

دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل (ICMS) في دعم الأسبقيات التنافسية داخل الشركات وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية

**The role of cost management information system integrated (ICMS) to support the competitive priorities within the firm and redraw the map of performance and profitability**

الأستاذ المساعد الدكتور

صالح إبراهيم يونس الشعباني

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

**المستخلص**

إن من التطورات التي عرفت في بيئة الأعمال التنافسية اليوم هو سيطرة المعلومات على أداء الشركات، فالشركة التي تستطيع أن تتبنى أسبقية تنافسية معينة يكون لها حصة سوقية وتكون لها القدرة على الاستمرار في بيئة تتسم بالتغيير، هي الشركة التي تمتلك قدر كبير من إنتاج واستلام المعلومات. وتعد إحدى السمات المهمة اليوم هو ظهور ما يسمى (عصر ثورة المعلومات) إذ أصبحت وفرة المعلومات من وإلى الشركة مهمة جدا ولا تقل أهمية عن الموارد الأخرى داخل الشركة سواء كانت تلك الموارد مادية أم بشرية. وتصنف المعلومات التي تحتاجها الشركات إلى معلومات كلفوية ومعلومات أخرى وهذا لا يتوفر إلا بوجود نظام متكامل يوفر تلك الأنواع المختلفة في آن واحد مداخل عديدة تعمل داخل هذا النظام منها مدخل الأنشطة (ABC, ABM) الذي يجمع بين صنفين من المعلومات، الأول يوجه أنظار الإدارة إلى معلومات مهمة وهي معلومات كلفوية ومن خلالها يكون السيطرة والتحكم بالأسعار، أما الثاني هي معلومات عن الإنتاجية والجودة ونقاط الضعف ونقاط القوة والفرص والتهديدات والسوق... الخ. وهكذا في ظل هذا النظام أصبح التحول من تقاطع في العلاقة بين الأسبقيات التنافسية إلى علاقات تكامل بين تلك الأسبقيات داخل الشركات المطبقة وبالتالي إعادة رسم خارطة الأرباح والأداء على ضوء معلومات ذلك النظام.

**Abstract**

One of the developments that have raged in the competitive business environment today is the control of information on corporate performance, the companies that can embrace the primacy of certain competitive market have to share it and have the ability to continue in an environment of change, is a company that owns much of the production and receipt of information. It is an important feature of today is the emergence of the so-called (the age of information revolution), as are the abundance of information to and from the company are very important and no less important than other resources within the company, whether such material or human resources. Classified information needed for companies to costing information and other information and this does not available only in the presence of an integrated system that provides different types at the same time. and adopt numerous inlets operate within that system, including the entrance of activities (ABC, ABM), which combines two types of

information, I draw the attention of management information is a significant information Costing and through the command and control prices, The second is information on productivity, quality, and the weaknesses and strengths, opportunities and threats and the market ... etc.. Thus, under this system has become the intersection of a transformation in the relationship between competitive priorities to the relations of complementarity between these priorities within companies applied and thus re - mapping the profits and performance in the light of that information system.

## المقدمة:

في ظل بيئة التغيير الحديثة واشتداد المنافسة بين الشركات أصبح لزاما على إدارة تلك الشركات أن تنتهج مناهج عدة لإدارة التكلفة ممثلة بسلسلة القيمة وإعادة الهندسة Re-engineering والإدارة على أساس الأنشطة ABM والكلف على أساس الأنشطة ABC وبطاقة الأداء المتوازن BSC ونظرية القيود والتحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة TQM وكلفة دورة حياة المنتج وغيرها ، تصب كل تلك المناهج في رافد خفض الكلف وتحسين الجودة وتعزيز الموقع التنافسي للشركة وكسب رضا الزبون وهذا بالنتيجة ينعكس على ربحية الشركة. من هذا المنطلق فقد اعتمدت الشركات فلسفة جديدة تتمحور حول بناء نظام متكامل لإدارة التكلفة يهدف إلى تعشيق وتنسيق تلك المناهج فيما بينها بحيث تشكل نظام متكامل لإدارة التكلفة يعمل على توفير المعلومات الملائمة سواء كانت تلك المعلومات كفوية أم غير كفوية ، وعدم الاعتماد على منهج واحد أو عدة مناهج يعمل كل منها على انفراد. فمثلا استخدام ABC مع سلسلة القيمة ونظرية القيود مع إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر مع نظرية القيود فدمج تلك المناهج مع بعضها البعض أو أغلبيتها يعمل على خلق نظام متكامل لإدارة التكلفة ويوفر معلومات أكثر ملائمة لصنع القرارات الرشيدة ويعمل على تحسين مستوى الجودة وفي نفس الوقت يسعى إلى خفض الكلف، فبعد أن كان ينظر إلى الجوانب المالية فقط أصبح من الإلزام اخذ بقية الأبعاد بنظر الاعتبار كالعوامل التشغيلية وتحليل الأنشطة والقيمة ورضا الزبون وغيرها. حيث إن إدارة الشركات اليوم بحاجة إلى معلومات تساندها في زيادة حصتها السوقية وعليها أن تتبنى أنظمة تساعد على ذلك. وأن تنتهج أساليب معينة تضمن لها الديمومة في الوجود .

**أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في كيفية ربط مدخل الأنشطة كأحد مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل بالأساليب التنافسية بالشكل الذي يبين أن العلاقة بين الأساليب التنافسية هي علاقة تكامل، كما يبين أن التغيير في محاسبة الكلف من القياس للكلف إلى فهم محركات الكلف ومحركات الإيرادات أدى إلى تشريح العمليات والأنشطة ومن ثم إعادة رسم خارطة الكلف والأداء والربحية الذي استوجب هو الآخر التغيير في طرائق تقويم الأداء كاستخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC والمقارنة المرجعية بدلاً عن أدوات التحليل المالي التقليدية.

## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في انه تقليديا كان الاعتماد على معلومات محاسبة الكلف لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة أي ربطها بأداء الماضي واعتمادها المعلومات المالية فقط مما يقود إلى عدم توفر المعلومات الملائمة، وبالتالي فان عدم تبني مدخل واحد أو أكثر من مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل لا يوفر المعلومات التي تستطيع الشركات من خلالها تدعيم الأساليب التنافسية لديها، كما أنها لا تستطيع رسم الخارطة السليمة للأداء والربحية.

## هدف البحث:

يهدف البحث إلى توضيح الآتي:

1. ماهية نظام إدارة التكلفة المتكامل ومدخله.
2. الأسبقيات التنافسية ودور مدخل الأنشطة في تدعيم الأسبقيات التنافسية.
3. كيفية تغيير خارطة الربحية والأداء.

## فرضية البحث:

يبنى البحث على فرضية واحدة مفادها "إن استخدام مدخل الأنشطة كأحد مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل يؤدي إلى تحقيق علاقة تكامل بين الأسبقيات التنافسية، ويسهم في تغيير خارطة الربحية والأداء".

## منهج البحث:

يعتمد البحث في مناقشة فرضيته على المنهج الوصفي من خلال الرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع.

## المحور الأول: مفهوم نظام إدارة التكلفة المتكامل ومقوماته وأهميته.

### أولاً: نظام إدارة التكلفة المتكامل

عند الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية للسنة المالية قد يتبادر إلى الذهن القيام بدراساتها وتحليلها لكن ماذا ستكون الفائدة؟ إن دور المحاسبة اقتصر على ضبط وتسجيل البيانات المالية للعمليات والأنشطة التي مارسها الشركة خلال فترة ماضية، لكن هذا لا يفيد صناع القرارات الإدارية والمالية باعتبار أن النتيجة من ربح أو خسارة كانت حصيلة قرارات قد اتخذت في حين يبحث صناع القرار عن معلومات تفيد في تحقيق نتائج المستقبل. من هذا المنطلق تم التركيز على أهمية إدارة الكلف وفق نظام متكامل فاسماها كابلن وكوبر بالتغذية الدافعة بدل التغذية الراجعة. حيث أن الكلف أصبحت هي خارطة الطريق للأداء والربحية إذ أن الإدارة الفعالة للتكاليف تجعل من الكلف نفسها خطة وخارطة، فالتصميم للنجاح هو غير التصميم على النجاح، إذ أن التصميم للنجاح هو تفكير وسلوك أما التصميم على النجاح هو تطبيق وتنفيذ. أي أن الإدارة لا تنجح بمجرد تحديد الهدف بل تنجح من خلال اعتماد خطة توضح دور كل فرد وطريقة أداءه. فليس الهدف من المحاسبة اليوم هو خفض الكلف فقط أو تقليص عمليات التشغيل وإنما كيفية المساهمة في خطة اللعب وخريطة الأداء على مستوى الشركة ككل، فيجري تخفيض الكلف بناء على دراسة عقلانية للمتطلبات الحقيقية للربح والنجاح، حيث أن إضافة منتجات أو خدمات جديدة أصبح أمراً محتوماً.

عليه تقوم الشركات بتسليط الضوء على التكلفة لديها وحصرها قدر المستطاع بهدف ترشيدها فالمقياس الحقيقي لبقاء الشركات وديمومتها تقليدياً هي التكلفة، أما في بيئة الأعمال التنافسية اليوم هناك مقاييس أخرى تتدخل في ديمومة واستمرارية الشركة بالإضافة إلى التكلفة، منها مستوى الجودة ورضا الزبون وتلبية المتطلبات البيئية والاجتماعية. فالشركات بدأت تتبنى النظم التي تكفل لها تحقيق ذلك، فنظام إدارة التكلفة المتكامل ينظر إلى التكلفة، الجودة، المرونة، الابتكار، سرعة التسليم..... الخ نظرة واحدة على اعتبار أن جميع

تلك المحاور لها أهمية في بقاء وديمومة الشركات. ولغرض تسليط الضوء على ماهية نظام إدارة التكلفة المتكامل فقد تناولت الآتي:

## 1- مفهوم نظام إدارة التكلفة المتكامل

يعتبر مفهوم نظام إدارة التكلفة المتكامل *integrated cost management system* ومختصره (ICMS) من المفاهيم الحديثة والذي يضم في داخله مداخل متعددة جدا والتي تخدم تطبيق ذلك النظام، ويرى البعض أن هذا النظام أصبح يستخدم بشكل واسع في منظمات الأعمال اليوم ولسوء الحظ لا يوجد تعريف محدد له. (Horngren, et al, 2003:3)

في حين يرى البعض الآخر أن النظام يعبر عن مفهوم واسع جدا والمعلومات التي يقدمها للإدارة تعتبر أساسية ويحتاج إليها المدراء لإدارة شركاتهم بشكل فعال والتي تضم صنفين من المعلومات، الأولى معلومات مالية عن الكلف والإيرادات والثانية غير مالية تضم كل ما تحتاج إليه الشركة من عوامل نجاح. (Blocher, et al, 1999:3)

ويرى عطوي بأنه نظام للمعلومات يتمثل في وضع طرائق رسمية مطورة لتخطيط ومراقبة أنشطة الشركة والمتعلقة بتحقيق الأهداف قصيرة وطويلة الأجل ويهدف بصورة أساسية إلى تزويد المستخدمين بالمعلومات الضرورية كافة. (عطوي، 2007: 9)

والنظام يجب أن يصمم وينفذ لتوفير الآتي: (سلمان، 2003: 28)

أ.معلومات عن الأنشطة التشغيلية والمالية والتي تعكس نتائج أداء أنشطة الشركة.

ب.معلومات ملائمة لأغراض التخطيط وإدارة وتوجيه ورقابة أنشطة وفعاليات الشركة لغرض تحسين إنجاز العمليات الإنتاجية وإعداد وتنفيذ استراتيجيات العمل.

و يرى المعيني النظام بأنه الأداء والجهود المبذولة من قبل المنفذين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط الكلف منطقيا بوظيفتي التخطيط والرقابة للمدى القصير والطويل. (المعيني، 2000: 68)

ويرى الباحث إن النظام المحاسبي الحقيقي هو الذي يوفر معلومات ضرورية وملائمة عن كل العمليات التي تحصل داخل الشركة وبالشكل الذي يمكن الإدارة من ضبط وتطوير هذه العمليات أثناء تأديتها وليس بعد انتهائها لتحقق أفضل النتائج الاقتصادية الممكنة. عليه يعد نظام إدارة التكلفة المتكامل هو ذلك النظام الذي صمم من أجل توفير المعلومات الملائمة عن الكلف بالشكل الذي يمكن من تخطيط وقيادة ورقابة أنشطة الشركة وعملياتها ويرفع من مستوى أداء عملياتها وبما يضمن ربط رؤى الشركة بتحقيق استراتيجيتها. وعليه تنقسم إدارة التكلفة إلى نوعين متكاملين وفق الآتي: (كابيلن وكوبر، 1998: 2)

أ. إدارة الكلف التشغيلية

وتعنى هذه بكيفية أداء العمل وفق طريقة صحيحة وتشمل:

(1) تصميم العمليات.

(2) خطوط الإنتاج.

(3) مراقبة الجودة.

(4) قياس الأداء.

(5) تخصيص الموارد المالية والبشرية وتوزيعها على الأنشطة.

(6) خفض الكلف.

ب. إدارة الكلف الاستراتيجية

وتعنى بتحديد الأعمال الصحيحة الواجب أدائها وتشمل:

(1) تصميم المنتجات والخدمات الجديدة وتحسين المنتجات والخدمات الحالية.

(2) إدارة الخطوط الإنتاجية.

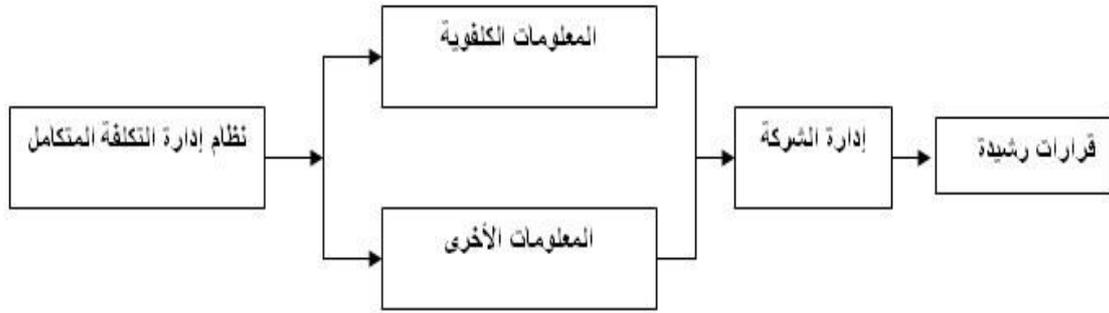
(3) كيفية التعامل مع الوكلاء والمجهزين والزبائن.

(4) إدارة تكاليف التسويق وقنوات البيع.

والشكل رقم (1) يوضح مفهوم نظام إدارة التكلفة المتكامل

الشكل رقم (1)

مفهوم نظام إدارة التكلفة المتكامل



المصدر: من إعداد الباحث

## 2- مقومات نجاح نظام إدارة التكلفة المتكامل

هناك مجموعة من المقومات يجب توفرها داخل الشركة لإنجاح وجود نظام إدارة تكلفة متكامل هي وفق الآتي:

( المعيني، 2000: 81 )

أ-ثقافة الشركة: يشير هذا المصطلح إلى عقلانية العاملين وذكائهم وأهدافهم ويمكن تحقيقها من خلال تبني قيم ومفاهيم قائمة على العمل التعاوني بمشاركة جميع أعضاء الشركة من خلال فريق عمل لاقتراح وإجراء التغييرات المناسبة.

ب-التزام ودعم الإدارة العليا: إن الأنظمة تتطلب وقت وموارد كافية لتطبيقها وتأتي هذه من مساندة الإدارة العليا من الناحية المعنوية والمادية اللذان يمثلان سمات نجاح التطبيق.

ج-بطل التغيير: إن احد المشاكل التي تواجه تطبيق النظم الحديثة هو الفشل في الحصول على أشخاص مؤثرين في الشركة ويؤمنون بعملية التغيير، لان الطرائق المحاسبية في أي شركة تشبه القواعد الرياضية حيث يصبح فيها الأشخاص معتادين هذه القواعد ويقاومون إضافة أي شيء لا يفهمونه وبطل التغيير أي فرد يملك جهد خاص لإحداث التغيير وإقناع الآخرين.

د- **عملية التغيير:** إن معنى التغيير يصبح مرجح الحصول عليه إذا كان هناك تعريف للعملية الجديدة ومنها جدولة النشاطات المحدودة وتحديد الأهداف بشكل جيد.

هـ- **التعليم المستمر:** نجاح أي تطبيق لبرنامج نظام إدارة التكلفة المتكامل يتطلب تدريب العاملين لأن عدم اخذ مبادئ التدريب والتعليم المستمر سيؤدي إلى ممارسة العمل بطريقة التناقل بأن يؤدي العامل العمل بنفس الطريقة التي يؤديها الجيل السابق.

### 3- أنواع المعلومات التي يقدمها نظام إدارة التكلفة المتكامل

"إن الحركة والتغيرات السريعة التي أصبحت تنتصف بها بيئة الأعمال في الوقت الحاضر قد أدت إلى صعوبة التنبؤ والتخطيط للمستقبل ثم زيادة الغموض ودرجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات. وكما هو معلوم أن إزالة الغموض يتوقف على توفير المعلومات التي تساعد على الوضوح في رؤية الحاضر والتنبؤ والتخطيط لما يتوقع أن يكون عليه المستقبل". (الكسب، 2006: 49)

حيث يعيش العالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، ذلك لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة ويقصد بالمعلومة هي "نتائج تشغيل البيانات في النظام، أي أن البيانات تم معالجتها داخل النظام لتصبح معلومات جاهزة للاستخدام، ويفيد المستخدم في اتخاذ قراراته ويقلل من حالة عدم التأكد لديه". (محمد، 2006: 34) وكما تبين آنفاً فإن هناك نوعين من المعلومات يقدمها نظام إدارة التكلفة المتكامل وهما:

#### النوع الأول: معلومات كلفوية

ويعني ذلك معلومات تفصيلية عن مسار التكلفة بدءاً من صدور أمر الشراء للمواد الأولية في الشركات الصناعية أو بدءاً من عملية مسار تقديم الخدمة في الوحدات الخدمية وانتهاء إلى خدمات ما بعد البيع والغرض من ذلك هو أن التكلفة مهمة جداً داخل الشركات وأحياناً تكون هي الطريق الوحيد للربحية أمام الشركة حيث تعتمد الشركة على واحدة أو أكثر من الطرائق الآتية لتحسين الربحية: (الحديدي، 2006: 18)

أ- زيادة أسعار المنتجات والخدمات: وهو أسلوب سهل ولكن في بعض الأحيان يكون من غير الممكن بسبب

تعارض زيادة الأسعار مع

(1) الأسعار التنافسية.

(2) الأهداف الاجتماعية.

(3) القوانين المنظمة لذلك.

ب- زيادة حجم المبيعات: من الممكن تطبيقه لكن بتوفر أحد الشرطين الآتيين:

(1) توفر الطلب على الإنتاج أو الخدمة.

(2) توفر طاقات غير مستغلة.

ج- تحسين تشكيلة المنتجات أو الخدمات بالشكل الذي يحقق زيادة الأرباح ولكن هذا الأسلوب يتحدد بظروف السوق والطاقات المتاحة.

د- التحكم بالتكلفة: قد يكون هذا الأسلوب وبسبب محددات الطرائق السابقة الأسلوب الوحيد أمام الإدارة الذي يمكن اعتماده لزيادة الربحية لأنه لا يخضع إلى محددات السوق أو الطاقة.

إن التحكم بالتكلفة يعني وجود كم هائل من المعلومات يوفرها النظام المعتمد بهدف تحسين ربحية الشركة وتعتبر المعلومات الكفوية الأساس في اتخاذ القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير أو قبول أمر توريد معين أو رفضه أو التصنيع داخليا أم الشراء من السوق وغيرها. وتعتمد إدارة الشركة في الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على ما يوفره نظام الكلف المستخدم من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات فضلا عن التحليل الاستراتيجي اللازم لذلك.

#### **النوع الثاني: معلومات غير كفوية**

هذه النوع من المعلومات لا يقل أهمية من النوع الأول وخاصة في بيئة الأعمال الحديثة حيث يضم في داخله جميع عوامل وفرص النجاح التي ترغب بتحقيقها الشركات حيث ذكر (سلمان، 2003: 28) إن المعلومات الكفوية لوحدها قد تكون غير كافية أو مضللة بسبب تركيزها على عوامل النجاح قصير الأمد وهذا هو البعد الإستراتيجي والذي يتم التركيز فيه على المنتج وتطوير التصنيع وتحسين نوعية المنتج وكسب رضا وقناعة الزبون، فضلا عن إن التركيز على المعلومات الكفوية لوحدها قد يقود إلى التشديد على خفض الكلف بينما يتم إهمال المعلومات الأخرى وإن هذا الإهمال يؤدي إلى خسائر منها خسارة الزبائن وخسارة الحصة السوقية في المستقبل.

#### **4. أهمية نظام إدارة التكلفة المتكامل**

- إن اعتماد نظام إدارة التكلفة المتكامل يساعد الإدارة في المجالات الآتية: (كابيلن وكوبر، 1998: 1-2)
- أ. تحديد كيف ستحقق تحسينات الجودة والإنتاجية أعلى عائد ممكن.
  - ب. المساهمة في تطوير العمليات ومواصلة التعلم.
  - ج. اتخاذ أفضل القرارات في مجال تنويع المنتجات والاستثمارات.
  - د. التفاوض بفاعلية للموازنة بين الأسعار ومستوى جودة المنتجات أو الخدمات ومواعيد التسليم وتعزيز العلاقة بالزبائن.
  - هـ. اختيار الموردين الذين يقدموا أفضل الأسعار وليس بالضرورة أوطأ الأسعار.
  - و. تصميم منتجات وخدمات تحقق الربح وترضي الزبائن.
  - ز. دمج نظام تكاليف الأنشطة في نظام التقارير المحاسبية لاكتشاف مواطن الخلل والهدر في عمليات الإنتاج والتشغيل.
- ويضيف الباحث إلى ما تقدم العمل على إزالة نقاط الاختناق وتخفيف القيود أو إزالتها لدى الموارد المقيدة واختيار أفضل تشكيلة إنتاج وبيع وبالشكل الذي يحقق أعلى ربحية للشركة ويعزز من موقعها التنافسي.

#### **5- مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل**

لقد مرت عملية تطوير محاسبة الكلف بمراحل عدة بدءاً من المرحلة البدائية التي كانت تهتم بوجود نظام داخلي للرقابة وإعداد التقارير عن كلف المنتج والمرحلة الثانية التي اهتمت بكيفية توزيع الموارد المالية على أقسام الشركة وتحقيق التهرب الضريبي من خلال وجود نظام محاسبي تقليدي يركز على القسم أو المرحلة دون

الاهتمام بالعملية نفسها فيما إذا كانت تضيف قيمة أم لا تضيف، أي أن هذه المرحلة تفتقد إلى القدرة في التعامل مع العمليات والأنشطة الداخلية بكفاءة، ثم أنت مرحلة التحليل وإعداد التقارير لتجد أجوبة عن الآتي:

- أ. ما هي العمليات التشغيلية التي تستهلك موارد الشركة؟
- ب. ما هي النتائج الحقيقية لهذه العمليات، هل تضيف قيمة أم لا تضيف؟
- ج. كيف يمكن تطوير العمليات التشغيلية لتصبح أكثر كفاءة وأقل تكلفة؟
- د. كيف يمكن تطوير العمليات لتمثل قيمة حقيقية لا وهمية؟

أي أن هذه المرحلة حولت المحاسبة من التسجيل إلى حالة التقرير، أي الوصف الدقيق لما يجري وتعال عملياً التحليل جميع الأنشطة في الشركة وتركز على تلك التي تولد قيم إلا أنه لم تدخل البيانات المالية في الخطط الاستراتيجية لوحدها. أما في المرحلة الحالية مرحلة النظام المتكامل فقد تمكنت الشركة على ضوء هذا النظام من إعادة رسم لخارطة الاقتصادية الشاملة لكل أنشطة الشركة وعملياتها من منظور استراتيجي شامل والعمل على إدارة هذه الخارطة بدقة وشفافية، إذ بمقتضى هذا النظام تمكن الشركة من امتلاك معلومات كاملة عن عملياتها التشغيلية والعمل على تبني مؤشرات قيادة في الجودة والربحية ورضا الزبون وهي مؤشرات غير مالية والعمل على صنع القرارات الاستراتيجية.

حيث يضم هذا النظام الكثير من المداخل والتي تتحد في تحقيق الغاية التي وجد من أجلها والتي تتطور مع تطور البيئة المحيطة، وهذا التطور المستمر في بيئة الأعمال قد يلغي مدخل أو أكثر ويضيف مدخل أو أكثر وحسب المنفعة المحققة منه، ويعطي الشركات الحرية في اختيار مدخل أو مدخلين أو أكثر خدمة لتحقيق أهدافها. البعض أطلق عليها تسمية مداخل والبعض الآخر أطلق عليها تسمية تقنيات.

حيث ذكر بعض الباحثين بأنه على مدى الـ 15 سنة الماضية تطورات مداخل النظام تطورا ملحوظا حيث ذكر توماس جونسون وروبرت كابلان في كتابهم *Relevance Lost* أن الممارسين والاكاديميين اتفقوا على أن هناك مداخل أو أدوات جديدة للنظام والتي تقدم معلومات تفيد متخذ القرار حيث بداية كان نظام التكلفة على أساس النشاط وظهر في أواخر الثمانينات ومن ثم تعددت المداخل لتضم الإدارة على أساس النشاط والموازنة على أساس النشاط وإدارة التكلفة المستهدفة ودورة حياة التكلفة وإدارة التكلفة الإستراتيجية. (Anderson, 2000: 1-2)

في حين يرى آخرون أن من أهم مداخل النظم الحديثة هو نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة ودورة حياة الكلف والتحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة. (عطوي، 2007: 22) ويرى سلمان أن من أهم هذه المداخل هو نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط ونظام الإنتاج في الوقت المحدد والتكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج وإدارة الجودة الشاملة و التحسين المستمر والمقارنة المرجعية. (سلمان ، 2003 : 45-75)

وتجدر الإشارة إلى أن القوة ألدافعة وراء هذه التغييرات السريعة في مداخل النظام هو الزبون حيث يطالب دائما بمنتجات وخدمات على نحو أفضل، و أرخص، وأسرع من أي وقت مضى.

ويرى الباحث إن الخوض في كل هذه المداخل في بحث واحد ليس من الدقة بمكان ولكن اختيار مدخل أو أكثر يوفر معلومات ثلاثم تطبيق الأسبقيات التنافسية والذي يجمع عليه الممارسين والاكاديمين في التطبيق.

## ثانيا: الأسبقيات التنافسية

إن العمل في ظل بيئة حركية حيث تتغير فيها أساليب الإنتاج بسرعة وتعدد وتنوع حاجات الزبائن، دفع الكثير من الشركات إلى تبني أكثر من أسبقية تنافسية، حيث أصبح من غير الممكن أن تستمر الشركة على أسبقية واحدة وباقي الشركات تتنافس بأكثر من أسبقية.

"فبعد أن كانت الشركات تعتمد تخفيض الكلف كبعد أساسي للمنافسة انتهجت شركات أخرى طرائق أخرى جديدة تميز نفسها لزيادة حصتها السوقية وتمكنت من تقديم منتجات ذات جودة أعلى وشركات أخرى اعتمدت على الوقت من خلال التسليم في الوقت المحدد". (البكري، 2007: 214 )

## المحور الثاني: الأسبقيات التنافسية

لقد بدأت الشركات تفكر في تبني أكثر من أسبقية تنافسية تجعل لها حصة سوقية وتضمن لها الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة. وسيتم تسليط الضوء على مفهوم الأسبقيات التنافسية وأنواعها ووفق الآتي:

### 1. مفهوم الأسبقيات التنافسية:

تعددت آراء الباحثين حول إعطاء مفهوم محدد عن الأسبقيات وهذا التعدد في نظر الباحث هو في وجهه نظر كل جهة حول تلك الأسبقية وماذا تمثل له من بعد أو محور.

حيث يرى بعض الباحثين بأنها " الأبعاد التي يتوجب أن يمتلكها النظام الإنتاجي لغرض تمكين الشركة من الاستجابة لطلبات السوق والتي تتنافس من خلالها ". ( الطويل والحافظ، 2002: 15 )

في حين يرى آخرون بأنها " أهداف الأداء التي من خلالها تساهم وظيفة العمليات في تحقيق الميزة التنافسية المعتمدة على العمليات ". ( اللامي والبياتي، 2008: 31 )

ويرى ألبادي أنها " مجموعة الأبعاد التي يمتلكها نظام الإنتاج في الشركة الصناعية والتي تركز على تلبية طلبات الأسواق وتستطيع عن طريق أحدها أو مجموعة منها أن تحصل على مزايا مقابل المنافسين ". ( ألبادي، 2005: 18 )

ويرى الباحث أن مفهوم الأسبقية التنافسية هي تلك المحاور أو الأبعاد التي تمتلكها الشركة سواء كانت صناعية أم خدمية والتي تساهم بشكل كبير في تحديد موقعها في السوق والمحافظة عليه أو تحسينه.

### 2. أنواع الأسبقيات التنافسية

في عام 1969 بدأت الكتابات في هذا مجال الأسبقيات التنافسية وأول عالم تطرق حول الأنواع هو الباحث سكرنر ثم تعددت الكتابات في هذا المجال في الأعوام 1978، 1984، 1990 على أيدي كل من هايز وروث وفان ودير فلدى وكان هناك اتفاق بين العلماء على أن الأنواع هي أربعة فقط وهي تخفيض التكلفة والجودة والمرونة ووقت التسليم، وفي عام 1991 أضاف بعض العلماء نوع خامس وهو الابتكار. ( ward, et al, 1998: 3 )

ويرى الباحث انه منذ ذلك الوقت ولحد الآن لم يتم إضافة نوع آخر إلا انه من وجهة نظره يمكن إضافة البعد البيئي أو منظور حماية البيئة، إذ أصبحت التكنولوجيا النظيفة والمنتج أو السلعة الصديقة للبيئة لها مكانة سوقية أقوى من تلك الملوثة للبيئة. ويمكن عرض أهم الأسبقيات وفق الآتي:

#### أ. أسبقيات التكلفة

البعض يسميها التكلفة الواطنة، التكلفة الأقل، التكلفة المنخفضة، التحكم بالأسعار، السعر المنخفض. والتكلفة تعتبر ضرورية ومن مستلزمات العملية الإنتاجية والخدمية وتعرف التكلفة بأنها " مقدار التضحية بالموارد لتحقيق هدف معين ".(باسيلي، 2002: 138) وهي من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات "حيث وجدت الشركات أن زيادة الأرباح بنسبة 10% من خلال تخفيض التكلفة بنسبة 10% يكون أسهل بكثير من تحقيق نفس الزيادة من الأرباح من خلال زيادة المبيعات التي تحكمها عوامل المنافسة في السوق ولا تستطيع الشركة التحكم بها ".(حسين، 2000: 20) وتعتبر التكلفة أداة تنافسية هامة إذا ما أحسن تنفيذها، فلا تستطيع الشركات تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف وأن أغلبية الشركات المتميزة تسعى إلى إن تكون الرائدة في خفض التكلفة مع منافسيها.(الجبوري، 2005: 22) ويقصد بأسبقيات التكلفة "تقديم منتجات أو خدمات بأسعار أقل من المنافسين مما يؤدي إلى زيادة حصة الشركة في السوق، والتنافس على أساس التكلفة يتطلب تركيز الاهتمام نحو تخفيض جميع عناصر الكلف من مواد وأجور وتكاليف صناعية وغيرها بهدف تخفيض كلفة الوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة ".(محسن والنجار، 2004: 57).

#### ب. أسبقيات الجودة

البعض يسميها النوعية الجيدة، رضا الزبون، تطلعات الزبائن، المطابقة للمواصفات. حيث تعد الجودة ثاني الأسبقيات التنافسية والتي تؤثر في أداء الشركة واستمرارها وبقائها في المنافسة وتعني الجودة بأنها " بان المنتج أو الخدمة يجب أن تلبي رغبة المستهلك وان يكون ملائماً للمستهلك ". (Schroeder, 1985: 563) أما الجودة كأسبقيات فتعني " جودة المخرجات كما يدركها الزبون وان تحقيق مستوى عال من الجودة في عمليات ومخرجات الشركة يعد من أهم الوسائل التي تستخدمها الشركة لجذب الزبائن ". (مهدي، 2005: 19) .

#### ج. أسبقيات الوقت

والمصطلحات المرادفة لها السرعة، التسليم، الزمن، الاعتمادية. فقد أصبح الوقت عاملاً ذو أهمية كبيرة في جوهر قرارات الشراء، وعليه فان العديد من الشركات بدأت تتنافس باعتماد أسبقيات جديدة تمثلت في سرعة التسليم والاستجابة لطلب الزبون. (البكري، 2007: 217).

ويعد الاهتمام بقصر الوقت مبدأ أساسياً تتنافس من خلاله الشركات ويعبر عن الوقت كأسبقيات تنافسية من خلال ثلاثة أبعاد وهي: (اللامي والبياتي، 2008: 32)

- ( 1 ) وقت الانتظار: وهو عبارة عن الوقت المستغرق بين استلام الطلبات من الزبائن لحين تجهيزها.
- ( 2 ) التسليم في الوقت المحدد: وهو سعي الشركة إلى تسليم المنتجات أو تقديم الخدمات في الوقت المحدد والمتعاقد عليه مع الزبائن.

(3) وقت التطوير: وهو الوقت المطلوب لتطوير وتصميم منتج جديد، فكلما كان الوقت المنقضي لحظة توليد الفكرة إلى التصميم النهائي والإنتاج قصيرا كلما كان للشركة قوة تتفوق بها على المنافسين.

د-أسبقية المرونة والمصطلحات المرادفة لها (الإنتاجية، المتاحية الواسعة). فتعد أسبقية المرونة إحدى الاتجاهات الحديثة ذات الأهمية البالغة في استراتيجية العمليات وأحدى المرتكزات المهمة التي تركز عليها الشركة في نجاح أعمالها.

ويقصد بأسبقية المرونة هي " قدرة الشركة على التغيير من منتج إلى آخر أو من زبون إلى آخر بأقل تكلفة وتأخير ممكنين". (العلي ، 2000 : 44)

وتشمل أسبقية المرونة أبعاد عديدة منها مايلي: (الطويل والحافظ، 2002: 20)

(1) مرونة الطلب الخاص:

وهو تقديم منتجات أو خدمات على وفق رغبات الزبائن

(2) مرونة الحجم:

وتمثل قدرة الشركة على التسريع أو الإبطاء لمعدلات الإنتاج الخاصة بكل منتج لكي يكون في أيدي الزبائن.

(3) مرونة مزيج المنتجات:

وهي قدرة الشركة على إنتاج منتجات ذات أنواع وأحجام مختلفة دون الحاجة إلى استخدام معدات إضافية.

(4) مرونة العاملين:

ويشير إلى امتلاك الشركة للأفراد العاملين ذوي المهارة المتنوعة إذ يمكن المناورة بهم واستخدامهم لتنفيذ أكثر من مهمة وعمل.

هـ.أسبقية الابتكار

والمصطلحات المرادفة لها (الإبداع، سرعة التطور، المنافسة، امتلاك التكنولوجيا). ويقصد بأسبقية الابتكار "قدرة الشركة على التوصل إلى ما هو جديد ( عملية جديدة أو منتج جديد ) يضيف قيمة أكبر وأسرع من المنافسين في السوق. وهذا التعريف يعني أن تكون الشركة الابتكارية هي الأولى بالمقارنة مع المنافسين في التوصل إلى الفكرة الجديدة أو المفهوم الجديد، أو الأولى في التوصل إلى المنتج الجديد، أو الأولى في الوصول إلى السوق" (نجم، 2007: 16) وبصورة أخرى استمرار الشركة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق يعتبر مطلباً أساسياً لنجاح تلك الشركات في الوقت الحاضر ولسبببين هما: (حسين، 2000: 19) السبب الأول: زيادة شدة المنافسة.

**السبب الثاني:** سرعة التقلبات في أذواق الزبائن.

ولتحقيق ذلك يجب " أن تركز هذه الشركات على البحث والتطوير في بداية نشاطاتها لان العامل المهم لنجاحها في مواجهة خصومها هي قدراتها على الابتكار وتقديم منتجات جديدة". (محسن والنجار، 2004: 59).

### 3. العلاقة بين الأسبقيات التنافسية

بداية كانت العلاقة بين الأسبقيات التنافسية علاقة تقاطع، فالشركة لا تستطيع أن تتبنى أكثر من أسبقية واحدة في نفس الوقت. حيث أن تبني الجودة العالية عادة ما تكون مقرونة بسعر أعلى نتيجة التكلفة الأعلى، وبالعكس إذا ما كانت التكلفة منخفضة فإن ذلك ينعكس على تندي مستوى الجودة.

وكذلك المرونة عادة ما تكون مقرونة بقدرة اقل للشركة في إمكانية تلبية الطلب عند حصوله، أو قد تكون سرعة التسليم مقرونة باستقرار أكثر في هيكلية أعمالها. ( البكري، 2007: 219 )، وكذلك فإن الابتكار قد يصاحبه ارتفاع في الكلف وتأخر في الدخول إلى الأسواق خصوصا في بيئة شديدة التقلب.

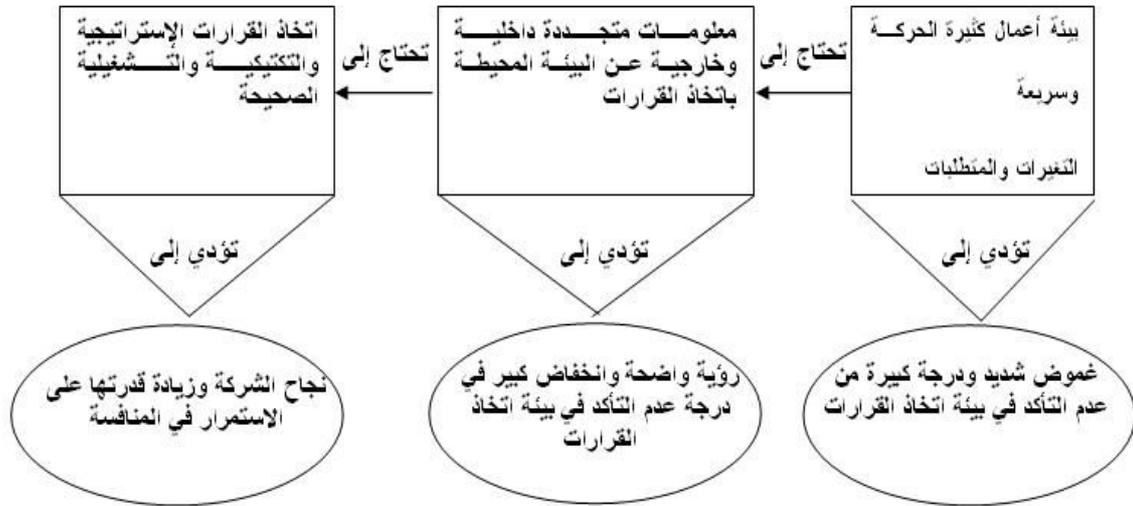
ويرى الباحث أن تطبيق أكثر من أسبقية بدون الاعتماد على نظام حديث قد يكون مجازفة بالنسبة للشركة، فالشركة التي ترغب في تحقيق جودة عالية في منتجاتها أو خدماتها وهي في نفس الوقت تدخل الأسواق بأسعار غير مدروسة فقط لتحقيق امتلاك ميزة التكلفة المخفضة قد تواجه خطر عدم الاستمرارية. وهكذا بالنسبة لبقية الأسبقيات.

### المحور الثالث: دور معلومات نظام إدارة التكلفة المتكامل في تدعيم الأسبقيات التنافسية

إن امتلاك أكثر من أسبقية تنافسية يتطلب من الشركات أن يكون لديها نظام معلومات متكامل يزودها بما تحتاجه من المعلومات، لاسيما أن هناك تقاطع بين بعض الأسبقيات في التطبيق قبل تبني مداخل النظام المتكامل. حيث تتصف بيئة الأعمال في اليوم بالتغيرات السريعة والتي تؤدي إلى ازدياد درجة الغموض بالنسبة إلى إدارة الشركات وهذه التغيرات تتطلب وجود نظام فعال يوفر معلومات تفيد في استمرار الشركة وزيادة حصتها السوقية. والشكل رقم (2) يوضح دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة .

#### الشكل رقم ( 2 )

#### دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة



المصدر: علي إبراهيم حسين الكسب، 2004، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر -الكايزن- في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 50

أي إن توفير المعلومات يتطلب من الشركة أن تتبنى مدخل أو أكثر من مداخل النظام بهدف توفير المعلومات بصنفها ( الكفوية وغير الكفوية)، وسيكون التركيز على المداخل التي تتبنى الأنشطة والتي تتكامل فيما بينها

بهدف توفير معلومات تنفيذ الشركات في تطبيق الأسبقيات ومن تلك المداخل مدخل الأنشطة (نظام ABC ونظام ABM)، إذ إن سبب اختيار مدخل الأنشطة هو أن النشاط محور تبني الأسبقيات التنافسية داخل الشركات، حيث أن تتبع النشاط وحصر تكلفته بهدف تخفيضها سيؤدي بالنتيجة إلى تبني الأسبقيات الكفوية. كما أن تحسين النشاط بصورة مستمرة هو تبني أسبقية الجودة ومعرفة الزمن المستغرق لإنجاز النشاط وتخفيضه يعني تبني أسبقية الوقت واستخدام الأساليب الحديثة في مسار النشاط هو تبني لأسبقية الابتكار كما أن إزالة نقاط الاختناق أو قيود الموارد المقيدة كذلك يصب بالنتيجة على الأنشطة والعمليات، وما يتعلق باستخدام إعادة الهندسة هي الأخرى تركز على النشاط والعملية وكذا الحال مع تحليلات القيمة وهندسة القيمة هي الأخرى باكورة عملها هو الأنشطة، بمعنى أن جوهر أو باكورة عمل نظام إدارة معلومات التكلفة المتكامل هو الأنشطة والعمليات. ولغرض توضيح دور التكامل في تدعيم الأسبقيات سيتم تناولها وفق الآتي:

### 1. ماهية مدخل الأنشطة (ABM, ABC)

إن تبني مدخل الأنشطة كأحد أدوات نظام إدارة التكلفة المتكامل يتطلب النظر إلى الشركة المطبقة على أساس أنها مجموعة متتابعة من الأنشطة والتي تؤدي إلى تقديم سلعة أو خدمة ذات قيمة لدى الزبون. ويمكن تعريف الأنشطة بأنها " مجموعة من العمليات التي تتم داخل الشركة من أجل الوصول إلى المنتجات النهائية". (قاسم، 2000: 87)

وتقسم الأنشطة في ظل المدخل إلى نوعين: (الشعباني، 2010: 475)

أ. **الأنشطة التي تضيف قيمة:** وهي تلك الأنشطة التي تزيد من قيمة النشاط نفسه ومن ثم تضيف قيمة للمنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط.

ب. **الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** وهي الأنشطة التي يترتب على إلغائها تحسين عمليات الشركة وتخفيض تكاليفها.

ويتكون **مدخل الأنشطة** من نظام التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing ومختصره (ABC) ونظام الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management ومختصره (ABM).

ويقصد بنظام (ABC) بأنه "نظام يقوم بتخصيص الكلف على الأنشطة التي تسببت في حدوثها ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف التكلفة (المنتجات، أو الخدمات، أو الزبائن) والتي تساعد في تقديم معلومات كلفوية تنفيذية في تقييم الأداء والرقابة واتخاذ القرارات الاستراتيجية أو القرارات الأخرى". (إغا، 2006: 10)

أما نظام (ABM) فيقصد به "هو إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المستلمة من قبل المستهلكين وزيادة الربح المتحقق من جراء زيادة هذه القيمة ويعتمد نظام (ABM) على نظام (ABC) لأنه يعتبر مصدره الأساسي للمعلومات". (Blocher, et.al, 1999:110)

ويرى الباحث أن نظام (ABC) يقدم معلومات كلفوية حول الأنشطة داخل الشركات ونظام (ABM) يقدم معلومات غير كلفوية حول الأنشطة داخل الشركات و التكامل بينهما يمكن من تطبيق نظام إدارة التكلفة المتكامل.

## 2. التكامل بين نظامي (ABC , ABM ) كأحد مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل

إن نظام إدارة التكلفة المتكامل ليس هدفه تخفيض التكلفة داخل الشركات فحسب بل إنما تحقيق بقية الأسبقيات التنافسية معا لذا يجب تحقيق التكامل بين نظامي، (ABC ABM ) كأحد مداخل النظام .حيث يرى البعض أن نظام ABM يرتبط بنظام ABC ارتباطاً وثيقاً مع أن لكل منهما هدفه الخاص ففي حين يركز نظام ABC على الأنشطة بهدف قياس كلف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، فإن نظام ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها، فمثلاً يركز نظام ABC على نشاط الفحص بهدف قياس كلف الفحص ومن ثم تخصيصها للمنتجات أو الخدمات في حين يركز ABM على نشاط الفحص بهدف تطوير طرق عملية الفحص وطرق تقليص أو إلغاء الطلب غير اللازم على نشاط الفحص. (المخلفي، 2002: 46)

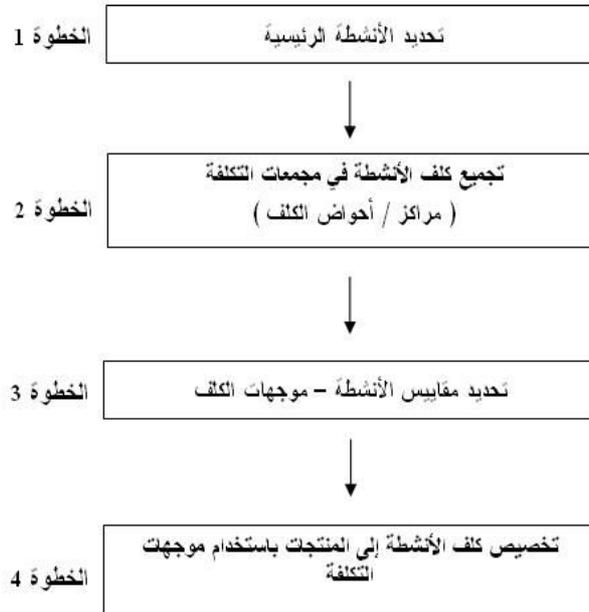
ويرى آخرون أن مدخل الأنشطة يعتبر من أهم مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل وان عملية تحليل الأنشطة تعتبر القاعدة لهما لانهما يعتبران الشركة سلسلة من الأنشطة المصممة لإرضاء الزبون وتوفير معلومات للمديرين لإدارة الأنشطة لتحسين المنافسة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة. ( سلمان، 2003: 49)

## 3.آلية تطبيق مدخل الأنشطة

لكي تمتلك الشركة نظام متكامل يمكنها من إعادة رسم خارطتها الاقتصادية الشاملة عليها أن تعتمد مدخل الأنشطة لتحديد كل أنشطتها وعملياتها واستراتيجياتها، بحيث تتمكن من امتلاك معلومات كاملة عن أنشطتها وعملياتها التشغيلية فتحويل المحاسبة هنا من الاعتماد على الأرقام إلى اعتماد معايير جديدة مبتكرة كالجودة ورضا الزبون فضلاً عن قياس تكلفة المنتج أو السلعة. وأصبح من غير المعقول رمي الموارد في مهب الريح بل لابد من تحديد أفضل الاتجاهات لتحقيق الربح. و خطوات تطبيق مدخل الأنشطة تكون من خلال تحديد خطوات تطبيق نظام (ABC) ومن ثم تحديد خطوات تطبيق نظام(ABM) ومن ثم تحديد خطوات تطبيق مدخل الأنشطة. اختلف الباحثون في مجمل عدد خطوات تطبيق نظام(ABC) فالبعض عدها ست خطوات والأخر اعتبرها خمس خطوات والأخر عدها أربع خطوات ويرى الباحث أن الاختلاف في عدد الخطوات لا يؤثر في تطبيق النظام وإنما هناك دمج بالخطوات. والشكل رقم (3) يوضح خطوات تطبيق نظام (ABC).

الشكل رقم (3)

### خطوات تطبيق نظام (ABC)



المصدر : (الشعباني، 2010: 475)

أما خطوات تطبيق نظام (ABM) بالإضافة إلى خطوات نظام (ABC) تبدأ من خلال إدارة أنشطة الشركة الرئيسية والفرعية حيث تكمن خطوات ABM في دراسة تلك الأنشطة التي حددت من قبل ABC وتحليلها من حيث إضافة القيمة من عدمها وربط كلف الجودة بتلك الأنشطة وكيفية تطوير العمليات وتحسين المسار التدفقي الانسيابي لتتابع الأنشطة بهدف تعظيم القيمة المستلمة من قبل الزبون مما تؤدي بالحصيلة إلى تعظيم أرباح الشركة. وعلى اعتبار انه لا يمكن تطبيق نظام (ABM) بدون وجود نظام (ABC) لأنه يعتبر مصدره الأساسي في المعلومات فان تطبيق مدخل الأنشطة يمثل توحيد العلاقة بين النظامين من خلال اتجاهين: ( المعيني، 2000: 71)

الاتجاه الأول: يهتم بتوزيع تكاليف الموارد التي تستهلكها الشركة باستخدام موجهات الموارد ومن ثم توزيع تكاليف الأنشطة التي استهلكت الموارد على أهداف التكلفة باستخدام موجهات تكلفة النشاط وهذا الاتجاه يمثل خطوات تطبيق نظام (ABC)

الاتجاه الثاني: يهتم بدراسة وتحليل الأنشطة من حيث تحليل القيمة، كلف الجودة، تطوير العمليات، المخططات الانسيابية... الخ. وهذا الاتجاه يمثل خطوات تطبيق نظام (ABM)

#### 4. دور معلومات مدخل الأنشطة في مساندة نظام إدارة التكلفة المتكامل

مما تقدم أتضح أن مدخل الأنشطة يدعم وجود نظام إدارة التكلفة المتكامل على أساس انه يمثل احد أهم مداخله، وان المعلومات بصنفها التي يقدمها المدخل تدعم ذلك. حيث يرى الخالد أن المدخل يقدم نوعين من المعلومات: ( الخالد، 2002: 73)

أ. معلومات عن أسباب القيام بالعمل وكيف يمكن إنجازها بطريقة أفضل وتستخدم هذه المعلومات لتقويم أداء الأعمال داخل الشركة.

ب. معلومات عن كل نشاط أو عملية وما يتعلق بها من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء (غير المالية) ويمكن أن تستخدم هذه المعلومات في ترشيد عملية التطوير المستمر.

هذه المعلومات تدعم وجود النظام داخل الشركات حيث أن تطبيق مدخل الأنشطة يساهم في إرساء نظام إدارة التكلفة المتكامل من خلال قيامه بعملية الرقابة على العناصر غير المادية بشكل فعال باعتماده على إعداد كلفة ومعدلات تحميل على أسس مادية. ويرى البعض أن المدخل يدعم نظام إدارة التكلفة المتكامل من خلال: (أبو شناف، 1995: 799)

أ. التحديد الدقيق والسليم لتكاليف الإنتاج.

ب. تقديم معلومات تفصيلية مالية وكمية عن الأنشطة.

ويرى الباحث أن مدخل الأنشطة بتقسيمه أعمال الشركة إلى أنشطة وتتبع كلفته بصورة دقيقة يوفر معلومات كلفوية فضلا عن ذلك فانه يحاول إدارة تلك الأنشطة وتحسينها من خلال المعلومات الأخرى حول الزبائن والجودة المرغوبة والتحسينات المستمرة وبالنتيجة سيدعم نظام إدارة التكلفة المتكامل الذي يمثل مصدر للمعلومات للشركات المطبقة.

## 5. دور المعلومات التي يقدمها مدخل الأنشطة في تدعيم الأسبقية التنافسية

إن الشركة التي تتنافس في ظل بيئة حركية وأسواق مفتوحة يجب أن تمتلك جميع الأسبقية لديها فالعلاقة هنا علاقة تكامل وليست علاقة تقاطع بين الأسبقية فوجود نظام للتكلفة متكامل يوفر تلك العلاقة. وسيكون التركيز حول أثر معلومات المدخل لكل أسبقية وكالاتي:

### أ. اثر معلومات مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية التكلفة

إن من أول أولويات مدخل الأنشطة هو تتبع التكلفة وحصرها بشكل جيد وتخفيضها من خلال ربط التكلفة بمسببها وفي هذه الأسبقية يكون التركيز على خطوات نظام (ABC) لما يوفره من دقة في احتساب التكلفة و يمكن أن يسهم نظام ABC إسهاماً كبيراً في تحسين دقة كلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام موجهات كلفة متعددة لتتبع كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد الشركة إذ يمكن أن يعكس نظام ABC العديد من الكلف غير المباشرة إلى كلف مباشرة من خلال تخصيص الكلف لأهداف كلفة محددة بشكل خاص. (المخلافي، 2002: 22-23)

إذ أن الاختيار الملائم للأنشطة وموجهات التكلفة تسمح بتتبع العديد من الكلف غير المباشرة لأهداف التكلفة كما لو كانت كلف مواد مباشرة أو عمل مباشر، ولأن نظام ABC يصنف الكثير من الكلف غير المباشرة ككلف مباشرة، فإن الإدارة تكون أكثر ثقة في دقة المعلومات الناتجة عن استخدام نظام ABC حيث يوفر النظام المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة Non-Value Added وتتمية تلك التي تضيف قيمة Value-Added مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، فما يوفره النظام من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة الشركة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة.

ويرى بعض الباحثين أن استخدام نظام ABC يساهم في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل منشأة المنتج الأقل كلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة المضيفة للقيمة إستراتيجياً وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهذا يتأتى من السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام. (عثمان، 2002: 61)

ويرى الباحث انه هناك إجماع بين الباحثين والممارسين حول دور مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية التكلفة وبالتالي زيادة أرباح الشركة والتحكم بالأسعار.

### ب. اثر معلومات مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية الجودة

في هذه الأسبقية يكون التركيز على رضا الزبون من خلال المطابقة للمواصفات التي يرغبها ويتم ذلك بالاعتماد على خطوات مدخل الأنشطة (ABC، ABM)، فالجودة العالية تجذب الزبائن للشركة والجودة تدخل في كل الأنشطة التي تمارس داخل الشركة، فاختيار المواد الأولية الجيدة يجنب الشركة تكاليف الفشل ويؤدي

بالنتيجة إلى رضا الزبون .حيث أن المدخل يساهم في مجال إدارة الجودة الشاملة ( TQM ) كونه يؤثر في مجال التحسين المستمر والتركيز على الزبون. (خضر، 2005: 71)

أي أن احد فوائد تطبيق المدخل هو التركيز على المستهلك، حيث أن محيط التنافس الدولي فرض سياسة مفادها أن بقاء الوحدة الاقتصادية يعتمد على مقدار الخدمة وجودة المنتج اللذين يقدمان للمستهلك. فالوصول إلى رضا المستهلك يكون من خلال السعر المعتدل والجودة العالية.

#### ج. اثر معلومات مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية الوقت

إن المعلومات التي يوفرها المدخل تؤدي إلى تخفيض وقت الانتظار والتسليم بالوقت المحدد من خلال الأنشطة نفسها حيث يتم اختيار أفضل واقصر الطرق التي تؤدي إلى تقديم المنتج أو الخدمة حيث أن مدخل الأنشطة يقدم تطلعات حول كيفية تنفيذ الأنشطة بشكل أفضل كما أن معرفة كلف الأنشطة تمكن المدراء من استخدام مقياس Benchmarking والذي يقصد به البحث المستمر عن أفضل طريقة فعالة لإنجاز المهمة من خلال مقارنة الطرق الحالية ومستويات الأداء مع أفضل الشركات المنافسة أو مع وحدات فرعية أخرى ضمن نفس الشركة. (المخلافي، 2002: 46)

أي أن من فوائد تطبيق المدخل هو:

1.تقليل الجهد والوقت اللازمين لأداء النشاط.

2.التخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.

ويرى الباحث أن تحديد الأنشطة البديلة لكل منتج يؤدي إلى اختيار اقصر الطرق استغراقا للوقت وبأقل كلفة وجودة عالية.

#### د.اثر معلومات مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية المرونة

مما تقدم يلاحظ أن مدخل الأنشطة يوفر معلومات تدعم أسبقية المرونة من خلال الآتي:

إن الحصول على رضا الزبون أولا وأخيرا يكون من خلال تقديم منتج أو خدمة وفق رغبته وهذا يدعم مرونة الطلب الخاص.

إن الدخول في أسواق مفتوحة ومنافسة شديدة جعلت من الشركة المطبقة لمدخل الأنشطة المتاحية الواسعة في الإنتاج والاعتماد على نظم إنتاجية حديثة سيطرت على مرونة الحجم وعلى اختيار عاملين متعددي المهارات حيث أن نظام ABM يمكن أن يستعين بأسلوب JIT وخاصة في مجال الإنتاج كون هذا النظام لديه مرونة عالية.

أن مدخل الأنشطة يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتولد الأرباح بها من خلال إعادة النظر بالمزيج الحالي إلى مزيج آخر أكثر ربحية والتخلص من المنتجات والزبائن الأقل ربحية والتحول إلى منتجات وزبائن أكثر ربحية.

#### هـ. اثر معلومات مدخل الأنشطة في تدعيم أسبقية الابتكار:

إن احد أهم فوائد تطبيق مدخل الأنشطة هو التطوير المستمر من خلال زيادة كفاءة جميع الأنشطة وتطوير الخطط. وهذا بالحصول يؤدي إلى مواكبة التكنولوجيا وخاصة في بيئة كثيرة التحرك من محورين:

(المعيني، 2000: 701)

1. كثرة التقلب في أذواق المستهلكين.

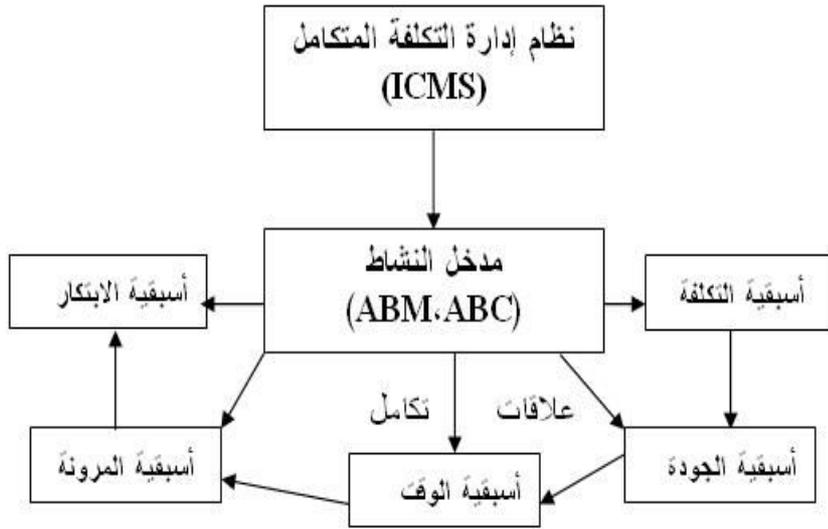
2. انفتاح الأسواق وشدة المنافسة بين الشركات.

إن تبني مدخل الأنشطة يقسم أعمال الشركة إلى أنشطة وهنا لتدعيم هذا المدخل يكون التركيز على الأنشطة الخاصة بالبحث والتطوير التي تؤدي إلى ابتكار منتجات وخدمات جديدة تدعم هذه الأسبقية مع التركيز على إن الابتكار يعني كذلك الدخول بصورة مبكرة إلى الأسواق.

والشكل رقم (4) يوضع اثر مدخل الأنشطة كأحد مداخل نظام إدارة التكلفة المتكامل في تدعيم الأسبقيات التنافسية، فالأنشطة ذات الجودة العالية تحقق المنتج بدون عيب أو تكاليف فشل خارجي وان تحقيق الجودة العالية بحكمة تؤدي إلى تخفيض بعض الكلف مثل كلف التالف والعمل المعاد والجودة العالية لا تقبل بوجود المخزون بشكل كبير لأنه يتنافى مع الجودة وهذا يؤدي إلى امتلاك أسبقية الوقت لان الشركة ستقوم بالتسليم بالوقت المحدد وامتلاك أسبقية مرونة العمليات في نفس الوقت حيث تتيح إمكانية التكيف أو الاستجابة لتغيير الظروف بسرعة ودون تعطل بقية العملية، وإمكانية التغيير بين الواجبات بسرعة ودون طاقة ووقت ضائع.

#### الشكل رقم (4)

دور النظام في تدعيم الأسبقيات



المصدر: من إعداد الباحث

#### المحور الرابع: إعادة رسم خارطة الربحية والأداء على ضوء معومات نظام التكلفة المتكامل

في المراحل الماضية لتطور محاسبة التكاليف كان التركيز على تكلفة المدخلات ولوازم الإنتاج وهذا كان يستلزم اعتماد العديد من حسابات المراقبة والإجراءات المحاسبية المعقدة لتحديد كمية المدخلات وكلفها بدقة من كلفة عمل ومواد واندثارات وإيجارات وغيرها، وقد أثبتت تلك الإجراءات جدواها إلى حد معين ثم جرى الانتقال إلى إجراء تحسينات مستمرة على العمليات التشغيلية سواء عن طريق تحسين الأداء أو من خلال تطوير طرائق التشغيل والغاية من ذلك خفض الكلف، وهذا بدوره قاد إلى رفع معدلات الإنتاج وتقليل الفاقد والاقتراب

من التسعير الحقيقي للمنتجات. وعندما قامت الشركة باعتماد مدخل الأنشطة فأنها قد حددت كل ما يحدث في الشركة وعرف كل فرد فيها ما يسببه من تكلفة لكل نشاط يقوم به والإيراد الناجم عن ذلك، وفهم العاملين الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف ومجالات تطوير أداءهم وما يلقي على عاتقهم من واجبات تشغيلية فعالة لإضافة قيمة حقيقية تعمل على تحسين ربحية الشركة، وبعد أن كانت ترمى الموارد في مهب الريح أصبح الآن تحديد لأفضل المجالات والاتجاهات فتدفع الموارد لها لتحقيق أعلى الأرباح.

أي أصبحت محركات الإيراد هي المؤشرات القائدة في تحديد حذف الأنشطة أو إبقاءها وتم ضبط محركات التكلفة وإيقاف محركات الهدر والضياع، هذا الأمر لم يتأتى من فراغ وإنما جاء من خلال تشريح أو تفتيت الأنشطة والعمليات التي تمارسها الشركة وتم إعادة رسمها بعد أن تمت عملية الفهم لمحركات التكلفة ومحركات الإيرادات وتشريح العمليات والأنشطة بالكامل.

أي أنه أدخلت الاعتبارات الاستراتيجية إلى عملية التحليل ولم يعد الاكتفاء بالاعتبارات أو التكاليف التشغيلية وخاصة في حالة تعدد المنتجات، إذ يجب أن تؤخذ بالاعتبار خصائص المنافسة وخصائص الزبون ونسبة المزج الإنتاجي ونسبة المزج البيعي على أن تكون الاستراتيجية الثابتة هي خفض الكلف، وبالتالي خفض السعر عن مستوى الأسعار المنافسة وتعويض هامش الربح. ففي حالة تشريح العمليات تنفق الكثير من الشركات الأموال على أنشطة الدعم والعمليات الساندة وهي أنشطة في حقيقة الأمر لا تصب بشكل مباشر في المنتج أو الخدمة، أي لا تضيف قيمة لكنها تعلق بعمليات التنظيم والتنسيق كجدولة الإنتاج والبحث والتطوير وإدارة المشتريات والمبيعات، فهتم إدارة التكاليف الفعالة بقياس القيمة الحقيقية التي تضيفها هذه الأنشطة لذا يتطلب تشريح العمليات المباشرة والساندة لحذف غير الضروري منها. وهنا يتطلب الأمر نوعين من التشريح هما: ( كابلن وكوبر، 1998 : 6 )

أ. تشريح خارطة الكلف.

ب. تشريح خارطة الأداء.

حيث أن خارطة الكلف هي السلسلة التي تبدأ بشراء واستئجار الموارد المالية والعينية والبشرية مثل المباني والأجهزة والعاملين وتنتهي بكلف تحصيل إيرادات المبيعات من الزبائن. أما خارطة الأداء فهي تمثل هيكل الأداء وتحليل نظام واتجاهات تدفق العمليات لكل ما يجري داخل الشركة وان الهدف من تشريح الأداء هو التبسيط ويمكن عندها حذف من خارطة الأداء كل ما لا يشغل أكثر من 5% من وقت عمل العامل يوميا، وعندها يكون أداء الفرد يوميا يتكون من 10-20 مهمة. وبتجميع خرائط الأداء للأفراد نصل إلى خارطة الأداء للشركة ككل ويتبين فيها مساهمة كل فرد أو قسم. وتجدر الملاحظة إلى أن خريطة الكلف لا تنفصل عن خارطة الأداء، إذ لا يتم أداء الأفراد بعيدا عن عملية شراء أو استئجار أو استخدام للموارد أثناء تأدية مهامهم.

إن هذا التغيير في الفهم أدى إلى التغيير في طرائق تقويم الأداء المستخدمة فبعد أن كانت قائمة على التحليل المالي والكلف المعيارية والموازنات التي تعتمد جميعها على البيانات المالية أصبح الآن الاعتماد على طرائق حديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن ( المرجعية ) Benchmarking وغيرها. أي أن الحكم على التخلص من الأنشطة الزائدة وتعزيز الأنشطة الضرورية والإنتاجية يتم من خلال الحكم على درجة أهمية النشاط ومدى ملائمة الموارد المخصصة له من خلال تصنيف وتحليل الأنشطة.

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات:

1. لم تعد المعلومات التقليدية كافية لصنع القرارات الرشيدة ورسم منظور استراتيجي للشركة كون تلك المعلومات على الأغلب مرتبطة بالجانب المالي فقط، كما أنها تتعلق بالماضي.
2. في ظل بيئة الأعمال الحديثة وازدياد المنافسة أصبح التركيز ليس على قياس الكلف كما هو عليه الحال تقليدياً، بل اخذ التوجه نحو كيفية إدارة الكلف بالشكل الذي يضمن خفضها من جهة والمحافظة على الجودة من جهة أخرى وبالتالي تعزيز الموقع التنافسي للشركة.
3. إن إدارة الكلف أصبحت هي خارطة الطريق لتحسين الأداء والربحية في أي شركة. وظهرت مناهج عديدة لإدارة الكلف إلا أن العمل على تكامل تلك المناهج مع بعضها البعض أدى إلى خلق نظام إدارة تكلفة متكامل يكون أكثر جدوى في الاستخدام من كل منهج على حدة.
4. إن نظام إدارة التكلفة المتكامل يقدم معلومات مالية وغير مالية كما انه يقدم معلومات ليس عن الكلف فحسب بل عن الإيرادات كذلك مما يمكن من تطوير عملية تخطيط وتطوير ورقابة الأنشطة والعمليات المختلفة في الشركة.
5. إن بناء نظام متكامل لإدارة التكلفة يعمل على ربط رؤى الشركة بتحقيق استراتيجيتها من خلال عدة أبعاد أهمها التكلفة والجودة وتحقيق رضا الزبون.
6. يمكن نظام إدارة التكلفة المتكامل من إعادة رسم خارطة الاقتصادية لكل أنشطة الشركة من منظور استراتيجي شامل والعمل على إدارة تلك الخارطة بكل دقة وشفافية.
7. بيئة الأعمال غير المستقرة دفعت الكثير من الشركات إلى تبني أكثر من أسبقية تنافسية كأسبقية التكلفة وأسبقية الجودة والتمايز والمرونة والوقت في التسليم والابتكار وغيرها من الأسبقيات الأخرى.

### التوصيات:

1. ضرورة بناء نظام متكامل لإدارة التكلفة يعمل على قيادة وضبط وتطوير الأنشطة والعمليات بالاتجاه السليم أثناء تأديتها وإعطائها صورة مستقبلية وليس بناء أنظمة تقيس كلف ممارسة تلك الأنشطة بعد انتهاء عملياتها.
2. عدم الاكتفاء باعتبارات الكلف التشغيلية وكيفية قياسها ورقابتها بل الأخذ بالاعتبارات التي تركز على خفض التكلفة وتحسين الجودة وكسب رضا الزبون وتعويض هامش الربح من خلال تحليل الأنشطة ومن ثم قياس القيمة الحقيقية التي تطبقها تلك الأنشطة.
3. استخدام المناهج الحديثة في تقويم الأداء كبطاقة الأداء المتوازن BSC والمقارنة المرجعية وعدم الاكتفاء بالتحليلات المالية التقليدية .
4. العمل على ربط الرؤى المستقبلية باستراتيجيات الشركة والعمل على إزالة القيود التي تحد من تحقيق أهداف الشركة.

## المصادر

### أولاً: المصادر باللغة العربية:

1. عثمان، أفرح عبد الجبار محمد، 2002، تصميم نظام حسابات الكلف باستخدام نظام الـ (ABC) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد
2. خضر، انس متي، 2005، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
3. الخالد، جعفر سليمان، 2002، " تخصيص الكلف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
4. محمد، جيوار أحمد سالار، 2006، أهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها دراسة على عينة من المستخدمين في منظمات بمحافظة أربيل ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
5. عطوي، راضية، 2007، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض الكلف ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر
6. ألمعيني، سعد سلمان عواد، 2000، دور أنظمة ABC، ABM، ABB في تخطيط ورقابة الكلف في الكليات الأهلية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. العبادي، شهلة سالم خليل، 2005، نظام التصنيع بالاستجابة السريعة (QRM) وآفاق تطبيقه دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
8. الجبوري، علاء احمد، 2005، أثر الاستراتيجيات التنافسية في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنظمات الصغيرة دراسة ميدانية لبعض شركات القطاع الخاص في الموصل ، رسالة ماجستير إدارة أعمال الموصل
9. سلمان، علاء جاسم، 2003، دور معلومات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقييم الأداء دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
10. الكسب، علي إبراهيم حسين، 2004، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر - الكايزن- في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
11. المخلافي، نجيب طاهر عبدا، 2002، استخدام نظام ABC في قياس تكاليف أنشطة المصارف الإسلامية بالتطبيق على بنك سبأ الإسلامي في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
12. اغا، ندى عبد الرزاق، 2006، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة الكلف بالتطبيق

- على معمل الغزل والنسيج ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل .
13. الحديدي، هشام عمر، 2006، الإستراتيجية الملائمة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض بالتطبيق على شركة أدوية نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل
14. مهدي، أحلام صالح، 2005، الدور الاستراتيجي في تحقيق التفوق التنافسي، مجلة التقني، المجلد 18 العدد4، هيئة التعليم التقني، المنصور، بغداد
15. الطويل، أكرم والحافظ، علي، 2002، الأسبقيات التنافسية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل
16. ابو شناف، زايد سالم، 1995، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
17. قاسم، عبد الرزاق محمد ، 2000، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم الكلف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد 2، جامعة دمشق.
18. نجم، عبود نجم، 2007، المخاطرة الإبتكارية في بيئة الأعمال المتغيرة، بحوث مؤتمر الزيتونة
19. كابلن، روبرت و كوبر، روين، 1998، إدارة التكاليف: التكاليف المحاسبية كخريطة للأداء والربحية، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، إصدار الشركة العربية للأعلام العلمي (شعاع)- السنة السادسة، العدد الأول. القاهرة.
20. حسين، احمد حسين علي، 2000، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
21. البكري، ثامر، 2007، استراتيجيات التسويق، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
22. الشعباني، صالح إبراهيم يونس، 2010، محاسبة التكلفة المعاصرة أسس نظرية وإجراءات تطبيقية، منشورات العابد مبنى كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق.
23. ألعلي، عبد الستار محمد، 2000، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
24. محسن، عبد الكريم والنجار، صباح مجيد، 2004، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن..
25. اللامي، غسان والبياتي، أميره، 2008، إدارة الإنتاج والعمليات، دار اليازوري للطباعة والنشر، عمان، الأردن
26. باسيلي، مكرم عبد المسيح، 2002، محاسبة الكلف الأصالة والمعاصرة -رؤية إستراتيجية، ج1، ط3، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر .
- ثانيا-المصادر باللغة الإنجليزية:

1-Andersen،2000،statement on management Accounting، Designing an Integrated Cost Management System for Driving Profit and Organizational Performance، USA.

2-Blocher، Edward، Chem، hing and Hin، Thomas (1999)، Cost Management: A strategic Emphasis 1st Ed McGraw-Hill Co، USA.

3-Horngren، Charles Dater، Srikant، M & Foster، George-(2003)، Cost Accounting A managerial Emphasis، 11<sup>th</sup>، ed-Prentice Hall-USA.

4-Schroeder, Roger, G, 1985 -**Operations Management, Decision Making in the Operation Function**, 2nd ed-McGraw, Hillbook Company- Singapore  
5-Ward, et al, 1998, **Competitive Priorities**, USA