

أثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال -

دراسة ميدانية بالإدارة الرئيسية لشركة العامة للكهرباء

د. عز الدين عليّ مسعود الصويحي أ. سناء ضو امحمد ابوزيد

Sanaabozed9 @zu.edu.ly

a.asuaya@zu.edu.ly

كلية الاقتصاد العجیالات - جامعة الزواية

The impact of using modern cost management tools in improving the strategic management decisions of business organisations.

This study aimed to identify the reality of the use of strategic management tools in the General Electricity Company, in addition to analysing the impact of using modern cost tools in improving strategic management decisions. The issue of the study centred on answering the following question

What is the impact of using modern cost tools in improving strategic management decisions in the General Electricity Company, the study was conducted on the General Electricity Company, and the descriptive analytical method was used to diagnose the issue under study, and the questionnaire was used as a tool to collect data from the study community, and (42) forms were distributed

Translated with DeepL.com (free version)

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية بالشركة العامة للكهرباء، بالإضافة إلى تحليل أثر استخدام الأدوات الحديثة للتكلفة على القرارات الاستراتيجية فيما تمحورت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل التالي:

ما أثر استخدام الأدوات الحديثة للتكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية بالشركة العامة للكهرباء ، وقد تم اجراء الدراسة على الشركة العامة للكهرباء ، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتشخيص المشكلة موضوع الدراسة ، واستخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة ، وتم توزيع (42) استمارة وتم الاعتماد على الحزمة العلوم الاجتماعية spss لتحليل البيانات ، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة \geq

0.05 بين أدوات الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال محل الدراسة، وأوصت الدراسة بالتركيز على ضرورة تطبيق أسلوب الإدارة الاستراتيجية في منشآت الأعمال .

1. المقدمة:

تعمل المنشأة في الوقت الحالي في بيئة ديناميكية سريعة التطور وتتصف بالتعقيد في احتياجات العملاء والتي تتمثل في الابتكار في المنتجات وجودة مرتفعة وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع هذا إلى جانب الضغوط المتزايدة والناجمة عن عولمة السوق وضراوة المنافسة، وفي ظل تلك الظروف والمتغيرات فإنه ينبغي على المنشأة تقييم أدائها لتحديد مركزها التنافسي وقدرتها على التميز على منافسيها، إلا أن أساليب تقييم الأداء التقليدية والتي كانت مناسبة قبل التغيرات الهائلة في بيئة الأعمال أصبحت غير مناسبة وأصبح هناك ضرورة لوجود أساليب تقييم للأداء الاستراتيجي (القسطاوي، 2016: 132).

ويعتبر مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي من أهم أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية، وتحتاج بدورها إلى قاعدة معلومات تكاليفية سرية حتى تستطیع تقييم الأداة بكفاءة وفعالية، وتتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي تقدمها أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي من أهمها (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة).

ومن هنا تبرز الأهمية القصوى للتكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي)، وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) ليس فقط من أجل توفير المعلومات التكلفة للأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي)، ولكن بالإضافة لذلك فإن التكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) سوف يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي ومن ثم دعمها على التميز عالمياً.

2. مشكلة الدراسة:

تتعرض النظم المحاسبية في الوقت الحاضر للكثير من أوجه التقدم، وتتركز الانتقادات في عدم ملائمة هذه النظم للتطورات التي حدثت في نظم التصنيع، كما أن المنشأة الاقتصادية في الوقت الحاضر تواجه بيئة تشهد العديد من التغيرات والتطورات في متطلباتها ومواردها، بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة الناتجة عن شدة المنافسة وزيادة حدتها على المستوى المحلي والعالمي (القسطاوي، 2016: 132).

ومع التسليم بوجود هذه التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة فقد أصبح من الضروري أن يكون لنظم المحاسبة الإدارية دور فعال من توفير المعلومات اللازمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسي ومن ثم دعمها على التميز عالمياً، إلا إن فعالية هذه النظم تتوقف على قدرتها في توفير الطرق والأساليب والأدوات اللازمة لتحقيق ذلك.

وفي هذا الشأن فإن نظم المحاسبة الإدارية تعتمد على ركيذين أساسيتين هما: نظم التكاليف، وأساليب تقييم الأداء.

إلا إن نظم التكاليف والتقييم الأداء التقليدية لم يتوافر فيها الكفاءة ولا الفعالية لتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، لذا بدأت العديد من المنشأة والتي ترغب في التميز عالمياً في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (أسلوب التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). لتوفير المعلومات الملائمة لدعم المنشأة على التميز عالمياً.

3. فروض الدراسة:

تتمثل فروض الدراسة فيما يلي:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الأدوات والأساليب بشكل منفصل.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية: مساندة وتأييد الإدارة العليا، توفير الموارد المادية توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، توفير الموارد البشرية والتنظيمية، تأييد العاملين على تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي).

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بصفة عامة إلى دراسة أثر أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي). في توفير المعلومات الإدارية الاستراتيجية للمنظمات وتحسين أداء المنظمات ودعم مركزها التنافسي، وذلك من خلال:

- 1- التعرف على واقع استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية بالشركة العامة للكهرباء.
- 2- تحليل أثر استخدام الأدوات الحديثة للتكلفة على أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي للشركة العامة للكهرباء.
- 3- توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنظمات للحصول على مركز تنافسي محلي وعالمي.

5. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:

- أ- كونه يتناول موضوعاً في غاية الأهمية وهو موضوع دراسة أثر أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة وتقوية مركزها التنافسي، ومن ثم دعمها على التميز عالمياً.
- ب - توفير أساس للمحاسبين للإداريين والباحثين لإعداد وتطبيق دراسات مختلفة بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية.

6. منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على كل من المنهج الوصفي التحليلي في الحصول على البيانات الأولية من خلال توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة بالإضافة الى الاستناد على الكتب والرسائل والدوريات العلمية والمراجع المتاحة على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) التي ترتبط بموضوع الدراسة، وبجانب الشق الميداني للدراسة والذي يعتمد على جمع البيانات الأولية من مفردات مجتمع البحث باستخدام أسلوب الاستقصاء.

7. متغيرات ونموذج الدراسة:

المتغيرات :

المتغير المستقل : الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة .

المتغير التابع : تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية .

نموذج البحث :

النموذج التابع
تحسين قرارات الادارة

النموذج المستقل
الادوات الحديثة لإدارة التكلفة

8. حدود الدراسة :

أ- تقتصر الدراسة على تناول أداتين من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) كما تقتصر على تناول أسلوبين من أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي (مقياس الأداء التوازن - أسلوب القياس المرجعي).

ب - كذلك تقتصر الدراسة الميدانية للبحث على الشركة العامة للكهرباء في ليبيا.

9. مصطلحات الدراسة

الادوات الحديثة لإدارة التكلفة ، قرارات الادارة الاستراتيجية ، منظمات الأعمال.

10- الدراسات السابقة :

1-دراسة : (اليمني)، 2024 : بعنوان استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد، وهدفت هذه الدراسة الي استخدام ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد لأنها تشكل تحديا كبيرا أمام المنشآت في بيئة الاعمال المعاصرة , حيث يعكس هذا التحدي طبيعة التغيرات السريعة والمتلاحقة في السوق حيث يتعين على ادارة اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات محددة ودقيقة ومتغيرة باستمرار , فباستخدام ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية يمكن للمنشأة ترشيد القرارات الاستثمارية للمشاريع المحتملة وترشيد استخدام راس المال والموارد وتحقيق التوازن بين المخاطر والارباح المتنوعة , كما يمكن ان يساعد تلك الادوات في تحليل وتقديم توجيهات استراتيجية للتعامل مع ظروف عدم التأكد بشكل فعال وبالتالي يتعين على الشركات والمؤسسات الاستفادة القصوى من ادوات التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد من خلال تبني اساليب تقييم شاملة

ومرنة تأخذ في الاعتبار تقلبات وتغيرات السوق وحالات عدم اليقين بهدف تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق الأرباح المستدامة على المدى الطويل .

2- دراسة : (فاطمة الزهراء), 2019 بعنوان أهمية استخدام ادوات ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية ,حيث هدفت هذه الدراسة الي ابراز دور ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية , فهذه الاخيرة وفي سعيها للوصول الي اهدافها التي تضمن لها البقاء والاستمرارية في محيط يشهد منافسة حادة يدفع بها الي انتهاج اليات وسبل لتحقيق الميزة التنافسية وتحسينها وذلك عن طريق استخدام احدى اساليب ادارة التكلفة التقليدية او الحديثة في حساب التكاليف والتحكم فيها حسب رغبة متخذى القرار داخل المؤسسة , وتوصلت الي نتائج اهمها ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعطي بيانات اكثر دقة وموضوعية وكذلك اسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عن طريق خفض الانتاج وضمان جودة المنتج .

3- دراسة : (ساحري), 2018 بعنوان نظام التكلفة المستهدفة : مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة ومن خلال البحث تبين ان نظام التكلفة المستهدفة يمثل ادارة استراتيجية مهمة ومدخل فعال لتخفيض وتخطيط التكلفة والرقابة عليها وتخفيض الارباح وارضاء الزبون من ناحية السعر والجودة تحقيق الرغبات والتي تتمثل اساسا في الاداء الوظيفي والخصائص والتركيز على تصميم المنتج والعمليات كأساس لإدارة التكلفة وخفض تكاليف دورة حياة المنتج وتحسين الجودة والملائمة .

10. خطة الدراسة:

تنقسم الدراسة إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمبحث الثاني: أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية. والمبحث الثالث: أثر أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتقييم الأداء الاستراتيجية. والمبحث الرابع: دراسة ميدانية لأهمية أساليب إدارة التكلفة وتقييم الأداء الحديث في الشركة العامة للكهرباء.

المبحث الأول - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

1-1. مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات الجوهرية المتلاحقة بفضل العديد من العوامل من أهمها ثورة تكنولوجيا التصنيع والمعلومات والاتصالات الحديثة وعولمة الأسواق واحترام المنافسة العالمية والتي زادت بدورها من صعوبة التميز والتفوق. وتعرف المنشأة المتميزة عالمياً بأنها (المنشأة التي تحسن من وضعها

ومركزها التنافسي العالمي باستمرار لتكون الأفضل عن طريق تعظيم القيمة للعملاء بشكل فعال وزيادة الاهتمام بعمليات المنشأة والتركيز على جودة المنتجات والخدمات (Krishan, et al, 2005, p. 33).

وتعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بمثابة توجه محاسبي حديث تمكن المنشأة ليس فقط من توفير معلومات التكاليف التي تساعد في اتخاذ القرارات ولكن أيضاً تساهم في وضع وتطوير الاستراتيجيات الكفيلة بتحقيق مزايا تنافسية متواصلة للمنشأة (Hansen and Mowen, 2000, p. 490).

2-1. مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

يعرف (Anderson, 2005, p. 2) الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها تحليل هيكل للتكاليف في ضوء استراتيجية المنشأة وضبط أدائها الاستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار).

ويرى الباحثان أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة هي منهج محاسبي يسعى إلى توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على تحقيق الاستراتيجية التي قامت باختيارها. كما ترجع أهم أسباب تفوق الشركات الأجنبية على الشركات العربية من حيث القدرة التنافسية، إلى تثبيتها نظام يعتمد على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بما يشمل من أساليب متطورة ليساعدها على تحقيق مزايا تنافسية (رزان حسين، 2003: 18).

3-1. أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

ظهرت بعض الاقتراحات في العقد الأخير من القرن الماضي تنادي باتباع عدة مداخل وأساليب مثل أسلوب التكلفة على أساس النشاط (activity based) (ABC) (casting) والتكلفة المستهدفة (Costing target (tc). وقد اقترحت هذه المداخل الأساليب من أجل مساعدة منشأة الأعمال على تحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (طارق حسنين، 2005: 1)، ويمكن تحليل تلك المداخل والأساليب على النحو التالي:

1- **مداخل التكلفة على أساس النشاط:** يقوم هذا المدخل على مساعدة الإدارة في تحسين عملية تتبع تكلفة الموارد للأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، ثم بعد ذلك يتم تتبع تكاليف ذلك الأنشطة بالنسبة لمنتجات المنشأة، أي يعتمد على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مع تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل (عاطف عبد المجيد، 1999: 92-93).

2- **مدخل التكلفة المستهدفة:** يمثل أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث يتعلق بتوفير المعلومات التي تساعد على تحديد تكلفة المنتج في ضوء بيانات كل من سعر البيع المستهدف والزعية المستهدفة، ويعرف (cooper, 2009, p. 2) التكلفة

المستهدفة بأنها أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج.

1-4. التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

يتم تدعيم قدرة إدارة التكاليف من خلال التكامل بين نظام فعال لقياس وتخصيص ورقابة التكلفة متمثلاً في نظام التكلفة على أساس النشاط مع الاستعانة بأداة فعالة لتخفيض التكلفة مثل التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في التخفيض الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الإجراءات وتحسين الإنتاجية مع المحافظة على الجودة، وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة، بما يساعد على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بكفاءة وفعالية (Dierk cokins, 2001, p. 40) ويمكن اتضاح خطوات التكامل بينهم كما يلي: (نبيل المهري، 2014: 62-71).

1- يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط بتوفير المعلومات عن التكاليف والأنشطة وإعداد مخطط الأنشطة.

2- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بناء على سعر البيع التنافسي المستهدف والربح المستهدف في تخطيط التكلفة المستهدفة.

3- يتم تحديد الفجوة التكاليفية (وهي تمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المتوقعة) ومحاولة سدها عن طريق تحديد محركات التكلفة والعلاقات بين الأنشطة المختلفة ومن ثم يساعد ذلك على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع تفعيل دور الأنشطة التي تضيف قيمة وذلك يهدف تخفيض تكاليف الأنشطة.

4- يساعد التكامل بين التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية لتكلفة والمتمثلة في التخفيض الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الإيرادات وتحسين الإنتاجية ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

المبحث الثاني - أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي:

مقدمة:

تشير الكتابات المحاسبية والإدارية إلى أن العديد من المنشآت ترى أن مقاييس الأداء التقليدية غير كافية لعملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات في بيئة تنافسية سريعة التغيير، هذا بالإضافة إلى أن المنشآت الصناعية تواجه في الوقت الراهن بيئة متحركة تتصف بالتعقيد مما أوجب ضرورة استخدام وتطبيق أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية ومن أهمها مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي (مصطفى المولى، 2012: د.ص)

مقياس الأداء المتوازن:

هو أحد أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي على مستوى المنظمة، ويهدف هذا الأسلوب الى تقييم الأداء بصورة شاملة ومتوازنة بالاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية وبصورة تتفق مع مدى تحقق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة (مجدي شعلان، 2015: 5).

أسلوب القياس المرجعي:

هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة الذي يهدف إلى إدارة الأداء الاستراتيجي المنشأة عن طريق المقارنة الخارجية بين المؤشرات المالية وغير المالية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشأة المتميزة المالية مع مؤشرات الاداء الخاصة بالمنشأة المتميزة عالمياً في مجال الصناعة بالإضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالأقسام المتميزة داخل نفس المنشأة وذلك يهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها وكذلك إجراء التحسينات المستمرة في أداء المنشأة يهدف جعلها متميزة عالمياً.

التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي:

يعتبر كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي من اهم ابتكارات المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وكل منهما مبني على ومكمل للآخر وذلك يهدف توفير المعلومات الملائمة لدعم المنشأة على التميز عالمياً. ويمكن ايضاح خطوات التكامل بينهم كما يلي: (Punniyamoorthy and Murali, 2008, pp. 422 - 425)

1. يساعد أسلوب القياس المرجعي على زيادة كفاءة تطبيق مقياس الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات الخارجية الخاصة عن المنافسين المتميزين في نفس مجال الصناعة، كما يساعد على ترتيب مقياس الأداء المتوازن وفقاً للاهيته وفي ضوء المعلومات المتوفرة عن أفضل المنافسين.
2. يساعد مقياس الأداء المتوازن في زيادة فاعلية تطبيق أسلوب القياس المرجعي فهو يقضي على أهم انتقاداته والمتمثلة في تركيزه على مقارنة الأرقام والبيانات أكثر من تركيزه على تقييم الاداء.
3. إن التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي سوف يساعد على تدعيم المنشأة على التميز عالمياً، وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة عن طريق الابتكار في المنتجات والخدمات وتوفيرها بجودة عالية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة منخفضة.
- 4.

المبحث الثالث:

أثر أساليب إدارة التكلفة وتقييم الأداء الاستراتيجية في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية

مقدمة:

تعمل المنشآت في ظل بيئة ديناميكية سريعة التغير لذا ينبغي عليها تقيم وإدارة أدائها الاستراتيجي بكفاءة وفعالية ومن أهم أساليب تقييم وإدارة الأداء الاستراتيجي كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي. إلا إن أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وخاصة مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لا تعتبر نظم معزولة عن باقي نظم المنشأة لذا ينبغي أن تتكامل مع نظم وإدارة أخرى وعلى الأخص أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) ليس فقط من أجل توفير المعلومات التكاليفيه لأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة سوف يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة: إن التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة:

1. **التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط:** إن تكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة ويتم ذلك عن طريق: (نبيل المعمرى، 2014: 62، 72)، (شاهين، 2003: 324).

أ- يتم تحديد مقياس الأداء لمقياس الأداء المتوازن بالاعتماد على البيانات والمعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط وخاصة في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة.

ب- يتم تقييم الأداء من خلال مقاييس الأداء التي سبق تحديدها في الخطوة السابقة وبالاعتماد على محركات تكلفة تحقق الدقة والموضعية في تحميل التكاليف غير المباشرة وبالتالي تعتبر محركات التكلفة بمثابة محركات أداء تقوم على أساس علاقات السبب والآخر.

2. **التكامل بين مقياس الأداء والمتوازن والتكلفة المستهدفة:** هناك علاقة تكاملية بين كل من مقياس الأداء المتوازن واسلوب التكلفة المستهدفة، فمقياس الأداء المتوازن يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كما أن أسلوب التكلفة يساعد على توفير المعلومات

اللازمة لمقياس الأداء المتوازن خاصة في مجال تخفيض التكلفة ويتم ذلك عن طريق: (فودة، 2007: 219-225).

أ- يساعد مقياس الأداء المتوازن على زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة عن طريق توفير المقاييس اللازمة لإتمام الفلسفة التكلفة المستهدفة.

ب- تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة لمقياس الأداء المتوازن وخاصة في مجال تخفيض التكلفة، فالتكلفة المستهدفة تقوم بتوفير المعلومات عن سعر البيع المستهدف والربع المستهدف والتكلفة المستهدفة وكل هذه المعلومات لازمه للبعد المالي المقياس الأداء المتوازن. **التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.**

إن أسلوب القياس المرجعي يعتبر أحد أهم أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وكذلك يعتبر أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية لتكلفة والذي يتكامل مع غيره من الأدوات لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (فرج، 2004: 118).

1. التكامل بين أسلوب القياس المرجعي والتكلفة على أساس النشاط يوفر أسلوب القياس المرجعي العديد من مقاييس المرجعية التي تساعد على زيادة فعالية التكلفة على أساس النشاط وذلك كما يلي: (سيد، 2010: 298).

أ- تساعد المقاييس المرجعية على فهم أفضل العلاقة بين التكلفة والأنشطة المرتبطة بها وبالتالي القدرة على زيادة القدرة على إدارة الموارد بشكل أمثل.

ب- يساعد على معرفة مواطن الضعف في العمليات الإنتاجية والتخلص منها أو تحسينها. **2. التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة المستهدفة:** يساعد أسلوب القياس المرجعي على نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك كما يلي: (نبيل المعمري، 2014: 65).

أ- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساعد على توفير معلومات على المنافسين ويتم المقارنة بين تكاليفهم المستهدفة وتكاليف المنشأة المستهدفة من أجل تحديد الفجوة بينهم وذلك بخفض التكاليف المستهدفة مما يساعد في تحقيق الزيادة التكاليفيه للمنشأة.

ب- يساعد أسلوب القياس المرجعي على التعلم من الآخرين وخاصة المنافسين عن كيفية تصميم المنتجات الجديدة بما يحقق المتكاملة المستهدفة.

ج- يستخدم أسلوب القياس المرجعي في زيادة كفاءه وفعالية أسلوب التكلفة المستهدفة والأدوات المساعدة لها مثل هندسة القيمة وجدول التكلفة.

ممارسين يتضح أهمية التكامل بين كل من أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

(التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة). حيث إن أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية لا تعتبر نظاماً معزولة بل ينبغي أن تتكامل مع نظم وأدوات أخرى تمدد بمدخلاته وتستفيد من مخرجاته ومن أهم ذلك الأدوات أدوات الإدارة الاستراتيجية للمكلفة (إيمان فرج، 2009: 120). ويساعد التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية لتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

المبحث الرابع - دراسة ميدانية لأثر أساليب إدارة التكلفة وتقييم الاداء الحديثة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية :

- الدراسة الميدانية:

أساليب جمع البيانات:

يعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختيار فروضها على أسلوب قائمه الاستقصاء وتتم إعداد قائمة استقصاء توجه إلى مجموعة الشركات محل الدراسة.

- منهجية الدراسة:

منهج الدراسة هو الطريق أو المسلك الذي يسير فيه الباحث للوصول إلى المعرفة، وذلك عن طريق إتباع مجموعة من القواعد والعمليات التي يتبعها العقل والحس للوصول إلى غاية أو نتيجة محددة.

وفي ضوء طبيعة هذا البحث والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الكشف عن أثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال ومن خلال التساؤلات التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عليها فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً، حيث يتلاءم الأسلوب الوصفي مع الهدف النظري لهذه الدراسة، في حين يتلاءم الأسلوب التحليلي مع الهدف العملي لها.

- مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة هو "مجموع وحدات البحث أو الدراسة التي يراد الحصول على معطيات عنها سواء كانت وحدة العد إنساناً أم نباتاً أم جماداً"، ويشمل مجتمع البحث الأصلي جميع العاملين في الإدارة العامة لشركة الكهرباء في المنطقة الغربية بليبيا خلال فترة البحث، وباعتبار أن مجتمع البحث مجتمع متجانس في الخصائص نظراً

لطبيعة الموضوع وطبيعة العمل الذي يؤديه في مجال المحاسبة فإنه تم اختيار عينة عشوائية بسيطة تتناسب مع حجم المجتمع.

الجدول (1) إجراءات توزيع عينة البحث وحركة الاستبيان

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات غير الصالحة	الاستبيانات الخاضعة للتحليل	
42	9	2	29	العاملين بالإدارة العامة بشركة الكهرباء
42	33	29	29	الإجمالي

المصدر : إعداد الباحثين

أداة الدراسة:

لتحقيق أغراض الدراسة و بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع هذه الدراسة، قاما الباحثان بتصميم أداة البحث والذي كان بعنوان: اثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال .

اشتملت الاداة على: تضمن المحور الاول المتغير المستقل استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وتضمن (8) عبارات، وتضمن المحور الثاني وهو يتعلق بالمتغير التابع والمتمثل في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال ويتضمن (8)، عبارات لمعرفة اتجاه عينة الدراسة على مستوى تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال.

- صدق الأداء الظاهري:

للتأكد من صدق مقياس الدراسة قام الباحث بعرض استمارة الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في الجامعات الليبية، بالإضافة الى مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة وذلك لإبداء رأيهم وتقديم مقترحاتهم حول استمارة الاستبانة، والاستفادة من خبراتهم في الحكم على المقاييس المستخدمة ومدى ملامتها للتطبيق في الدراسة، وبناء على الملاحظات القيمة الواردة من المحكمين تم إجراء التعديلات على استمارة الاستبانة بشكلها النهائي.

1. صدق المقياس (الاتساق الداخلي):

يقصد بصدق المقياس (الاتساق الداخلي) مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من

خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط سبيرمان) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

-المحور الأول: أدوات الحديثة لإدارة التكاليف .

يوضح الجدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الاول والدرجة الكلية

ت	العبارة	(الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف)	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	استخدم المنظمة أدوات الحديثة لإدارة التكلفة		0.794	0.000
2	استخدم المنظمة برامج إدارة المشاريع كأداء حديثة لإدارة التكاليف		0.841	0.000
3	استخدم المنظمة أنظمة تخطيط موارد المؤسسات		0.776	0.000
4	تعتبر هذه الأدوات في عملية إدارة التكلفة في المنظمة مهمة جدا		0.827	0.000
5	لوتر استخدام الأدوات على جودة القرارات الاستراتيجية في المنظمة		0.884	0.000
6	ساهمت هذه الأدوات في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنظمة		0.820	0.000
7	ساعده هذه الأدوات في تقليل التكاليف		0.792	0.000
8	ساعده هذه الأدوات في زيادة الربحية		0.820	0.000
	لعلاقة بين ادارة التكلفة والقرارات الاستراتيجية جيدة			

المصدر : إعداد الباحثان

المحور الثاني - تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال:

يوضح الجدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والدرجة الكلية

ت	العبارة (تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال.)	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تقيم فعالية التواصل الداخلي في المنظمة ممتاز	0.817	0.000
2	هناك دعم كاف من الإدارة العليا للقرارات الاستراتيجية	0.896	0.001
3	تأثير التغيرات الاقتصادية على القرارات الاستراتيجية كبير	0.844	0.000
4	من العوامل الأكثر أهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمة البيانات والتحليلات.	0.740	0.000
5	تم تقييم المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستراتيجية بشكل دوري منتظم.	0.699	0.001
6	ستخدم ادوات تحليل البيانات لدعم قرارتي الاستراتيجية بشكل دائم	0.888	0.000

7	الابتكار والتكنولوجيا من العوامل ذات الأهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية	0.704	0.000
8	وجد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	0.752	0.000

المصدر: إعداد الباحثان

ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبانة ان تعطي هذه الاستبانة النتيجة ذاتها لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد اتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان جيد حيث بلغ معامل الثبات الكلي للاستبيان (0.841) كما هو موضح في الشكل التالي:

ت	متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	معامل الثبات
	بات المتغير المستقل الادوات الحديثة لإدارة التكاليف	8	0.820
	يات المتغير التابع: تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية	8	0.795
	الثبات الكلي	16	0.841

المصدر : إعداد الباحثان

- وصف متغيرات الدراسة

توصف متغيرات الدراسة في هذا الجزء بمقاييس النزعة المركزية، ممثلة بالوسط الحسابي، ومقاييس التشتت المطلق، ممثلة بالانحراف المعياري، كما يأتي:

- المتغير المستقل: (الادوات الحديثة لإدارة التكاليف)

الجدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
تستخدم المنظمة أدوات الحديثة لإدارة التكلفة	2.98	1.101	إيجابي
تستخدم المنظمة برامج إدارة المشاريع كاداء حديثة لإدارة التكاليف	3.09	1.281	إيجابي
تستخدم المنظمة أنظمة تخطيط موارد المؤسسات	2.88	1.137	إيجابي
تعتبر هذه الادوات في عملية إدارة التكلفة في المنظمة مهمة جدا	3.12	1.677	إيجابي
تؤثر استخدام الادوات على جودة القرارات الاستراتيجية في المنظمة	3.19	1.183	إيجابي
ساهمت هذه الادوات في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنظمة	2.92	1.139	إيجابي
ساعده هذه الادوات في تقليل التكاليف	2.87	1.067	إيجابي
ساعده هذه الادوات في زيادة الربحية	3.22	1.319	إيجابي
لعلاقة بين ادارة التكلفة والقرارات الاستراتيجية جيدة	2.90	1.161	إيجابي

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (7) أن الفقرة التي تنص على مساعدة هذه الادوات في زيادة الربحية حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.19) وانحراف معياري (1.183)، مما يدل على أن مساعدة هذه الادوات في زيادة الربحية في حين حصلت الفقرة التي تنص على حصلت مساعدة هذه الادوات في تقليل التكاليف على المرتبة

الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.87) وانحراف معياري (1.067)، وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف (2.90) وبانحراف معياري (1.161)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية.

المتغير التابع: (تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال)

الجدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير: تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال

الفقرات	الوسط الحسابي	انحراف معياري	اتجاه أفراد العينة
تقييم فعالية التواصل الداخلي في المنظمة ممتاز	3.23	1.149	ايجابي
هناك دعم كاف من الادارة العليا للقرارات الاستراتيجية	3.08	1.071	ايجابي
تأثير التغيرات الاقتصادية على القرارات الاستراتيجية كبير	2.97	1.133	ايجابي
من العوامل الأكثر أهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمة البيانات والتحليلات.	3.14	1.228	ايجابي
تم تقييم المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستراتيجية بشكل دوري ومنظم.	3.10	1.136	ايجابي
ستخدم ادوات تحليل البيانات لدعم قراري الاستراتيجية بشكل دائم	3.31	1.091	ايجابي
الابتكار والتكنولوجيا من العوامل ذات الأهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية	3.04	1.291	ايجابي
توجد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	2.91	1.701	ايجابي
تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال	3.15	1.117	ايجابي

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (8) أن الفقرة التي تنص على استخدام ادوات تحليل البيانات لدعم قراري الاستراتيجية بشكل دائم حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.31) وانحراف معياري (1.091)، مما يدل على أن استخدام ادوات تحليل البيانات لدعم قراري الاستراتيجية بشكل دائم، في حين حصلت الفقرة التي تنص على توجّد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية. في المرتبة الأخيرة من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.91) وانحراف معياري (1.701)، مما يدل على أن توجّد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية. ، وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير التي تتعلق تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال كانت ايجابية ، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير تحسين قرارات

الاستراتيجية لمنظمات الأعمال (3.15) وبانحراف معياري (1.117)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال كانت ايجابية.

- اختبار فرضيات الدراسة.

- الفرضية العدم:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين الادوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال قيد الدراسة.

- الفرضية البديلة:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين الادوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال قيد الدراسة. ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه، لمعرفة أن كان هناك فروق ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين الادوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات محل الدراسة، على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) ويبين الجدول رقم (11) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة.

الجدول رقم (11) نتائج اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه

الارتباط R	الارتباط المصحح R2	F	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية العدم
0.821		123.623	0.000	رفض

المصدر: إعداد الباحثان

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوياً إلى (123.623) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الادوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات محل الدراسة، وهذه العلاقة طردية أي انه كلما وجدة الادوات الحديثة لإدارة التكاليف زاد تحسن قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (الادوات الحديثة لإدارة التكاليف) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (70%) من التباين في المتغير التابع (تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات) وهي قوة تفسيرية جيدة، مما يدل على أن هناك أثراً للمتغير المستقل الادوات الحديثة لإدارة التكاليف في المتغير التابع تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات

وقد توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج أهمها:

- 1- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين وجود اثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \geq$ بين ادوات الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال محل الدراسة.
 - 2- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف (2.90) وبانحراف معياري (1.161)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية.
 - 3- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \geq$ بين التحديات البشرية وتبني تطبيقات الذكاء الاصطناعي في مجال المحاسبة.
- ### التوصيات.

- في ضوء النتائج السابقة تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات والمقترحات التي من الممكن في حال الأخذ بها تحسين وتطوير أداء الأعمال وأهمها ما يلي:-
- 1- الإسراع بتطبيق أسلوب الإدارة الإستراتيجية في منشآت الأعمال محل البحث.
 - 2- إخضاع كافة المدراء على مستوى المنظمات وعلى المستوى الوظيفي إلي دورات تدريبية مكثفة متخصصة في أسلوب الإدارة الاستراتيجية وبالتالي استقطاب خبراء في مجال الإدارة الإستراتيجية من اجل الحصول على أفكارهم المعرفية.
 - 3- الحرص على إشراك كافة المدراء على مختلف مواقعهم التنظيمية في عملية تصميم وتنفيذ وتقديم الاستراتيجيات بصورة مباشرة ومبكرة.
 - 4- إنشاء إدارة يطلق عليها إدارة نظم المعلومات الإدارية لتكون مهمتها متابعة المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية وتوفير المعلومات الهامة للمدراء في الوقت المناسب حتى يتمكنوا من إدارة استراتيجيات منظماتهم على أفضل وجه.

قائمة المراجع :

أولاً: المراجع العربية:

أ- الدوريات العلمية:

أبو خشبة، عبد العال بن هاشم، (2001)، "مدخل مقترح لتقييم الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التعامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية" البحوث المحاسبية، دوريه علميه متخصصة، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الخامس، العدد الثاني، سبتمبر.

2- شاهين عبد الحميد احمد احمد، (2003)، "مدخل مقترح لتطوير مقياس الاداء المتوازن (B S D) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية" الفكر المحاسبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

3- فودة شوقي السيد (2007) إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة دراسة نظريه استكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث والرابع.

4- المعماري، نبيل سعيد عبده (2014)، "تدعيم القدرات ادارة التكلفة تقديم معلومات على أساس النشاط" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الاول، الجزء الاول.

5- القسطاوي، اسراء السيد رمضان (2016) "العلاقة التكاملية بين ادارته التكاليف وتحسين الاداء"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الاول، الجزء الثالث.

ب- رسائل العلمية:

1. فاطمة الزهراء، عبد الهادي، (2019)، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير لدراسة حالة لمبنى سيدي خالد – تبارت -.

2. ساحري، اليزيد، (2018)، نظام التكلفة المستهدفة – مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الجامعة، جامعة فرحات عباس اسطيف، عدد(1)، الجزائر.

3. اليمني، حنان ابراهيم، (2024)، بعنوان استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد 25، العدد الثالث، يوليو.

4. الزمر، عماد سعيد زكي، (2005)، "تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال"، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

5. شهيد، رزان حسين كمال، (2007)، "التكامل بين أسلوب قياس الاداء المتوازن والادوات الحديثة الإدارة التكاليف بهدف تحسين الاداء شمس - دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

6. سيد، عبد الفتاح سيد، (2010)، "نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشأة على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

7. فرج، ايمان أحمد علي، (2009)، "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الاداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال - مع دراسة تطبيقية، رسالة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة الاسماء علميه جامعة قنطرة السويس.

8. شعلان، مجدي عبد المعبود محمد، (2015)، "تأثير التكامل بين مقاييس الاداء المتوازن (B S C) والتكلفة على أساس النشاط (A B C) على قياس وتقييم الاداء - دراسة ميدانية على قطاع انتاج البترول"، رساله ماجستير غير منشوره، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثانياً - المراجع الأجنبية:

(A) Books

1. Anderson, Shannon W. (2005), Managing Costs and Cost Structure throughout the value chain: Research on strategic cost Management, Rice university, available in swa @ rice.
2. Copper, R(2009), target costing WBC group Harvard university .

(B) Articles

1. Dekke, Henric, (2003), "value chain analysis interfirm relationships= A field study", management accounting research No. 14.
2. punniyamoorthy, M, and Mutali. R(2008), " Balanced score for the balanced scorecard: A Benchmarking tool" Benchmarking An international Journal;15.

(C) thesis's

1. El Kelety, Ibrahim Abd Elm geed. Ali, (2006), "Towards A conceptual framework for strategic cost management - the concept Objectives, and Instruments" Technischen university at Chemnitz.