ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

"التأصيل النظري للتكامل الوظيفي المرحلي لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في إطار سلسلة القيمة ونظرية الموارد"

"Theoretical Foundation of the Stage-Wise Functional Integration of Strategic Cost Management Tools within the Framework of the Value Chain and the Resource-Based View"

إعداد الباحثين:

هاني بن طيب التوي

باحث في جامعة الملك عبد العزيز

معيد بجامعة حضرموت

الأستاذ الدكتور / عبد العال بن هاشم أبو خشبة

الأستاذ الدكتور / محمد بن حسن مفتي

قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز – المملكة العربية السعودية

Researchers:

Hani T. Alttowi

PhD Researcher Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration, King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia.

Teaching Assistant, Department of Accounting, Hadhramout University.

Prof. Abdulaal H. Abukhashabah

Prof. Mohammed H. Mufti

Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration, King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia.

Received: 06/10/2026 | Revised: 07/10/2026 | Accepted: 14/10/2026 | Published: 02/11/2026

Abstract:

This study aims to elucidate the functional role of integrating strategic cost management tools—specifically, Target Costing (TC), Activity-Based Costing (ABC), and the Kaizen approach for continuous improvement—within the internal value chain of firms. To accomplish this objective, an inductive methodology was employed to systematically review and synthesize the relevant literature, thereby identifying the functional roles of these tools and establishing a theoretical foundation for their integration.

The findings reveal that the integration of strategic cost management tools is not arbitrary but rather grounded in coherent functional and theoretical principles, where each tool fulfills a distinct functional role within the cost management framework. Moreover, integrating these tools within the internal value chain provides a conceptual basis that future empirical research can further develop and validate.

The study recommends conducting empirical and field investigations to examine the nature and outcomes of such functional integration. It also emphasizes the importance of adopting both the functional role perspective and the internal value chain framework as analytical lenses when studying cost management tools, instead of addressing each tool in isolation.

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

This integrated perspective offers a more comprehensive understanding of the interrelationships and complementary roles among strategic cost management tools.

Keywords: Target Costing, Activity-Based Costing (ABC), Kaizen Costing, Value Chain, Resource-Based View (RBV).

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الوظيفي لتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية– التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر– في أطار سلسلة القيمة الداخلية للشركات؛ ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة المنهاج الاستقرائي لاستقراء الادبيات ذات العلاقة؛ للوصول الى تحديد الدور الوظيفي لتلك الأدوات لبناء التكامل فيما بينها. وخلصت الدراسة إلى: أن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية ليس تكاملا عشوائيا؛ بل تكامل قائم على أسس نظرية وظيفية؛ حيث تؤدي كل أداة دوراً وظيفياً معيناً. كما أن كيفية توظيف أدوات إدارة التكلفة بصورة متكاملة داخل سلسلة القيمة الداخلية، يوفّر أساسًا نظريًا يمكن البناء عليه في دراسات لاحقة. وتوصي الدارسة بالقيام بدراسات تطبيقية وميدانية؛ لاختبار التكامل الوظيفي بين أدوات إدارة التكلفة. بالإضافة الى اعتماد الدور الوظيفي وسلسلة القيمة الداخلية كمدخل تحليلي عند دراسة أدوات إدارة التكلفة، بدلًا من تناول كل أداة بمعزل عن الأخرى، لما يوفره هذا الاتجاه من فهم أوضح لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وتكاملها.

الكلمات المفتاحية: مدخل التكلفة المستهدفة، مدخل التكلفة على أساس النشاط، كايزن للتطوير والتحسين المستمر، سلسلة القيمة، نظرية الموارد.

How to Cite This Article

التوي، هـ. ط.، وأبو خشبة، ع. هـ.، ومفتي، م. ح. (2026). التأصيل النظري للتكامل الوظيفي المرحلي لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في إطار سلسلة القيمة ونظرية الموارد. *المجلة العربية للنشر العلمي*، 9(97)، (375-402).

(Individual DOI)

رابط الأرشفة الدولية المباشر والمخصص لبحثك: https://doi.org/10.36571/ajsp.97.15

AJSP | Vol. 9 | Issue 97 | DOI: https://doi.org/10.36571/ajsp.97 **AJSP ORCID: https://orcid.org/0009-0005-8048-2082**

مقدمة الدراسة:

أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أصبحت عنصرًا جوهريًا في بناء الميزة التنافسية للشركات الصناعية، خصوصًا في ظل التحولات السريعة. إذ لم يعد التركيز على تخفض التكاليف هدفًا منفصلًا؛ بل أصبح جزءًا من منظومة متكاملة تربط التكلفة بالاستراتيجية، وتستند إلى فهم عميق لسلوك الموارد والأنشطة عبر سلسلة القيمة. كما تسهم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تعزيز قدرة الشركات على مواجهة ظروف المنافسة المعاصرة، عبر توفير معلومات دقيقة وذات بعد مستقبلي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالمواءمة بين الجودة والسعر والربحية. وإضافة إلى دورها في تحسين القدرة التنافسية للشركات، فإن لها مساهمة في دعم استمرارية الشركة على المدى الطويل من خلال بناء ممارسات إنتاج أكثر ترشيدًا، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر إسهامًا في ايجاد القيمة. وبذلك، تظهر أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في كونها إطارًا شاملًا يساعد الشركات على تحقيق أداء أفضل، ويدعم قدرتها على النمو والتكيف في بيئة أعمال تتسم بالديناميكية والتغير المستمر (أبو خشبة، وآخرون،2024؛ و فودة واخرون،2021).(Al-Salmawi, 2024; Azudin et al., 2025; Mpanza et al., 2025)

ومن هنا ظهرت أدوات حديثة تساعد الشركات في التغلب على ظروف المنافسة المعاصرة منها: مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل التكلفة على أساس النشاط وكايزن للتطوير والتحسين المستمر. إذ يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفض التكلفة منذ مرحلة التصميم مما يدعم تقديم منتجات عالية الجودة وبأسعار تنافسية. بينما يوفّر مدخل التكلفة على أساس النشاط قياسًا أدق للتكاليف عبر ربطها بالأنشطة الفعلية، مما يساعد في كشف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة أما كايزن للتطوير والتحسين المستمر فيركز على التحسين المستمر داخل خطوط الإنتاج، مما يقلل الفاقد تدريجيًا ويحسّن الأداء المالي بمرور الوقت (حسن، و الملك،2024) (Badawi, 2024; Kareem Abbood & Maan Faisal, 2025; Wilson & Daugherty, 2025).

2. مشكلة الدراسة:

على الرغم من الدور الفعّال لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تخفيض التكاليف، إلا أن الشركات ما تزال تواجه صعوبة في التعامل مع الارتفاع المتزايد في التكاليف غير المباشرة وتعقيد الأنشطة التشغيلية. وعلى هذا ظهرت الحاجة إلى دراسة العلاقة التكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل استراتيجي موجَّه بالسوق، ومدخل التكلفة على أساس النشاط كمدخل تحليلي موجَّه بالعمليات، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر كمدخل تشغيلي موجَّه نحو تخفيض التكاليف والفاقد (الجبر،2026؛ عبد الجليل، ومحسن 2025).(Badawi, 2024; Gupta & Baxendale, 2023; Kareem Abbood & Maan Faisal, 2025)

ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

ولم يقف تطور الفكر المحاسبي المعاصر عند حد المناداة بتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، بل امتد إلى بناء نماذج تقوم على التطبيق المتكامل لهذه الأدوات؛ إذ تناولت دراسة (Potnik Galić et al., 2023) بناء نموذج متكامل لإدارة التكلفة انطلاقًا من أوجه القصور التي رافقت التطبيق المنفرد لأدوات إدارة التكلفة الحديثة. وفي امتداد لهذا التطور، أكدت دراسة (Akhter & Sarker, 2026) إلى الحاجة إلى بناء أساس نظري لتفسير التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية

وبالإشارة الى الحاجة إلى تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، فإن تحقيق هذا التكامل يرتبط بدرجة كبيرة بالدور الوظيفي لكل أداة داخل مراحل سلسلة القيمة. كما ان عدم الاعتماد على أداة واحدة لإدارة التكلفة عبر جميع المراحل، يقتضي توظيف كل أداة وفق نطاقها الوظيفي المناسب ومن هنا يظهر أن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لا يتحقق بصورة عشوائية، بل يستلزم بناؤه على أسس منطقية ووظيفية تعكس هذا الاختلاف. ومن هنا يرى الباحثون أن الاهتمام بالتكامل لم يعد مقتصرًا على المناداة به أو بناء نماذج تطبيقية له، وإنما امتد إلى الحاجة إلى تأسيسه نظريًا بما يفسر منطق هذا التكامل والعلاقات بين أدواته .لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في الحاجة إلى توضيح الأساس النظري الذي يفسر التكامل الوظيفي بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، وبيان كيفية ترابط أدوارها عبر مراحل سلسلة القيمة الداخلية، في ضوء نظرية الموارد، بما يوضح المنطق الذي يقوم عليه هذا التكامل

3. أهداف الدراسة

بناءاً على طبيعة ومشكلة الدراسة فإن هدف الدراسة يتمثل في الهدف الرئيس الاتي:
التأصيل النظري للتكامل الوظيفي والمرحلي بين مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر في ضوء سلسلة القيمة ونظرية الموارد.

وينبثق عن هذا الهدف الرئيس هدفان فرعيان هما:

1. تحديد الأسس النظرية والأدوار الوظيفية والمرحلية لكل من مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر في إدارة التكلفة الاستراتيجية.
2. تفسير طبيعة العلاقات التكاملية بين الأدوات الثلاث وتتابع أدوارها، وبيان كيفية ارتباط مخرجات كل أداة بمدخلات الأداة الأخرى.

4. أهمية الدراسة

استنادًا إلى طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقًا لأهدافها، تتمثل أهميتها العلمية في تقديم تأصيل نظري للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، يفسر منطق العلاقة الوظيفية بينها ويحدد الدور الذي تؤديه كل أداة ضمن مراحل سلسلة القيمة وفي ضوء نظرية الموارد، بما يتجاوز النظر إلى هذه الأدوات بصورة منفردة أو الاكتفاء بإثبات إمكانية تطبيقها معًا. وفي هذا السياق تناولت دراسة (Rashid et al., 2021) ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بوصفها مجموعة من الأدوات، وركزت على تبنيها ومنافعها وآثار استخدامها، دون أن تستهدف بناء تأصيل نظري للعلاقات الوظيفية بين أدوات محددة لإدارة التكلفة. كما أشارت دراسة (Kareem Abbood & Maan Faisal, 2025) إلى أهمية ربط أدوات إدارة التكلفة بالأهداف الاستراتيجية، وأبرزت الحاجة إلى نماذج مفاهيمية موحدة تجمع أدوات التكلفة الحديثة ضمن إطار أكثر تكاملًا. أما دراسة (Pesic–Tomic & Andrijasevic, 2014) فقد تناولت بصورة مباشرة التكامل لمدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر داخل سلسلة القيمة الداخلية، وأوضحت كيفية توظيفها بصورة متتابعة لتحقيق تخفيض التكلفة وتحسين إدارتها. وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسات في أنها لا تقتصر على تناول الأدوات في صورة تكاملية أو بيان إمكانية التطبيق المتكامل لها؛ وإنما تسعى إلى تفسير الأساس النظري لهذا التكامل، من خلال تحديد الأدوار الوظيفية للمداخل الثلاثة والعلاقات التي تربط بينها عبر مراحل سلسلة القيمة، وبيان كيفية تفسير هذه العلاقات في ضوء نظرية الموارد.

5. نطاق وحدود الدراسة

وفقاً لطبيعة ومشكلة الدراسة فان حدودها تتمثل في الحدود الموضوعية فقط والمتعلقة بالموضوعات التي تتناولها وهي:

- التكلفة المستهدفة
- التكلفة على أساس النشاط
- كايزن للتطوير والتحسين المستمر
- سلسة القيمة
- نظرية الموارد

6. مصطلحات الدراسة

وفقا للحدود الموضوعية للدراسة فان مصطلحاتها تتمثل في:

- التكلفة المستهدفة: أداة محاسبية إدارية تبدأ من خلال المراحل الأولى ما قبل الإنتاج وخاصة مرحلة التصميم. وتعتمد سعر السوق كأساس لتحديد التكلفة(Hiromoto, 1988).
- التكلفة على أساس النشاط: مدخلًا بديلًا لقياس التكاليف، ويقوم على فكرة أن جميع أنشطة الشركة موجودة لدعم إنتاج وتسليم السلع والخدمات، ولذلك ينبغي اعتبار جميع هذه الأنشطة تكاليف منتجات(Cooper & Kaplan, 1988).
- كايزن للتطوير والتحسين المستمر: مدخل للتحسين والتطوير المستمر يركز على تحقيق التطوير، دون الاعتماد على استثمارات مالية إضافية.(Allnoch, 1998)
- سلسلة القيمة الداخلية: مجموعة الأنشطة الداخلية المترابطة التي تقوم بها الشركة، ويتضمن كل نشاط منها بُعدًا معيّنًا، ويسهم ترابط هذه الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية. (Porter, 1985a)
- نظرية الموارد :نظرية تفسر تحقيق الميزة التنافسية المستدامة من خلال اختلاف الشركات في مواردها وقدراتها، ولا سيما الموارد ذات القيمة والنادرة وصعبة التقليد وغير القابلة للاستبدال (Barney, 1991) .
- التكامل الوظيفي لأدوات إدارة التكلفة: توظيف أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وفق أدوار وظيفية متكاملة ومتسلسلة بما يتلاءم مع طبيعة الأنشطة عبر مراحل سلسلة القيمة.

7. أسئلة الدراسة

وفقا لطبيعة ومشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها وإبراز أهميتها فان أسئلتها تكمن في التساؤل الرئيس الاتي:

كيف يمكن تأصيل التكامل الوظيفي والمرحلي بين التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر في ضوء سلسلة القيمة ونظرية الموارد؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيس تساؤلين فرعيين هما:

1. ما الأسس النظرية والأدوار الوظيفية والمرحلية لكل من التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر في إدارة التكلفة الاستراتيجية؟
2. ما طبيعة العلاقات التكاملية بين الأدوات الثلاث، وكيف ترتبط مخرجات كل أداة بمدخلات الأداة الأخرى؟

8. منهاج الدراسة

وفقا لطبيعة الدراسة ولتحقيق أهدافها اعتمدت الدراسة على المنهاج التحليلي الاستقرائي، من خلال تحليل الأدبيات والنظريات ذات العلاقة بإدارة التكلفة الاستراتيجية وأدواتها، بهدف توضيح منطق الترابط الوظيفي والمفاهيمي بين أدوات إدارة التكلفة في إطار سلسلة القيمة الداخلية. وقد استندت الدراسة إلى المصادر العلمية المحكمة من كتب ودوريات علمية. ولم تعتمد على بيانات ميدانية؛ لأن هدفها لا يتمثل في اختبار أثر هذا التكامل أو قياسه في بيئة تطبيقية، وإنما في بناء أساس نظري يفسر طبيعة العلاقات الوظيفية بين الأدوات محل الدراسة وتأصيلها في ضوء الأطر النظرية ذات الصلة.

9. الدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة

1/9 الدراسات السابقة.

استنادًا إلى طبيعة ومشكلة الدراسة، وتحقيقًا لأهدافها، وإبرازًا لأهميتها، وبناءً على تساؤلاتها، تم استقراء عدد من الدراسات ذات العلاقة بموضوع إدارة التكلفة الاستراتيجية وتكامل أدواتها. وتشير الدراسات ذات الصلة إلى اتساع الاهتمام بتأصيل المفاهيم الرئيسة لموضوع الدراسة، مع إبراز أبعاد التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومطلقاتها النظرية وتم استقراء الدراسات السابقة من الاقدم الى الاحدث وفقا لما يوضحه الجدول الاتي:

التسلسل	المؤلف/ المؤلفين/ والسنة	عنوان الدراسة	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نتائج الدراسة	توصيات الدراسة
1	(Pesic–Tomic & Andrijasevic, 2014)	Cost management in the internal value chain of integrated application of activity–based costing, Kaizen concept and target costing	هدفت الدراسة إلى بيان إمكانية التكامل بين ثلاث أدوات حديثة لإدارة التكلفة: التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر، داخل سلسلة القيمة الداخلية للشركة لتعزيز الكفاءة وتقليل التكلفة وتحسين القدرة التنافسية: دراسة نظرية	التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر	توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وكايزن للتطوير والتحسين المستمر يخفض التكلفة ويكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	توصي الدراسة بضرورة تبني الشركات لنهج تكامل أدوات التكلفة بدلًا من تطبيق كل أداة منفردة
2	(Pazarceviren & Dede, 2015)	life cycle costing model based on target costing and activity–based costing method and a model proposal	هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج جديد لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج يعتمد على تكامل منهجي بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بهدف قياس التكلفة بدقة عبر دورة الحياة كاملة من التصميم وحتى خدمات ما بعد البيع.	الدراسة نظرية متغيراتها هي: الأدوات والمفاهيم التي بُني عليها النموذج وهي: مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وتكلفة دورة حياة المنتج	إدخال تكاليف ما قبل الإنتاج وما بعد البيع في التكلفة المستهدفة باستخدام التكلفة على أساس النشاط يجعل تكلفة المنتج واقعية، كما يتيح حسابها بدقة أعلى من النماذج التقليدية، ويشمل مراحل ما قبل الإنتاج، و أثناءه، وما بعد البيع	ضرورة التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة للحصول على بيانات تكلفة دقيقة عبر دورة حياة المنتج. كما ان اعتماد نموذج دورة حياة المنتج في الشركات الصناعية يوفر معلومات أدق للتسعير ويزيد القدرة التنافسية.
3	الغمري2019	التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل	هدفت الدراسة إلى توضيح الدور التكاملي بين مدخل التكلفة المستهدفة وكايزن في تحسين القيمة المدركة للعميل، وكيف يمكن للشركات تكامل الأداتين لتحقيق قيمة حقيقية تلبي توقعات العملاء وتدعم الأداء الاستراتيجي في بيئة الاعمال المصرية	أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية (متغيرات نظرية) : مدخل التكلفة المستهدفة و كايزن للتطوير و التحسين المستمر و القيمة المدركة للعميل	كايزن يكمل دور مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تحسينات مستمرة تخفض التكلفة وترفع الجودة كما تكامل الأداتين يؤدي إلى تعزيز القيمة المدركة للعميل وتحسين الأداء الاستراتيجي للشركات	توجيه مزيد من الأبحاث نحو دور مدخل التكلفة المستهدفة وكايزن في تعزيز القيمة بالإضافة الى ضرورة تكامل الأداتين في منهاج موحَد لتعظيم القيمة المدركة للعميل
4	رزق،2019	دور التكامل بين أسلوبي مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد: دراسة ميدانية	هدفت الدراسة إلى بيان دور التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد. في الشركات الصناعية المصرية	المتغير المستقل : التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت المتغير التابع : الميزة التنافسية لسلسلة التوريد	أن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يسهم في : تحسين إدارة التكلفة وتقليل الفاقد في	ضرورة تطبيق التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في الشركات الصناعية . و الاهتمام بتطوير نظم إدارة التكلفة

التسلسل	المؤلف/ المؤلفين/ والسنة	عنوان الدراسة	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نتائج الدراسة	توصيات الدراسة
					سلسلة التوريد ودعم الميزة التنافسية	
5	(Nartey & van der Poll, 2021)	innovative management accounting practices for sustainability of manufacturing SME	هدفت الدراسة إلى تحديد الممارسات المحاسبية الإدارية التي يمكن دمجها في إستراتيجيات المنشآت الصناعية الصغيرة والمتوسطة لمواجهة المنافسة في جنوب افريقيا	مراجعة منهجية وليست ميدانية تضمنت العديد من مفاهيم أدوات إدارة التكلفة منها: مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر	تكامل هذه الادوات يمكّن الشركات من تقليل الفاقد، وتحسين تصميم المنتجات.	تكامل الممارسات المحاسبية المبتكرة ضمن إستراتيجيات المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
6	السلمي، وعبيد؛ 2022	فاعلية تطبيق مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر على ترشيد قرارات تخفيض التكلفة ورفع الجودة: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية	هدفت الدراسة إلى اختبار فاعلية تطبيق مدخل كايزن في ترشيد قرارات تخفيض التكلفة ورفع الجودة في الشركات الصناعية السعودية	مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر كمتغير مستقل . و قرارات تخفيض التكلفة، و تحسين الجودة كمتغيرين تابعين	يعمل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر على تخفيض التكلفة عبر تحسينات صغيرة، وإزالة الهدر، ورفع كفاءة العمليات. وأظهرت النتائج تحقق أهدافه بزيادة الجودة وتخفيض التكلفة. بالمنشآت الصناعية السعودية	تتبنى الشركات الصناعية السعودية استراتيجية واضحة لتطبيق مدخل كايزن لتحسين الجودة وتخفيض التكاليف
7	(Alkababji, 2023)	The impact of applying the target cost and continuous improvement (Kaizen) on achieving the sustainable competitive advantage of Palestinian industrial companies	هدفت لدراسة إلى قياس أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل كايزن للتطويري و التحسين المستمر على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. في الشركات الصناعية في فلسطين	التكلفة المستهدفة التحسين المستمر كايزن متغيران مستقلان و الميزة التنافسية المستدامة وأبعادها الثلاثة: (حصة السوق – التميّز – تخفيض التكلفة) متغير تابع	يوجد أثر إيجابي معنوي لكل من مدخل التكلفة المستهدفة وكايزن على الميزة التنافسية المستدامة، سواء بشكل منفصل أو بشكل تكاملي	تطوير قدرات تطبيق منهجية التحسين المستمر لخفض التكلفة وتحسين القدرة التنافسية.
8	(SZCZERBAK, 2023)	Unlocking the Green Treasure Trove: Improving Resource Efficiency through Circular Economy Cost Management	هدفت الدراسة إلى بيان مدى فاعلية أدوات إدارة التكلفة الحديثة في تحسين كفاءة استخدام الموارد، وتقليل الفاقد. في قطاع المشروعات الصغيرة في بولندا	الدراسة نظرية تناولت بعضا من مفاهيم وأدوات التكلفة مثل: مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر	يساهم مدخل التكلف على أساس النشاط في معرفة الانشطة التي لا تضيف قيمة؛ بينما يعمل كلا من مدخل التكلفة المستهدفة وكايزن على دعم التحسين المستمر.	الحاجة إلى إجراء مزيد من الدراسات حول وعي الشركات بالأدوات الحديثة

AJSP
المجلة العربية للنشر العلمي
ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing
المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net

التسلسل	المؤلف/ المؤلفين/ والسنة	عنوان الدراسة	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نتائج الدراسة	توصيات الدراسة
9	أبو خشبة، وآخرون،2024	أثر التكامل بين استراتيجيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية	هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين استراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية بمدينة ينبع.	تمثل المتغير المستقل في التكامل بين استراتيجيات إدارة التكلفة، وشملت : مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة بينما تمثل المتغير التابع في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي.	توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للتكامل بين استراتيجيات إدارة التكلفة في التطوير والتحسين المستمر للأداء المالي للمنشآت الصناعية السعودية.	أوصت الدراسة بتعزيز وعي العاملين بأهمية مداخل إدارة التكلفة، والتكامل بينها بما يتناسب مع طبيعة الشركة؛ لدعم التحسين المستمر للأداء المالي.
10	(El-Gibaly, 2024)	Integrating Activity-based Costing with Continuous Enhancement: A Strategic Approach to Operational Efficiency and Cost Management	هدفت الدراسة إلى تحليل كيفية تكامل مدخل التكلفة على أساس النشاط مع نظام التحسين المستمر للوصول إلى نموذج استراتيجي شامل لرفع الكفاءة التشغيلية وتحسين إدارة التكلفة في بيئة الإنتاج المعاصرة.	ركز اطار الدراسة على مدخل التكلفة على أساس النشاط والتطوير و التحسين المستمر كنظام تطوير مستمر يركز على تقليل الفاقد وتحسين الأداء بالإضافة الى العلاقة التكاملية بين النظامين كمدخل استراتيجي لإدارة التكلفة	إن تكامل مدخل التكلفة على أساس النشاط مع التحسين المستمر يعالج قصور أنظمة التكاليف التقليدية ويحقق قياس تكلفة أدق وتحسينات تشغيلية مستمرة.	اعتماد التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط و التحسين المستمر بوصفه مدخلًا تطبيقيًا لبناء نموذج تكاملي لإدارة التكلفة الاستراتيجية
11	(Mehdi Zabat & Leila Hakkoum, 2024)	INTEGRATION OF ACTIVITY-BASED COSTING AND TARGET COSTING – THEORETICAL STUDY	تناولت الدراسة آلية التكامل بين نظامي مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة ودورهما كأدوات حديثة للرقابة الإدارية وتحسين الأداء.	تناولت أدوات إدارة التكلفة التالية: مدخل التكلفة على أساس النشاط مدخل التكلفة المستهدفة و العلاقة التكاملية بينهما	توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة يساعد في كشف الأنشطة غير ذات القيمة، وتحسين التصميم، وتخفيض التكلفة، ودعم اتخاذ القرار	وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد الشركات نظامًا تكامليًا يجمع بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة باعتباره أكثر فعالية في الرقابة على التكلفة كما أوصت باستخدام أدوات الرقابة الحديثة وتطوير أنظمة التكاليف لتوفير بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ القرار
12	(Biadacz, 2024)	Application of Kaizen and kaizen costing in SME	تهدف الدراسة إلى بيان أهمية مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر و مدى تطبيقه في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. في بولندا، وتحديد مستوى الاهتمام بهما كأدوات للإدارة الاستراتيجية للتكلفة	مدخل كايزن للتطوير و التحسين المستمر في مجال التكلفة	وجود علاقة بين إدارة الجودة والاهتمام ب مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر، وتتمثل أبرز عوائق التطبيق في: ضعف المعرفة، ومقاومة التغيير، ومحدودية الموارد والثقافة التنظيمية	بناء أنظمة معلومات تكلفة تساعد الشركات الصغيرة والمتوسطة في تطبيق أدوات التكلفة الاستراتيجية

التسلسل	المؤلف/ المؤلفين/ والسنة	عنوان الدراسة	اهداف الدراسة	متغيرات الدراسة	نتائج الدراسة	توصيات الدراسة
13	الحوراني،2025	أثر استخدام أسلوب مدخل التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	هدفت الدراسة إلى معرفة أثر استخدام مدخل التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	المتغير المستقل: مدخل التكلفة المستهدفة بأبعاده :هندسة القيمة والتسعير الموجه بالسوق وتخفض التكلفة وإدارة جودة المنتج والتركيز على العميل المتغير الوسيط: مدخل التكلفة على أساس النشاط المتغير التابع :الربحية	أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة على استخدام التكلفة على أساس النشاط.	الحث على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلى جانب مدخل التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية. كما اوثت الدراسة بزيادة وعي الإدارات بأهمية تطبيق النظامين معًا لتحسين الربحية
14	ذنون، 2025	التكامل بين تقنية مدخل التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في ترشيد قرارات الاستثمار: دراسة حالة	هدفت الدراسة إلى بيان كيفية تحقيق التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة و التكلفة على أساس النشاط، وقياس أثر هذا التكامل في ترشيد القرارات الاستثمارية داخل الشركات الخدمية الخدمية في مدينة الموصل	هناك متغيرين رئيسيين هما: مدخل التكلفة المستهدفة و التكاليف على أساس النشاط	يساعد مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحسين التكلفة المستهدفة، كما يحسن التكامل تخصيص الموارد ويقلل انحراف تقدير التكلفة	تشجيع الشركات على استخدام أدوات التكلفة في دعم التخطيط واتخاذ القرارات.
15	(Anggianto N & Nofryanti H, 2025)	SYNERGY OF ACTIVITY-BASED COSTING AND TARGET COSTING AS A STRATEGIC PILLAR OF COST EFFICIENCY IN OPTIMIZING PROFITABILITY: A CASE STUDY ON PT MOMENTUM VELO INOVASI (2020–2024)	هدفت الدراسة إلى تحليل تطبيق كلٍ من: مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة بشكل منفرد ثم بشكل تكاملي، وبيان أثرهما في تحقيق كفاءة التكلفة وتحسين الربحية في شركة صناعية خلال الفترة 2020–2024. في اندونيسيا	تكونت متغيرات الدراسة من متغيرين رئيسيين هما: مدخل التكلفة على أساس النشاط مدخل التكلفة المستهدفة	التكامل بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة شكّل ركيزة استراتيجية ساعدت الشركة على زيادة الربحية وربط التكلفة بالسعر السوقي.	تعزيز التكامل بين نظام مدخل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وذلك من خلال اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة كإطار استراتيجي رئيس لتخطيط التكلفة والتسعير، واستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط كأداة داعمة لتحليل الأنشطة وتحديد محركات التكلفة
16	(Akhter & Sarker, 2026	Costing Techniques in Supply Chain Cost Management: A Systematic Literature Review	هدفت الدراسة إلى تحديد أدوات إدارة التكلفة المستخدمة في إدارة تكلفة سلسلة التوريد وتصنيفها إلى أدوات داخلية وأدوات بين الشركات، واعتمدت على مراجعة منهجية لـ72 دراسة محكمة منشورة خلال الفترة 2000–2024.	تناولت الدراسة عددًا من أدوات إدارة التكلفة، ومن بينها: مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة المستهدفة ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر وقد عرضتها الدراسة ضمن أدوات إدارة التكلفة الداخلية.	أن الاعتماد على أداة واحدة لإدارة التكلفة لا يكون مناسبًا في جميع الحالات، وأن الاستخدام المشترك والمتكامل لعدة أدوات يمكن أن يسهم في تجاوز أوجه القصور المرتبطة باستخدام كل أداة منفردة	أوصت الدراسة بعدم الاعتماد على أداة واحدة أو الأساليب التقليدية بصورة منفردة، والتوجه نحو التطبيق المتكامل لأدوات إدارة التكلفة وتحقيق المواءمة بينها وبين الأولويات الاستراتيجية للشركات

بعد استعراض الدراسات ذات العلاقة، يتضح للباحثين أن عددًا من الدراسات قد اتفقت على أهمية استخدام ادوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية وتحسين إدارة التكلفة، وإن اختلفت في نطاق التكامل بينها– حيث ان هناك تفاوت في الدراسات من حيث استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية–

فقد أشار كل من (Nartey & van der Poll, 2021; Pesic–Tomic & Andrijasevic, 2014; SZCZERBAK, 2023) إلى أن أدوات إدارة التكلفة: التكلفة المستهدفة، و التكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر تُعد من الأدوات المحاسبية الاستراتيجية الداعمة لإدارة التكلفة وتحسين الكفاءة التشغيلية، حيث تناولت هذه الدراسات الأدوات الثلاث ضمن إطار واحد إلا أن هذا التناول تباين بين هذه الدراسات، حيث ركزت بعض الدراسات على العرض المفاهيمي للأدوات، في حين سعت دراسات أخرى إلى بيان أدوارها عبر مراحل إدارة التكلفة في ظل إطار نظري متكامل يوضح آلية التكامل المنهجي بينها كنظام موحد لإدارة التكلفة؛ إلا أن تناولها ظل في إطار مفاهيمي؛ ولم يؤصل هذا التكامل نظريًا في ضوء أطر تفسيرية مثل نظرية سلسة القيمة ونظرية الموارد، بما يوضح الأساس النظري للدور الوظيفي لكل أداة داخل نظام موحد لإدارة التكلفة.

وأكدت دراسات (رزق،2019؛ و الحوراني،2025) (Pazarceviren & Dede, 2015) على وجود علاقة تكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، حيث بينت هذه الدراسات أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية دقيقة تدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة سواء في مرحلة تصميم المنتج أو في دعم الميزة التنافسية أو تحسين الربحية، إلا أن هذا التكامل اقتصر على اداتين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط فقط دون إدماج كايزن للتطوير والتحسين المستمر.

كما اتفقت دراسات (الغمري،2019؛ والسلمي، وعبيد،2022) (Alkababji, 2023)على أهمية كايزن للتطوير والتحسين المستمر في ترشيد قرارات تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحقيق مزايا تنافسية مستدامة، حيث تناولت هذه الدراسات كايزن إما منفردًا أو متكاملًا مع التكلفة المستهدفة، دون الربط مع نظام التكلفة على أساس النشاط.

وأشار كل (El–Gibaly, 2024; Pesic–Tomic & Andrijasevic, 2014)إلى أن تكامل نظم التكاليف مع أساليب التحسين المستمر يسهم في تحسين إدارة التكلفة وكفاءة العمليات، حيث ركزت هذه الدراسات على العلاقة بين مدخل التكلفة على أساس النشاط والتحسين المستمر، مع الإشارة إلى امتداد الاهتمام بأساليب أخرى مثل التكلفة المستهدفة.

تظهر الفجوة البحثية للدراسة الحالية من خلال الحاجة إلى توضيح التأصيل النظري لتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ إذ تناولت بعض الدراسات السابقة هذه الأدوات من زوايا تطبيقية ووظيفية متعددة، سواء من خلال بيان إمكانية تكاملها داخل سلسلة القيمة الداخلية، أو تناولها كمجموعة من الأدوات الداعمة للاستراتيجية، أو إبراز دورها في تحسين استخدام الموارد وتقليل الفاقد. ومع ذلك فإن هذا التناول لم يوضح بصورة منظمة الأساس النظري الذي يفسر طبيعة العلاقات الوظيفية والمرحلية بين مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر .ومن ثم تسعى الدراسة الحالية إلى سد هذه الفجوة من خلال:

1. تحديد الدور الوظيفي لكل مدخل من المداخل الثلاثة داخل سلسلة القيمة الداخلية.
2. توضيح التتابع المرحلي والتكامل الوظيفي بين هذه المداخل عبر المراحل المختلفة.
3. تفسير طبيعة العلاقات بين المداخل الثلاثة بدلًا من الاكتفاء بعرض إمكانية استخدامها بصورة متكاملة.
4. بناء أساس نظري للتكامل في ضوء نظريات تفسيرية توضح منطق هذا الترابط.

2/9 التأصيل النظري للتكامل الوظيفي المرحلي لأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية

في بداية الحديث حول التأصيل النظري لتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يترتب اختيار عدد من النظريات ذات العلاقة التي بدورها تعد الأساس لبناء أسس نظرية تكاملية بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية. ومن هذه النظريات نظرية سلسلة القيمة.

تُعد سلسلة القيمة من الأطر التحليلية الأساسية التي قدّمها (Porter) لفهم مصادر الميزة التنافسية داخل الشركة، حيث ينظر إلى الشركة على أنها مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تساهم مجتمعة في خلق القيمة. وفي هذا السياق، أوضح (Porter) أن كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة – سواء كان من الأنشطة الأساسية أو الداعمة– يتضمن بعدًا يؤثر بشكل مباشر في هيكل التكلفة أو في مستوى التميز ، وتستخدم سلسلة القيمة كأداة تحليلية لفهم كيفية توزع التكاليف ومصادر خلق القيمة عبر الأنشطة المختلفة، وبما يدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بإدارة التكلفة والميزة التنافسية (Porter, 1985a)

وامتدا لهذا طوّر عدد من الباحثين هذا المفهوم من خلال توسيع نطاق تحليله وتعميق أبعاده. فقد أوضح (Chenhall, 2005) أن سلسلة القيمة لا تقتصر على توصيف الأنشطة، بل ترتبط بدور نظم قياس الأداء الاستراتيجية في ربط الأنشطة المختلفة داخل الشركة وفهم علاقات الترابط بينها. وسّع (Dekker, 2003) تحليل سلسلة القيمة ليشمل العلاقات البينية بين الشركات، مبيّنًا دورها في تحليل الروابط بين أنشطة الموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة.

وفي إطار استكمال عرض الأطر النظرية المفسرة، تبرز نظرية الموارد بوصفها أحد المداخل النظرية التي تفسر مصادر الميزة التنافسية المستدامة من خلال موارد الشركة الداخلية. وفي هذا السياق، قدم (Barney, 1991) طرحًا نظريًا يقوم على افتراض أن موارد الشركات تختلف فيما بينها، وأن هذه الموارد لا تنتقل بسهولة بين الشركات، وهو ما يفسر اختلاف قدرتها على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة. كما عرّف موارد الشركة بأنها الأصول والقدرات، والعمليات التنظيمية، وخصائص الشركة، والمعلومات والتي تمكنها من تصميم وتنفيذ الاستراتيجيات التي تحسن كفاءتها وفاعليتها. وبين أن الموارد التي يمكن أن تكون مصدرًا للميزة التنافسية المستدامة هي تلك التي تتصف بالقيمة، والندرة، وصعوبة التقليد، وعدم وجود بدائل استراتيجية مكافئة لها

في ظل الواقع المعاصر الذي تعيشه الشركات بشكل عام والشركات الصناعية على وجه الخصوص. كانت التحديات ولا تزال تزاد فترة بعد فترة؛ مما القت بتأثيرها على أنظمة المحاسبة اجمالاً وأنظمة التكاليف خصوصا؛ لا سيما في ظل رغبة الشركات في التغلب على تلك التحديات وتلبية احتياجات ومتطلبات عملائها؛ للمحافظة عليهم وزيادة اعدادهم لديها. كل هذا الزم الشركات في البحث عن أدوات وأساليب لإدارة التكلفة تمنحها التغلب على هذه التحديات؛ الا ان هذه الأدوات والأساليب وان نجحت في تخفيف بعضا ممن اثار الواقع المعاصر للشركات؛ الا انه رافقها بعضا من العجز والقصور الذي نتج عن التطبيق المنفر لكل أسلوب واداة؛ لذلك فان تكامل تلك الأدوات والأساليب كان بمثابة خطوة انتهجها الفكر المحاسبي المعاصر لمساعدة الشركات في التغلب على ظروف المنافسة المعاصرة بين الشركات، ولتعزيز استخدام موارد الشركات، وتقديم بيانات تساعد متخذ القرار إلى اتخاذ قرارات سليمة.

يعد(Cooper & Slagmulder) من أوائل الباحثين الذين أسهموا في بناء الأساس الفكري لإدارة التكلفة الاستراتيجية، وذلك من خلال سلسلة من الدراسات البحثية المنشورة خلال عام (1998) تحت عنوان (Strategic Cost Management) والتي تناولت بصورة متتابعة مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية. وتمثل هذه السلسلة نقطة تحول في الفكر المحاسبي؛ إذ انتقلت بإدارة التكلفة من كونها مجموعة من الأساليب المستقلة التي تُستخدم لمعالجة مشكلات جزئية إلى إطار استراتيجي يقوم على توظيف أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وفق الأدوار التي تؤديها في دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة.

ففي الدراسة الأولى تحت عنوان الأولى (What is Strategic Cost Management?)، انطلق(Cooper & Slagmulder, 1998c) من نقد الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة التي ركزت على تخفيض التكاليف باعتباره هدفًا مستقلًا، موضحين أن هذا المفهوم لم يعد كافيًا في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة وقصر دورة حياة المنتجات. وأكدا أن إدارة التكلفة ينبغي أن تمارس في إطار استراتيجي يربط بين قرارات التكلفة والأهداف التنافسية للشركة، بحيث لا يكون تخفيض التكلفة هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتعزيز القيمة وتحقيق الميزة التنافسية. وبهذا المفهوم وضع الباحثان الأساس الفكري لفكرة إدارة التكلفة الاستراتيجية، التي لا تعتمد على أداة منفردة، وإنما على توظيف الأدوات المناسبة بما يخدم استراتيجية الشركة.

وجاءت دراسة (Cooper & Slagmulder, 1998b) الثانية تحت عنوان The Scope of Strategic Cost Management) لتوسع نطاق هذا المفهوم؛ حيث أوضح الباحثان أن إدارة التكلفة الاستراتيجية لا ينبغي أن تقتصر على البيئة الداخلية للمنشأة أو على وظائف المحاسبة التقليدية، وإنما تمتد لتشمل مختلف الأنشطة والعلاقات التي تؤثر في تكلفة المنتج عبر سلسلة القيمة. وفي السياق نفسه أبرز الباحثان أهمية المعلومات التي توفرها الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية؛ ولاسيما تلك القائمة على تحليل الأنشطة.

وفي الدراسة الثالثة تحت عنوان (Cost Management Beyond the Boundaries of the Firm) انتقل (Cooper & Slagmulder, 1998a) إلى مستوى أكثر شمولًا من خلال التأكيد على أن إدارة التكلفة لا تتوقف عند حدود الشركة، بل تصل إلى الموردين والعملاء باعتبارهم جزءًا من سلسلة القيمة. وأوضح الباحثان أن تخفيض التكلفة عبر سلسلة التوريد يتطلب استخدام أدوات مختلفة وفقًا للمرحلة التي يمر بها المنتج؛ إذ يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة دورها من خلال مرحلة تصميم المنتج، في حين يعمل كايزن للتطوير والتحسين المستمر على تحقيق تخفيض مستمر في مرحلة التصنيع. ومن هنا يتضح ان هذا المفهوم يكشف عن دور تكامل أدوار أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية عبر مراحل دورة حياة المنتج، بما يؤكد أن تحقيق التخفيض المستدام في التكلفة لا يعتمد على تطبيق أداة واحدة، وإنما على التكامل الوظيفي بين الأدوات المختلفة وفقًا للمرحلة التي تعمل فيها.

ومن خلال استقراء هذه الدراسات يتضح أن (Cooper و Slagmulder) قد أسسا الإطار الفكري لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال إعادة تعريف أهداف إدارة التكلفة، وبيان وظيفة كل أداة خلال المراحل المختلفة من دورة حياة المنتج. وعلى الرغم من أن هذه الدراسات لم تطرح نموذجًا متكاملًا يجمع بين أدوات إدارة التكلفة في إطار واحد، فإنها أرست الأساس النظري الذي انطلقت منه الأدبيات اللاحقة نحو الانتقال من تناول أدوات إدارة التكلفة بصورة منفردة إلى البحث في سبل توظيفها ضمن نظام متكامل يحقق الأهداف الاستراتيجية للشركات

وبعد ما يقارب ثمانية أعوام من نشر هذه الدراسات، انتقل Cooper و Slagmulder من مرحلة تأسيس الفكر العام لإدارة التكلفة الاستراتيجية إلى مرحلة أكثر تقدمًا تمثلت في تناول قضية تكامل إدارة التكلفة بصورة مباشرة. حيث قدم (Bhimani, 2006) كتاباً بعنوان (Contemporary issues in management accounting) كان للعالمين (Cooper & Slagmulder) الفصل السادس من هذا الكتاب تحت عنوان (Integrated cost management) (تكامل إدارة التكلفة)وقد مثّل هذا الفصل امتدادًا لجهودهما البحثية السابقة؛ إذ لم يعد التركيز على توضيح فلسفة إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ بل اتجه إلى بحث تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية ضمن إطار موحد يهدف إلى رفع كفاءة إدارة التكلفة عبر مختلف مراحل دورة حياة المنتج. من خلال توظيف بعض الأدوات مثل :مدخل مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر. وتوصل الباحثان إلى أن جوهر منهجية التكامل يتمثل في ترابط هذه الأدوات؛ إذ يغذي ناتج إحدى الأدوات الأداة الأخرى، بما يفضي إلى نظام من التعزيز المتبادل. وينعكس هذا التكامل في مزايا متعددة، من أبرزها: تخفيض التكاليف بدرجة أكبر مما قد تحققه الأدوات منفردة، وتسريع طرح المنتجات الجديدة في السوق نتيجة التحكم المبكر في التكلفة، وتحقيق ربحية مستدامة عبر التحسينات المستمرة.

وفي الفصل السادس عشر تحت عنوان (Strategic Cost Management: Upsizing, Downsizing, and Right(?) Sizing)من كتاب Contemporary Issues in Management Accounting، أوضح (Shank) أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تمثل الإطار الأشمل الذي تندرج تحته مجموعة من الأدوات، مثل: التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل تكلفة المنافسين، وتكلفة الجودة، وهو ما يعكس تطور الاهتمام من التركيز على أداة بعينها إلى النظر إلى إدارة التكلفة الاستراتيجية بوصفها إطارًا يضم عددًا من مداخل إدارة التكلفة.

وامتدادا لتلك الجهود اشارا كلا من: (Silva & Leite, 2024) إلى أن تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بصورة منفردة قد يكون محدود الفعالية؛ ويعزى ذلك إلى أتمتة العمليات الإنتاجية، وما تتطلبه نظم الإنتاج الحديثة من تكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية. لذا فإن تكامل الأدوات الاستراتيجية لإدارة التكلفة أصبح ضروريًا لتجاوز هذه القيود وتحقيق تحليلات أكثر دقة وشمولية.

استمرت جهود الباحثين في الفكر المحاسبي المعاصر في توضيح أهمية تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة المعاصرة؛ إذ يساعد هذا التكامل الشركات على تطوير وتحسين عمليات الإنتاج بما ينعكس على تحقيق مزايا تنافسية. كما يساعد على تكوين نظام فعّال لإدارة التكلفة مما يؤدي الى الاستجابة السريعة للتغيرات في البيئة الخارجية، ويُمكّن من تخصيص الموارد داخل الشركات بكفاءة أعلى. وقد أشارت دراسة (Pylypenko et al., 2023) إلى أن تكامل هذه الأدوات يعزز قدرة الشركات على تحسين الأداء وترشيد القرارات ودعم الميزة التنافسية

ومن هذا يخلص الباحثون الى أن تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يؤدي الى تكوين نظام تكاليفي متماسك ومترابط في أجزائه، وقابل للتكيف مع ظروف المنافسة المعاصرة، بما يمكّن الشركات من تحقيق أهدافها من خلال التوافق بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مثل: مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر. كما يتيح هذا التكامل للشركات سد الفجوات بين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والتنفيذ التشغيلي، ويضمن إدماج مفهوم التكلفة ضمن عملية صياغة البرامج الاستراتيجية للشركات.

وعلى بيان توضيح أهمية تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية فإن مفهوم التكلفة تجاوز الأطر التقليدية التي ركّزت على تسجيل البيانات التاريخية وضبط التكاليف التشغيلية؛ إذ ارتبطت إدارة التكلفة في هذا الإطار بدور محاسبي ضيق يعتمد على نظم محاسبية داخلية ويركز على مراقبة الانحرافات. ورغم أهمية هذا التوجه في فترات سابقة، إلا أنه حدّ من قدرة الشركات على التفاعل مع متغيرات البيئة الخارجية أو تبني استراتيجيات ابتكارية تعزز المنافسة وتحسن الأداء المالي للشركات. ومن هنا ظهر توجه استراتيجي لمفهوم التكلفة أكثر شمولية يقوم على توظيف دور أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ وقد أعاد هذا التحول صياغة وظيفة إدارة التكلفة لتصبح أداة فاعلة في دعم قرارات الإدارة، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وتوجيه الموارد نحو بناء ميزة تنافسية تتوافق مع متطلبات الأسواق الديناميكية (Al–Mekhlafi & Eddin Othman, 2023; Duçi, 2021; Ullah Khan et al., 2025)

بعد توضيح أهمية تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يسعى الباحثون الى الإجابة عن التساؤل الآتي: كيف يمكن تأصيل التكامل الوظيفي المرحلي بين التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، وكايزن للتطوير والتحسين المستمر في ضوء سلسلة القيمة ونظرية الموارد؟

في بداية الحديث حول الإجابة عن التساؤل تؤكد(Anderson, 2006) أن تكلفة المنتج لا تُدار داخل حدود الشركة فقط، بل تنشأ من خلال أنشطة متتابعة تمتد على طول سلسلة القيمة وسلسلة التوريد، حيث تشمل أنشطة الموردين، وتصميم المنتج، والإنتاج، وأنشطة العملاء. ويؤيد (Abdelraheem, 2024) هذا التأكيد ويشير إلى أن تحليل سلسلة القيمة يتطلب تحديد وتحليل الأنشطة الداخلية والخارجية وتوزيع التكاليف على كل نشاط وفق محركاته.

وفقا لهذا فان لكل مرحلة إنتاجية معينة منطق تكلفة يختلف عن منطق المراحل الأخرى. وهذا ما يظهر من خلال عمل كل أداة من تلك الأدوات. فالتكلفة المستهدفة تبدأ من قبل العملية الإنتاجية من مرحلة التصميم المبدئي للمنتج الى اعتماد التصميم النهائي وفق رغبات العميل والخصائص النوعية للمنتج التي يرغبها العميل وبما يتوافق مع سعر السوق للمنتج. وهذا ما أكده (Alkababji, 2023; Sahib & Idan, 2019) اذ أن مدخل التكلفة المستهدفة يبدأ قبل العملية الإنتاجية، وتُطبّق في المراحل المبكرة من

المجلد التاسع – العدد السابع والتسعون
تاريخ الإصدار: 2 – تشرين الثاني – 2026م
www.ajsp.net
ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

سلسلة القيمة وبالأخص مرحلة تصميم وتطوير المنتج، حيث يتم تحديد خصائص المنتج وجودته بما يتوافق مع رغبات العميل، ثم اشتقاق التكلفة المستهدفة على أساس سعر السوق السائد، باعتبار أن السوق هو المحدد الأساس للقيمة وليس السعر الداخلي للشركة.

وكذا فان مدخل التكلفة على أساس النشاط يعمل على تحليل التكاليف الفعلية للأنشطة وفق محركات تكلفة معينة؛ لمعرفة تكاليف كل نشاط داخل سلسلة القيمة وماهي الأنشطة التي تعمل على إضافة قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. ومن هنا فان مدخل التكلفة على أساس النشاط يعد أداة لقياس دقة التكلفة مع الكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج داخل اطار سلسلة القيمة الداخلية للمنتج. وهذا مايراه (Setyawan, 2025) أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقوم على تحليل التكاليف الفعلية على مستوى الأنشطة وربطها بمحركات تكلفة محددة، بما يسمح بتحديد تكلفة كل نشاط.

استكمالاً لما سبق: يُشير كايزن للتطوير والتحسين المستمر إلى التحسين المستمر للأنشطة القائمة مع التركيز على تقليل الفاقد، من خلال تحليل الأنشطة داخل سلسلة القيمة والتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة بما يتوافق مع منطق التكلفة على أساس النشاط. وهذا ما يراه (Biedas, 2024) من ان كايزن يُمثل فلسفة للتحسين المستمر التي تركز على تطوير الأنشطة القائمة وتقليل الفاقد من خلال تحسين العمليات بشكل تدريجي ومنظم. كما أوضح أن جوهر كايزن يقوم على تحليل العمليات والأنشطة بهدف إزالة الفاقد وتحسين الكفاءة، وهو ما يتوافق مع منطق التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

لذلك يتضح ان التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لا يتم عشوائيًا، بل يتم بشكل منطقي ووفق أسس وظيفية؛ لأن كل أداة تُستَخدم لتأدية وظيفة محددة تُكمل ما قبلها أو تعالج قصورًا قائمًا. ففي دراسة (Ferreira & Oliveira, 2020) يُقدَّم التكامل داخل تطوير المنتج كترتيب مُنظَّم يبدأ بتحديد مدخل التكلفة المستهدفة بوصفها أداة تُترجم متطلبات السوق والربحية إلى حد التكلفة المطلوب، ثم يُستكمل ذلك باستخدام التكلفة على أساس الأنشطة لتوفير قياسات أكثر دقة لتكلفة المنتج وتوزيع التكاليف غير المباشرة على أساس مسبباتها

ومن هنا يقترح الباحثون أن التأصيل النظري للتكامل الوظيفي والمرحلي بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يمر بمجموعة من المراحل المترابطة، التي تعكس الدور الوظيفي لكل أداة وموقعها ضمن مراحل إدارة التكلفة، وذلك على النحو الذي يوضحه الشكل الآتي:

شكل رقم (1) يوضح التأصيل النظري للتكامل الوظيفي والمرحلي بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الباحثين.

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط للتكلفة

أدت التحولات المتسارعة التي شهدتها بيئة الإنتاج المعاصرة إلى إعادة النظر في الأسس التقليدية لإدارة التكلفة، حيث لم تكن المعلومات المتعلقة بالتكلفة منفصلة عن التوجه الاستراتيجي للشركة؛ وإنما ترتبط بالخيارات التي تتبناها في مجال المنافسة وتخصيص. وقد أدى ذلك إلى تحقيق المواءمة بين هيكل التكلفة والتوجه الاستراتيجي، بحيث يُصمم نظام التكلفة بما يتناسب مع طبيعة المنافسة، وخصائص النشاط، والأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها. وفي ظل هذه المتغيرات، لم يعد القياس المحاسبي للتكلفة بعد

ISSN: 2663-5798 || Arab Journal for Scientific Publishing

حدوثها كافيًا لتلبية متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة، لا سيما أن تكلفة المنتج تتحدد خلال المراحل المبكرة السابقة للإنتاج، وخاصة مرحلة التصميم، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تحول الاهتمام بإدارة التكلفة من مرحلة الرقابة اللاحقة إلى المراحل التي تسبق التنفيذ وعلى هذا الأساس تكّون التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بوصفه مرحلة استباقية تستهدف توجيه القرارات المبكرة، وربطها بالأهداف الاستراتيجية للشركة، وإدارة التكلفة قبل حدوثها (Magnacca & Giannetti, 2024; Nik Abdullah et al., 2022a)

تمثل مرحلة التخطيط للتكلفة نقطة البداية في الإدارة الاستراتيجية لتكاليف المنتج؛ لأنها تعطي أهمية للتأثير على التكلفة قبل حدوثها. ففي مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج ما تزال الشركات قادرة على تعديل المواصفات، واختيار المواد والمكونات، وتحديد أساليب التصنيع والطاقة الإنتاجية المناسبة، بينما يصعب ذلك عند البدئ في العملية الإنتاجية؛ ولذلك ينتج عن تخطيط التكلفة حدود واضحة لما يجب أن تتحمله الشركة من تكاليف، ويمنع اعتماد أي تصميم لا يمكن إنتاجه بالسعر والجودة والربحية المطلوبة، وهو ما يجعل التخطيط للتكلفة أساسا استباقيًا، وليس مجرد عملية تقديرية فقط. (ندا، واخرون،2023؛ و بن كليب،2020)

ترتبط مرحلة التخطيط للتكلفة ارتباطًا مباشرًا بالتكلفة المستهدفة؛ لأن مدخل التكلفة المستهدفة تبدا من السوق اذ تحدد احتياجات العملاء والسعر المقبول لديهم والقيمة التي يدركها العميل للمنتج .وبهذا تصبح التكلفة متغيرًا ينبغي تخطيطه وإدارته منذ البداية؛ لذلك يعد مدخل التكلفة المستهدفة الأداة الأولى في التأصيل النظري لتكامل أدوات إدارة التكلفة المستهدفة؛ وهي أداة مرحلة التخطيط للتكلفة. وبذلك يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة دورًا وظيفيًا استراتيجيًا يتمثل في تحويل متطلبات السوق والعملاء إلى أهداف تكلفة.(ماضي وآخرون2024؛ ومدين،2025)

يعتبر ربط مرحلة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسلسلة القيمة جزءًا من التأصيل النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية؛ لأن القرارات المتعلقة بالتكلفة لا تتكون داخل حدود الشركة، وإنما تتشكل عبر سلسلة مترابطة من الأنشطة تبدأ من مصادر التوريد، وتمتد إلى التصميم والتطوير والتصنيع وخدمة العملاء . وقد أسس (Shank & Govindarajan, 1992) لهذا الربط حين قدما سلسلة القيمة كإطار يوسع نطاق تحليل التكلفة من التركيز الداخلي داخل حدود الشركة الى جميع الأنشطة الممتدة داخل الشركة وخارجها. وجاءت بعد ذلك دراسة (Anderson, 2006) التي أوضحت أن سلسلة القيمة تمثل الإطار الذي ينبغي أن تُمارس في نطاقه إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ إذ لا تنشأ التكلفة داخل مرحلة الإنتاج وحدها، وإنما تتشكل عبر أنشطة مترابطة تبدأ من تطوير المنتج والعمليات، وتمتد إلى التوريد والعمليات الداخلية والتوزيع وخدمة العميل. وترى (Anderson) أن إدارة التكلفة الاستراتيجية هي عملية تهدف إلى مواءمة هيكل تكلفة الشركة مع استراتيجيتها وتحسين تنفيذها. وفي هذا السياق، فرقت الدراسة بين الإدارة الهيكلية للتكلفة التي تُعنى ببناء هيكل تكلفة متسق مع الاستراتيجية من خلال تصميم المنظمة والمنتج والعمليات وتحديد حدود الشركة وعلاقاتها الخارجية، وبين الإدارة التنفيذية التي تستخدم أدوات القياس والتحليل لتقويم أداء التكلفة وتحسينه. ومن ثم تعمل سلسلة القيمة على تحديد الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة وخلق القيمة. وبذلك لا يقتصر الهدف على تخفيض تكلفة كل نشاط منفرد، بل يمتد إلى تحسين أداء السلسلة واستدامتها عبر تكامل القرارات التي تُنشئ هيكل التكلفة مع الممارسات التي تقيس كفاءة تنفيذه.

يتضح للباحثين أن كلًا من Shank و Anderson نظرا إلى إدارة التكلفة الاستراتيجية على كونها عملية استراتيجية تبدأ ببناء هيكل التكلفة في ضوء الاستراتيجية، ثم تستمر من خلال ممارسات تحليل وقياس وتحسين التكلفة عبر سلسلة القيمة. ويُعد هذا التمييز بين بناء هيكل التكلفة وتحسين تنفيذه مرتكزًا نظريًا يمكن البناء عليه في الدارسة الحالية؛ إذ تقترح الدراسة تأصيل هذا التصور في صورة مراحل وظيفية متتابعة، تبدأ بمرحلة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة التي تستهدف بناء هيكل التكلفة وتوجيه قرارات التصميم، ثم تنتقل إلى المراحل اللاحقة التي تتولى تحليل الأنشطة وتحسين الأداء بصورة مستمرة

واستمرارًا لطرح Anderson في تأصيل إدارة التكلفة الاستراتيجية في ضوء سلسلة القيمة، اشتركت مع Dekker في دراستين: الدراسة الأولى (Anderson & Dekker, 2009a) تناولت التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في إطار سلسلة القيمة من خلال ربط التخطيط الاستراتيجي بهيكل التكلفة القائم على القرارات التي تُتخذ عند تصميم سلسلة القيمة، وليس فقط بالرقابة على تكاليف العمليات بعد تشغيلها، بناءً على ذلك، يبدأ التخطيط بتحليل متطلبات العملاء، وقدرات الشركة ومواردها، ثم ترجمة هذا التحليل إلى عرض للقيمة وتصميم تنظيمي يحددان نطاق سلسلة القيمة وبذلك أوضحت الدراسة أن التخطيط للتكلفة لا يبدأ من قياس تكلفة الإنتاج، وإنما من تصميم سلسلة القيمة نفسها؛ لأن هذا التصميم يحدد مسبقًا هيكل التكلفة الذي ستعمل الشركة في إطاره

وتابعت دراسة (Anderson & Dekker, 2009b) الثانية هذا الربط من زاوية إدارة التكلفة التنفيذية فلم تركز على كيفية تصميم هيكل التكلفة، وإنما على كيفية قياس أداء الهيكل المختار ومراقبته وتحسينه بصورة مستمرة. وربطت الدراسة سلسلة القيمة بالتخطيط من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية عن أداء العمليات؛ باستخدام تحليل مسببات التكلفة. وتستخدم هذه المعلومات لتحديد ما إذا كانت تكاليف الأنشطة تتفق مع المستويات التنافسية، كما أوضحت الدراسة أن نتائج القياس والتنفيذ لا تقتصر على الرقابة اللاحقة للتكلفة، بل تُعاد في صورة تغذية عكسية إلى القرارات الهيكلية للتكلفة بما قد يستدعي تعديل في هيكل التكلفة. وبذلك يصبح التخطيط الاستراتيجي للتكلفة عملية ديناميكية تتجدد في ضوء أداء سلسلة القيمة وتغير ظروف السوق.

ويتمثل الفرق بين الدراستين في أن الدراسة الأولى تناولت مرحلة تكوين هيكل التكلفة، أي القرارات التي تحدد شكل سلسلة القيمة وحدود تصميم المنتجات والعمليات؛ بينما تناولت الدراسة الثانية مرحلة تنفيذ الاستراتيجية داخل الهيكل الذي تم اختياره، من خلال القياس والمراقبة والتحسين المستمر. فالدراسة الأولى تجيب عن التساؤل: كيف ينبغي تصميم سلسلة القيمة وهيكل تكلفتها بما يتناسب مع الاستراتيجية؟، في حين تجيب الثانية عن التساؤل: كيف يمكن التأكد من أن سلسلة القيمة المصممة تُنفذ بكفاءة وتظل قادرة

على تحقيق القيمة؟ ومع ذلك، لا تفصل الدراستان بين المرحلتين؛ – مرحلة تخطيط هيكل التكلفة ومرحلة تنفيذه– إذ تؤكدان أن نتائج التنفيذ توفر تغذية عكسية تعيد تشكيل القرارات الهيكلية، وهو ما يجعل التخطيط والرقابة حلقتين متكاملتين في إدارة التكلفة عبر سلسلة القيمة

واستمرت جهود الباحثين في ربط التحليل الاستراتيجي للتكلفة بسلسلة القيمة فقد ربطت دراسة (Nik Abdullah et al., 2022) التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسلسلة القيمة من خلال تأكيدها أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتسم بالتوجه الخارجي والمستقبلي وأنها لا تقتصر على بيانات التكلفة الداخلية؛ وفقًا لهذا التصور لا يقتصر التخطيط على تكلفة الإنتاج، بل يمتد إلى تكاليف جميع الأنشطة منذ تصميم المنتج إلى ما بعد البيع. أدوات توفر رؤية متكاملة لتكلفة المنتج والقيمة التي يحققها عبر كامل سلسلة القيمة وفي ضوء أوضاع السوق المستقبلية.

وربط (Baird et al., 2024) التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسلسلة القيمة من زاوية الاستجابة للقوى التنافسية. فقد أوضحت أن تحليل سلسلة القيمة يساعد الإدارة على فهم متطلبات العملاء، وتحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة بالتعامل معهم، ومن ثم توجيه قرارات التكلفة بما يتوافق مع استراتيجية الشركة.

من ذلك يتضح للباحثين ان سلسلة القيمة تمثل الإطار الذي يحدد أين وكيف يتم التخطيط للتكلفة؛ فهي تكشف الأنشطة والعلاقات التي تتكون من خلالها التكلفة والقيمة، ابتداءً من تصميم المنتج والتعامل مع الموردين، وانتهاءً بخدمة العميل. أما التخطيط الاستراتيجي للتكلفة فيتمثل في اتخاذ قرارات مسبقة بشأن تصميم هذه الأنشطة، وتوزيع الموارد بينها، وتحديد مواضع تخفيض التكلفة وتحسين القيمة. وبذلك لا ينفصل التخطيط الاستراتيجي عن سلسلة القيمة؛ لأن الأول يحدد القرارات المتعلقة بالتكلفة، بينما تحدد الثانية نطاق تطبيق تلك القرارات عبر الأنشطة والأطراف المرتبطة بإنتاج القيمة.

يمكن تأصيل مرحلة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ضوء نظرية الموارد من خلال ما اشارت إليه دراسة (Magnacca & Giannetti, 2024) من أن تطوير المنتج يمثل عملية متعددة المراحل ومتعددة الوظائف، يشارك فيها جميع الافراد العاملين داخل الشركة، وأن دور المحاسبة الإدارية تطور ليشمل استخدام أدوات المحاسبة الإدارية، وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وبذلك لم تعد المحاسبة الإدارية أداة للرقابة فقط، بل وسيلة لدعم الابتكار والتنسيق واتخاذ القرار أثناء تطوير المنتجات.

أوضحت دراسة (Dahal et al., 2024) أن ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساعد الشركات على تحسين تخصيص الموارد، ودعم القرارات الإدارية، وتحسين الكفاءة التشغيلية، كما أشارت إلى أن هذه الممارسات ينبغي أن تُدمج ضمن التخطيط الاستراتيجي للشركة. واستندت الدراسة في تفسيرها إلى نظرية الموارد، وعدّت ممارسات المحاسبة الإدارية – ومن بينها التكلفة المستهدفة– موارد تنظيمية يمكن أن تدعم تحقيق الأداء والميزة التنافسية عند توظيفها بصورة مناسبة.

كما بينت دراسة (Baraldi & Strömsten, 2024) من خلال دراسة حالة لشركة – IKEA أن مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي دورًا يتجاوز تحديد مستوى التكلفة، إذ تشارك في عملية تطوير المنتج من خلال تنظيم كيفية تكوين الموارد، وتنسيق العلاقات بين فريق التصميم والتطوير، بما يساعد على تحقيق أهداف التكلفة أثناء تطوير المنتج. وأوضحت الدراسة أن دور مدخل التكلفة المستهدفة يظهر في توجيه قرارات التطوير منذ المراحل الأولى للإنتاج، وليس في قياس التكلفة بعد اكتمال المنتج.

يتضح من الدراسات السابقة أن فاعلية إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج ترتبط بقدرة الشركة على توظيف مواردها وقدراتها التنظيمية، بما يؤدي الى تحقيق أهداف التكلفة. وتستند الدراسة الحالية إلى هذه المرتكزات في تأصيل مرحلة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ضوء نظرية الموارد، بوصفها المرحلة التي تُبنى فيها الموارد والقدرات اللازمة قبل الانتقال إلى المراحل اللاحقة لإدارة التكلفة.

المرحلة الثانية: مرحلة التنفيذ وحدوث التكلفة:

مثلت مرحلة تخطيط التكلفة نقطة البداية في التأصيل النظري للتكامل الوظيفي بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ الا أن تحديد التكلفة المخططة مهما اتسم بالدقة؛ لا يضمن تحققها تلقائيًا عند بدء الإنتاج؛ لأن مرحلة التخطيط تُجيب أساسًا عن التساؤل: ما التكلفة التي يمكن تحملها؟ لكنها لا تكشف بالتفصيل عن كيفية استهلاك الموارد داخل العمليات الإنتاجية، ولا عن الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى أداة تكاليفية تنقل الهدف المحدد في مرحلة التصميم إلى واقع تشغيلي قابل للتنفيذ والقياس والرقابة، وهو ما يوفره أسلوب التكلفة على أساس النشاط. (Eteng et al., 2026)

ويظهر دور مدخل التكلفة على أساس النشاط في مرحلة التنفيذ من خلال توضيح التكلفة المخططة الاجمالية على مستوى المنتج إلى تكاليف تفصيلية مرتبطة بالأنشطة التي يتطلبها إنتاجه. ويقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط على أن المنتجات لا تستهلك الموارد بصورة مباشرة، وإنما تستهلك أنشطةً، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد الشركة. وبهذه الآلية يوضح مدخل التكلفة على أساس النشاط الأنشطة الفعلية لحدوث التكلفة.(سلمان، والغبان،2025؛ و بو مسجد،2024)

ويعتمد الربط بين مرحلتي التخطيط والتنفيذ على التكامل الوظيفي بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط؛ فالتكلفة المستهدفة تؤدي دورًا توجيهيًا سابقًا للإنتاج، في حين يؤدي مدخل التكلفة على أساس النشاط دورًا تفسيريًا وتنفيذيًا، لأنه يحدد الأنشطة والموارد ومسببات التكلفة التي تؤدي إلى تحقق تلك التكلفة. ولذلك لا ينبغي النظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط على انهما بديلين، بل بوصفهما مكونين من نظام واحد؛ يبدأ من السوق والعميل في مرحلة التخطيط، ثم

ينتقل إلى العمليات والأنشطة في مرحلة التنفيذ. فالأداة الأولى تحدد الهدف التكاليفي، بينما توفر الثانية المسار التشغيلي الذي يمكن من خلاله الوصول إلى هذا الهدف والمحافظة عليه. (ماضي، وآخرون،2024، والدنف، وآخرون،2021)

وينتج عن هذا التكامل الحصول على معلومات بين التخطيط والتنفيذ؛ حيث تنتقل التكلفة المستهدفة من مرحلة التصميم إلى الإنتاج في صورة حدود تكاليفية للأنشطة والموارد، وفي الاتجاه المقابل تعود معلومات التنفيذ الفعلي إلى فريق التصميم والتخطيط. وذلك من خلال التعرف على بعض الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة عندها يتم إعادة النظر في التصميم وبذلك تصبح معلومات مدخل التكلفة على أساس النشاط تغذيةً عكسية لتطوير المنتجات الحالية والمستقبلية، وتتحول إدارة التكلفة إلى عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط، وتمر بالتنفيذ والرقابة، ثم تعود إلى التخطيط والتحسين مرة أخرى (مياح، والزبيدي،2024؛ ومدين وآخرون،2025)

يتأسس التأصيل النظري بين مدخل التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة على اعتبار أن النشاط وحدة مشتركة للتحليل؛ فسلسلة القيمة تقوم على فكرة تقسيم الشركة إلى أنشطة مترابطة تكمن فيها مصادر التكلفة والقيمة والميزة التنافسية، بينما يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط المعلومات التي تكشف استهلاك هذه الأنشطة للموارد ومسببات تكلفتها. وقد ربط (Wingren, 2005)بين مدخل التكلفة على أساس النشاط وسلسلة القيمة إذ انطلق من أن نظم المحاسبة التقليدية لا توفر البيانات الدقيقة عن التكلفة والقيمة اللازمة لتحليل سلسلة القيمة، وأن بيانات مدخل التكلفة على أساس النشاط تشكل أساسًا لإجراء هذا التحليل. ويؤكد أن مسببات التكلفة على أساس النشاط تمثل حلقة الربط بين موارد الشركة وأنشطتها والمنتجات والعملاء وخلق القيمة. ويوافق (Wegmann, 2008) هذا الراي حيث يرى أن التوجه الاستراتيجي للتكلفة على أساس النشاط يعتمد على مسببات التكلفة. لذلك فإن مسببات التكلفة تساعد في الربط بين الأداء التشغيلي والاستراتيجي، لأن الإدارة تستطيع التعرف على أي الأنشطة تستهلك الموارد، وأيها يرتبط بخلق القيمة، وأين توجد فرص تحسين التكلفة.

ويرى الباحثون أن التأصيل النظري للتكلفة على أساس النشاط في ضوء سلسلة القيمة قائم على أن النشاط اساس للتحليل الاستراتيجي للتكلفة؛ إذ تضع سلسلة القيمة التكلفة في سياق الأنشطة التي تتكون من خلالها القيمة، بينما يربط مدخل التكلفة على أساس النشاط استهلاك الموارد بتلك الأنشطة وتفسر تكلفتها من خلال مسببات التكلفة. ومن ثم، تكتسب معلومات مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدًا استراتيجيًا عند توظيفها في تحليل تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وتحديد مسبباتها.

وامتداداً لربط مرحلة التنفيذ بالأطر النظرية المفسرة للتأصيل النظري قدّم (Cooper & Kaplan, 1992) مدخل التكلفة على أساس النشاط بوصفه مدخلا لقياس استخدام الموارد، حيث يقوم بتقدير تكلفة الموارد المستخدمة في العمليات التنظيمية وربطها بالأنشطة والمخرجات التي تستهلكها، مع التمييز بين الموارد المتاحة والموارد المستخدمة والطاقة غير المستغلة. وبذلك يوفر مدخل التكلفة على أساس النشاط معلومات عن طبيعة استهلاك موارد الشركة عبر الأنشطة.

أوضح (Barney, 2001)أن القدرات يمكن النظر إليها بوصفها قدرة الشركة على استخدام مواردها لتوليد الميزة التنافسية، كما تناول كيفية استغلال الشركات لمواردها وقدراتها والنادرة في توليد العوائد الاقتصادية. وتمثل الدراسة امتدادًا لنظرية الموارد التي قدمها (Barney) عام (1991م).

أما عن ربط مدخل التكلفة على أساس النشاط بنظرية الموارد، فقد استندت دراسة(Ditkaew & Pitchayatheeranart, 2019) إلى نظرية الموارد التي تنطلق من أن موارد الشركة وقدراتها يمكن أن تسهم في تحقيق الميزة التنافسية، واعتبرت الدراسة مدخل التكلفة على أساس النشاط مهارةً قيّمة للشركة في تحديد تكلفة الإنتاج. ويستند هذا الربط إلى أن مدخل التكلفة على أساس النشاط لا يقتصر على حساب تكلفة المنتجات، وإنما توفر معلومات عن الموارد والأنشطة، بما يساعد على تحديد كيفية استهلاك الموارد عبر الأنشطة ومن هذا المنطلق، ربطت الدراسة استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط بالإدارة الاستراتيجية، باعتبار أن المعلومات التي يوفرها يمكن توظيفها في التخطيط والتوجيه والرقابة ودعم القرارات، ومن ثم الإسهام في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين أداء المنشأة.

يخلص الباحثون إلى أن التأصيل النظري للتكلفة على أساس النشاط في ضوء نظرية الموارد يمكن تفسيره من زاوية استخدام موارد الشركة وإدارتها؛ إذ يوضح (Cooper and Kaplan) قدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط على قياس استهلاك الموارد عبر الأنشطة، بينما يبين (Barney) الأهمية الاستراتيجية لقدرة الشركة على استخدام مواردها واستغلالها، ثم قدم (Ditkaew and Pitchayatheeranart)ربطًا مباشرًا بين مدخل التكلفة على أساس النشاط ونظرية الموارد. ومن هنا يظهر التأصيل النظري بين مدخل التكلفة على أساس النشاط ونظرية الموارد في: قدرة مدخل التكلفة على أساس النشاط في التعرف على الأنشطة التي تستهلك الموارد، في حين توفر نظرية الموارد الأساس الذي يفسر الأهمية الاستراتيجية لقدرة الشركة على استخدام هذه الموارد والمعلومات وتوظيفها.

المرحلة الثالثة: مرحلة التحسين المستمر وتخفيض التكلفة

بعد تحديد التكلفة المستهدفة، وتحليل مصادر التكلفة من الأنشطة يأتي دور المرحلة الثالثة التي تنتقل فيها إدارة التكلفة من التركيز على تحقيق مستويات مدخل التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التخطيط إلى المحافظة على تلك المستويات وتحسينها بصورة مستمرة خلال مرحلة التشغيل؛ حيث أن نجاح أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية لا يقاس بقدرتها على تخفيض التكاليف فحسب، وإنما بقدرتها على تحقيق الاستدامة في النتائج المتحققة. وفي هذا السياق، فإن مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر يوفر إطارًا منهجيًا للتحسين المستمر يضمن استمرار تخفيض التكاليف وتقليل الفاقد والمحافظة على الميزة التنافسية للشركات الصناعية. ويتضح من هذ أن مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر يمثل

امتدادا للجهود التي تبدأ بالتكلفة المستهدفة وتستمر عبر مرحلة التنفيذ مما يجعل التحسين المستمر جزءًا أساسيا من دورة إدارة التكلفة الإستراتيجية وليس نشاطًا منفصلًا عنها. (خان، وباقادر، 2022؛ الغمري، 2019)

عند النظر لإدارة التكلفة الاستراتيجية كنظام متكامل فان مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر لا يمكن أن يحقق أهدافه بمعزل عن أدوات التخطيط والتنفيذ. حيث أن مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي دورًا في تحديد مستويات التكلفة المقبولة في ضوء ظروف السوق ومتطلبات العملاء، في حين يؤدي مدخل التكلفة على أساس النشاط دورا اخر في توفير معلومات أكثر دقة عن استهلاك الموارد والأنشطة. ومن ثم يأتي كايزن ليؤدي دور المحافظة على هذه الادوار وتحويلها إلى نتائج مستدامة. ويعكس هذا التسلسل حالة من التكامل الوظيفي بين الأدوات الثلاث، حيث تعتمد كل مرحلة على مخرجات المرحلة السابقة بما يضمن استمرارية عملية التحسين داخل الشركات. (فراج، 2006؛ الهديب والجبر، 2022)

يتضح تكامل مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر من اختلاف توقيت عمل كل منهما؛ فالتكلفة المستهدفة تعمل أساسًا في مرحلة التخطيط والتصميم، وتحدد التكلفة التي ينبغي أن لا تتجاوزها تكاليف الإنتاج. غير أن تحديد هذه التكلفة قبل الإنتاج لا يضمن الاستمرار في الالتزام بها اثناء وبعد الإنتاج ؛ فقد تظهر انحرافات في استهلاك الموارد، أو تتغير ظروف الإنتاج، أو تتولد أنشطة إضافية لا تضيف قيمة. ومن هنا يبدأ دور مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر، ليس بإعادة تحديد التكلفة المستهدفة ذاتها، وإنما بالعمل على تقليل الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، والبحث عن إجراءات بديلة أثناء وبعد مرحلة الإنتاج.(الغمري، 2019؛ فراج، 2006)

عند النظر لتكلفة المنتج تظهر القيمة التشغيلية لمدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر؛ حيث ان تكلفة المنتج تتكون من عدد من الأنشطة المكونة للقيمة والمستهلكة للموارد ويعمل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر على فحص العمليات، وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى استهلاك الموارد دون إضافة قيمة مقابلة للمنتج أو العميل، وهنا يتكامل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر مع التكلفة على أساس النشاط؛ لأن كليهما يوجّه الاهتمام نحو الأنشطة ومسببات استهلاك الموارد بدلًا من الاكتفاء بمراقبة إجمالي التكلفة. (الحوراني،2025؛) (El-Gibaly, 2024)

يمثل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر اداة المرحلة الأخيرة من مراحل التأصيل النظري لتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الدراسة الحالية، وتجدر الإشارة الى وصفه بأداة المرحلة الأخيرة لا يعني توقف إدارة التكلفة الاستراتيجية عنده؛ بل يعني أنها المرحلة التي تستوعب نتائج التخطيط والتنفيذ، ثم تعيد توجيهها إلى دورة جديدة من التحسين. فالتكلفة المستهدفة تبدأ من السوق والعميل وتحدد التكلفة التي ينبغي تحقيقها قبل الإنتاج، بينما يكشف مدخل التكلفة على أساس النشاط عن الأنشطة التي تستهلك الموارد ومسببات تكلفتها أثناء التنفيذ، ثم يستخدم مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر هذه المعلومات لتحديد أنشطة التحسين التدريجي.

يتأسس التأصيل النظري بين مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر وسلسلة القيمة على أن التحسين يتحقق من خلال الأنشطة التي تتكون منها عملية خلق القيمة. فقد قدّم (Porter, 1985b) سلسلة القيمة باعتبارها إطارًا لتحليل الشركة من خلال مجموعة الأنشطة التي تؤديها، حيث تمثل هذه الأنشطة الوحدات التي تتشكل من خلالها التكلفة والقيمة ومصادر الميزة التنافسية، كما أن العلاقات بين الأنشطة تجعل النظر إليها بصورة منفصلة غير كافٍ لفهم كيفية خلق القيمة وتحسين الأداء .وامتدادًا لذلك، أوضح (Shank & Govindarajan, 1992) أن تحليل سلسلة القيمة يقوم على تقسيم سلسلة الأنشطة الممتدة من المواد الأولية إلى العميل النهائي إلى أجزاء ذات أهمية استراتيجية، بهدف فهم سلوك التكلفة. وأكدا أن أنشطة القيمة مترابطة وليست مستقلة؛ ومن ثم فإن التغيير في أحد الأنشطة يمكن أن ينعكس على أنشطة أخرى وعلى الأداء الكلي للسلسلة. وعند النظر لمدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر من زاوية التطوير والتحسين المستمر أوضح (Bessant et al., 2001)أن أساس فكرة مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر تنطلق من التحسين التدريجي والابتكار المستمر، كما ان مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر لا يقتصر على معالجة المشكلات بصورة مؤقتة، وإنما يعمل على تطوير نمط سلوكي تنظيمي مستمر داخل الشركة يمتد إلى تحسين العمليات وتطوير المنتجات.

لذلك ينظر الباحثون إلى أن التأصيل النظري لمدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر في ضوء سلسلة القيمة يقوم على اعتبار أن أنشطة سلسلة القيمة تعتبر مجالًا للتحسين المستمر؛ إذ تحدد سلسلة القيمة الأنشطة التي تتكون من خلالها القيمة ، في حين يوفر مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر منهاجًا مستمرًا لتطوير هذه الأنشطة من خلال التحسينات التدريجية، وحل المشكلات، ومشاركة العاملين، ومن ثم يظهر التأصيل النظري بينهما في أن سلسلة القيمة تحدد الأنشطة والروابط التي ينبغي تحليلها وتطويرها، بينما يوجه مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر جهود التحسين المستمر نحو تلك الأنشطة بما يؤدي إلى تطوير أدائها والمحافظة على عملية خلق القيمة وتحسينها بصورة مستمرة.

امتدادًا لربط مرحلة التحسين المستمر وتخفيض التكلفة من خلال ربط مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر بالأطر النظرية المفسرة لها، قدّم (Wernerfelt, 1984) منظورًا يقوم على تحليل الشركة من جانب مواردها بدلًا من التركيز على منتجاتها، كما أشار إلى أن استراتيجية الشركة تتضمن الموازنة بين استغلال الموارد القائمة وتطوير موارد جديدة، بما يجعل إدارة الموارد جزءًا من التحليل الاستراتيجي للشركة. وفي الانتقال من الموارد إلى التحسين المستمر باعتباره قدرة تنظيمية، أوضح (Bessant & Francis, 1999) أن التحسين المستمر يمكن النظر إليه باعتباره عملية تنظيمية واسعة للابتكار التدريجي المستمر، وأن ممارسة هذه العملية وتطويرها بصورة مستمرة يؤدي الى بناء قدرة تنظيمية على التحسين. وأن هذه القدرة تتطور من خلال عملية تعلم تدريجية، يتم من خلالها اكتساب ممارسات التحسين والتطوير المستمر ثم يتم دمج تلك الممارسات

في العمل التنظيمي حتى تصبح جزءًا من أسلوب عمل الشركة. وفي هذا الإطار ربطت دراسة (Zailani et al., 2015) مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر بنظرية الموارد، وأوضحت أن تطبيق مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر يؤدي الى تطوير مستمر في كفاءة العاملين وتحسين العمليات، كما يدعم بناء بيئة للتعلم التنظيمي تساعد الأفراد والمجموعات على الاستفادة من مهارات بعضهم بعضًا. و أن الخصائص التي يتميز بها مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر تمثل موردًا داخليًا مكمّلًا لإطار نظرية الموارد، وأن دوره في تطوير الأفراد والعمليات والقدرات التنظيمية يدعم تطبيق إطار نظرية الموارد.

ومن هنا يرى الباحثون أن العلاقة النظرية بين مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر ونظرية الموارد تتمثل في: أن نظرية الموارد تفسر الأهمية الاستراتيجية للموارد والقدرات الخاصة بالشركة، في حين يمثل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر آلية مستمرة لتطوير تلك الموارد والقدرات من خلال التعلم والمشاركة وتطوير الكفاءات وتحسين العمليات بصورة متواصلة

يخلص الباحثون الى أن الأدوات الثلاث لا تعمل بصورة منفصلة، بل تتكامل وظيفيًا في تسلسل مرحلي منطقي داخل سلسلة القيمة الداخلية. فالتكلفة المستهدفة تحدد هدف التكلفة المقبول، والتكلفة على أساس النشاط تعمل على تحليل مصادر التكلفة والأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، ثم يعمل مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر على تخفيض الفجوة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة من خلال عمليات التحسين المستمر

وفي ظل نظرية سلسلة القيمة ونظرية الموارد، يتضح التأصيل النظري لتكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية المتمثلة في :مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، و مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر إذ أن هذا التكامل لا يقوم على أساس عشوائي، ولا يفترض وجود أداة واحدة صالحة لإدارة التكلفة في جميع المراحل الإنتاجية، بل يستند إلى منطق وظيفي ناتج عن اختلاف طبيعة الأنشطة عبر مراحل سلسلة القيمة الداخلية، وما يفرضه ذلك من متطلبات إدارية ومعلوماتية متباينة. فلكل أداة نطاقها الزمني ووظيفتها الإدارية التي تتلاءم مع طبيعة المرحلة التي تُطبَّق فيها؛ حيث يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة دورًا في المراحل السابقة للإنتاج، بينما يقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط بالتحليل الدقيق للأنشطة التشغيلية وربط تكاليفها بمحركاتها ومسبباتها، في حين يسعى مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر في تحسين الأنشطة الجارية وتقليل الفاقد. وبذلك يتشكل إطار تكاملي يعكس تسلسل الأنشطة داخل سلسلة القيمة، ويتوافق مع منطق نظرية الموارد، بما يؤدي إلى تخفيض مستدام للتكلفة مع الحفاظ على القيمة المتحققة للعميل.

وبناءً على التأصيل النظري السابق يمكن تلخيص آلية التكامل الوظيفي والمرحلي بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية محل الدراسة في الجدول رقم (2):

جدول رقم (2): التكامل المرحلي والوظيفي بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في إطار سلسلة القيمة الداخلية

المرحلة	الأداة	مدخلات المرحلة	مخرجات المرحلة	مدخلات المرحلة التالية
مرحلة التخطيط والتصميم	مدخل التكلفة المستهدفة	أبحاث السوق، احتياجات العملاء، السعر المستهدف، هامش الربح المستهدف	التكلفة المستهدفة، مواصفات المنتج، الأنشطة المخططة.	يمثل مدخل التكلفة المستهدفة والأنشطة المخططة مدخلات لمرحلة التنفيذ وحدوث التكلفة باستخدام التكلفة على أساس النشاط
مرحلة التنفيذ وحدوث التكلفة	مدخل التكلفة على أساس النشاط	التكلفة المستهدفة، الأنشطة المخططة، الموارد، مسببات التكلفة.	تكلفة الأنشطة، تكلفة المنتج الفعلية، تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، معلومات عن استهلاك الموارد.	توفر معلومات تكلفة الأنشطة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مدخلات لمرحلة التحسين المستمر وتخفيض التكلفة باستخدام مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر
مرحلة التحسين المستمر وتخفيض التكلفة	كايزن للتطوير والتحسين المستمر	معلومات تكلفة الأنشطة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة، الانحرافات، وفرص التحسين	تخفيض التكلفة، تحسين العمليات، تقليل الفاقد، تحسين الجودة، وتعزيز الكفاءة التشغيلية.	تمثل نتائج التحسين المستمر تغذية راجعة تدعم إعادة التخطيط والتصميم في دورة جديدة لإدارة التكلفة

المصدر: من اعداد الباحثين.

النتائج:

وفقا لما تم عرضه وتحليله من الأسس النظرية المرتبطة بالتكامل الوظيفي المرحلي بين مداخل إدارة التكلفة الاستراتيجية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي توضح طبيعة هذا التكامل وأساسه النظري ووظيفة كل مدخل ضمن مراحله المختلفة، ويمكن عرض أهم هذه النتائج على النحو الآتي:

- خلصت الدراسة إلى أن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر يقوم على أساس وظيفي مرحلي، وليس على مجرد الجمع بين المداخل؛ إذ يؤدي كل مدخل وظيفة محددة ضمن مراحل إدارة التكلفة.

- بيّن التحليل إمكانية التكامل بين المداخل الثلاثة في ثلاث مراحل مترابطة هي :التخطيط، والتنفيذ، والتحسين المستمر؛ بما يعكس اختلاف الوظيفة التي يؤديها كل مدخل باختلاف المرحلة.
- إن مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي الوظيفة الرئيسة في مرحلة التخطيط، من خلال تحديد التكلفة المسموح بها وتوجيه قرارات تصميم المنتج قبل بدء التنفيذ، بما يجعله نقطة البداية في التكامل الوظيفي المرحلي.
- إن مدخل التكلفة على أساس النشاط يؤدي وظيفة في مرحلة التنفيذ، من خلال تتبع استهلاك الموارد عبر الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة، بما يوفر معلومات أكثر تفصيلًا عن كيفية نشوء التكلفة ومواقع استهلاك الموارد.
- إن مدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر يستكمل الوظيفة التي تبدأها المداخل السابقة، من خلال التركيز على التحسين المستمر وتخفيض التكلفة أثناء التشغيل، بما يؤدي إلى المحافظة على مستويات التكلفة المستهدفة وتحسينها بصورة مستمرة.
- أن العلاقة بين المداخل الثلاثة علاقة تكاملية متتابعة؛ إذ تمثل المعلومات والمخرجات المتولدة عن كل مرحلة مدخلات معلوماتية للمرحلة اللاحقة، بما يحقق استمرارية تدفق معلومات التكلفة بين مراحل التخطيط والتنفيذ والتحسين.
- تبين سلسلة القيمة أن أساس التكامل لا يتمثل في تشابه المداخل، وإنما في تكامل وظائفها عبر الأنشطة والمراحل المختلفة لتكوين القيمة؛ بما ينعكس على تفسير موقع كل مدخل ووظيفته داخل النظام المتكامل لإدارة التكلفة.
- في ضوء نظرية الموارد أن التكامل الوظيفي بين مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر لا يقتصر على قياس التكلفة وتخفيضها، وإنما يمتد إلى تحسين استخدام الموارد وتوجيهها نحو الأنشطة الت تضيف قيمة والاستفادة من معلومات التكلفة في دعم القدرات التنظيمية المرتبطة بإدارة الموارد والتحسين المستمر.
- أن النظر إلى مداخل إدارة التكلفة بصورة منفصلة لا يعكس كامل إمكاناتها الاستراتيجية، إذ إن التكامل الوظيفي المرحلي يزيد نطاق إدارة التكلفة من التركيز على مرحلة منفردة إلى التعامل مع إدارة التكلفة باعتبارها عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتمتد إلى التنفيذ والتحسين.
- أن الجمع بين سلسلة القيمة ونظرية الموارد يوفر أساسًا نظريًا أكثر شمولًا لتفسير التكامل الوظيفي المرحلي بين المداخل الثلاثة؛ فسلسلة القيمة تفسر توزيع الوظائف عبر المراحل والأنشطة، في حين تفسر نظرية الموارد كيفية توظيف الموارد والمعلومات والقدرات الناتجة عن هذا التكامل، بما يوفر أساسًا نظريًا يمكن البناء عليه في الدراسات التطبيقية اللاحقة.

التوصيات

وفقا لما توصلت اليه الدراسة تمثلت توصياتها في الاتي:

- إجراء دراسات تطبيقية مستقبلية لاختبار التكامل الوظيفي بين أدوات إدارة التكلفة (مدخل التكلفة المستهدفة، مدخل التكلفة على أساس النشاط، ومدخل كايزن للتطوير والتحسين المستمر) عند النظر إلى الشركة كسلسلة قيمة داخلية في اطار سلسلة القيمة ونظرية الموارد.
- التأصيل النظري للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة من خلال ربطه بأطر نظرية أخرى، مثل إدارة العمليات أو نظم الرقابة الإدارية، بما يسهم في بناء فهم أكثر شمولًا للعلاقات الوظيفية بين هذه الأدوات.
- اعتماد الدور الوظيفي وسلسلة القيمة ونظرية الموارد كمدخل تحليلي عند دراسة أدوات إدارة التكلفة، بدلًا من تناول كل أداة بمعزل عن الأخرى، لما يوفره هذا من فهم أوضح لأدوار الأدوات وتكاملها.
- إجراء مزيد من الدراسات التي تتناول أدوات إدارة التكلفة بوصفها مجموعة متكاملة، بدلا من التركيز على دراسة كل أداة على حدة، لمعالجة القصور في بعض الأدبيات التي تميل إلى الطرح الفردي.

المراجع:

المراجع العربية

أبو خشبة، عبدالعال بن هاشم محمد، شيخ، فريد بن عمر، و الجهني، ماجد هلال(2024) .أثر التكامل بين استراتيجيات إدارة التكلفة على تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية .المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة جامعة المنصورة كلية التجارة ، مصر، مج48, ع4 ،ص-ص: 1 -43.

بن كليب، سالم عبدالله صالح. (2020). أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة استكشافية على الشركات الصناعية في محافظة حضرموت .مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، جامعة الريان، حضرموت، مج3, ع1 ،ص-ص: 177-212.

بو مسجد، بدرة. (٢٠٢٤). مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة: دراسة ميدانية على إحدى الشركات الجزائرية للبلاستيك .مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، مج١٥، ع١، ص–ص :٤٢٩–٤٤٤

الجبر، عبدالرحمن بن علي. (2026). دوافع تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية وفق إطار نظرية Abrahamson. مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الرياض، مج17، ع1، ص–ص: 40-96

حسن، أحمد حسن توفيق، والملك، عادل محمد علي محمد. (٢٠٢٤). أثر استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط "ABC" على القدرة التنافسية للشركة: دراسة ميدانية على بيئة الأعمال السعودية .مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمّان، الأردن، ع٩١، ص–ص :٢١٣–٢٤٥

الحوراني، نور. (٢٠٢٥). أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط "ABC" في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المعهد العربي للتخطيط، دولة الكويت، مج٢٧، ع٢، ص–ص :١١–٦٦

خان، أسامة إبراهيم، وباقادر، صالح محمد صالح. (٢٠٢٢). ملاءمة تطبيق أداة كايزن في التحسين المستمر، تخفيض التكاليف، وتعظيم الإنجاز .مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، فلسطين، مج٦، ع١٩، ص–ص :٥٦–٧١

الدنف، محمد عمر محمد، والنشار، تهاني محمود عبده، ومحاريق، هاني أحمد حسن. (٢٠٢١). إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت وأسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة حالة .مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا،مصر ع١، ص–ص :٢–٥٢

ذنون، إسراء يوسف (2025)،" التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في ترشيد قرارات الاستثمار : دراسة حالة، مجلة تنمية الرافدين، العراق: الموصل جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مج(44)، ع (148)، ص– ص: 112– 135.

رزق، علاء أحمد إبراهيم. (٢٠١٩). دور التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد: دراسة ميدانية .المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر مج٤٣، ع٢، ص–ص :١٢٨–٢١٦

سلمان، هشام داود، والغبان، فائزة محمود إبراهيم. (٢٠٢٥). تحسين استراتيجية قيادة التكلفة في ظل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة: بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط–مصفى الدورة .مجلة جامعة الكوت، جامعة الكوت، العراق، مج١٠، ع٢، ص–ص :١–١٤

السلمي، أسماء عبدالوكيل، وعبيد، راوية رضا. (٢٠٢٢). فاعلية تطبيق منهج كايزن على ترشيد قرارات تخفيض التكلفة ورفع الجودة: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية .مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمّان، الأردن، ع٦٤، ص–ص :٧٩–١٣١

عبد الجليل، أفنان جمال، ومحسن، حنان عبد الله. (٢٠٢٥). دور التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الخدمة المصرفية .مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، مج٢٠، ع٧٢، ص–ص :٣٩١–٤٠٠ .

الغمري، مروى يوسف أحمد. (٢٠١٩). التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل .المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر مج١٠، ع٢، ص–ص :٧٥٤–٧٧٨

فراج، منال حامد. (٢٠٠٦). تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط: دراسة تطبيقية .مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، مج٢٨، ع١، ص–ص :٥٢٣–٥٦٠

فودة، شوقي السيد، وسليمان، أماني السيد مصطفى، وسرور، محمد إبراهيم. (٢٠٢١). أثر استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة SCA في ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية: دراسة ميدانية .مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر مج٧، ع١١، ص–ص :٩٨١–١٠١٢

ماضي، وليد علي سالم، والشريف، محمد بكر عربي عمر، وعبدالفتاح، رانيا حمادة. (٢٠٢٤). أثر الدمج بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على مستوى القدرة التنافسية للشركات التي تواجه ظاهرة الإغراق: دراسة ميدانية .المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، مج١٥، ع١، ص–ص : ٩٨٠–١٠٢٩

مدين، أمنية عبدالغفار، والهلباوي، سعيد محمود مصطفى، وفرج، لطفي الرفاعي محمد، والدنف، محمد عمر محمد. (٢٠٢٥). المفاضلة بين أنظمة التكاليف لأغراض التكامل مع نظام التكلفة المستهدفة مع دراسة حالة .مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر،ع٤، ص–ص :٨٨٤–٩٢٧

مياح، آيات عدنان جاسم، والزبيدي، علاء محمد عبيد. (٢٠٢٤). تأثير تقنية التكلفة المستهدفة في دعم قرارات التسعير لتحقيق الميزة التنافسية: بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/ مصنع الجلدية–العراق .مجلة كلية الكوت ، كلية الكوت ، العراق، مج٩، ع١، ص–ص :١–١٧

ندا، سامية إسماعيل أحمد، وعبدالدايم، صفاء محمد، وفهمي، عبير محمد رياض. (٢٠٢٣). دور مدخل التسعير على أساس القيمة في زيادة فعالية تخطيط التكلفة المستهدفة . المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر مج١٤، ع٤، ص–ص :١٤٤–١٦٢

الهديب، نورة عبدالرحمن، والجبر، عبدالرحمن علي. (٢٠٢٢). اختبار أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على اتخاذ القرارات والأداء باستخدام ثلاثة مناهج: دليل من القطاع الصناعي السعودي .مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية، مج٣٦، ع٢، ص–ص :١–٢٥

المراجع الأجنبية:

Abdelraheem, A. A. E. (2024). Value chain analysis and managing supply chain costs. Uncertain Supply Chain Management, Vol. 12, No. 3, PP: 1747-1754.

Akhter, B., & Sarker, M. M. R. (2026). Costing techniques in supply chain cost management: A systematic literature review. Journal of Accounting, Business and Management (JABM), Vol. 33, No. 1, PP: 74-97.

Alkababji, M. W. (2023). The impact of applying the target cost and continuous improvement (Kaizen) on achieving the sustainable competitive advantage of Palestinian industrial companies. Journal of Business and Socio-Economic Development, Vol. 3, No. 4, PP: 372-387.

Allnoch, A. (1998). Q&A : Masaaki Imai. Industrial Management, Vol. 40, No. 4, PP: 4-6.

Al-Mekhlafi, M. A., & Eddin Othman, M. S. (2023). The role of activity-based costing system in cost control in Saudi manufacturing firms. International Journal for Quality Research, Vol. 17, No. 2, PP: 603-616.

Al-Salmawi, M. (2024). The impact of strategic cost management techniques on reducing costs and achieving competitive advantage. International Journal of Transformations in Business Management, Vol. 14, No. 2, PP: 33-44. doi: 10.37648/ijtbm. v14i02.004.

Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: Research on strategic cost management. Handbooks of Management Accounting Research, Vol. 2, PP: 481-506.

Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009a). Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. Accounting Horizons, Vol. 23, No. 2, PP: 201-220.

Anderson, S. W., & Dekker, H. C. (2009b). Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. Accounting Horizons, Vol. 23, No. 3, PP: 289-305.

Anggianto, N., & Nofryanti, H. (2025). Synergy of activity-based costing and target costing as a strategic pillar of cost efficiency in optimizing profitability: A case study on PT Momentum Velo Inovasi (2020-2024). International Journal of Accounting, Management, Economics and Social Sciences (IJAMESC), Vol. 3, No. 4, PP: 1345-1355. doi: 10.61990/ijamesc. v3i4.572.

Azudin, A., Endut, W. A., & Mohd Nor, N. R. A. (2025). Strategic cost management, corporate social responsibility, risk management and organizational effectiveness: Potential effects on the sustainable development goals by manufacturing firms. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 15, No. 10, PP: 1005-1018. doi: 10.6007/IJARBSS/v15-i10/26705.

Badawi, A. (2024). Enhancing internal financial and manufacturing cost measurement and analysis: An analytical study of modern financial cost methods. Available at SSRN 5223073.

Baird, K., Nuhu, N., & Jiao, L. (2024). The effect of Porter's competitive forces on competitive advantage and organisational performance and the moderating role of management accounting practices. Journal of Management Control, Vol. 35, No. 2, PP: 303-332.

Baraldi, E., & Strömsten, T. (2024). Product development the IKEA way–The role of target costing as a framing device to configure and combine resources in networks. Industrial Marketing Management, Vol. 119, PP: 206-217.

Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. Journal of Management, Vol. 17, No. 1, PP: 99-120.

Barney, J. B. (2001). Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective on the resource-based view. Journal of Management, Vol. 27, No. 6, PP: 643-650.

Bessant, J., Caffyn, S., & Gallagher, M. (2001). An evolutionary model of continuous improvement behaviour. Technovation, Vol. 21, No. 2, PP: 67-77.

Bessant, J., & Francis, D. (1999). Developing strategic continuous improvement capability. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 19, No. 11, PP: 1106-1119.

Bhimani, A. (2006). Contemporary issues in management accounting. Oxford University Press.

Biadacz, R. (2024). Application of Kaizen and Kaizen costing in SMEs. Production Engineering Archives, Vol. 30, No. 1, PP: 17-35.

Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. Accounting, Organizations and Society, Vol. 30, No. 5, PP: 395-422.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. Harvard Business Review, Vol. 66, No. 5, PP: 96-103.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. Accounting Horizons, Vol. 6, No. 3, PP: 1-13.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998a). Cost management beyond the boundaries of the firm. Management Accounting (USA), Vol. 79, No. 9, PP: 18-20.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998b). The scope of strategic cost management. Management Accounting (USA), Vol. 79, No. 8, PP: 16-18.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998c). What is strategic cost management? Strategic Finance, Vol. 79, No. 7, PP: 14-16.

Dahal, R. K., Ghimire, B., Gurung, R., Karki, D., & Joshi, S. P. (2024). Management accounting's role in decision-making and efficacy. Cogent Business & Management, Vol. 11, No. 1, 2433165.

Dekker, H. C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationships: A field study. Management Accounting Research, Vol. 14, No. 1, PP: 1-23. doi: 10.1016/S1044-5005(02)00067-7.

Ditkaew, K., & Pitchayatheeranart, L. (2019). Using structure equation model for evaluating the impact of activity-based costing towards strategic management innovation and performance of firms in industrial estate authority of Thailand. Asian Administration & Management Review, Vol. 2, No. 1, PP: 110-121.

Duçi, E. (2021). The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management. Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Vol. 10, No. 5, PP: 376-389.

El-Gibaly, M. M. (2024). Integrating activity-based costing with continuous enhancement: A strategic approach to operational efficiency and cost management. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, Vol. 24, No. 10, PP: 395-415. doi: 10.9734/ajeba/2024/v24i101536.

Eteng, C. O., Nimjul, R. A., & Raphael, W. (2026). Activity-based costing (ABC) implementation in manufacturing industries: Challenges, benefits and impact on cost management. SSR Journal of Economics, Business and Management (SSRJEBM), Vol. 3, No. 3, PP: 13-22.

Ferreira, M. M., & Oliveira, S. R. M. (2020). Integrated framework for strategic cost management based on target costing, ABC, and product life-cycle in PDP: Empirical experience. Global Journal of Business, Economics and Management, Vol. 10, No. 1, PP: 31-43.

Gupta, M., & Baxendale, S. (2023). Integrating TOC, EVA, and ABC: A delicious cup of tea for improving performance. Cost Management, Vol. 37, No. 6, PP: 20-32.

Hiromoto, T. (1988). Another hidden edge--Japanese management accounting. Harvard Business Review, Vol. 66, No. 4, PP: 22-26.

Kareem Abbood, S., & Maan Faisal, G. (2025). Modern cost management techniques and future trends: Literature review. Kerbala International Journal of Management and Economics, Vol. 13, No. 48, PP: 1-12. doi: 10.63540/kijme. v13i48.3626.

Magnacca, F., & Giannetti, R. (2024). Management accounting and new product development: A systematic literature review and future research directions. Journal of Management and Governance, Vol. 28, No. 2, PP: 651-685.

Mehdi Zabat, & Leila Hakkoum. (2024). Integration of activity-based costing and target costing: Theoretical study. International Journal of Innovative Technologies in Economy, No. 3(47), PP: 1-7. doi: 10.31435/rsglobal_ijite/30092024/83111.

Mpanza, S. S., Aboluwodi, D., & Rajaram, R. (2025). The link between strategic cost management and value creation. Journal of Accounting & Management (2284-9459), Vol. 15, No. 1, PP: 73-78.

Nartey, S. N., & van der Poll, H. M. (2021). Innovative management accounting practices for sustainability of manufacturing small and medium enterprises. Environment, Development and Sustainability, Vol. 23, No. 12, PP: 18008-18039. doi: 10.1007/s10668-021-01425-w.

Nik Abdullah, N. H., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A. A., & Morris, G. (2022a). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. Cogent Business & Management, Vol. 9, No. 1, 2093488.

Nik Abdullah, N. H., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A. A., & Morris, G. (2022b). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. Cogent Business & Management, Vol. 9, No. 1, 2093488.

Pazarceviren, S. Y., & Dede, B. (2015). Life cycle costing model based on target costing and activity-based costing method and a model proposal. European Scientific Journal, Vol. 11, No. 10, PP: 121-138.

Pesic-Tomic, V., & Andrijasevic, M. (2014). Cost management in the internal value chain of integrated application of activity-based costing, Kaizen concept and target costing. Megatrend Revija, Vol. 11, No. 4, PP: 365-380. doi: 10.5937/MegRev1404365P.

Porter, M. E. (1985a). Technology and competitive advantage. Journal of Business Strategy, Vol. 5, No. 3, PP: 60-78. doi: 10.1108/eb039075.

Porter, M. E. (1985b). The competitive advantage: Creating and sustaining superior performance. NY: Free Press. (Republished with a new introduction).

Potnik Galić, K., Štavlić, K., & Đokić, K. (2023). Development of an integrated strategic cost management model. Montenegrin Journal of Economics, Vol. 19, No. 1, PP: 83-93.

Pylypenko, A., Popov, O., & Ostrinina, O. (2023). Strategic controlling in adaptive cost management of integrated corporate associations of enterprises. Actual Problems of Economics, Vol. 1, No. 259, PP: 14-23. doi: 10.32752/1993-6788-2022-1-259-14-23.

Rashid, M., Ali, M., & Hossain, D. (2021). Strategic management accounting practices: A literature review and opportunity for future research. Asian Journal of Accounting Research, ahead-of-print, PP: 109-132. doi: 10.1108/AJAR-06-2019-0051.

Sahib, A. A., & Idan, A. A. (2019). Integrate target cost techniques and value chain analysis to achieve competitive advantage. Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales, No. 21, PP: 676-690.

Setyawan, W. (2025). Activity-based costing as a strategy to improve production efficiency. Oikonomia: Journal of Management Economics and Accounting, Vol. 2, No. 3, PP: 166-174. doi: 10.61942/oikonomia. v2i3.364.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1992). Strategic cost management: The value chain perspective. Journal of Management Accounting Research, Vol. 4, PP: 179-197.

Silva, J. dos S., & Leite, M. S. A. (2024). Tools for cost management. Revista Produção Online, Vol.23, No.4, 4492. doi: 10.14488/1676-1901.v23i4.4492

Szczerbak, M. (2023). Unlocking the green treasure trove: Improving resource efficiency through circular economy cost management. Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics, PP: 1-8. doi: 10.5171/2023.768732.

Ullah Khan, M. S., Sophia, J., & Shetty, P. (2025). The evolving role of management accounting in strategic decision-making: A study of contemporary practices in data-driven enterprises. International Journal of Research and Scientific Innovation, Vol. XII, No. VI, PP: 1578-1590. doi: 10.51244/IJRSI.2025.120600133.

Wegmann, G. (2008). The activity-based costing method: Development and applications. The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, Vol. 8, No. 1, PP: 7-22.

Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. Strategic Management Journal, Vol. 5, No. 2, PP: 171-180.

Wilson, H. J., & Daugherty, P. R. (2025). The secret to successful AI-driven process redesign. Harvard Business Review, Vol. 103, No. 1, PP: 45-51.

Wingren, T. (2005). In search of value-creating activities: An empirical study. International Journal of Business Performance Management, Vol. 7, No. 4, PP: 352-369.

Zailani, S., Shaharudin, M. R., & Saw, B. (2015). Impact of Kaizen on firm's competitive advantage in a Japanese owned company in Malaysia. International Journal of Productivity and Quality Management, Vol. 16, No. 2, PP: 183-210.

حقوق الطبع والنشر © 2026 محفوظة لـ: المجلة العربية للنشر العلمي(AJSP)