

## أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في استراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية: الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

ناصر طالب شريف  
قسم المحاسبة  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الانبار

عبدالرزاق عوفي جبر  
قسم التدقيق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

احمد غازي طاهر  
قسم التسويق  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة الموصل

### المستخلص

هدفت الدراسة الى بيان أهمية استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في استراتيجية التكلفة وتوضيح اهم الأساليب المستخدمة, والتعرف على الية عمل هذه الأساليب الحديثة ومتطلبات عملها مع بيان اهم البنود التي تحققها هذه الأنظمة في التكلفة الاستراتيجية والاستفادة منها في عمل الوحدات الاقتصادية, وقد كان من أهم النتائج التي تم التوصل اليها:

تشير معطيات الجدول ( 6 ) ان قيمة معامل الارتباط بين البعدين قيمتها (0.886) مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين البعدين عند مستوى معنوية قدره (0.01)، لذا ترفض الفرضية الاولى تقبل الفرضية البديلة, تشير نتائج الجدول (7) إلى التحليل المعنوي بين الاساليب المحاسبية الحديثة وأستراتيجية التكلفة إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (215.181) وهي اكبر من قيمة (F)المجدولة البالغة (4.001) عند درجتي حرية(59،1) ومستوى معنوية (0.05).وكانت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.785)،التي تشير إلى أن نسبة الاختلاف المفسر في أستراتيجية التكلفة في الشركات المبحوثة بسبب تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة لا تقل عن(78.5 %) والنسبة المتبقية والبالغة(21.5%)تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير المبحوثة، ويستدل من قيمة (β) البالغة واختبار (T) لها أن تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة كان قدره (0.967) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (14.669) والتي هي قيمة معنوية وكذلك اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) والتي تعكس طبيعة إجابات المبحوثين عن قدرتهم في تفسير تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة, عليه وفق ما تم ذكره اعلاه ترفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة, دخل متغير ادارة الجودة الشاملة

في المرحلة الأولى باعتباره من أكثر المتغيرات أهمية، إذ كانت الأهمية النسبية لهذا المتغير ما قيمتها (0.767)، أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في استراتيجية التكلفة بسبب تبني الشركات المبحوثة ادارة الجودة الشاملة وفق اجابات الأفراد المبحوثين كانت بمقدار (76.7%) وبدلالة قيمة معامل  $\beta$  (0.876) وبدلالة T المحسوبة البالغة (13.919) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، ودخل متغير اسلوب ABC في المرحلة الثانية ويفسر هذا المتغير مع كل من المتغير الاول والثاني ما مقداره (0.786) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) كانت بمقدار (78.6%) تعود الى تأثيرات متغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) معاً وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.625) وبدلالة T المحسوبة البالغة (5.000) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، ويوضح الجدول (8) ان متغير اسلوب JIT دخل في المرحلة الأخيرة، إذ كانت الأهمية النسبية بمقدار (0.791) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الافراد المبحوثين عندما دخلت جميع المتغيرات الواردة في الجدول (3) كانت بمقدار (79.1%) تعود إلى تأثير المتغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC و اسلوب JIT) معاً، وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.505) وبدلالة T المحسوبة البالغة (3.096) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، عليه ووفق ما تم ذكره أعلاه فان الأهمية النسبية لمتغيرات الاساليب المحاسبية الحديثة تختلف من متغير إلى آخر لذلك ترفض الفرضية الثالثة وتقبل الفرضية البديلة.

ومن اهم التوصيات في الدراسة التركيز على الأساليب المحاسبية الحديثة المذكورة في البحث واستخدامها في الوحدات الاقتصادية واختيار الأسلوب المناسب لكل وحدة اقتصادية مع إمكانية دمج أكثر من أسلوب معاً، وضع استراتيجية لإدارة التكلفة لأنها تمثل العنصر الأساسي لأي وحدة اقتصادية بما ينعكس على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة، رسم استراتيجيات إدارة التكلفة قبل البدا بالإنتاج أو النشاط لاختيار الأسلوب المناسب الذي يتلائم مع طبيعة الشركة أو المنشأة.

**الكلمات المرشدة:** اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، استراتيجية التكلفة

## Abstract

The study aims to demonstrate the importance of using modern managerial accounting methods in the cost strategy, clarifying the most important methods used, identifying the mechanism of work of these modern methods and the requirements of their work, and indicating the most important items achieved by these systems in the strategic cost and benefiting from them in the work of economic units. Arrived:

Table (6) shows that the value of the correlation coefficient between the two dimensions is (8886) indicating a positive correlation between the two dimensions at a significant level of (0.01). Therefore, the first hypothesis rejects accepting the alternative hypothesis. The results of Table (7) (F), which is higher than the value (F) of the scheduled (4.001) at the degrees of freedom (1,59) and the level of (0.05). The value of the coefficient of determination (R<sup>2</sup>) Is (0.785), which indicates that the percentage of explained difference in the cost strategy in companies investigated due to the impact of accounting methods (21.5%) is the ratio of the contribution of the unobserved variables. The value of ( $\beta$ ) and the T test indicate that the effect of the modern accounting methods in the cost strategy was (0.967) T) calculated (14.669), which is a moral value and also larger than the tabular value of (1.671), which reflects the nature of the respondents' answers to their ability to explain the impact of modern accounting methods in the cost strategy, according to the above rejected the second hypothesis and accept the alternative hypothesis, Variable Total Quality Management in the first stage as one of the most Metg (0.776). In other words, the explanatory differences in the cost strategy due to the adoption of the TQM companies according to the responses of the individuals interviewed were 76.7%, and the value of the coefficient of  $\beta$  (0.876) (1.671). The variable ABC method was entered in the second stage. This variable is interpreted with both the first and second variables (0.786). In other words, the differences explained in the modern accounting methods (total quality management and The ABC style (78.6%) was due to variable effects (Total quality management and ABC style). The value of the  $\beta$  coefficient is (0.625) and the calculated value of (5.000) is greater than its tabular value (1.671). Table 8 shows that the JIT variable entered the last stage, (0.791). In other words, the differences explained in the modern accounting methods by the subjects when all the variables in table (3) were entered by (79.1%) were due to the effect of variables (TQM, ABC and JIT) Together, the value of the  $\beta$  coefficient is (0.505) and the calculated T value of (3.096) is greater than its tabular value (1.671) S what has been mentioned above, the relative importance of the variables of modern accounting methods differ from one variable to another that rejects the third hypothesis and accept the alternative hypothesis.

The most important recommendations in the study focus on the modern accounting methods mentioned in the research and use in economic units and choose the appropriate method for each economic unit with the possibility of merging more than one method, the development of cost management strategy because it is the core element of any economic unit, Quality, cost management strategies before starting production or activity to choose the appropriate method that fits with the nature of the company or establishment.

**Keywords:** Modern Management Accounting Methods, Cost Strategy

## المقدمة

ان للتطور الحاصل في الوحدات الاقتصادية والمتمثل بالتكنولوجيا والتقنيات الحديثة وانتشار وسائل الاتصال المختلفة والاجهزة والمعدات في مختلف الصناعات وتوسيع بيئة الاعمال جاءت الحاجة الى ظهور أساليب محاسبية حديثة تختص في إدارة التكلفة ووضع الاستراتيجيات والوسائل الممكنة من اجل تخفيضها مع الحفاظ على الجودة.

حيث انتشرت مفاهيم حديثة ومختلفة الأساليب في اغلب البلدان المتطورة علميا واقتصاديا مثل اليابان والصين وألمانيا وامريكا وغيرها، تضمنت هذه الأساليب مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية وإيجاد الوسائل التي تحقق غرض التكلفة وكيفية إدارة هذه التكلفة بما يتناسب مع الغاية أو الهدف منها.

ان استراتيجية التكلفة وادارتها من اهم الامور التي تهتم بها كل شركة، من خلال الرقابة على عناصر التكاليف وقياسها بالشكل الأمثل باستخدام الأساليب المحاسبية الحديثة ومن هذه الأساليب (ABM , ABC , JIT), التكلفة المستهدفة, إدارة الجودة الشاملة, تكلفة كايزن, إعادة هندسة العمليات, دورة حياة المنتج, بطاقة الأداء المتوازن).

حيث قام الباحثون بالتركيز على اهم الأساليب المحاسبية الحديثة في هذا البحث من خلال معرفة الية كل اسلوب وما يقدمه من حلول في إدارة التكلفة الاستراتيجية والتخلص من التكاليف الغير الضرورية بحسب متطلبات كل اسلوب ونتائج استخدامه للتوصل الى اهم البنود المهمة التي من الممكن الاستفادة منها في حالة استخدام أي من هذه الأساليب المذكورة في البحث للاستفادة منها في عمل الوحدات الاقتصادية المختلفة ووضع الاستراتيجيات المناسبة لإدارة التكلفة, وعليه سيتم تقسيم البحث الى المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

المبحث الثاني: الأساليب المحاسبية الحديثة مدخل نظري

المبحث الثالث: استراتيجية التكلفة مدخل نظري

المبحث الرابع: أهمية الأساليب المحاسبية الحديثة المستخدمة في استراتيجيات التكلفة

المبحث الخامس: التطبيق العملي

المبحث السادس: النتائج والتوصيات

### المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

#### (1-1) مشكلة البحث

برزت مشكلة البحث في عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة الخاصة في استراتيجيات التكلفة لأغلب الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال الزيارات الميدانية لعدد كبير منها, حيث تبين عدم استخدامها لهذه الاساليب المهمة أو تطبيق جزء من هذه المفاهيم المطبقة في كثير من بلدان العالم المتطورة, وعليه تكمن مشكلة الدراسة في طرح التساؤلات التالية:

- 1 - ما علاقة الارتباط بين الاساليب المحاسبية الحديثة واستراتيجية التكلفة؟
- 2 - ما علاقة أثر الاساليب المحاسبية الحديثة واستراتيجية التكلفة؟
- 3 - ما الأهمية النسبية لمتغيرات بعد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على بعد استراتيجية التكلفة؟

#### (2-1) هدف البحث

من أهداف البحث ما يلي:

- 1 - جمع اهم الأساليب المحاسبية الحديثة التي تساعد في استراتيجية التكلفة.
- 2- التعرف على الية عمل هذه الأساليب الحديثة ومتطلبات عملها.
- 4 - بيان اهم البنود التي تحققها هذه الأنظمة في التكلفة الاستراتيجية والاستفادة منها في عمل الوحدات الاقتصادية.

### (3-1) أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من خلال تحديد أساليب المحاسبة الادارية الحديثة التي تؤدي إلى قياس التكلفة ووضع الاستراتيجيات المناسبة في ادارتها، ويمكن عرض أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- 1 - يمكن أن يساهم هذا البحث في مساعدة الشركات العاملة في العراق على إدارة التكلفة الاستراتيجية بشكل امثل.
- 2 - يمكن أن يساهم هذا البحث بتحديد اهم البنود التي تحققها هذه الاساليب والاستفادة منها في عمل الوحدات الاقتصادية.

### (4-1) فرضية البحث

قام البحث على الفرضيات التالية:

- 1 - لا توجد علاقة ارتباط بين الاساليب المحاسبية الحديثة وستراتيجية التكلفة.
- 2 - لا توجد علاقة أثر بين الاساليب المحاسبية الحديثة وستراتيجية التكلفة.
- 3 - لا تتباين الأهمية النسبية لمتغيرات بعد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على بعد استراتيجية التكلفة.

### (5-1) منهجية البحث ومصادر جمع البيانات

اعتمد الباحثون في عملية جمع بيانات هذا البحث على المصادر الثانوية وشملت الدراسات النظرية المتعلقة بالأساليب المحاسبية الحديثة في الكتب والدوريات والاطاريح والرسائل الجامعية العربية والأجنبية.

ولتحقيق أهداف البحث اتبع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي من خلال ما يقدمه كل أسلوب محاسبي من مزايا في استخدام التكاليف وادارتها بالشكل الأمثل واتباع الاستراتيجيات التي تضبط التكلفة وتلخيص أهمية كل أسلوب في استراتيجية التكلفة، وتم اختيار ثلاثة أساليب من بين الأساليب المذكورة في البحث وهي (ABC و JIT وإدارة الجودة الشاملة)، حيث قام الباحثون بتنظيم استبانة لفحص فرضيات الدراسة والتي تتكون من (27) سؤال وتوزيعها على افراد عينة الدراسة.

**(1-6) دراسات سابقة**

1 - دراسة (الحمري والعبدي, 2017) بعنوان إمكانية استخدام التقنيات المحاسبية والإدارية الحديثة في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية لخدمة منظمات الاعمال.

هدفت الدراسة الى توضيح الدور الأساسي للتقنيات الحديثة في خفض الكلف وتحقيق الميزة التنافسية لخدمة منظمات الاعمال, واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي.

وتوصلت الدراسة ان تحقيق الميزة التنافسية يتطلب من منظمات الاعمال تبني استراتيجية تلائم حجم الشركة والاستخدام الأمثل للموارد واستخدام هندسة القيمة لتخفيض الوظائف التي يقدمها المنتج دون التأثير على الجودة وان اغلب التقنيات الحديثة تتطلب تقنيات أخرى تعمل معها.

واوصت بنشر مفهوم هندسة القيمة والأساليب المساعدة لها وتفعيل دور محاسب التكاليف لوضع الخطط واختيار الأسلوب الملائم في إدارة التكلفة.

2 - دراسة (العبيدي, ) بعنوان دور أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية.

هدفت الدراسة الى بيان دور استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتدعيم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

توصلت الدراسة بان استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية وضمان تخفيض التكاليف وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة وتوفير المعلومات للإدارة وعدم وجود استراتيجية واضحة للشركة عينة البحث.

واوصت الدراسة باستخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة لتوفير متطلبات الإنتاج والتخطيط واخذ بعين الاعتبار البيئة المحيطة بالشركة واختيار الأسلوب المناسب لها.

3 - دراسة زعرب (2013) دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبية الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

هدفت الدراسة الى التعرف على الممارسات المختلفة لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتعرف على الاكثر تلك الاساليب استخداما من قبلها والعوامل التي تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية والاهمية النسبية لكل منها .

وتوصلت الدراسة الى ان نسبة الذين يطبقون اساليب المحاسبة الادارية التقليدية في الشركات تمثل نسبة متوسطة في حين نسبة الذين يطبقون اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات تمثل نسبة متدنية جدا وأوصت الدراسة على التنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الاساليب الادارية تطبيقها كما اوصت ايضا على العمل على تفعيل دور الاساليب المحاسبية الادارية الحديثة باعتبارها نظاما للمعلومات .

4 - نوبلي نجلاء (2015) استخدام ادوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي الموسمي الاقتصادية

هدفت الدراسة الى التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق ادوات المحاسبة الادارية وقياس الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كما هدفت الدراسة الى ابراز اهم التحولات التي عرفتها المحاسبة الادارية وتوصلت الدراسة الى ان المؤسسات لا تهتم بتطبيق ادوات المحاسبة الادارية والحجة انها لا تقوم باي اضافة موجبة لها بقدر ماتتطلب تاهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة

واوصت الدراسة الى تنمية الوعي مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باهمية تطبيق ادوات المحاسبة الادارية لما تقدمه من فرص نحو التطور

### المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الادارية الحديثة مدخل نظري

ظهرت العديد من الأساليب الحديثة التي تتبعها المنظمة في إدارة أعمالها لاستخدام الاستراتيجيات المناسبة في إدارة التكلفة الاستراتيجية.

### (1-2) أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

ومن هذه الأساليب:

## (1-1-2) الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) :

تحليل الأنشطة يمكن الإدارة بالاعتماد والاستفادة من بيانات الكلفة التي يقدمها اسلوب (ABC) في عدة مجالات, فقد أوضح العديد من الخبراء أن (ABC) اسلوب للشركة فرصته الإستراتيجية من خلال تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية, ويعتمد اسلوب (ABM) بشكل مباشر على معلومات (ABC) في اتخاذ القرارات, إلا إن هدفها هو إدارة الأنشطة بدلا من إدارة الكلفة أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة, وقد عرف اسلوب (ABM) بأنه: يمثل قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات (ABC) لإرضاء الزبون وتحسين الربحية (التكريتي وآخرون, 2010, ص: 29).

ولتطبيق اسلوب (ABM) في إدارة الكلفة وتحديد فرص تخفيض الكلفة يتطلب إتباع الخطوات التالية: (اليامور, 2010, ص: 231)

(1) تحديد الأنشطة الرئيسة التي تتكون منها المنشأة.

(2) تخصيص التكاليف على الأنشطة الرئيسة.

(3) تحديد مسببات الكلفة لكل نشاط رئيسي.

ومما تقدم يمكن القول بان اسلوب (ABM) هو أسلوب لإدارة الكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض الكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

يمكن تحديد الأهداف التي يحققها اسلوب (ABM) بالاتي: (اليامور, 2010, ص: 231-232)

(أ) قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المنشأة.

(ب) تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن إن تحذف من دون تأثير على جودة المنتج أو الخدمة والأداء والقيمة المستخدمة.

(ج) تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المنشأة.

(د) تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي ممكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمنشأة.

إن اعتماد اسلوب إدارة التكلفة على أسلوب الأنشطة في تخفيض التكلفة يتطلب إتباع مجموعة من المعايير يمكن تحديدها كما يلي: (اليامور , 2010, ص: 232)

- 1) تخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة.
  - 2) حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة.
  - 3) اختيار الأنشطة الأقل تكلفة .
  - 4) اشتراك مجموعة من الأنشطة في أداء وظيفة واحدة.
  - 5) إعادة استخدام الموارد غير المستغلة.
- إن (ABM) له عدة مزايا تتمثل بما يلي: (التكريتي وآخرون, 2010, ص: 31)

- 1 - يقوم بتحليل الكلف غير المباشرة المرتبطة بحركة ودورة الحساب وكذلك الكلف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون والتي غالباً ما تبقى مخفية في الأنظمة التقليدية.
- 2 - يساعد في التحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها إذ ترتب الأنشطة حسب الكلفة الأكثر والمتوقع أن تحصل على مردودات اكبر, ويمكن وصف الكلفة بأنها ذات قيمة مضافة مقابل عدم وجود قيمة مضافة لها لغرض النظر إلى التخفيض أو التخلص من الضياع الموجود في الأنشطة والعمليات وعدا الكلفة يأخذ التحليل بنظر الاعتبار العوامل غير المالية الأخرى مثل رضا الزبون والنوعية وموضوع الموارد البشرية كوسيلة لتحديد الفرص لتحسين الأعمال.

وان اسلوب (ABM) له مجموعة من المساهمات يمكن إيجازها بما يلي : (التكريتي وآخرون, 2010, ص: 32-33)

- 1 - في قرارات التسعير : إن اتخاذ قرار التسعير لا يعتمد فقط على اعتبارات الكلفة, وإنما قد يعتمد ليشمل الظروف المحيطة بتسويق المنتج مثل طبيعة المنتجات المنافسة وطبيعة المنافسين والتدخل الحكومي وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة بين الشركات المحلية مع بعضها البعض أو منافستها للشركات العالمية والتي تحفز الشركة في أن تكون اهتماماتها بالغة بما يتعلق بتخفيض السعر, وتحسين نوعية المنتج وغيرها

من الوسائل والسبل لتلبية متطلبات الزبائن، لذلك فإن اسلوب (ABM) الذي يوفر لنا كلف منتجات أكثر دقة سيكون وسيلة لتسعير المنتجات بشكل أكثر دقة أيضا.

2 - في قرارات ربحية : يبين الطريقة التي تترابط بها الأنشطة مع بعضها البعض بهدف توليد الأرباح من خلال استهلاك الموارد وسيساعد أيضا في صنع القرارات المرتبطة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة من خلال اختيار مزيج المنتجات الذي يؤمن ذلك إذ يمكن من اختيار البديل الأمثل من البدائل المتاحة لتحديد المزيج الأمثل والمناسب لتحقيق هدف الإدارة ومن خلاله هدف الشركة سواء كانت الشركة هادفة للربح أم لا .

3 - في قرارات تصميم المنتج: إن رغبة المنشأة في إنتاج منتج ( سلعة أو خدمة ) ذو مواصفات مقبولة من قبل المستهلكين هو ما يدفعها لإجراء بحوث ودراسات نظرية وميدانية قبل البدء بالإنتاج , إن القياس الحقيقي لنجاح المنشأة هو في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من جراء إنتاج ذلك المنتج، وعليه فإن الجهد الإداري ينصب أساسا في كيفية تصميم منتج معين وتنفيذه بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين.

4 - في تخفيض التكاليف: عن طريق فهمها بشكل جيد وتحليل الأنشطة واختيار موجهات الكلف المناسبة حيث إن تنظيم الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة وكذلك تقليل وقت الاستجابة للزبون باستخدام معلومات مستندة على تحليل هذه الأنشطة .

مما تقدم يتضح للباحثين ان لاسلوب (ABM) أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال ما يلي:

- 1 - مساعدة الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات المهمة التي تؤدي الى الاستخدام الأمثل للتكاليف.
- 2 - حذف الأنشطة أو الأقسام التي لا تضيف أي قيمة للمنشأة أو دمج أنشطة في عمل واحد أو فتح أنشطة جديدة ذات قيمة للمنشأة.
- 3- تقديم خدمات افضل للزبائن من خلال تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج أو الخدمة من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الاسلوب.
- 4 - استخدام الموارد الغير مستغلة واستغلالها بما يخدم عمل المنشأة.

## (2-1-2) التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يقوم هذا الاسلوب على أساس إن إنتاج المنتجات في أي وحدة اقتصادية يحتاج أن تقوم هذه الوحدة بأنشطة تكلفة أو مورد وتقوم فكرة الأسلوب الجديد على أساس انه يتم تخصيص التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها ومن ثم يسهل تكاليف تخصيص كل نشاط على المنتج حسب استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط, ويعرف بأنه منهجا محددًا لتحسين اسلوب التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأغراض كلفة أولية واستعمال كلف هذه الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على أهداف التكلفة النهائية كالمنتجات, الخدمات, الزبائن (البعاج والكرعاوي, 2014, ص : 376 )

يقيس اسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة, ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة (مبارك, 2013, ص: 237).

هناك العديد من الاستخدامات لاسلوب (ABC) في كثير من المجالات ومنها ما يلي: ( درغام, 2007, ص: 695 )

- 1) تخصيص التكاليف : نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم التكاليف غير المباشرة على المنتج بشكل أكثر دقة .
- 2) يساعد هذا الاسلوب في اتخاذ القرارات ويوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية بخطوط الإنتاج ومؤشرات السوق والعلاقة مع العملاء .
- 3) تخفيض التكاليف : يساعد اسلوب (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة .
- 4) تسعير المنتج أو الخدمة: يلعب اسلوب (ABC) دور رئيسي في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي .
- 5) تطوير الموازنة: يساعد اسلوب (ABC) على توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات حيث إن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء .

(6) تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: يساعد اسلوب (ABC) المديرين على اتخاذ القرارات الأفضل في مجال تصميم المنتج أو الخدمة أو التسعير أو التسويق .

(7) تحليل ربحية العميل: يساعد اسلوب (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه الهدف الأول بالنسبة للشركة .

(8) قياس الأداء: يوفر اسلوب (ABC) معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقياس للأداء.

وهناك خطوات لتصميم اسلوب (ABC) في إطار متكامل وشامل وهذه الخطوات هي : (البعاج والكرعاوي, 2014, ص: 378)

1. تجميع الأعمال في صورة أنشطة حيث يقوم محاسب التكاليف بتجميع كل عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد واستخدام مسبب واحد لمنتج تكلفة هذا النشاط إلى المنتجات أو الخدمات .

2. قياس تكلفة كل النشاط بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة .

3. تحديد مراكز الأنشطة حيث يمثل مركز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية .

4. اختيار مسببات التكلفة للمستوى الأول ويقصد بمسببات المستوى الأول تلك التي تستخدم لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي سبق تحديدها .

5. اختيار مسببات التكلفة للمستوى الثاني ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات التي تستهلك هذه الأنشطة .

إن لاستعمال اسلوب (ABC) مزايا عديدة أهمها: (الظاهر, 2008, ص: 212)

1 - التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات, وبشكل عام نستطيع القول إن تكاليف المنتجات الناتجة عن اسلوب (ABC) هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن اسلوب التكاليف التقليدي .

2 - التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة, فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فاعلية بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.

3 - اتخاذ قرارات إدارية أفضل, فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل إلى مستوى الربح المنشود, وكذلك يؤدي إلى اتخاذ القرارات الإدارية عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو إلغائه.

ومما سبق يتضح للباحثين ان لأسلوب (ABC) أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

- 1 - تحديد التكاليف على أساس كل نشاط وذلك التوصل الى حصر التكاليف بشكل دقيق لكل نشاط.
- 2 - تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية الغير مباشرة وتحديدتها بشكل افضل ومعرفة الجهة المسؤولة عن ضياع أو التلف أو الإهمال في استخدام التكاليف.
- 3 - العمل على حذف الأنشطة المسببة في ارتفاع التكاليف دون ان تضيف أي قيمة للمنشأة.

(3-1-2) الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

يعتبر أسلوب تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) بأنه أسلوب يتم بمقتضاه إنتاج كل عنصر على خط الإنتاج حال حاجة الخطوة التالية على خط الإنتاج إليه, والعمليات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المشروع الأمر الذي يؤدي إلى تطورها وتخفيض تكلفتها, ويعرف بأنه أسلوب تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد عند البدء في استخدامها في الإنتاج وضبط توقيت استلام المواد (البيع والكرعاوي, 2014, ص: 370).

العناصر الرئيسية لإسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) : (الجبوري, 2008, ص: 314)

- 1 - المخزون في الوقت المحدد: إن الوحدات الاقتصادية تحتفظ بثلاث أنواع من المخزون وهي: ( المواد الخام, الإنتاج تحت التشغيل, الإنتاج التام ), لكن الاحتفاظ بهذا المخزون يكون مكلفا ونشاطا لا يضيف قيمة للوحدة أو الزبائن.
- 2 - عدد محدود من الموردين: إن مدخل الوقت المحدد بالنسبة لمشتريات المواد التي يركز المورد على تخفيضها تعتمد على تخفيض عدد محدد من الموردين وذلك من خلال وجود عقود شراء توريد طويلة الأجل وفقا لشروط يلتزم بها المورد.

- 3 - تحسين ترتيب المصنع: احد عناصر الإنتاج في الوقت المحدد هو التمويل أو التغيير من الترتيب التقليدي للمصنع إلى خلايا.
- 4 - تخفيض وقت التهيئة أو الإعداد: من خلال خلايا العمل واستخدام طرق الإنتاج المؤتمتة التي تساعد في تخفيض وقت التهيئة.
- 5 - رقابة الجودة الشاملة: هي عدم السماح بوجود أي عيوب أو عدم المطابقة للمواصفات في المواد والإنتاج قد يحمل الشركة خسائر في قيمة الشركة والزيون, وتبدأ رقابة الجودة بالموردين أولاً إذ إن عقود التوريد يجب أن تتضمن تسليم المواد الخالية من العيوب وتكون عملية فحص الإنتاج مستمرة.
- هناك الكثير من المنافع التي يعززها تطبيق اسلوب (JIT) ومن هذه المنافع: (التكريتي وآخرون, 2010, ص : 40)
- (1) تخفيض كلفة التوريد حيث يتم الأخذ بأسلوب خطوط الاتصال المفتوحة مع الموردين ضمانا للتوريد في حين الحاجة إليه.
- (2) تخفيض تكلفة مناولة المواد الخام والإنتاج التام.
- (3) خفض زمن بدء التشغيل حتى يترتب على ذلك الإسراع في بدء تنفيذ طلبيات الإنتاج والقدرة على الوفاء بتلك الطلبات في حينها دون أي تأخير مما ينعكس بدوره على تخفيض التكلفة.
- (4) عدم شعور العاملين بالملل نتيجة تكرار الأعمال وروتينية الأداء, واكتساب العاملين مهارات جديدة نظرا لتنوع المهام التي تطلب منهم.
- (5) تخفيض عدد العاملين وبالتالي تكاليف العمل, وذلك من خلال استخدام المكننة الحديثة ذات التقنية العالية والعمالة متعددة المهارة.
- (6) تخفيض مستويات الخزين لجميع أنواعه وبالتالي إمكانية الاستفادة بصورة أكبر من رأس المال العامل في مجالات استثمارية أخرى.
- (7) تخفيض معدل التلف وتحسين نوعية المنتج نتيجة تطبيق السيطرة النوعية الشاملة.

ومما سبق يتضح للباحثين ان لإسلوب (JIT) أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

- 1 - ترتيب المصنع بشكل ملائم وتجميع العمل في مكان واحد.
- 2 - عدم وجود مخزون يعني عدم وجود مخازن.
- 3 - تقليص العاملين واكتسابهم الخبرة من خلال تدوير العاملين على جميع الاعمال وعد شعورهم بالملل.
- 4 - تقليل وقت المناولة المستغرق من خلال وجود المواد والاحتياجات الأولية بشكل مباشر لاستخدامها في الإنتاج.
- 5 - الرقابة على التكاليف تكون فعالة لمراقبة العمل بشكل مباشر وعدم وجود أي تلف أو اسراف أو اهمال في استخدام التكاليف.

#### (2-1-4) إدارة الجودة الشاملة:

يقوم اسلوب إدارة الجودة الشاملة بحساب وتقليل التكاليف المتعلقة بالجودة, إن تكاليف الجودة يمكن أن تمثل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية التي تتحملها المنشأة, ولكن الإزالة التامة لتكاليف الجودة ليس ممكنا, إن تقليل احد عناصر تكاليف الجودة من الممكن أن يؤدي إلى زيادة عنصر آخر, وتتقسم تكاليف الجودة إلى أربعة مجموعات وكما يلي: (مبارك, 2013, ص: 247)

- 1 - تكاليف المنع: تعمل هذه التكاليف على منع الجودة الضعيفة قبل حدوثها, مثل (دفع أسعار أعلى للموردين لضمان توريد مواد خام ذات جودة عالية, صيانة الأثاث, تدريب العمال).
- 2 - تكاليف التحسين: هي تكاليف إجراء اختبارات على الجودة في المراحل المختلفة من عملية الإنتاج, مثل (التفتيش على المواد الخام للمورد, والمخزون الغير مكتمل التصنيع, وعلى المنتجات المصنعة قبل شحنها إلى العملاء).
- 3 - التكلفة الداخلية للفشل: تنتج هذه التكلفة من اكتشاف منتجات معينة قبل بيعها إلى المستهلك, مثل (تكلفة الخردة وإعادة تصنيع المنتجات المعيبة) كما تتضمن تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الأرباح التي كان يمكن تحقيقها.
- 4 - التكلفة الخارجية للفشل: تنتج هذه التكلفة من اكتشاف المستهلك لمنتجات معيبة بعد بيع المنتجات وتسليمها, مثل (تكلفة التبديل والضمان, التكاليف الإدارية الخاصة بمعالجة شكاوي ومرتجات العملاء, ...).

أهداف إدارة الجودة الشاملة

إن الهدف الأساسي من تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في الشركات هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض التكاليف والإقلال من الوقت والجهد الضائع، لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضاهم، وهذا الهدف الرئيس للجودة يشمل ثلاث فوائد مهمة هي: (الحواجرة وآخرون، 2011، ص: 561)

(1) خفض التكاليف: إن الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا يعني تقليل الأشياء التالفة أو إعادة انجازها وبالتالي تقليل التكاليف.

(2) تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل: فالإجراءات التي وضعت من قبل المؤسسة لإنجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف ومراقبتها وبالتالي جاءت تلك الإجراءات طويلة جامدة في كثير من الأحيان، مما اثر سلبيا على العميل.

(3) تحقيق الجودة: وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، إن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء وانجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة وبالتالي زيادة شكوى المستفيدين من تلك الخدمات.

مما سبق يتضح للباحثين ان لإسلوب إدارة الجودة الشاملة أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

1 - تجنب التكاليف قبل حدوثها من خلال استخدام المواد الأولية ذات الجودة والايدي العاملة لذوي الخبرة والكفاءة في العمل.

2 - العمل على معالجة التالف والمخلفات وإعادة تأهيله وتصنيعه.

3 - تقديم المنتج أو الخدمة في الوقت المناسب وذات جودة عالية وتجنب الأعطال المحتملة لتحقيق رضى العملاء.

4 - تخفيض التكاليف من خلال ادارتها بالشكل الصحيح وفق هذا الأسلوب.

(2-1-5) التكلفة المستهدفة

هي أسلوب لإدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير، والبعض يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج، وهناك تعريف آخر يعرفها بأنها مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وبسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة

المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج. كما تم تعريفها بأنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي الزبون، ويمكن إنجاز أهداف التكلفة المستهدفة بالاتي: (ناصر , 2010, ص: 4-5)

- 1) تحديد سعر البيع الذي يحق للمنشأة الحصة السوقية.
- 2) تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- 3) إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
- 4) تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- 5) خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع
- 6) مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

وتمر عملية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خطوات هي: (سلمان, 2012, ص: 221-222)

- الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف: هو السعر التنافسي الذي تسعى الشركات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق.
- الخطوة الثانية: احتساب الكلفة المستهدفة: يتم احتساب الكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الاعتماد على نسب الربحية والعائد على الاستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول وحقوق الملكية.
- الخطوة الثالثة: احتساب التخفيض المستهدف: إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج وعادة هذه التكاليف تكون اكبر من التكلفة المستهدفة، ويطلق على الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية تسمية تخفيض الكلفة المستهدفة.
- الخطوة الرابعة: الوصول إلى الكلفة المستهدفة: يتم الوصول إلى الكلفة المستهدفة من خلال الطرق (هندسة القيمة، التحليل المفكك).

ومما سبق يرى الباحثون ان للتكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

- 1- تحديد التكلفة المستهدفة من خلال وضع الخطط المناسبة لتحديدها.
- 2 - تحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لمعرفة أسباب التي أدت الى هذا الفرق لمعالجته أو تقليله.
- 3 - تحديد سعر البيع الذي يحق للمنشأة الحصة السوقية وتحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- 4 - إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل وتحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
- 5 - خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع ومراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

(6-1-2) أسلوب كايزن:

إن كايزن بدأ لأول مرة من قبل اليابانيين، حيث ظهرت وتطورت هذه الفلسفة لشعور اليابانيين دائما بالتفوق على الآخرين في الأسواق العالمية كونهم السباقين في هذا المجال، والنجاح الذي حصده اليابانيون يعود إلى هذا المدخل (الفضل والطائي، 2004، ص: 356) .

وقد عرفه ( Chase ) بأنه البحث عن إجراء تحسينات مستمرة في المكائن والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية أو المصنع ( Chase and et al, 2004 , p: 280 ) .

وعرفه أيضا (عزت و محمد) بأنه هو مجموعة من الإجراءات التي تنصب على العمليات التصنيعية وعلى شكل خطوات تدريجية صغيرة ومستمرة من خلال التحسين المستمر بتضافر كل الجهود المبذولة في كافة المستويات الإدارية بهدف تخفيض التكاليف (عزت و محمد، 2009، ص: 3)

وان لأسلوب كايزن عدة مبادئ ومن أهمها ما يلي : ( Hill, 2000, p: 507 )

- 1 - مراجعة العمليات : ويتضمن هذا التحليل على سبيل المثال مراجعة عمليات تجهيز المنتج أو الخدمة أو مراجعة عملية تصميم المنتج أو الخدمة .

2 - يأتي النجاح من الأشخاص : إن برامج كايزن الناجحة تعتمد على معرفة الأشخاص ونظرتهم إلى الأنظمة والإجراءات الداخلة في مقدرتها على تحديد التحسينات ومهارات عالية المستوى ومشاركة العاملين وأية مؤسسات ودعم تطبيق التحسينات , جميعها عناصر مهمة في جلب النجاح .

3 - الحاجة الدائمة إلى التغيير : يعتمد أسلوب كايزن الناجح على حاجة الجميع المستمرة للتغيير وعدم قبول العمليات الحالية, ولكن يجب تجنب رضا الذات, إن الشعور بالحاجة إلى التحسين والسعي إلى التحسينات وتطبيق التغييرات الناتجة هي أساس هذا الأسلوب, وإن برنامج التغيير الناجح يحتاج إلى التركيز على العمليات وليس المخرجات.

من خلال ما سبق يرى الباحثون ان لنكفءة كايزن أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

1 - مراجعة العمليات التي تتضمن انتاج منتج معين أو تقديم خدمة حتى يتم اكتشاف الأخطاء والتحسين بشكل مستمر .

2 - تشغيل العاملين الذين يتمتعون بالخبرة والرغبة في التحسين والتطور المستمر باستخدام البرامج والتقنيات الحديثة في العمل لتقليل الوقت والتكاليف.

(7-1-2) إعادة هندسة العمليات:

تتباين المفاهيم التي أوردت مصطلح إعادة هندسة العمليات, وعرفت بأنها مدخل وظيفي يتطلب إعادة التصميم الجذري للعمليات الإدارية ذلك لإحداث تغييرات جوهرية في الثقافة, الهيكل و تكنولوجيا المعلومات ولتحقيق تحسينات مفاجئة في الأداء تشمل خدمة الزبون, الجودة, الكلفة والسرعة, كما عرفت إعادة هندسة العمليات على أنها وسيلة إدارية منهجية تقوم على إعادة البناء التنظيمي من جذوره, وتعتمد على إعادة هيكلة وتصميم العمليات الأساسية بهدف تحقيق تطوير جوهري وطموح في أداء المنظمات بما يكفل سرعة الأداء وتخفيض التكلفة وجودة المنتج (محمد, 2012, ص: 37)

يتطلب تحقيق إعادة هندسة العمليات وجود مجموعة من المبادئ يمكن إجمالها بالاتي : (سليمان, 2012,

ص: 350)

- 1) دمج عملية جمع المعلومات ومعالجتها بيد مجموعة واحد من الأفراد لما لذلك من اثر في تقليل حجم العمالة وتقليص الأخطاء .
- 2) قيام الموظفين باتخاذ اغلب القرارات الخاصة بتنفيذ العملية مما يجعل الرقابة جزء من تنفيذ العملية حتى يمكن تقليص المستويات الهرمية للإدارة .
- 3) التعامل مع الموارد المنتشرة جغرافيا بأسلوب مركزي وذلك بالاستفادة من توفر التقنيات الحديثة من إمكانيات الاتصال .
- 4) الحصول على المعلومات من مصدرها الأصلي ولمرة واحد وذلك لضمان سلامتها وتقليل تكاليفها .
- 5) الربط بين الأنشطة المتماثلة بدلا من دمج مخرجاتها .
- 6) نقل تنفيذ العملية إلى مستخدمي مخرجاتها وذلك من خلال تكليف الأفراد الأكثر معرفة بالنتائج بعملية التمثيل .
- 7) التنظيم لتصبح وظيفة واحدة يمكن تنفيذها بواسطة شخص أو فريق عمل.

يؤدي تطبيق مدخل إعادة الهندسة بشكل علمي وسليم، إلى تحقيق الأهداف الآتية : (سليمان, 2012, ص:

(350

- أ) تحقيق تغيير جذري في الأداء والذي يتمثل في تغيير أسلوب وأدوار العمل .
  - ب) التركيز على الزبائن ومتطلباتهم من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم .
  - ج) خفض الكلفة من خلال إلغاء العمليات الغير الضرورية والتركيز على العمليات ذات القيمة المضافة.
- ومما سبق يرى الباحثين ان لإعادة هندسة العمليات أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

- 1 - إعادة هيكلة العمليات بما يخدم المنشأة في تحقيق أهدافها.
- 2 - العمل على حذف العمليات التي لا تضيف قيمة للمنشأة وابتكار عمليات جديدة مفيدة أو دمج بعض العمليات.

3 - خفض الكلف من خلال الغاء بعض العمليات الغير ضرورية أو إصلاحها.

### (2-1-8) دورة حياة المنتج

يقدم نظام تكاليف دورة حياة المنتج معلومات ضرورية لمتخذي القرارات لغرض فهم وإدارة التكاليف خلال مراحل تصميم المنتج وتطويره وانتاجه وتسويقه وتوزيعه وصيانتته وخدمة العميل، وقد حدد Kaplan ثلاث اهداف لتكاليف دورة حياة المنتج وكما يلي: (Kaplan & Atkinson, 1998: 236)

1. تساهم تكاليف دورة حياة المنتج بالاهتمام بالتكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج للتعرف على ما اذا كانت الارباح المحققة خلال مرحلة الانتاج الفعلية سوف تغطي التكاليف في مرحلتي التطوير والتخطيط.
2. طبقاً لمبدأ شمولية التكاليف، فإن تكاليف دورة حياة المنتج سوف يتم التعرف من خلالها على جوانب التكاليف البيئية للمنتج.
3. تساعد تكاليف دورة حياة المنتج في التعرف على تكاليف التخطيط وتكاليف التطوير أثناء مرحلة تصميم المنتج وإدارة التكاليف والرقابة عليها خلال هذه المرحلة.

ومما سبق يرى الباحثين ان دورة حياة المنتج أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

- 1 - وجود أهمية لدورة حياة المنتج في استراتيجية التكلفة من خلال معرفة تكاليف كل مرحلة من مراحل الإنتاج وكذلك قبل البدا بالإنتاج.
- 2 - معالجة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدا بالإنتاج ومحاولة تقليل التكاليف وزيادة الربحية.

### (2-1-9) بطاقة الأداء المتوازن

ان المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة وأن الإهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس المالية وغير المالية المترابطة تُعد كدليل موجه لاتخاذ قرارات رشيدة من قبل المديرين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء في سوق المنافسة والتكيف مع الظروف البيئية التي تتصف بالتعقيد والنمو، وقد عرّفها Horngren بأنها نظام لتفسير رسالة واستراتيجية المنظمة في مجموعة متكاملة من المقاييس لقياس الأداء من خلال توفير هيكل لتنفيذ استراتيجية المنظمة وأنها لا تركز على تحقيق الأهداف المالية فقط ولكنها تركز على الأهداف غير المالية التي يجب على المنظمة أن تتجزها لكي تتوافق

مع أهدافها المالية (463: 2000, Horngren et al), وعرفها Kaplan & Norton بأنها نظام متكامل يتكون من أنظمة فرعية متفاعلة لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية التقويم وهي نظام يقدم مجموعة من الأفكار والمبادئ بمسار شامل للشركات في مجموعة مترابطة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تقدم للمديرين في المستويات الإدارية العليا صورة واضحة وشاملة لأداء شركاتهم لتساعدهم في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف الشركة (264: 2000, Kaplan & Norton).

ويمكن تقسيم مقاييس بطاقة الأداء المتوازنة الى اربع محاور : (464: 2000, Garrison & Noreen),

1 - محور المقاييس المالية.

2 - محور مقاييس الزبون.

3 - محور مقاييس العمليات الداخلية.

4 - محور مقاييس النمو والتعلم.

ومما سبق يرى الباحثين ان بطاقة الأداء المتوازن أهمية كبيرة في استراتيجية التكلفة من خلال:

1 - وجود أهمية لبطاقة الأداء المتوازن في استراتيجية التكلفة من خلال التركيز على المقاييس المالية وغير المالية لقياس الأداء وتقييمه وبناء نظام متكامل ومتوازن للوحدة الاقتصادية.

2 - وضع المحاور الأربعة المهمة للمقاييس المالية والزبون والعمليات الداخلية والنمو والتعلم لتقديم الأفكار والمعلومات الملائمة للإدارة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات.

## (2-2) أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في استراتيجية التكلفة

ان الاساليب المحاسبية الحديثة تستخدم في استراتيجية التكلفة مثل اسلوب (ABM و ABC و JIT و تكلفة كايزن و ادارة الجودة الشاملة و اعادة هندسة العمليات و التكلفة المستهدفة و دورة حياة المنتج و بطاقة الاداء المتوازن), مع تعدد الانشطة التي تمارسها المنشأة فإنها تحتاج الى تحليل اعمق واشمل لتكاليف كل نشاط (التميمي والزبيدي, 2012, ص: 218).

تعتبر المعلومات الكفوية احد الموارد المهمة التي تستند اليها الوحدة الاقتصادية في تنفيذ مهام الادارة من تخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على الانشطة وقياس الاداء وتقييمه, وان الادارة تحتاج المعلومات الكفوية الملائمة لصنع القرارات الاستراتيجية وفق اسس علمية مبنية على معلومات ملائمة خاصة بعد ظهور الاساليب المحاسبية الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية (morse, et al, 2003: 231).

ان استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة في استراتيجية التكلفة وهذه الاساليب تعتبر من ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية, ويمكن توضيح اهميتها في استراتيجية التكلفة بما يلي:

(1-2-2) استراتيجية استخدام اسلوب الادارة على اساس النشاط (ABM):

يعتبر وصف لقرارات الادارة التي تستعمل معلومات هذا الاسلوب لإرضاء الزبون وزيادة الربحية ويهدف هذا الاسلوب الى تحديد واستبعاد التكاليف والانشطة التي لا تضيف قيمة ويحدد جميع أنشطة العمليات الرئيسية والموارد المستنفذة في كل نشاط وكيفية استنفادها وخصائص الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج او التي لا تضيف قيمة ويركز على عملية تخفيض التكاليف وهي عملية مهمة للتخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرار التشغيلي ( needs et at, 2002: 837).

(2-2-2) استراتيجية استخدام اسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC):

يهدف الى تحقيق مزيد من الدقة في تحميل التكاليف الغير مباشرة لوحدة النشاط حيث يركز على الأنشطة وبالتالي يؤدي الى قياس ادق لتكلفة تلك الوحدة حيث تظهر العلاقة بين وحدة النشاط وعناصر التكلفة بحيث ان وحدة النشاط هي التي تحدد الطلب من الأنشطة وعناصر التكلفة تحدد الطلب من عناصر التكلفة (maher,1997: 87).

يعد نظام ABC خطوة متقدمة على طريق التوجه نحو مدخل إدارة التكلفة من خلال التحديد الدقيق والسليم لتكاليف الإنتاج وتقديم معلومات تفصيلية مالية وكمية عن الأنشطة, ان الشركات التي طبقت هذا النظام أجمعت بأنه يساهم في تخفيض الكلفة وتحسين الإنتاج, ويمكن توضيح إستراتيجية استخدام ABC في خفض الكلف من خلال تحقيق التفوق بالمجالات الآتية: (الخالد، 2002، 66)

1- التفوق بالتصنيع من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسلم أو سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.

ب- التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسلاسة وبدون أي إسراف أو أعطال في استخدام الموارد وان هذه المجالات في التصنيع والتصميم تؤدي إلى خفض الكلف.

ويوفر نظام ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل ما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة (المخلافي، 2002، ص: 23)

### (3-2-2) استراتيجية استخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

يستند على أساس الرقابة على الجودة من خلال تحقيق وقت التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل بمبدأ التخصيص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج لإجراء تقييم دقيق للوحدة الاقتصادية في ظل معايير الرقابة والإنتاج والصيانة الوقائية لكي يتم التحكم في الأداء التكاليفي من خلال تخفيض الإجراءات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة التي تركز على تحقيق مستوى عال من الجودة وكسب ثقة الزبائن (atrill&melaney,2007: 397).

### (4-2-2) استراتيجية استخدام التكلفة المستهدفة:

تهدف الى تحقيق التكامل بين مختلف أنشطة المنشأة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فان ادارة تخطيط الاستراتيجية تمثل جزءا من رؤية استراتيجية ادارة التكلفة والربحية لأنها تركز على احتياجات الزبون وتستخدم التكلفة المستهدفة عدد من الادوات المساعدة منها هندسة القيمة ويقصد بها التقييم المنطقي المنظم لكل عناصر سلسلة القيمة من اجل تخفيض التكاليف لتغطية احتياجات الزبون وصولا الى التكلفة المستهدفة وهذا لا يتم الا بعد تحليل أنشطة سلسلة القيمة (باسبلي, ).

هي إحدى الإستراتيجيات الحديثة لإدارة الكلفة، وهي إستراتيجية موجهة بالسوق وفي ظل هذه الإستراتيجية تحدد الشركات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية (الدقاف، 2004، 76)

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جديدة في المحاسبة الإدارية تم استخدامها في اليابان وتعكس التميز الياباني في أنشطة البحث والتطوير واعتماد نجاح تطبيقها على تبني الشركات اليابانية لأساليب متطورة في مجال التنظيم في الإدارة وهذا لا يعني صعوبة التطبيق في بلدان أخرى ذات ثقافة مختلفة (الفضل ونور، 2002، 34)

التكلفة المستهدفة تمثل التكلفة الواجبة الحدوث التي في ضوئها يصمم ويخطط المنتج لكي ينتج ويسوق في حدود تلك التكلفة، ولكي يتم وضع خطة تكلفة مستهدفة تمكن من الوصول إلى سعر تنافسي فانه يجب وضعها على مستوى الأنشطة المستقبلية المستهدفة بما يمكن في الوقت نفسه من إجراء تحليل ضمني للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وهو يمثل هنا إحدى الخطوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة في مرحلة إعداد خطة التكلفة، بعد وضع خطة التكلفة المستهدفة وعند اتضاح عدم حدوث التطابق المبدئي بين التكلفة المستهدفة وبين تكلفة المنتج الفعلية لإحداث تخفيض فعلي لا يؤثر على مستوى جودة المنتج، وان خطة التخفيض يجب أن تبدأ بعملية تحليل الأنشطة والتخلص من الأنشطة غير الضرورية ليساعد في تخفيض التكلفة والوصول بالتكلفة الفعلية لمستوى التكلفة المستهدفة. (جبر وعبد العزيز، 1999، 11)

#### (5-2-2) استراتيجية استخدام دورة حياة المنتج:

يقوم بتقديم اطار منظم لإدارة الجودة وخفض الكلف من خلال ربطها بسلسلة القيمة وتعمل على توفير معلومات كفوية خلال مرحلة التصميم والتطوير والتصنيع والتوزيع والصيانة والتخلص من نفايات المنتج، وتساهم تلك المعلومات في حل المشاكل التي تظهر في سلسلة القيمة من مرحلة فكرة الانتاج الى التخلص من نفايات المنتج (الشعباني، 2011، ص: 259).

#### (6-2-2) استراتيجية استخدام اعادة هندسة العمليات:

تمثل التغيير الجوهرى في طريقة التفكير واعادة العمليات التشغيلية لتحقيق تحسين في مقاييس الاداء الاساسية مثل التكلفة والجودة والخدمة والسرعة ورضا الزبون لمحاولة خفض الكلف وتجاوز العيوب واستبعاد التكاليف غير الضرورية وتحقيق تغيير جذري في الأداء والذي يتمثل في تغيير أسلوب وأدوار العمل والتركيز على الزبائن ومتطلباتهم من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم وخفض الكلفة من خلال إلغاء العمليات الغير الضرورية والتركيز على العمليات ذات القيمة المضافة (الشعباني، 2011، ص: 260).

#### (7-2-2) استراتيجية استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

تقوم على أربعة محاور رئيسية هي المحور المالى والعمليات الداخلية ومحور الابتكار والتعلم ومحور الزبائن، وان لكل محور اهداف يبنى على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء الوحدة الاقتصادية في الاجل الطويل، واستخدامها يؤدي الى علاقة توازنية بين الأداء المالى وغير المالى من خلال ربط المقاييس المالية

التي تستهدف قياس النتائج المالية في الاجل القصير ومقاييس الأداء غير المالية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء في الاجل الطويل بمراحل إدارة التكلفة الاستراتيجية (Kaplan & Norton, 2001).

وتعد بطاقة الاداء المتوازن من الادوات المعتمدة في التقييم، وتعتبر من اهم الادوات المستعملة في كبرى المؤسسات العالمية، بسبب النجاح الذي حققته خاصة في مجال التقييم، ان استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاستراتيجية يكون انطلقاً من الاهداف التي تم وضعها في كل محور من المحاور المكونة لها، وبالتالي فان تقييم الاستراتيجية يكون قائماً على تقييم مدى كفاءة المؤسسة في تحقيقها لهذه الاهداف وتحديد الانحرافات التي يمكن ان تحصل والحلول المقترحة لتصحيح هذه الانحرافات، كما ان تقييم الاستراتيجية بالاعتماد على بطاقة الاداء المتوازن، يكون بتقييم النتائج المحققة في كل محور من محاور الخمسة لها ومقارنتها مع ما كان مخطط له قبل بدء التنفيذ ويكون التقييم مرتكز على اهم المعايير الموضوعة في كل محور، ان استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاستراتيجية يركز على ثلاث جوانب رئيسية تعد بمثابة الاهداف العامة التي وضعتها الادارة، وتكون في شكل معايير موزعة على محاور البطاقة وهذه الجوانب هي: (الزعيبي, 2005, ص: 4)

1- توضيح وترجمة رؤية واستراتيجية: يتم التأكد من ان الاهداف الموضوعة تكون متعلقة بالرؤية والاستراتيجية، كما يتم التأكد من ان هذه الاهداف يمكن تحقيقها في الميدان، كما يتم تقييم المعايير لترجمة كل هذه الاهداف والتحقق من انها تعكس الهدف الموضوع بكل دقة، وان الاهداف تكون شاملة لجميع جوانب المؤسسة ولكل مستوياتها، وكذلك تكون الاهداف موزعة بين طويلة وقصيرة الاجل، حتى تضمن تحقيق شرط التوازن الذي تسعى بطاقة الاداء المتوازن الوصول اليه.

2- توصيل وربط الاهداف الاستراتيجية والقياسات: يتم تقييم درجة اعلام جميع الافراد في المؤسسة بالأهداف الرئيسية، التي يجب تنفيذها حتى تتجح الاستراتيجية، وبالتحديد يتم تقييم نظام الاتصالات الداخلية بين الادارة والعاملين وبين العاملين فيما بينهم، كما يتم التأكد من توصيل وربط الاهداف بمختلف القياسات اي تحديد المعايير المناسبة لتسهيل تنفيذ وتقييم الاهداف الاستراتيجية، هذا ما يسهل على العاملين فهم واستيعاب الدور المنوط اليهم، وهذا ما يقلل حدوث مقومات، وبالتالي تحقيق التوافق بين الاهداف الخاصة للعاملين والاهداف العامة للمؤسسة.

3- التخطيط ووضع الاهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية: يقوم هذا الجانب على تقييم مدى كفاءة المديرين في التخطيط الجيد وفي كيفية توزيع مختلف المعايير على المحاور الخمسة للبطاقة، كما يتم التأكد من ان المبادرات الاستراتيجية المقترحة تتوافق مع الاهداف الاستراتيجية، وتساعد في تحقيقها، كما يتم تقييم استعمال

الموارد، وهذا من اجل تحديد التكاليف، حيث يتم مقارنة النتائج المحققة في ظل الموارد المخصصة ، كما يتم التحقق من الوصول الى مدى صحة القاعدة السببية (السبب والاثـر) اي التأكد من انه قد تم الوصول الى تحقيق الهدف المالي.

#### (2-2-8) استراتيجية استخدام تكلفة كايزن:

تركز على اجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية وتصميم المنتج وهذه التحسينات تتمثل بتطوير اعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمال وتحفيزهم وتشجيعهم على احداث المتغيرات الجديدة التي تحسن أداء التكلفة والجودة ووضع استراتيجيات جديدة (Kaplan & Atkinson, 1998: 226).

إن احدى الإستراتيجيات الحديثة لإدارة الكلفة في بيئة التصنيع الحديثة هي إستراتيجية التحسين المستمر التي تتطابق مع أهداف إستراتيجيات إدارة الكلفة إذ يتم التركيز على جانب الكلفة وكذلك النوعية، أن خطوات الكايزن في تطبيقها تعمل على خفض الكلف والارتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي: ( الكسب، 2004، 34 )

- 1- الصيانة للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وبكلفة منخفضة.
- 2-النظافة بأن يكون الفحص مستمراً والنظافة واضحة، وهذا يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية والوصول إلى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي بدوره يخفض الكلف.
- 3- الترتيب في إعداد الآلات ومكان التصنيع وتهيئة المكان الذي بدوره يؤدي إلى خفض كلف الإنتاج ويكون العمل سلساً.
- 4- التنظيم وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضروري والإبقاء على الجهود الضرورية وتنميتها.
- 5- الانضباط بإشراك العاملين كافة والالتزام للوصول إلى خفض الكلف وتحسين النوعية.

#### (2-2-9) استراتيجية استخدام إدارة الجودة الشاملة:

تركز استراتيجية ادارة الجودة الشامل على خفض الكلف، إذ أصبحت الجودة في العالم الصناعي اليوم معلما من معالم المبيعات وقد ترتبت على الجودة تزايد في الكلف التي أخذت تشكل نسباً عالية من كمية المبيعات في الدول المتقدمة، وتقسم كلف الجودة إلى قسمين: (الشعباني، 2004، 106)

1 - كلف الوقاية وتشمل (كلفة وقاية, كلفة التقييم)

2 - كلف الفشل وتشمل (كلف الفشل الداخلي, كلف الفشل الخارجي)

ويطلب الموازنة بين تكاليف الوقاية من جهة وتكاليف الفشل من جهة أخرى إذ عند زيادة كلف الوقاية للوصول إلى حالة اللافشل تؤدي إلى انخفاض تكاليف الفشل ولكن بالمقابل زيادة في كلف الوقاية والعكس كذلك الزيادة في كلف الفشل تؤدي إلى تقليل كلف الوقاية ولغرض تحقيق أقل كلفة يتطلب الموازنة بين شقي كلف النوعية.

إن تبني إدارة الجودة الشاملة تعني الجودة ابتداء من اختيار الموردين للشركة ونوعية المواد الأولية وكيفية التصنيع وخطوط العمل إذ أن إدارة الجودة الشاملة ترتبط بمفهوم " اعمل الصحيح من أول مرة " للوصول إلى مبدأ العيب الصفري أو التلف الصفري الذي بدوره يؤدي إلى خفض الكلف, إذ إن جودة السلعة تعد ذات أهمية استراتيجية للشركات الصناعية والدول على حد سواء فجودة السلعة تؤثر على الشركة نظراً لأنها تزيد من حصتها السوقية وتؤدي إلى تخفيض التكاليف على المدى الطويل وتؤدي إلى تحسين سمعة الشركة وتكسيبها حداً تنافسياً مهماً في السوق, ومن أهم استراتيجيات إدارة التكلفة هي إدارة الجودة الشاملة التي تعني بنوعية المنتج مع التخفيض المستمر للتكلفة ( بدري, 2001, 323 ).

### المبحث الثالث: استراتيجية التكلفة

#### (1-3) مفهوم استراتيجية التكلفة

إن التكلفة الإستراتيجية للمنتج عادة ما تتضمن بعض عناصر التكاليف والتي لا تكون ضمن تكاليف المنتج طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها, ويمكن تعريف إدارة التكلفة الاستراتيجية بأنها تطبيق أدوات إدارة التكلفة بحيث تمكن المنشأة من تحسين الموقف الاستراتيجي وتخفيض التكاليف معاً, ويمكن أيضاً تعريف التكلفة الإستراتيجية بأنها الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل مباشر لمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية, فهي تمثل توجيهاً للاهتمام المباشر ببيئة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بحيث تتميز عن الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية, وبالتالي فإن التكلفة الإستراتيجية تهدف إلى توفير منهج استراتيجي لإدارة التكلفة

وتحقيق ميزة تنافسية، وذلك بالاستعانة بسلاسل خلق القيمة في الصناعة وتحليل الموقف الاستراتيجي (لطي، 2010، ص: 115-116).

وتعرف ايضا استراتيجية التكلفة بانها احدى التطبيقات الحديثة التي تضع تحليل الكلفة في اطار واسع حيث يقوم باستعمال معلومات الكلفة لصياغة وتنفيذ الاستراتيجيات عن طريق تنفيذ اساليب التحليل الاستراتيجي باستخدام مجموعة من الاساليب التي تغطي متطلبات هذا المفهوم (الذهبي، 2001، ص: 75).

مما تقدم يتضح للباحثين إن مفهوم استراتيجية التكلفة مهم جدا لمعرفة مفهوم تخفيض التكاليف من خلال إدارة التكلفة الإستراتيجية وتحليلها ووضع الاستراتيجيات المناسبة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي ضبطها، وكذلك دراسة أهم الأساليب الحديثة المستخدمة في إدارة التكاليف في الشركات أو المنشآت، والعمل على تطبيقها من خلال توفير البيئة المناسبة لها لان هذه الأساليب لها دور كبير وبارز في تخفيض التكاليف من خلال الاستراتيجيات التي تستخدمها في إدارة التكاليف، وفي الوقت نفسه تحافظ على جودة الخدمة مما يؤدي إلى رضا العملاء وتحقيق هدف الشركة أو المنشأة.

### (2-3)التخفيض الاستراتيجي للتكاليف والتحليل الاستراتيجي للتكاليف

يمكننا تعريف التخفيض الاستراتيجي للتكاليف على انه: منهج طويل الأمد يعمل على تكامل كل من الاستراتيجيات التنافسية والاستراتيجيات التكنولوجية واستراتيجيات إدارة الموارد البشرية وكذلك اعتبارات التصميم التنظيمي لتوفير أساس من التركيز والتنسيق يدعم تحقيق الميزة التنافسية، ويلاحظ أن التخفيض الاستراتيجي للتكاليف يجب أن يكون جزءا من الإستراتيجية التنافسية والتي تعمل على تكامل الاستراتيجيات التكنولوجية واستراتيجيات الموارد البشرية لتوفير منهج منسق واسع الأساس طويل الأجل لتخفيض التكلفة، إن المنظمات بحاجة لتطبيق منهج استراتيجي لتخفيض التكاليف والذي يتصف بالصفات التالية: (لطي، 2010، ص: 116-117)

1- الربط بالأهداف الإستراتيجية.

2- الشمول.

3- فرص لخفض التكلفة قابلة للبقاء والاستمرار.

4- التطبيق المرحلي.

## 5- التزام إداري.

بمعنى أن الدعم الكامل من إدارة المنشأة لمجهودات ومبادرات تخفيض التكلفة هو جزء هام لتحقيق التخفيض الاستراتيجي للتكاليف.

ويمكن أن نلخص بان هناك ثلاثة فوائد تنتج عن التخفيض الاستراتيجي للتكاليف:

الأولى: إن تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة يؤدي إلى زيادة قدرة المنشأة على تخفيض السعر وبالتالي زيادة القدرة التنافسية.

الثانية: إن تخفيض التكاليف يؤدي إلى تحسين الجودة وذلك لان جهود تخفيض التكلفة تهدف إلى تقليل عدد أجزاء المنتج أو الخدمة وتسهيل عمليات التجميع وبناء أجزاء نموذجية تصلح لعدة أنواع من المنتج.

الثالثة: إن تكاليف المنتج منخفضة والسعر المنخفض يمنع من دخول منافسين جدد إلى الأسواق وبالتالي زيادة هامش الربح للمنشأة . وذلك يعد بمثابة فائدة إستراتيجية .

ويعتمد تحليل التكلفة الإستراتيجية على ثلاث أدوات هي : (لظفي, 2010,ص: 117)

- تحليل سلاسل القيمة .
- تحليل مسببات / محركات التكلفة .
- تحليل الموقف الاستراتيجي.

ويمكن تعريف أسلوب تحليل التكلفة الإستراتيجية بأنه اسلوب منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة وهي : سلاسل القيمة, تحليل مسببات التكلفة, وتحليل الموقف الاستراتيجي بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج.

ان المدخل الاستراتيجي للتكلفة من التطبيقات الحديثة في العلوم المحاسبية ويتطلب هذا المدخل استخدام أساليب معاصرة مثل أسلوب ABC و ABM وأسلوب سلسلة القيمة واستخدام دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر واستخدام بطاقة الأداء المتوازن والإنتاج في الوقت المحدد (التمي واليزيدي, 2012, ص: 218).

### (3-3) أهمية استراتيجية التكلفة

يتطلب من الشركة وضع الاستراتيجيات التي يمكن ان تكسبها التفوق والتميز والمنافسة من خلال تخفيض كلفها وتحسين جودة المنتج, وهذه الاستراتيجيات تهدف الى الريادة في الكلف والجودة ومن اهم المزايا التي تحققها الشركة بتبني أي من الاستراتيجيات الخاصة بإدارة التكلفة هي: (الحميري وآخرون, ص: 170)

- 1- الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
- 2- الملائمة مع الظروف البيئية المختلفة.
- 3- استخدام المعيار المناسب في اتخاذ القرار.
- 4- وضع الخطط الكفيلة لمواجهة المنافسين.

### (3-4) الية عمل استراتيجية التكلفة

تتم الية عمل استراتيجية التكلفة من خلال المراحل التالية: (الكبراتي, 2005, ص: 62)

المرحلة الأولى: دراسة وتقويم أنشطة وفعاليات المنشأة وتحليل قيمة العملية, اذ تشخص الانشطة وتحلل لكل عملية وتشخص الكلف وموجهاتها وسلوكها حتى يمكن ربطها مع مقاييس الأداء بما يساعد في قياس اثر التغيرات على الأنشطة والموارد.

المرحلة الثانية: تحدد التكاليف على أساس الأنشطة عند مستوى العملية بتحديد الموارد وربطها بالانشطة اعتمادا على معدلات استهلاك, ثم تربط هذه الأنشطة باهداف الكلفة النهائية على معدلات الاستهلاك أيضا عن طريق معرفة العلاقة المسببة بين موجهات الكلف والأنشطة.

المرحلة الثالثة: تحدد تكاليف العمليات والمنتجات بعد خفض الكلف في المرحلة الثانية لتحديد كلف المنتجات والعمليات بشكل دقيق.

المرحلة الرابعة: تكامل المعلومات المالية الناتجة عن تحليل وإدارة الأنشطة لغرض اعداد التقارير المالية والإدارية.

## المبحث الرابع: التطبيق العملي

### (1-4) تمهيد

يهدف هذا الفصل إلى توضيح لعينة الدراسة، وتوضيح اداة الدراسة، وتطوير أداة الدراسة، وبيان الأساليب الإحصائية المتبعة والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

### (2-4) مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة في العراق وعددها (25) بنك تجاري، موضحة في الملحق رقم (2) (سوق العراق للأوراق المالية، صفحة الكترونية، 2018).

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بأسلوب العينة القصدية، حيث تمثلت أفراد عينة الدراسة ب(المدير المالي، والمحاسب الاداري، ومحاسب التكاليف، المحاسب المالي) في كل شركة صناعية وفي بعض الشركات لا يتوفر جميع افراد عينة الدراسة، وتم توزيع ثلاث او اربع استبانات لكل شركة لأفراد عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (76) استبانة، استرد منها (64) استبانة وبما نسبته (84%) من الاستبانات الموزعة واستبعد منها (3) استبانة غير صالحة، وقد تم إخضاع (61) استبانة للتحليل والتي تشكل ما نسبته (80%) من الاستبانات الموزعة وكما يتضح من الجدول التالي:

الجدول ( 1 ): الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	76	الاستبانات الموزعة
83%	64	الاستبانات المستردة
3%	3	الاستبانات الغير صالحة للتحليل
80%	61	الاستبانات الخاضعة للتحليل

الجدول من إعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التحليل

#### (4-3) آلية وإجراءات تحليل ومعالجة بيانات الاستبانة

لتسهيل إجراءات التحليل الإحصائي للبيانات، فقد تم تحديد مجال للإجابات، وقام الباحثون بإعطاء خمسة بدائل لإجابة كل سؤال وهي (موافق جداً، موافق، موافق بدرجة متوسطة، غير موافق، غير موافق إطلاقاً) لمعرفة رأي أفراد عينة الدراسة حول تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة في قياس تكاليف العمليات المصرفية، وقد تم قياسها من خلال استخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات (Five Point Likert Scale) لإجابات عينة الدراسة، حيث تم تحديد الأرقام (1,2,3,4,5) ووفقاً لما يبينه الجدول التالي:

الجدول ( 2 ): تحديد الأرقام والمتوسطات الحسابية

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق جداً
1	2	3	4	5

الجدول من إعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات التحليل

وقد تم احتساب المقياس تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي وعلى النحو التالي:

إن أعلى وزن هو (5) وأدنى وزن هو (1)

وان عدد المستويات = 3 (مرتفع، متوسط، منخفض)

$$\frac{4}{3} = \frac{1-5}{3} = \frac{\text{أعلى فئة} - \text{أدنى فئة}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{\text{طول الفترة}}{\text{عدد المستويات}}$$

بما أن الحد الأدنى = 1

إذا  $1 - (1.33 + 1)$

وعليه يتم التوزيع كالتالي:

من  $1 - 2.33 =$  منخفض

من 2.34 - 3.67 = متوسط

من 3.68 - 5 = مرتفع

استناداً إلى ذلك، فإن المتوسطات الحسابية التي توصلت لها الدراسة، سيتم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي:

تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث فئات: فئة (1 - 2.33) تعني درجة منخفضة أو متدنية، وفئة (2.34 - 3.67) تعني درجة متوسطة، وفئة (3.68 - 5) تعني درجة مرتفعة أو عالية.

#### (4-4) تحليل أداة الدراسة

أولاً . وصف الأفراد المبحوثين عينة البحث:

الجدول (3): وصف العوامل الديموغرافية لعينة البحث

عدد سنوات الخبرة في مجال عملك الحالي									
15 سنة فأكثر		10 - أقل من 15 سنة		5 - أقل من 10 سنوات		أقل من 5 سنوات			
النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت
18%	11	26	16	30%	18	26%	16		
المؤهل العلمي									
دكتوراه		ماجستير		دبلوم عالي		بكالوريوس			
النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت
15%	9	23%	14	16%	10	46%	28		
التخصص									
علوم مالية ومصرفية				ادارة الاعمال		محاسبة			
النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت
21%	13	23%	14	56%	34				
المسمى الوظيفي									
محاسب اداري		محاسب تكاليف		محاسب مالي		مدير ادارة		مدير مالي	
النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت	النسبة	ت
15%	9	20%	12	27%	17	20%	12	18%	11

المصدر : من إعداد الباحثون في ضوء استمارة الاستبانة .

ثانياً. مواقف المستبينة آرائهم تجاه مؤشرات أبعاد البحث

١. المواقف تجاه مؤشرات الاساليب المحاسبية الحديثة: يعكس الجدول ( 4 ) التكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمجمل مؤشرات هذا البعد، فضلاً عن ذلك يعكس معدل هذه الأوساط ومعدل هذه الانحرافات أيضاً، اللذان بلغا (4.097) و (0.689) على التوالي. ويبدو من خلال ارتفاع أقيام هذين المعدلين أو ارتفاع أقيامهما بعمامة قدر تعلق ذلك بكل مؤشر من المؤشرات المعنية بخاصة المؤشر (X11) الذي ينص (تخفيض عدد العاملين وبالتالي تكاليف العمل وذلك من خلال استخدام المكننة الحديثة ذات التقنية العالية والعمالة متعددة المهارة) إذ بلغ مقدار الاتفاق على هذا المؤشر ما مقداره (82%) في حين كان عدم الاتفاق على هذا المؤشر (1.6%) وكانت نسبة المحايد مقدارها (16.4%) وجاء كل هذا بوسط حسابي مقداره (4.049) وانحراف معياري قدره (0.693)، وإن المؤشرات المذكورة قد استحوذت على اتفاق جميع المستبينة آرائهم.

الجدول (4): وصف وتشخيص بعد الاساليب المحاسبية الحديثة في الشركات المبحوثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الفرقة المتغيرات		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
<b>اسلوب ABC</b>														
0.752	4.000	21.3	13	63.9	39	8.2	5	6.6	4	-	-	X1		
0.657	4.032	18	11	72.1	44	4.9	3	4.9	3	-	-	X2		
0.645	4.016	19.7	12	63.9	39	14.8	9	1.6	1	-	-	X3		
0.718	4.016	23	14	59	36	14.8	9	3.3	2	-	-	X4		
0.67	3.983	18	11	65.6	40	13.1	8	3.3	2	-	-	X5		
0.631	4.032	19.7	12	65.6	40	13.1	8	1.6	1	-	-	X6		
<b>اسلوب JIT</b>														
0.695	3.983	19.7	12	62.3	38	14.8	9	3.3	2	-	-	X7		
0.576	3.967	14.8	9	67.2	41	18	11	-	-	-	-	X8		
0.727	3.934	18	11	62.3	38	14.8	9	4.9	3	-	-	X9		
0.727	3.934	19.7	12	57.4	35	19.7	12	3.3	2	-	-	X10		
0.693	4.049	24.6	15	57.4	35	16.4	10	1.6	1	-	-	X11		
0.737	3.918	16.4	10	65.6	40	11.5	7	6.6	4	-	-	X12		
<b>ادارة الجودة الشاملة</b>														
0.693	3.95	19.7	12	57.4	35	21.3	13	1.6	1	-	-	X13		
0.645	3.983	16.4	10	68.9	42	11.5	7	3.3	2	-	-	X14		
0.706	3.967	19.7	12	60.7	37	16.4	10	3.3	2	-	-	X15		
0.718	4.016	23	14	59	36	14.8	9	3.3	2	-	-	X16		
0.763	4.016	26.2	16	52.5	32	18	11	3.3	2	-	-	X17		
0.657	3.967	16.4	10	67.2	41	13.1	8	3.3	2	-	-	X18		
0.689	4.097	82.32				14.39				3.08				المعدل العام

المصدر : من إعداد الباحثون (في ضوء نتائج الحاسبة الالكترونية) .

٢ . الموافق تجاه مؤشرات وأستراتيجية التكلفة يتبين من خلال تفحص المعدلات الجدول ( 5 ) وجود رضا أو اتفاق عام من لدن المستبينة آرائهم تجاه مؤشرات هذا المتغير أيضاً بخاصة المؤشر (X27) الذي ينص (ادارة الجودة الشاملة تؤدي إلى تحسين سمعة الشركة وتكسيها حدا تنافسيا مهما في السوق، ومن اهم استراتيجيات ادارة التكلفة هي ادارة الجودة الشاملة التي تعنتي بنوعية المنتج مع التخفيض المستمر للكلفة) ، وإن كان ذلك على نحوٍ متباين من مؤشر إلى آخر، بدليل ارتفاع معدل الأوساط الحسابية ومعدل الانحرافات المعيارية للبعد (4.041) و(0.714) .

الجدول (5): وصف وتشخيص بعد أستراتيجية التكلفة في الشركات المبحوثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		الفقرة المتغيرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.643	3.95	16.4	10	63.9	39	18	11	1.6	1	-	-	X19
0.658	4.000	19.7	12	62.3	38	16.4	10	1.6	1	-	-	X20
0.771	4.065	29.5	18	50.8	31	16.4	10	3.3	2	-	-	X21
0.737	4.082	26.2	16	60.7	37	8.2	5	4.9	3	-	-	X22
0.718	4.016	23	14	59	36	14.8	9	3.3	2	-	-	X23
0.741	3.983	21.3	13	60.7	37	13.1	8	4.9	3	-	-	X24
0.685	4.114	27.9	17	57.4	35	13.1	8	1.6	1	-	-	X25
0.727	4.065	26.2	16	57.4	35	13.1	8	3.3	2	-	-	X26
0.746	4.098	31.1	19	49.2	30	18	11	1.6	1	-	-	X27
<b>0.714</b>	<b>4.041</b>	<b>82.55</b>				<b>14.55</b>		<b>2.9</b>				<b>المعدل العام</b>

المصدر : من إعداد الباحثون (في ضوء نتائج الحاسبة الالكترونية) .

ثالثاً. اختبار فرضيات البحث

1. الفرضية الاولى: تنص هذه الفرضية (لا توجد علاقة ارتباط بين اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأستراتيجية التكلفة) .

لأجل التعرف على طبيعة علاقات الارتباط بين الاساليب المحاسبية الحديثة وأستراتيجية التكلفة تشير معطيات الجدول ( 6 ) ان قيمة معامل الارتباط بين البعدين قيمتها (0.886) مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين البعدين عند مستوى معنوية قدره (0.01) ، لذا ترفض الفرضية الاولى تقبل الفرضية البديلة.

الجدول (6): معامل الارتباط بين اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأستراتيجية التكلفة

أستراتيجية التكلفة	البعد المستقل
	البعد المعتمد
(0.756)**	اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

N=61

\*\* معنوي عند مستوى (0.05)

المصدر: من إعداد الباحثون (في ضوء نتائج الحاسبة الالكترونية) .

2. الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية (لا توجد علاقة أثر بين اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأستراتيجية التكلفة) .

تشير نتائج الجدول (7) إلى التحليل المعنوي بين الاساليب المحاسبية الحديثة وأستراتيجية التكلفة إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (215.181) وهي اكبر من قيمة (F)المجدولة البالغة (4.001) عند درجتي حرية(1,59) ومستوى معنوية (0.05).وكانت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.785)،التي تشير إلى أن نسبة الاختلاف المفسر في أستراتيجية التكلفة في الشركات المبحوثة بسبب تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة لا تقل عن(78.5 % ) والنسبة المتبقية والبالغة(21.5%)تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير المبحوثة، ويستدل من قيمة ( $\beta$ ) البالغة واختبار (T) لها أن تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة كان قدره (0.967) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (14.669) والتي هي قيمة معنوية وكذلك اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) والتي تعكس طبيعة إجابات المبحوثين عن قدرتهم في تفسير تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة .

عليه ... وفق ما تم ذكره اعلاه ترفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة.

الجدول (7): علاقة الأثر بين اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأستراتيجية التكلفة

أستراتيجية التكلفة			البعد المستقل	
$\beta$	F		D.F	$R^2$
	الجدولية	المحسوبة		
0.967 (14.669)	4.001	215.181	1 59	0.785

N=61

( T المحسوبة

عند مستوى معنوية (0.05)

المصدر: من إعداد الباحثون (في ضوء نتائج الحاسبة الالكترونية) .

3. الفرضية الثالثة: لا تتباين الأهمية النسبية لمتغيرات بعد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على بعد استراتيجية التكلفة

للتحقق من صحة الفرضية الثالثة تفصح معطيات الجدول ( 8 ) عن الاتي :

أ. دخل متغير ادارة الجودة الشاملة في المرحلة الأولى باعتباره من أكثر المتغيرات أهمية، اذ كانت الاهمية النسبية لهذا المتغير ما قيمتها(0.767)، أي بمعنى اخر ان الاختلافات المفسرة في استراتيجية التكلفة بسبب تبني الشركات المبحوثة ادارة الجودة الشاملة وفق اجابات الأفراد المبحوثين كانت بمقدار(76.7%) وبدلالة قيمة معامل  $\beta$  (0.876) وبدلالة T المحسوبة البالغة (13.919) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671).

ب. دخل متغير اسلوب ABC في المرحلة الثانية ويفسر هذا المتغير مع كل من المتغير الاول والثاني ما مقداره (0.786) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) كانت بمقدار (78.6%) تعود الى تأثيرات متغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) معاً وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.625) وبدلالة T المحسوبة البالغة (5.000) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671).

ت. يوضح الجدول (8) ان متغير اسلوب JIT دخل في المرحلة الأخيرة، اذ كانت الاهمية النسبية بمقدار (0.791) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الافراد المبحوثين عندما دخلت جميع المتغيرات الواردة في الجدول ( 3 ) كانت بمقدار (79.1%) تعود إلى تأثير المتغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC و اسلوب JIT) معاً، وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.505) وبدلالة T المحسوبة البالغة (3.096) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671).

عليه..... ووفق ما تم ذكره أعلاه فان الأهمية النسبية لمتغيرات الاساليب المحاسبية الحديثة تختلف من متغير إلى آخر لذلك ترفض الفرضية الثالثة وتقبل الفرضية البديلة .

الجدول (8): الأهمية النسبية لتأثير متغيرات بعد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على بعد استراتيجية التكلفة

المرحلة	D.F	استراتيجية التكلفة			الاهمية النسبية	المؤشر الإحصائي متغيرات اساليب المحاسبة الادارية الحديثة
		T. Value		β		
		الجدولية	المحسوبة			
1	1 59	1.671	13.919	0.876	0.767	ادارة الجودة الشاملة
2	2 58		5.000	0.625	0.786	ادارة الجودة الشاملة + اسلوب ABC
3	3 57		3.096	0.505	0.791	ادارة الجودة الشاملة + اسلوب ABC + اسلوب JIT

N=61

عند مستوى معنوية (0.05)

المصدر : من إعداد الباحثون في ضوء نتائج الحاسبة الالكترونية .

## المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

### (1-5) الاستنتاجات

#### (1-1-5) استنتاجات الجانب النظري

تم التوصل الى الاستنتاجات التالية:

1 - وجود أهمية لاسلوب (ABM) في استراتيجية التكلفة من خلال مساعدة الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات المهمة التي تؤدي الى الاستخدام الأمثل للتكاليف, و حذف الأنشطة أو الأقسام التي لا تضيف أي قيمة للمنشأة أو دمج أنشطة في عمل واحد أو فتح أنشطة جديدة ذات قيمة للمنشأة, و تقديم خدمات افضل للزبائن من خلال تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج أو الخدمة من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأسلوب و استخدام الموارد الغير مستغلة واستغلالها بما يخدم عمل المنشأة.

2 - وجود أهمية لاسلوب (ABC) في استراتيجية التكلفة من خلال تحديد التكاليف على أساس كل نشاط وبذلك التوصل الى حصر التكاليف بشكل دقيق لكل نشاط وتحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية الغير مباشرة

وتحديدها بشكل افضل ومعرفة الجهة المسؤولة عن ضياع أو التلف أو الإهمال في استخدام التكاليف والعمل على حذف الأنشطة المسببة في ارتفاع التكاليف دون ان تضيف أي قيمة للمنشأة.

3- وجود أهمية لاسلوب (JIT) في استراتيجية التكلفة من خلال ترتيب المصنع بشكل ملائم وتجميع العمل في مكان واحد و عدم وجود مخزون يعني عدم وجود مخازن وتقليل العاملين واكتسابهم الخبرة من خلال تدوير العاملين على جميع الاعمال وعد شعورهم بالملل وتقليل وقت المناولة المستغرق من خلال وجود المواد والاحتياجات الأولية بشكل مباشر لاستخدامها في الإنتاج والرقابة على التكاليف تكون فعالة لمراقبة العمل بشكل مباشر وعدم وجود أي تلف أو اسراف أو اهمال في استخدام التكاليف وبذلك تخفيض التكاليف.

4- وجود أهمية لإدارة الجودة الشاملة في استراتيجية التكلفة من خلال تجنب التكاليف قبل حدوثها من خلال استخدام المواد الأولية ذات الجودة والايدي العاملة لذوي الخبرة والكفاءة في العمل والعمل على معالجة التالف والمخلفات وإعادة تأهيله وتصنيعه وتقديم المنتج أو الخدمة في الوقت المناسب وذات جودة عالية وتجنب الأعطال المحتملة لتحقيق رضى العملاء وتخفيض التكاليف من خلال ادارتها بالشكل الصحيح وفق هذا الأسلوب.

5-وجود أهمية للتكلفة المستهدفة في استراتيجية التكلفة من خلال تحديد التكلفة المستهدفة من خلال وضع الخطط المناسبة لتحديدها وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لمعرفة أسباب التي أدت الى هذا الفرق لمعالجته أو تقليله وخفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع ومراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

6-وجود أهمية لاسلوب كايزن في استراتيجية التكلفة من خلال مراجعة العمليات التي تتضمن انتاج منتج معين أو تقديم خدمة حتى يتم اكتشاف الأخطاء والتحسين بشكل مستمر وتشغيل العاملين الذين يتمتعون بالخبرة والرغبة في التحسين والتطور المستمر باستخدام البرامج والتقنيات الحديثة في العمل لتقليل الوقت والتكاليف.

7-وجود أهمية لإعادة هندسة العمليات في استراتيجية التكلفة من خلال إعادة هيكلة العمليات بما يخدم المنشأة في تحقيق أهدافها والعمل على حذف العمليات التي لا تضيف قيمة للمنشأة وابتكار عمليات جديدة مفيدة أو دمج بعض العمليات وخفض الكلف من خلال الغاء بعض العمليات الغير ضرورية أو إصلاحها.

8- وجود أهمية لدورة حياة المنتج في استراتيجية التكلفة من خلال معرفة تكاليف كل مرحلة من مراحل الإنتاج وكذلك قبل البدا بالإنتاج ومعالجة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدا بالإنتاج ومحاولة تقليل التكاليف وزيادة الربحية.

9- وجود أهمية لبطاقة الأداء المتوازن في استراتيجية التكلفة من خلال التركيز على المقاييس المالية وغير المالية لقياس الأداء وتقييمه وبناء نظام متكامل ومتوازن للوحدة الاقتصادية و وضع المحاور الأربعة المهمة للمقاييس المالية والزيون والعمليات الداخلية والنمو والتعلم لتقديم الأفكار والمعلومات الملائمة للإدارة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات.

#### (5-1-2) نتائج التطبيق العملي

تم التوصل الى النتائج التالية:

1 - تشير معطيات الجدول ( 6 ) ان قيمة معامل الارتباط بين البعدين قيمتها (0.886) مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين البعدين عند مستوى معنوية قدره (0.01)، لذا ترفض الفرضية الاولى تقبل الفرضية البديلة.

2- تشير نتائج الجدول (7) إلى التحليل المعنوي بين الاساليب المحاسبية الحديثة وأستراتيجية التكلفة إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (215.181) وهي اكبر من قيمة (F)المجدولة البالغة (4.001) عند درجتى حرية(1،59) ومستوى معنوية (0.05).وكانت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) هي (0.785)،التي تشير إلى أن نسبة الاختلاف المفسر في أستراتيجية التكلفة في الشركات المبحوثة بسبب تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة لا تقل عن(78.5 % ) والنسبة المتبقية والبالغة(21.5%)تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير المبحوثة، ويستدل من قيمة ( $\beta$ ) البالغة واختبار (T) لها أن تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة كان قدره (0.967) وبدلالة قيمة (T) المحسوبة (14.669) والتي هي قيمة معنوية وكذلك اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.671) والتي تعكس طبيعة إجابات المبحوثين عن قدرتهم في تفسير تأثير الاساليب المحاسبية الحديثة في أستراتيجية التكلفة، عليه وفق ما تم ذكره اعلاه ترفض الفرضية الثانية وتقبل الفرضية البديلة.

3 -دخل متغير ادارة الجودة الشاملة في المرحلة الأولى باعتباره من أكثر المتغيرات أهمية، اذ كانت الاهمية النسبية لهذا المتغير ما قيمتها(0.767)، أي بمعنى اخر ان الاختلافات المفسرة في استراتيجية التكلفة بسبب

تبني الشركات المبحوثة ادارة الجودة الشاملة وفق اجابات الأفراد المبحوثين كانت بمقدار (76.7%) وبدلالة قيمة معامل  $\beta$  (0.876) وبدلالة T المحسوبة البالغة (13.919) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، ودخل متغير اسلوب ABC في المرحلة الثانية ويفسر هذا المتغير مع كل من المتغير الاول والثاني ما مقداره (0.786) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) كانت بمقدار (78.6%) تعود الى تأثيرات متغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC) معاً وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.625) وبدلالة T المحسوبة البالغة (5.000) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، ويوضح الجدول (8) ان متغير اسلوب JIT دخل في المرحلة الأخيرة، اذ كانت الاهمية النسبية بمقدار (0.791) أي بمعنى آخر ان الاختلافات المفسرة في الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الافراد المبحوثين عندما دخلت جميع المتغيرات الواردة في الجدول (3) كانت بمقدار (79.1%) تعود إلى تأثير المتغيرات (ادارة الجودة الشاملة و اسلوب ABC و اسلوب JIT) معاً، وكانت قيمة معامل  $\beta$  هي (0.505) وبدلالة T المحسوبة البالغة (3.096) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (1.671)، عليه ووفق ما تم ذكره أعلاه فان الأهمية النسبية لمتغيرات الاساليب المحاسبية الحديثة تختلف من متغير إلى آخر لذلك ترفض الفرضية الثالثة وتقبل الفرضية البديلة.

## (2-5) التوصيات

يوصي الباحثون بما يلي:

- 1 - التركيز على الأساليب المحاسبية الحديثة المذكورة سابقاً واستخدامها في الوحدات الاقتصادية واختيار الأسلوب المناسب لكل وحدة اقتصادية مع إمكانية دمج أكثر من أسلوب معاً.
- 2 - وضع استراتيجية لإدارة التكلفة لأنها تمثل العنصر الأساسي لأي وحدة اقتصادية بما ينعكس على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة.
- 3 - رسم استراتيجيات إدارة التكلفة قبل البدء بالإنتاج أو النشاط لاختيار الأسلوب المناسب الذي يتلائم مع طبيعة الشركة أو المنشأة.

## المصادر والمراجع

### المصادر العربية

- بدري مسعود (2001)، التكامل بين استراتيجيات الجودة وأنظمة الرقابة الإدارية دراسة ميدانية، مجلة دراسات جامعة عمان، 28(2)، ص: 323.
- البعاج، قاسم والكرعاوي، نجم (2014)، التكامل بين نظام (ABC و JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الديوانية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (39)، ص: 365-393.
- التكريتي، إسماعيل والطعمة، عبدالوهاب وعبد القادر، وليد (2010)، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، (ط1)، عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.
- جبر، نبيه وعبد العزيز، خالد (1999)، تخفيض التكاليف المجالات والأساليب، مجلة البحوث المحاسبية، 2(1)، الرياض، السعودية، ص: 11.
- الحمداني، بهاء والحسين، رؤى (2013)، دور أدوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 19 (70)، 474-493.
- الحواجرة، كامل والزيود، حسين والهوري، سليمان وشلاش، عنبر (2011)، اثر دعم الإدارة العليا والتزامها في مؤشرات إدارة الجودة الشاملة من وجهة نظر المديرين ورؤساء الأقسام: دراسة حالة مدينة سحاب الصناعية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، ص: 557-576.
- الخالد، جعفر سليمان (2002)، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- درغام، ماهر موسى (2007)، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، 15(2)، ص: 679-725.

الدقاف, عبده احمد محمد (2004), مدخل مقترح لإدارة التكاليف في المنشآت الصناعية بهدف دعم قدراتها التنافسية في ظل البيئة الاقتصادية والصناعية الحديثة, أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, مصر.

الزعيبي, حسن علي (2005), نظم المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي, عمان: دار وائل للنشر.

سلمان, علاء وعبدالله, حنان وحليجل, جلييلة (2012), استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية, مجلة دراسات محاسبية ومالية, 7(21), ص: 240-208.

الشعباني, صالح إبراهيم (2004), الكلف النوعية المسببات وأسلوب إدارتها بهدف التخفيض, مجلة بحوث مستقبلية, كلية الحداثة الجامعة, الموصل, العدد 9, ص: 106.

الشعباني, صالح إبراهيم (2011), استراتيجية توظيف المعلومات الكفوية في إدارة الازمات الصناعية دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى, مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية, 3(6), ص: 276-243.

الشعباني, صالح والحديدي, هشام (2010), استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض: بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى, تنمية الرافدين, 32 (97), ص: 97-65.

ظاهر, احمد حسن (2008), المحاسبة الإدارية, (ط2), عمان, الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

عزت, ريزان ومحمد ببرزين (2009), أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف, مجلة , ص: 28-1.

الفضل, مؤيد محمد ونور, عبد الناصر إبراهيم (2002), المحاسبة الإدارية, ط1, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, عمان, الأردن.

الكبراتي, حنان صحبت عبد الله (2005), استعمال معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية, أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد.

الكسب, علي إبراهيم حسين (2004), المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر -الكايزن- في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل, رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.

لطي, محمد علي (2010), استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين أداء المنظمات الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية: دراسة تطبيقية, الفكر المحاسبي, 14(1), 107-167.

محمد, زينة فتحي(2012), دور إعادة هندسة العمليات في خفض التكلفة وزيادة الربحية بالتطبيق على بنك الإسكان للتجارة والتمويل الأردني, مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, 8(26), ص: 34-51.

المخلفاوي, نجيب طاهر (2002), استخدام نظام ABC في قياس تكاليف أنشطة المصارف الإسلامية بالتطبيق على بنك سبأ الإسلامي في اليمن, رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.

ناصر, طه علوي (2010), استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل), مجلة الإدارة والاقتصاد, 85(8), ص: 1-33.

اليامور, علي حازم (2010), استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل البان الموصل, مجلة تنمية الرافدين, 32(98), ص: 227-246.

#### المصادر الإنكليزية

Atrill, peter & mclaney, eddic, "management accounting for decision making", 5th ed., prentice hall inc.,2007.

Garrison, Ray H.,D.B.A. CPA & Eric W. Noreen, " Management Accounting", 9<sup>th</sup> ed. McGraw – Hill, 2000.

Hornrgren, Charles, Foster, George, Srikant, Datar, (2000), "Cost Accounting: A managerial\_Emphasis", 10<sup>th</sup> ed, Prentice-Hall, U.S.A.

Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A., advanced management accounting ed., prentice – hall, upper saddle river new jersey, 1998.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P., 2001, the strategy focused organization, how balanced score card companies thrive in the new business environment, hbspress, bosten, USA, 2001.

Kaplan, Robert, Norton, David, (2000), “Why Does Business need a balanced scorecard”, 2<sup>nd</sup> ed, South Western College Publishing, U.S.A.

Kaplan, S. Rebert and Anthony A. Atkinson, Advanced Management Accounting, Second Edition, (Prentic-Hall), 1998, pp:236 – 239.

Morse, Wayne, J & Davis, James, R & Hartgraves, AL, L(2003), Management accounting A strategic Approach -3rd, ed-Copyright by South Western-USA.

#### مصادر الانترنت

موقع سوق العراق للأوراق المالية

<http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/companyGuideList.html>