



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (25) – العدد الثالث – يوليو 2024



استخدام أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد

**Using strategic cost management tools to rationalize investment decisions under conditions of uncertainty**

الباحثة/ حنان إبراهيم الدسوقي الدسوقي اليمنى  
مرشح للدكتوراه  
كلية التجارة - جامعة بورسعيد - قسم المحاسبة

إشراف

الدكتور / محسن محمد على اليماني  
مدرس متفرغ بقسم المحاسبة والمراجعة  
بكلية التجارة جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور/ زين العابدين فارس  
أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ  
بكلية التجارة جامعة بورسعيد

2024-04-30	تاريخ الإرسال
2024-05-08	تاريخ القبول
رابط المجلة: <a href="https://jst.journals.ekb.eg/">https://jst.journals.ekb.eg/</a>	



## ملخص:

يُعد استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد تحدياً كبيراً أمام المنشآت في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث يعكس هذا التحدي طبيعة التغيرات السريعة والمتلاحقة في السوق، حيث يتعين على الإدارة اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات محددة ودقيقة ومتغيرة باستمرار.

تعتمد الإدارة على عدد من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تساعدها في عملية ترشيد القرارات الاستثمارية مثل التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، والعديد من الأدوات الأخرى، وفي ظل ظروف عدم التأكد تكون هذه الأدوات أكثر أهمية، حيث يصبح من الضروري تقدير المخاطر بشكل أكبر واستنتاج معدلات العائد بشكل أكثر دقة.

فباستخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، يمكن للمنشآت ترشيد القرارات الاستثمارية المتعلقة بالمشاريع المحتملة، وترشيد استخدام رأس المال والموارد، وتحقيق التوازن بين المخاطر والأرباح المتوقعة، كما يمكن أن تساعد تلك الأدوات في تحليل سيناريوهات مختلفة وتقديم توجيهات استراتيجية للتعامل مع ظروف عدم التأكد بشكل فعال.

وبالتالي، يتعين على الشركات والمؤسسات الاستفادة القصوى من أدوات التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد، من خلال تبني أساليب تقييم شاملة ومرنة تأخذ في الاعتبار تقلبات وتغيرات السوق وحالات عدم اليقين، بهدف تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق الأرباح المستدامة في المدى الطويل.

الكلمات المفتاحية: أدوات التكلفة الاستراتيجية، ترشيد القرارات الاستثمارية، ظروف عدم التأكد.

## **Abstract:**

**Using strategic cost management tools to streamline investment decisions in uncertain conditions presents a significant challenge for organizations in today's contemporary business environment. This challenge reflects the rapid and successive changes in the market, where management must make investment decisions based on specific, accurate, and constantly changing information.**

**Management relies on a variety of strategic cost management tools to streamline investment decisions, such as activity-based costing, target costing, balanced scorecard, and many others. In uncertain conditions, these tools become more critical, as it becomes necessary to estimate risks more accurately and deduce return rates more precisely.**

**By utilizing strategic cost management tools, organizations can streamline investment decisions related to potential projects, optimize the use of capital and resources, and strike a balance between risks and expected returns. These tools can also assist in analyzing different scenarios and providing strategic guidance for effectively dealing with uncertain conditions.**

**Therefore, companies and institutions must maximize the use of strategic cost management tools in streamlining investment decisions in uncertain conditions by adopting comprehensive and flexible evaluation methods that take into account market fluctuations and uncertainties, aiming to achieve competitive advantage and sustainable profits in the long run.**

**Keywords: Strategic Cost Management Tools, Streamlining Investment Decisions, Uncertain Conditions.**



## مقدمة البحث وطبيعة المشكلة.

في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة وشيوع حالات عدم التأكد، تواجه ادارة المنشآت العديد من التحديات يتمثل أهمها في صعوبة تحديد الاستثمارات الصحيحة التي توفر أقصى قيمة ممكنة للمنشأة، وهنا تقوم أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بدور بارز وحيوي في المنشآت حيث تُعد من الأدوات المهمة التي تُمكن الإدارة من فهم وإدارة التكاليف بشكل شامل وفعال من خلال وضع الميزانيات الفعالة وتحديد الأولويات في التخصيصات المالية، مما يساهم في تحقيق أهداف المنظمة بكفاءة وفعالية، كما توفر أدوات التكلفة الاستراتيجية معلومات دقيقة وموثوقة للإدارة لترشيد القرارات الاستراتيجية الصحيحة بشأن الاستثمارات والتوسع وتحسين العمليات.

فيتميز مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بدعم ادارة التكاليف بمنظمات الاعمال من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنظمة واستمراريتها من خلال تخطيط وتنفيذ استراتيجيات طويلة وقصيرة الاجل تعمل على تحقيق اهداف المنظمة مستخدمة كافة الموارد والامكانيات البشرية والمادية بالمنظمة بشكل يزيد من فعاليتها في ظل بيئة اعمال تتسم بالتطور السريع والمنافسة الشديدة .

بالتالي، يبرز دور أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية كأدوات حيوية توفر إطاراً منهجياً لتحليل التكاليف والفوائد وتحديد الاستثمارات الأكثر جدوى في ظل حالات عدم التأكد حيث توفر مجموعة من التقنيات والمنهجيات التي تساعد على تقليل المخاطر وتحقيق العوائد المرجوة، مما يساهم في تعزيز المركز التنافسي والنمو الاقتصادي للمنشأة.

## أهداف البحث.

في ضوء المشكلة موضوع البحث ترى الباحثة أن الهدف الرئيسي من البحث هو تحليل وفهم كيفية استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد مما يساهم في تعزيز قدرة المنشآت على التكيف مع التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية وتعزيز المركز التنافسي.

## أهمية البحث.

تنبع الأهمية العلمية لهذا البحث من خلال قلة الدراسات العربية التي تناولت الدور التي تقوم به أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات في ظل ظروف عدم التأكد، بينما تنبع الأهمية العملية لهذا البحث حيث يتناول موضوع يعد تحدي كبير امام إدارة المنشآت في استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لفهم كيفية تحديد الاستثمارات الصحيحة وتوجيه موارد المنشأة نحوها في ظل ظروف عدم التأكد بهدف دعم المركز التنافسي في الاجل الطويل.

حدود البحث.

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، فإن الباحثة سوف تقوم بدراسة دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كنظام معلومات يدعم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية بالمنشآت في ظل حالات عدم التأكد الاستراتيجي ولن تتعرض الباحثة إلي دور إدارة المخاطر في ترشيد القرارات.

## خطة البحث.

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تناقش الباحثة في المسار العلمي لهذا البحث أربعة بنود، يتناول أولها مفهوم عدم التأكد الاستراتيجي والعوامل الداخلية والخارجية المسببه له ، ثم تبيان أهمية نظم المعلومات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد، وثالثاً توضيح دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كنظام معلومات محاسبي ، واخيراً دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في ترشيد القرارات بالمنشآت في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي.

## أولاً: عدم التأكد الاستراتيجي وتغيير البيئة التنافسية.

يشير مصطلح عدم التأكد الاستراتيجي إلى الوضع الذي تواجهه المنظمات عندما تجد نفسها في بيئة غير مستقرة أو متغيرة بشكل سريع مما يجعل من الصعب تحديد الاتجاه الاستراتيجي المناسب أو التنبؤ بالمستقبل بدقة، فتحدد نوع الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة يعتمد على مستوى عدم التأكد الذي تواجهه فالمنظمات التي تواجه بيئه غير مؤكده لا يمكن التنبؤ بسلوك الكثير من المتغيرات بها كسلوك المنافسين والعملاء وغيرها، وهنا تصبح المنظمات بحاجة إلى أساليب وأدوات تساعد على التكيف مع هذه البيئة المتقلبة بشكل فعال .

حيث تتبنى المنظمات في حالات عدم التأكد الاستراتيجي إستراتيجيات تعتمد على الابتكار في المنتجات والبحث المستمر عن فرص السوق للبقاء والنمو ويطلق على ذلك (بالبيئة المتمردة) بالإضافة الى اعتمادها على جمع وتحليل البيانات والمعلومات بشكل مستمر لدعم



ترشيد القرارات الاستراتيجية في ظل ظروف غير مستقرة ، فالمنظمات التي تعمل في بيئة تتسم بمستوى مرتفع من عدم التأكد تتبنى إستراتيجيه الابتكار والتمايز في المنتجات ،في حين أن المنظمات التي تعمل في بيئة خارجيه مستقرة نسبياً تتميز بتقديم عدد محدود من المنتجات في السوق مع ندره التطوير التكنولوجي في عملياتها والابتكار في منتجاتها وقصور الاهتمام بتحسين كفاءه تكلفه المنتجات الحالية و تتبنى إستراتيجيه خفض التكلفة .

ومن ثم، يمكن تبويب البيئات التي تعمل بها منظمات الاعمال إلى بيئات محدده وبيئات عامه ، حيث تتمثل البيئات المحددة في الأحداث أو التغيرات في الأحداث التي تؤثر مباشرة على العمليات اليومية في المنظمات وتتمثل عناصر هذه البيئة في المنافسين والعملاء والموردين، أما البيئات العامة فتتمثل في الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي لها أثر غير مباشر على العمليات اليومية للمنشآت، ويتمثل عدم التأكد المرتبط بالإستراتيجية المختارة في عدم قدره الإدارة على تحقيق دقه تقييم ردود فعل المنافسين والعملاء تجاه طريقه معينه للمنافسة في السوق فبمجرد أن تختار الإدارة الإستراتيجية التنافسية يكون عليها مسؤوليه إدارة ظروف عدم التأكد الناتج عن تطبيق هذه الإستراتيجية عن طريق التركيز فقط على المعلومات التي تؤثر على أداء المنشأة مثل معلومات عن المنافسين والعملاء والاقتصاد التي يمكن أن تضيف ميزه إستراتيجيه للمنشآت.

كما ان المنظمات التي توجه مستوى منخفض من عدم التأكد البيئي تحتاج إلى إجراءات رقابه مختلفة عن المنظمات التي تواجه مستوى مرتفع من عدم التأكد البيئي، كما إن تصميم نظم المحاسبة الإدارية يجب أن يتناسب مع متطلبات عملية اتخاذ القرارات لمستوى عدم التأكد الإستراتيجي وهذا يعكس الاختلاف في نظم المحاسبة الإدارية مما يعني أن المنظمات التي تنافس في صناعه معينه ليس بالضرورة تواجه نفس مستوى عدم التأكد وإنما قد تواجه مستويات مختلفة من عدم التأكد وهذا يرجع الى أنه داخل الصناعة الواحدة نجد أن كل منظمة قد تختار طريقه مختلفة تنافس بها والتي يمكن أن تؤثر على عدم التأكد الإستراتيجي الذي تواجهه.

وبناء على ما سبق ترى الباحثة ان حالات عدم التأكد التي زاد تعرض المنشآت لها في الآونة الأخيرة والتي من شأنها التأثير على دقة وموثوقية البيانات المالية والتقارير المحاسبية للمنشأة يرجع الى عدد من العوامل يمكن ذكر بعض منها كما يلي:

١- عوامل داخلية.

- عدم كفاية الضوابط الداخلية: إذا كانت الشركة تعاني من ضعف في نظام الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى فرص لحدوث الاحتيال أو الأخطاء المحاسبية، فقد يكون هذا سبباً لعدم التأكد الاستراتيجي.
  - تعارض المصالح: قد يكون هناك تعارض في المصالح بين مسؤولي الشركة، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية غير موضوعية وتأثيرها على البيانات المالية.
  - عدم الامتثال للتشريعات واللوائح المحاسبية: إذا لم تلتزم المنشآت بالتشريعات واللوائح المحاسبية المعمول بها، فإن ذلك يؤدي إلى عدم تأكد استراتيجي في التقارير المالية.
  - تقارير محاسبية غير واضحة: عندما تكون التقارير المالية غير واضحة أو غير مفسرة بشكل كافٍ، فقد يكون من الصعب على المستثمرين والمعنيين فهم الوضع المالي الفعلي للمنشأة، مما يؤدي إلى عدم تأكد استراتيجي.
  - تحديد قيم سوقية غير دقيقة: يمكن أن تواجه المنشآت صعوبة في تقدير القيم السوقية للأصول، وإذا لم تتم هذه العملية بدقة، فقد يتسبب ذلك في تشويه التقارير المالية التي تؤثر على دقة وموثوقية البيانات المالية والتقارير المحاسبية.
  - استخدام ممارسات المحاسبية الإبداعية: حيث تقوم المنشآت ببعض الممارسات المحاسبية التي تهدف إلى تحسين مظهر البيانات المالية بدلاً من تقديم صورة دقيقة للوضع المالي الفعلي.
  - عدم الإفصاح الكافي عن المخاطر المالية: في حالة عدم تمكن المنشأة من تقديم معلومات كافية حول المخاطر المالية التي تواجهها وكيفية إدارتها.
- هذه الأمثلة توضح بعض الحالات التي يمكن أن تسبب عدم تأكد استراتيجي في المحاسبة، وتظهر أهمية وجود أنظمة قوية وعمليات محاسبية شفافة لضمان دقة وموثوقية التقارير المالية.

## ٢- عوامل خارجية.

- التقلبات الاقتصادية: في فترات التقلبات الاقتصادية، قد تتأثر المنشآت بتغيرات في مستويات الإنتاج والمبيعات، مما يؤثر على الإيرادات والتكاليف وبالتالي على البيانات المالية.
- التغيرات السياسية والقانونية: التغيرات في السياسات الحكومية أو القوانين الضريبية يمكن أن تؤثر على هيكل التكاليف والإيرادات للشركات، مما يتطلب تعديلات في تقديرات المحاسبة.



- التقلبات في أسواق العمل وأسعار المواد الخام: تغيرات في تكاليف العمالة أو أسعار المواد الخام يمكن أن تؤثر على التكاليف الإجمالية وبالتالي على الأرباح والبيانات المالية.
- التقلبات في سوق العملات الأجنبية: بالإضافة الى تأثر المنشآت بسعر صرف النقد الأجنبي في شراء المواد الخام وغيرها الا ان المنشآت التي تعمل على نطاق دولي، يؤثر هذا التغير على القيمة الحالية للإيرادات والتكاليف، مما يؤدي إلى تغيرات في التقارير المالية.
- الكوارث الطبيعية والأحداث العالمية: الكوارث الطبيعية مثل الزلازل أو الأعاصير، والأحداث العالمية مثل الحروب أو الأزمات السياسية، يمكن أن تؤثر على أداء الشركات وبيئة الأعمال بشكل عام، مما يزيد من عدم اليقين والتحديات المحاسبية.

فتأثير العوامل الخارجية يمكن أن يكون كبيراً على دقة وموثوقية البيانات المالية والتقارير المحاسبية مما يزيد من عدم اليقين بشأن الأداء المالي.

ثانياً: أهمية نظم المعلومات المحاسبية في ظل حالات عدم التأكد الإستراتيجي.

تقوم نظم المعلومات المحاسبية في ظل حالات عدم التأكد الاستراتيجي بدور رئيسي في مساعدة المنشآت على التكيف مع التحولات والتغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية والسوقية حيث توفر نظم المحاسبة الإدارية مجموعة من البيانات والمعلومات التي تمكن الإدارة من فهم الوضع الحالي للمنشأة وتحليل تأثيرات العوامل الخارجية والداخلية على أدائها واستراتيجياتها.

حيث توفر نظم المعلومات المحاسبية تقارير وتحليلات فورية تساعد على اتخاذ القرارات السريعة والمدروسة في ظل عدم التأكد الاستراتيجي تمكن المنشآت من الاستجابة بسرعة للتغيرات وتعديل استراتيجياتها بما يتناسب مع الظروف الجديدة.

تختلف مواقف الإدارة ومتخذي القرارات حسب درجة تأكدهم من النتائج المترتبة على القرار، حيث يتأثر القرار بالعوامل والظروف المحيطة بالمشكلة محل اتخاذ القرار وبمدى شموليه البيانات ودقة المعلومات المتوفرة عنها، وهناك ثلاث حالات رئيسيه لمواقف اتخاذ القرارات يمكن ايضاحها كما يلي:

١- الحالة الأولى: حاله التأكد التام، حيث يعلم متخذ القرار بكل دقة العوامل والظروف والاحداث والمتغيرات حول المشكلة محل القرار خلال الفترة المستقبلية لتنفيذ القرار وكذلك يعلم



النتائج المترتبة على القرار، اي انه على علم بالمتغيرات المستقبلية وتأثيراتها على المشكلة محل القرار ونتائجها.

٢- الحالة الثانية: حاله المخاطرة، وفي هذه الحالة فان متخذ القرار على علم بالظروف والمتغيرات التي يمكن ان تحدث خلال الفترة التي يغطيها القرار وتؤثر على المشكلة، ويعلم احتمال وقوع الحدث ومجال احتمالات التغيير عن طريق توزيع احتمالي للأحداث المتوقعه، ولكنه لا يمكنه التنبؤ بالنتائج بشكل دقيق واتجاهات تغير مؤشرات القرار خلال تنفيذه.

٣- الحالة الثالثة: حاله عدم التأكد، تعد من اكثر حالات اتخاذ القرار صعوبة حيث يتم اتخاذ القرار في ظل ظروف غير مؤكده على اساس من الغموض الكامل بحيث لا تتوافر معلومات كافية او صحيحة عن المشكلة وبالتالي فان النتائج المتوقعه حدوثها تكون غير مؤكده ولا يمكن صياغتها في شكل توزيع احتمالي.

واتخاذ القرارات في حاله من عدم التأكد الاستراتيجي هو امر لا يمكن تفاديه بشكل دائم، حيث ان هناك مواقف قد تحدث تضطر فيها الإدارة اتخاذ قرار في حاله تامه من عدم التأكد وهنا يعتمد متخذ القرار على مجموعه من المعايير لا تبني على اساس الاحتمالات بل تكون على اساس الفروض كمعيار تعظيم اقصى عائد وتعظيم ادنى عائد ومعيار اقل مكاسب ضائعة، ومعيار الاحتمالات المتساوية، ويتوقف اختيار متخذ القرار للمعيار على السلوك الشخصي له كونه شخصيه متفائلة، متشائمة، محايدة، يميل للمخاطر من عدمها وذلك على اساس المعلومات الغير مؤكده التي يحاولون الاعتماد عليها في ظروف عدم التأكد.

وعلى ما تقدم، تؤكد الباحثة على اهميه المعلومات المحاسبية في عمليه اتخاذ القرار حيث انها بيانات تم معالجتها لأغراض ابداء الراي او اساس للتنبؤ لاتخاذ القرارات قد تكون تلك المعلومات رقميه كالقوائم المالية ودورها هو تخفيض عدد البدائل المتاحة وكذلك تخفيض حاله عدم التأكد التي تحيط باتخاذ القرار.

وترى الباحثة ان المعلومات المحاسبية في حالات عدم التأكد الاستراتيجي التي تواجه متخذ القرار ذات اهميه بالغه حيث انها تلعب دورا هاما في تحقيق الاليه الخاصة بسوق راس المال من حيث تحقيق التوازن بين العائد والخطر وتخفيض درجه عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار مما يترتب عليه زيادة حجم السوق وزيادة عدد العملاء وحجم التعامل مما يعمل على تحقيق اهداف المنشأة في الاجل الطويل



وقد اوضحت ادبيات نظريه القرارات طريقه لقياس منفعة المعلومات والتي تتمثل في زيادة الربح المتوقع حيث تمثل المعلومات دورا هاما في التقليل من حده حالات عدم التأكد فيفترض انها تساعد متخذ القرار على اتخاذ قراراً يؤدي الى زيادة الارباح ويعمل على تقليل الخسائر الناجمة عن القرار.

بينما لأغراض القياس الكمي لقيمه المعلومة فانه يتم التفرقة بين حالات التأكد التام، وحالات عدم التأكد حيث انه في حاله التأكد التام يتم توفير معلومات كامله فيكون قياس قيمه المعلومات من خلال المقارنة بين المنفعة من المعلومات وتكاليف الحصول عليها حيث ان المعلومات الكاملة تساعد في اتخاذ القرار الامثل في كل مره تنشأ فيها حاجه لاتخاذ القرار.

وعلى الجانب الاخر، فان دور المعلومات في حالات عدم التأكد التام يتمثل في التقليل من هذه الحالة، حيث يجب ان يكون هناك اخذ درجه المخاطرة بعين الاعتبار عند حساب قيمه المعلومات، ويمكن حساب درجه المخاطرة من خلال المنافع الناجمة عن البديل مضروبا في احتمال تحقق هذا البديل.

وترى الباحثة انه من الصعب التحكم في كافه الظروف والمتغيرات التي تحيط بالمشكلات الإدارية لمتخذي القرار بالمنظمات لذا فان اتباع منهج علمي لحل المشكلات واتخاذ القرارات يمثل الطريق الامثل لتخفيض المخاطر وحالات عدم التأكد الناتجة عن عدم توافر المعلومات الملائمة لاختيار البديل الامثل من البدائل المتاحة، حيث ركزت التطورات المتلاحقة للمفاهيم الخاصة بقيمه المعلومات على اهمية المعلومات بالنسبة للقرار حيث اكدت على ان نظم المعلومات المحاسبية تكتسب اهميتها من خلال تأثير مخرجاتها على عمليه دعم اتخاذ القرارات وتخفيض حالات عدم التأكد بالمنظمات.

تعتبر المعلومات المحاسبية داعم أساسى للمنظمات في التعامل مع حالات عدم التأكد، حيث تسهم في تقليل عدم المعرفة والتشتت وزيادة الثقة في عمليات اتخاذ القرارات، حيث تمارس دور رئيسى في كل مراحل العمليات الإدارية والإنتاجية، ويمكن للباحثة توضيح دورها في كافة المراحل فيما يلى:

#### ١- دور المعلومات المحاسبية في مرحله التخطيط.

عملية التخطيط هي مجموعه من الأنشطة والاجراءات التي يتم اتخاذها من خلال الإدارة العليا لتحديد اهداف المنشأة ورسم سياساتها ووضع البرامج اللازمة للحصول على الموارد

المطلوبة، وكذلك وضع البرامج لإدارة تلك الموارد واستخدامها لتحقيق اهداف المنشأة، فعملية التخطيط قادره على استشراف المستقبل لتحديد الفرص والمخاطر امام اداره المنظمات الناتجة عن حالات عدم التأكد.

وتعد المعلومات المحاسبية اداة فنيه للوظائف الإدارية المختلفة من اجل اغراض التخطيط في مراحل ما قبل التنفيذ كما تستخدم لأغراض التخطيط في مرحله ما بعد التشغيل من خلال امداد الإدارة بالمعلومات اللازمة والملائمة عن الأنشطة والعمليات المرجو وضع الخطط لأجلها.

## ٢- دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ.

التنبؤ هو وضع افتراضات حول احداث في المستقبل من خلال استخدام تقنيات خاصه عبر فترات زمنية مختلفة (الماضى والحاضر) وتستخدم هذه الافتراضات في التخطيط واتخاذ القرارات، وتعد نماذج التنبؤ حلقة الوصل بين المنشأة والبيئة الخارجية حيث يساعد التنبؤ على صنع قرارات ذات بعد زمني ومكاني نظرا لدورها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، فوجوده المعلومات المحاسبية تتركز على قدرتها على التنبؤ وتخفيض حالات عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية.

## ٣- دور المعلومات المحاسبية في الاساليب الكمية لاتخاذ القرارات.

تعتمد الأساليب الكمية على البيانات والتحليل الرقمي لاتخاذ القرارات بدقة وفعالية، وتقوم المعلومات المحاسبية بدور حيوي في فاعلية هذه الأساليب والتي منها ما يلي:

- التحليل الكمي والاحصائي: لا يقصد بالتحليل الكمي فقط استخدام المعادلات والنماذج الرياضية ولكن يشمل ايضا تحديد نوعيه البيانات المحاسبية والمعلومات المحاسبية ووسائل واساليب صياغة المشكلة باستخدام المفاهيم المحاسبية للتكاليف والايرادات، كما يساعد استخدام البيانات المحاسبية لإجراء تحليلات فنية وإحصائية مثل نماذج البرمجة الخطية، ونماذج لاحتمالات والنماذج الإحصائية (مقاييس التشتت والارتباط والانحدار) والتنبؤات الاحصائية، والتي تساعد في تحديد الاتجاهات والتوقعات المالية المستقبلية.
- التخطيط والميزانية: تعتمد عمليات التخطيط والميزانية على المعلومات المحاسبية لتحديد الأهداف المالية وتخصيص الموارد بشكل فعال وفقاً للأولويات الاستراتيجية للمؤسسة.



- تقييم الاستثمارات والمشاريع: يتعلق قرار الاستثمار بتقييم الفرص المالية والتكاليف المتوقعة والعوائد المحتملة، والتي تستند جزئياً إلى المعلومات المحاسبية.
- إدارة المخاطر والمالية: يمكن استخدام المعلومات المحاسبية لتحليل المخاطر المالية وتطوير استراتيجيات لإدارتها بشكل فعال، وذلك عبر تقدير القيمة المالية وتحليل التأثيرات الاحتمالية للمخاطر المالية.
- تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية: يساعد تحليل الأداء المالي المستمر على تقييم أداء الشركة وتحديد نقاط القوة والضعف، مما يمكن صناع القرار من اتخاذ الإجراءات الضرورية لتحسين الأداء.

وترى الباحثة ان دمج الاساليب الكمية بنظم المعلومات المحاسبية يمثل تطوراً هاماً في مجال إدارة المعلومات واتخاذ القرارات حيث يساهم في تعزيز كفاءة وفاعلية العمليات المحاسبية وتحليل البيانات والمساهمة في تحليل المخاطر المالية وتقدير العوائد المحتملة، وتوفير توصيات مبنية على تحليل متقدم للبيانات والسيناريوهات المالية؛ مما يدعم توفير إطار لاتخاذ القرارات مبني على البيانات بشكل أكثر دقة مستنداً الى ادلة قادر على الاستجابة لتغيرات السوق والأوضاع الاقتصادية بشكل أسرع.

وترى الباحثة ان تطبيق أدوات إدارة التكاليف كنظام معلوماتي في ظل حالات عدم التأكد الاستراتيجي يعد أمراً ذو أهمية بالغة للمنشآت، حيث تساعد هذه الأدوات على تحليل التكاليف بشكل دقيق وفعال، كما تدعم الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية ، فتطبيق أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كنظام معلوماتي، يُمكن المنشآت من تحديد وتقييم العوامل التي تؤثر على تكاليفها بشكل شامل سواء كانت داخلية او خارجية مما يساهم في توفير تقارير وتحليلات منتجة بشكل مستمر، يدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بناءً على البيانات الدقيقة والموثوقة خاصةً في ظل حالات عدم التأكد الاستراتيجي مما يعزز قدرتها على التكيف مع التحديات وتحقيق التميز التنافسي في السوق.

ثالثاً: أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كنظام معلومات محاسبى.

اصبح للتطور المستمر الذي تشهده بيئة الاعمال الداخلية و الخارجية المعاصرة اثر كبير إعادة النظر في طرق التشغيل واساليب الرقابة على التكاليف ونظم المعلومات التي يتم استخدامها وربطها باستراتيجية المنظمة لتحقيق الاهداف طويله الاجل وايجاد مزايا تنافسيه

تساعد المنظمة على البقاء والنمو والاستمرار في الأسواق، ومن ثم ظهرت العديد من المداخل والأساليب الإدارية التي ساهمت في اضافته فكر او منهج جديد للإدارة وتطوير المنظمات الحالية، حيث لم تعد تسعى تلك الأدوات لتحقيق الاهداف التشغيلية قصيرة الاجل فقط بل اصبحت ذات توجه استراتيجي لخدمه الاهداف الاستراتيجية طويله الاجل أيضا.

حيث يهدف تطبيق تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف الى الفهم السليم للعوامل الإستراتيجية وتحليل البيئة الداخلية والخارجية من اجل ترشيد اتخاذ القرارات المعنية بتحديد تكلفه معينه وتحديد سلسله قيمه داخلية، وكذلك توفير منتجات (خدمات) متميزة عن المنافسين من خلال اتباع سياسة التحسين المستمر للجودة او التكاليف وذلك من خلال تطبيق استراتيجية ريادة التكاليف او من حيث الابتكار من خلال أنشطة البحث والتطوير، كما يعمل على توفير إطار ملائم لتخصيص الموارد بين الانشطة عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف قيمه داخل المنظمة وخارجها وقياس عائد كل منها ، بالإضافة الى انه يساعد على اكتشاف فرص التحسين المستمر امام المنشآت، وكذلك التنبؤ بالمخاطر المحتمل حدوثها.

رابعاً: دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي.

تُعد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف من اهم الأدوات التي تعتمد عليها إدارة المنشآت لاتخاذ القرارات الفعالة حيث تمكّن متخذى القرار من تحليل التكاليف بشمولية في الاجل الطويل، ما يُمكنهم من تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وفعالية أكبر، ويمكن تصنيف أدوات الإدارة الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة اتخاذ القرارات وزيادة فاعليتها ، ورصد البرامج الاستراتيجية وتحديد الفرص والمخاطر امام المنشآت الى أساليب المحاسبة عن التكاليف، أساليب الرقابة وقياس الأداء، أساليب اتخاذ القرار الاستراتيجي، أساليب المحاسبة عن العملاء، أساليب المحاسبة عن المنافسين، وتستند تلك الدراسة على عدد من التقنيات الأكثر شيوعا والتي يستخدمها الباحثون كأدوات في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في ابحاثهم، والتي ستعرضها الباحثة على النحو التالي:

#### ١- التكاليف على أساس النشاط.

يقوم نظام المحاسبة على أساس النشاط على مبدأ أساسي وهو الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ومن ثم الربط بين الأنشطة والمنتج النهائي



سواء كانت وحدات منتجة او خدمات او عملاء او مشروعات، ويهدف الى ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على الحصة السوقية للمنظمة وتدعيم لمركزها التنافسي بالمستقبل هذا بالإضافة الى تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحتها والعائد على استثماراتها.

واستكمالاً لما سبق فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط قادر على تحديد الأنشطة ثم يتبع تكاليفها ومن ثم يستخدم مسببات التكاليف في تتبع تكاليف الأنشطة الى المنتجات باعتبار ان مسببات التكاليف تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة، فهو يقوم بتوفير معلومات عن العمليات والأنشطة الحالية للمنظمة بالشكل الذي يمكن من زيادة الكفاءة وتحقيق التحسين المستمر بالعمليات ، كما يساعد في التحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك من خلال العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار محركات التكاليف المناسبة والتي وتوضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

وعلى الرغم من مميزات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الا انه واجه العديد من الانتقادات المتمثلة في اعتبار الأنشطة هي الركيزة الرئيسية في الربط بين الموارد المستهلكة والمنتجات النهائية وعدم الاهتمام بالقدر المناسب بالموارد والتي تمثل حجر الأساس لأي نظام تكاليفي، كما ان تطبيقه يتطلب استخدام العديد من معدلات التحميل من اجل تحميل تكاليف الأنشطة على منتجات المستفيدة بشكل يتناسب مع عدد الأنشطة المصممة داخل المنظمة.

ولتفادي الانتقادات الموجه لأسلوب التكاليف على أساس النشاط ظهر أسلوب التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ، و الذي يركز على مرحلتين أساسيتين وهما تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها كأساس لحساب التكاليف تجنباً للمبالغت في التكاليف نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة ، وتقدير الوقت اللازم لتأدية كل عملية، حيث يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية أو حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط ( مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معدلات الوقت.

وترى الباحثة ان أسلوب التكلفة على أساس النشاط دور التكلفة على أساس النشاط له دور في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد فمن خلاله تستطيع المنشآت تحليل التكاليف بشكل دقيق ومفصل، عن طريق تحليل تكاليف الأنشطة المختلفة وتحديد

الأنشطة غير الضرورية أو الغير فعّالة، مما يمنح الإدارة رؤية واضحة للمصادر المالية التي يمكن تحسينها أو تخفيضها، مع تحديد الاستثمارات التي توفر أقصى قيمة ممكنة للشركة وتقليل المخاطر المحتملة في بيئة متغيرة وغير مؤكدة.

## ٢- التكلفة المستهدفة.

عرفها معيار التكاليف المستهدفة أحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية على أنها " أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تستخدم معلومات التكاليف المتوقعة او المقدرة اثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج "، وأضاف المعيار ان التكاليف المستهدفة تعد اداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق وموجهه الى مرحلة التصميم.

وتستمد اداه التكاليف المستهدفة أهميتها من كونها قادرة على تتبع التكاليف من بداية دورة حياة المنتج بشكل يسمح للإدارة بتخفيض التكاليف طبقاً للاستراتيجية المطبقة ، كما انها اداه تساعد في التعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح المطلوبة مما يدعم عملية اتخاذ قرارات تخص تصميم منتجات جديدة او التوقف عن انتاج منتج معين ، بالإضافة الى انها توجه المنشآت للعمل ضمن النظام المفتوح حيث تهتم بالتفاعل القائم بين البيئة الخارجية والمنظمات من خلال تحديد رغبات العملاء والعمل على تهيئة كافة الظروف والامكانيات لتحقيقها، بالإضافة الى دعم الموردين.

فالتكلفة المستهدفة مدخل رقابي شامل يخضع التكاليف للتحليل والتصميم بدءاً من التصميم وصولاً لخدمات ما بعد البيع، كما يشمل على الأداء الداخلي والخارجي معا ، فهو أسلوب موجه بالسوق حيث ان سعر البيع هو نقطة الانطلاق لتحديد التكاليف المستهدفة مما يتيح فرصة اكبر امام المنشآت للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة.

حيث تقوم التكلفة المستهدفة بدور مهم في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد يعكس أهمية استخدامه من خلال تحديد السعر المستهدف لمنتج أو خدمة بناءً على تكاليف الإنتاج المستهدفة والأرباح المرغوبة مما يعزز استخدام هذه الطريقة في بيئة اعمال مليئة بالتحديات والظروف المتغيرة، إذ يتيح للشركات وضع أهداف محددة وواقعية تتناسب مع الظروف الحالية.



ومما سبق ترى الباحثة ان الاعتماد على التكلفة المستهدفة يمكن المنشآت من تقدير التكاليف بدقة وتحديد الاستثمارات الأكثر جدوى وفقاً لأهدافها المالية والاستراتيجية حيث انها توفر إطار واضح لترشيد القرارات يقلل من المخاطر المالية ويعزز من فرص النجاح في السوق، فبتطبيق التكلفة المستهدفة يهدف الى التوازن بين تحقيق الأرباح وتقليل المخاطر، مما يساعد المنشآت على التكيف مع التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية والتنافس بفعالية أكبر في السوق، فهي أداة مهمة لتعزيز المركز التنافسي للمنشآت وتحقيق النمو الاقتصادي لها على المدى الطويل.

### ٣- بطاقة الأداء المتوازن.

ظهرت بطاقة قياس الاداء المتوازن في عام 1992 لمواجهة القصور في الانظمة الرقابية المالية التقليدية والتي لم تعد تكفي لتحقيق اهداف المنظمات في ظل التحديات المعاصرة وذلك لاعتمادها على اسس القياس المحاسبي التقليدية كالعائد على الاستثمار وربحيه السهم مما قد يعطي مؤشرات مضلله عن انشطه التحسين والتطوير والابداع في البيئة التنافسية الحالية، ومن ثم قدم (Norton,D,m1996&.kaplan,R) نموذج بطاقة قياس الاداء المتوازن والتي تعتمد على الرؤية والاهداف الاستراتيجية والتي يتم ترجمتها الى نظام لمقاييس الاداء الامر الذي ينعكس بدوره في اهتمام وتوجه استراتيجي يسعى كل فرد في المنظمة الى تحقيقه.

وتعرف بطاقة الاداء المتوازن على انها " اطار جيد للاتصال بجميع العاملين في كافة المستويات والذين يشتركون في تنفيذ الاستراتيجية من خلال ترجمه الاستراتيجية لأهداف تشغيليه، مقاييس، مبادرات وربط ذلك بأبعادها الأربعة ( المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعليم والمبادره)" ، فهي تسمح بقياس كيفية اضافته قيمه للعملاء الحاليين والمستقبلين من خلال البعد عن الاعتماد على الجوانب المالية فقط، كما تمد بطاقة قياس الاداء المتوازن الادارة بالمؤشرات الكاملة للعملاء وللجودة والمعوقات الخاصة بالموظفين ومعالجتها بصورة سريعة.

ويستمد مدخل بطاقة قياس الاداء المتوازن اهميتها من قدرتها على الجمع بين مقاييس الاداء المختلفة في نظام واحد وتوافق هذه المقاييس مع استراتيجيه المنظمة فهي توازن بين استخدام مقاييس الاداء المختلفة على المدى القصير وطويل الاجل في تقرير واحد فهي تقدم نظرة شاملة على أداء المنشأة من خلال مجموعة متنوعة من المؤشرات الرئيسية، بما في ذلك النتائج المالية، ورضا العملاء، وعمليات العمل الداخلية، وقدرات التعلم والنمو.



وفي سياق ما سبق ترى الباحثة انه في ظل ظروف عدم التأكد يمكن لبطاقة الأداء المتوازن أن تلعب دورًا حاسمًا في توجيه القرارات الاستثمارية نحو المشاريع التي تحقق التوازن بين العائد المتوقع والمخاطر المحتملة، على سبيل المثال يمكن استخدام مؤشرات رضا العملاء لتقدير قيمة المشروع من منظور السوق والمستهلكين، في حين يمكن استخدام المؤشرات المالية لتقدير العائد المالي المتوقع.

بالإضافة إلى ذلك، تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تحليل المخاطر المحتملة المرتبطة بالمشاريع الاستثمارية، مما يسمح للمنشآت بتقييم الأولويات وتحديد الاستثمارات التي تتناسب مع استراتيجيتها وأهدافها؛ وبالتالي تدعم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية التي تسهم في تحقيق التوازن بين المخاطر والعائدات في ظل ظروف عدم التأكد السائدة في سوق الاعمال.

وبناءً على ما سبق، ترى الباحثة ان أدوات إدارة التكاليف كنظام معلومات من الأدوات الحيوية التي تمكن إدارة المنشآت من فهم وتحليل تكاليف الإنتاج والخدمات بشكل شامل يسمح بمراقبة الأداء المالي بشكل مستمر وتقديم التقارير المالية بشكل دوري وموثوق بما يسهم في الكشف عن التحديات والفرص التي تواجه المنشآت في بيئة متغيرة وتوجيه الموارد واستراتيجيات التكاليف بفاعلية ومرونة نحو المجالات ذات الأولوية مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية ؛ وعليه فإن أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تقوم بدور حاسم في تمكين المنشآت من التكيف مع ظروف عدم التأكد الاستراتيجي وتحقيق التميز التنافسي على المدى الطويل.

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف يحسن من دقة التوقعات المالية للمشاريع الاستثمارية مما يساعد على تقدير العائد والتكلفة المستقبلية بشكل أكثر فاعلية.
- ٢- تطبيق أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف يعمل على رفع كفاءة تقييم الاستثمارات بشكل شامل يسمح بتوضيح الفرص المتاحة امام المنشآت مما يمكنها من التوجيه السليم للموارد المتاحة لتحقيق اقصى عائد في ظل ظروف عدم التأكد.
- ٣- ان اعتماد أدوات الإدارة الاستراتيجية كنظام معلومات يعمل على رفع كفاءة الأداء المالي للمنشآت ويزيد من قدرتها التنافسية في ظل حالات عدم التأكد.
- ٤- ان تطبيق أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بالمنشآت يحفز ثقافة الابداع والابتكار.



٥- اتباع أدوات الإدارة الاستراتيجية يرفع من كفاءة عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال الاعتماد على معلومات نتاج تحليلات للعوامل الداخلية والخارجية في ظل ظروف حالات عدم التأكد بالشكل الذى يسهم في تدعيم المركز التنافسى للمنشأة فى الاجل الطويل.

وتوصى الباحثة بمجموعة من التوصيات أهمها:

١- فى ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجى تتلزم إدارات المنشآت باتباع منهج وأسلوب مرن قادر على التكيف مع المتغيرات ببيئة الاعمال المعاصرة يوفر معلومات ذات موثوقية وجودة عالية لمتخذى القرار.

٢- ضرورة تعزيز التواصل بين مستويات الهيكل التنظيمى وكذلك التواصل الفعال مع العملاء والموردين وغيرهم من الأطراف ذات الصلة لضمان فهم متطلبات السوق لتحديد الاستراتيجية الملائمة.

٣- التأهيل العملى والتدريب المستمر للمختصين على استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية.

- د. إسماعيل حجازي، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، ٢٠٢٠، ص ٢١.
- د. جمال عبد الحميد عبد العزيز على، "إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكاليف المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة"، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الأول، ٢٠١٧، ص ١٨٧.
- رفافة عبد العزيز، "تقييم الاستثمار في حالة عدم التأكد باستخدام تحليل الحساسية وبرنامج RISK@دراسة حالة لمشروع أونساج"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد ١٤، العدد الثالث، الجزائر، ٢٠٢٠، ص ص ٥٢٣ - ٥٤٢.
- عنتر محمد احمد عبد العال، "مدخل بطاقة قياس الاداء المتوازن: دراسة ميدانية على الاداء الاستراتيجي بالجامعات المصرية في ضوء جامعه سوهاج"، جامعه سوهاج، كليه تربيه، المجلة التربوية، المجلد ٦٢، ٢٠١٩، ص ٤٤٧.
- محمد عثمان إبراهيم احمد، "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية"، رسالة دكتوراة، بحث غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٨، ص ٦٥.
- د. محمد عوض الله أبو محمود، "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعه الأزهر، العدد الأول، ٢٠١٩، ص ٢٦٥.
- د. محمد شاهين، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكاليف على أساس النشاط"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد ١١، الجزء ٢، ٢٠٢٠، ص ٢٣٢.
- د. منال حامد فراج، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب الميزة المستهدفة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٥، العدد الأول، ص ٥٣٩.



د. ناصر نور الدين عبد اللطيف واخرون، "أنظمة محاسبة التكاليف"، القاهرة، دار التعليم الجامعي، ٢٠١٧، ص ٣٥٠.

هالة الخولي، "استخدام نموذج القياس المتوازي الاداء في قياس الاداء الاستراتيجي لمنشآت الاعمال"، مجله المحاسبة والإدارة والتامين، كليه تجاره، جامعه القاهرة، العدد ٢، ص ٥٣٤.

يمن احمد منصور، "التنبؤ الآني كمنهج لتخفيف حالة عدم التأكد الاقتصادي في سورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، المجلد ٤٢، العدد السادس، سوريا، ٢٠٢٠، ص ٢ - ٢٠.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية.

Alawneh, A., Tarhini, A., & Al-Salti, Z. ,” An empirical investigation of the strategic cost management tools and the accounting information system quality on the sustainability of companies”. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol.19,No.1,Pp5-24,2019.

Bhusal, S. R., & Jena, S. K. ,” Determinants and consequences of strategic cost management practices: An empirical investigation”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.16, No.3,Pp400-418,2020.

Carraher, S. M., & Van Auken, S. ,” Applying strategic cost management to nonprofit organizations”, *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, Vol.33, No.1,Pp74-97,2021.

Chen, C. X., & Parker, R. J, “Strategic Cost Management: Antecedents and Performance Outcomes”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.32, No.3,Pp107-133,2020.

Lyneis, J., & Cooper, R. ,”The Promise and Peril of Strategic Cost Management”, *Strategic Finance*, Vol.102, No.1,Pp36-45,2020.

Schilder, A., Visscher, H. J., & Streef, M.,” Integration of Cost Accounting and Strategic Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.33, No.1,Pp87-107,2021.

Vosselman, E. G. J. , “Beyond budgeting: A case study into the integration of strategic management accounting and strategic cost management”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.16, No.4,Pp456-521,2020.