الخطأ والعيوب في الإنتاج غير معروفة نظراً لأن التقييم يتم في نهاية الفترة.

6-2 مقاييس الأداء غير المالية: من أجل التحسين المستمر في أداء المنظمات الحديثة، برزت أهمية قياس وتقييم الأداء التنظيمي لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير والتطوير والتحديث المستمر. ولذلك أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية الجديدة للمنظمات مثل مستوى الجودة، وزيادة المرونة والابتكارات، وتحسين أداء

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

التسليم، وتقصير زمن الدورة الإنتاجية، وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن، وتخفيض مستويات المخزون لتحل محل مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل. ومن أهم مقاييس الأداء غير المالية:

أ-مقاييس الجودة: أصبحت الجودة الوظيفة الأولى لأي منظمة وفلسفة إدارية وأسلوب حياة تمكن المنظمة من الحصول على ميزة تنافسية من أجل البقاء والاستمرار في ظل المتغيرات البيئية المتلاحقة والسريعة. يقوم مدخل الجودة على فلسفة تحسين الأداء المستمر والتميز للإنتاج وإرضاء الزبائن من خلال توفير منتجات أو خدمات بتكلفة أقل وإنتاج خال من العيوب، ويتم استخدام عدة مقاييس لقياس الجودة من أهمها مقاييس رضا الزبائن، ومقاييس جودة عملية الإنتاج أو الخدمة.

ب-مقاييس الوقت وأداء التسليم: للمحافظة على مستوى رضا الزبون يجب تسليمه المنتجات أو الخدمات في الوقت المحدد وبالسرية المطلوبة، فقد أصبحت سرعة الإنجاز عامل جوهري يحكم بقاء المنظمات في ظل بيئة حديثة؛ ويعني ذلك أنه كلما كانت المنظمة أسرع في تحديد وتلبية احتياجات الزبون كلما استطاعت أن تكون ناجحة وحائزة على أسباب الاستقرار في الأسواق. ويتم استخدام مقاييس أداء التسليم من أجل التوصل إلى تسليم المنتجات وأداء الخدمات في الميعاد المحدد.

ج-مقاييس التكلفة: إن عملية إدارة التكلفة تحتاج إلى استخدام الأساليب الإستراتيجية لإدارة التكلفة والتي تعمل على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في المنظمة، وذلك عن طريق الدراسة التحليلية العميقة لهيكل عناصر التكلفة في المنظمة، من أجل تحسين الموقف الإستراتيجي للمنظمة والوصول إلى الهدف ولهذا فقد أصبحت أنظمة تقييم الأداء التقليدية والتي كانت مناسبة قبل التغيرات الهائلة في بيئة الأعمال غير مناسبة لتقييم الأداء، وأصبح هناك ضرورة لوجود أنظمة تقييم لأداء استراتيجي.

7- البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء

أشار الكثير من الباحثين أن المزايا الإستراتيجية من نظام التكلفة على أساس النشاط تظهر من تحسين المعلومة حول قرار الإنتاج أو الشراء من الخارج (الإخراج) ومزيج الإنتاج والأخرجة outsourcing، وقرارات إستراتيجية أخرى، أما المزايا العملية تظهر من تحسين بعد النظر حول اقتصاد الإنتاج مع أفضل فهم لأنشطة الإنتاج والأسباب الرئيسية أو مسببات التكلفة. كذلك المزايا العملية تتمثل في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتخفيض زمن الدورة الصناعية. وأن النظام يقدم معلومات مفصلة حول الأنشطة المنفذة من المنظمة والتي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، والتكلفة المرتبطة بهذه الأنشطة ومسببات تكاليف الأنشطة. هذه المعلومة تسمح للمديرين من تخفيض التكاليف بتصميم منتجات وعمليات التي تستهلك موارد نشاط قليلة وزيادة كفاءة الأنشطة الموجودة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون وتحسين التنسيق مع الزبائن والموردين.²² وكل هذا يؤدي إلى تحسين أداء المنظمة.

8- البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء

لما كان نظام التكلفة المستهدفة توضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المنظمة التي تشمل إستراتيجية التسعير ودرجة تعقيد المنتجات وتحليل دورة حياة المنتج، فإن هذه التقنية تعد تقنية إستراتيجية وبشكل مستمر، حيث يمتلك هذا النظام وفق البعد الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية وتحسين تخفيض التكاليف وجودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعل تقنية التكلفة المستهدفة تؤثر على دورة حياة المنتج. إضافة إلى هذا فإن الدور الاستراتيجي للنظام يتمثل أساسا من خلال تأكيدها على تحليل البيئة التنافسية واحتياجات الزبون والجودة المتميزة، والتي تحدد من المستهلك، إضافة إلى اعتمادها على البعد الاستراتيجي باعتمادها على السعر الموجه بالسوق؛ أي

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

القائم على أبحاث السوق في تخفيض التكاليف، بإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتزيد من تكلفة المنتج.²³ وكل هذا يؤدي إلى تحسين أداء المنظمة.

9- الخاتمة

أصبح التحكم ومراقبة التكلفة عامل مهم من أجل بقاء المنظمة في هذه البيئة التي تتسم بسرعة التغير والمنافسة، وتعتبر استراتيجيات تخفيض التكلفة ومراقبتها من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها المنظمات من أجل تعزيز مكانتها السوقية وتحقيق ميزة تنافسية، من خلال تحسين أدائها. إذ أن غزو الأسواق يتم من خلال تبني استراتيجيات حديثة في تحليل التكاليف من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة من الجودة العالية والتكلفة المنخفضة، وهذا يتحقق بالاعتماد على مدخلين أساسيين هما نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة.

الهوامش

¹ Hugh Macmillan, Mahen Tampoe, Strategic Management, Oxford university press, P.14.

² حسين حريم، إدارة المنظمات - منظور كلي-، الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص ص.85-86.

³ Colin White, Strategic Management, Palgrave Macmillan Edition, New York, United State of America, 2004, P.5.

⁴ ضرغام علي مسلم العميدي، الإدارة الاستراتيجية الشاملة لمواجهة مشكلة السكن في العراق محافظة النجف الأشرف نموذجا، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادي عشر -المجلد العاشر- عدد خاص بمؤتمر الإسكان، 2015، ص. 282. ص. 280-290.

⁵ حسين حريم، مرجع سابق، ص.86-87.

⁶ Kenneth Simmonds, Strategic Management Accounting for Pricing: a Case Example, Accounting and Business Research, 1982, 47, P. 207.

⁷ Tony Grundy, Cost is Strategic Issue, Long Range Planning, 1996, Vol. 29, N°.1, p. 58- 59.

⁸ Ashvine Kumar, Strategic cost management - Suggested Framework For 21st Century, Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR), April 2011, Vol 5 Issue 2, P121.

⁹ John K. Shank, Strategic cost management: new wine or just new bottles? J. Manage. Account. Res. 1, 1989, P.50,

¹⁰ Lisa M. Ellram, Linda L. Stanley, Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits, Journal of Purchasing & Supply Management, 14, 2008, 180.

¹¹ Robin Roslender, Susan J. Hart, Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Crit. Perspect. Account. 13, (2), 2002, 256.

¹² Ashvine Kumar, Op.cit, PP.122-123.

¹³ محمود أحمد إبراهيم، التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية، دراسة ميدانية، تنمية الرافدين

العدد 101 مجلد 32 لسنة 2010، جامعة الموصل، العراق، ص ص 83-84. ص ص 79-98

¹⁴ نفس المرجع، ص. 84.

¹⁵ صالح إبراهيم يونس الشعباني، هشام عمر حمودي عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، تنمية الرافدين العدد 97 مجلد 32

لسنة 2010، جامعة الموصل، العراق، ص. 72، ص ص 65-97.

¹⁶ Wiriya Chongruk Sut, The Adoption of Activity Based Costing in Thailand, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002, P.10.

التحليل الاستراتيجي للتكلفة في البيئة الحديثة ودوره في تحسين أداء المنظمة

¹⁷ Yasuhiro Monden et al, Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment, Managerial and Decision Economics, John Wiley & Sons, Vol 18, 1997, P.114. PP. 113-129

¹⁸ منال جبار سرور، لينا كراييت كركور، تكامل تقنيات الكلفة مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19 العدد 70، ص.441. ص ص 434-456.

¹⁹ Philippe Lorino, Méthodes et Pratique de La Performance, 3^e édition D'organisation, Paris, France, 2003, P.5.

²⁰ Ibid, P.9.

²¹ مصطفى عبد الحسين علي، علي كاظم حسين، فيحاء عبد الله يعقوب، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية و مالية - المجلد الثامن - العدد 22 - الفصل الأول -2013، ص ص 101-126. ص ص.111-112.

²² D. Christopher Ittner, N.William Lanen, and F. David Larcker, The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance, Journal of Accounting Research, Vol. 40, No.3 June 2002, PP.712-713. PP.711-726.

²³ معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7 العدد 21 /2011، ص.183 ص ص 173-192.