

أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج  
باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية  
دراسة تطبيقية في الشركة العامة لمنتجات الألبان / أبو غريب

الاستاذ المساعد الدكتور مهند مجيد طالب السامرائي  
المدرس المساعد عائشة عبدالكريم العبيدي



## المستخلص

يسلط البحث الموسوم (أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية) الاضواء حول دراسة ومعالجة مشكلة (عدم اهتمام الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابو غريب) بأهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية في تصميم المنتج وتحديد تكلفته المستهدفة ، وعلى هذا الاساس فقد تم تحديد هدف البحث بالتعرف على مدى اهتمام الشركة بأجراء هذا النوع من التحليل ومدى استخدام تلك الشركة لبعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ومن بينها ( تقنية هندسة القيمة وتقنية المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة ) ودورها في تخفيض تكلفة تصميم المنتج ، ولغرض ايجاد الحلول المقترحة لمشكلة البحث وتحقيق الأهداف المتوخاة منه فقد تم صياغة اربعة فرضيات اساسية جرى اختبارها وتحليل نتائجها من خلال تصميم وتوزيع 25 استبانة على عينة البحث باستخدام التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل بياناتها والوصول إلى نتائج البحث .

خلص البحث الى اهم الاستنتاجات التي توصل إليها و هي : (1) أن إدارة الشركة تهتم بشكل مبسط بإجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية (2) لا تستخدم إدارة الشركة أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية حتى ولو بشكل مبسط وينسب متفاوتة ، رغم ان هذا المدخل يساعد على تعظيم قيمة الشركة وتعزيز مركزها التنافسي ، (3) اظهر البحث الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية من قبل الشركة ومنها (أ)نقص المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية (ب)عدم إلمام العاملين بشكل كافي به ، (ج) قلة التشجيع والدعم الكافي لتطبيق هذا المدخل .

وخرج البحث بعدة توصيات من أهمها : (1) ضرورة الاهتمام بإجراء التحليل الاستراتيجي لأنه الوسيلة الأكثر قدرة على تحسين الموقف التنافسي ، (2) ضرورة تركيز الاهتمام بالعاملين لا سيما إعطائهم قدرًا من القوة والمعلوماتية (3) اهمية ان نتهج الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابو غريب استراتيجية قيادة التكلفة من بين الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة ( قيادة التكلفة، التمايز، التركيز) وهذا يعني بان هذه الشركة من الشركات المنافسة القوية على السعر، (4) ينبغي ان تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان ادوات واساليب مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بنسب متفاوتة وخصوصاً في مجال تحديد التكلفة المستهدفة معززاً باستخدام هندسة القيمة والمقارنة المرجعية مع الشريك المنافس .

## Abstract

The research focuses on the importance of strategic analysis of the internal and external environment in the design of the product and its target cost, and the importance of the strategic analysis of the environment in the design of the cost of the product by using the techniques of value engineering and reference comparison. The objective of the research was to identify the company's interest in conducting this type of analysis and the extent of its use of some of the strategic cost management techniques, including (value engineering technology, benchmarking technique, Four hypotheses were tested and the results were analyzed by designing and distributing 25 questionnaires using statistical analysis (SPSS) to analyze their data and reach to the results of the research. .

The research concluded with the most important conclusions reached: (1) the management of the company is concerned with conducting strategic analysis of the

internal and external environment. (2) The company's management does not use the tools of strategic cost management even in a simplified way and varying rate. (3) The research revealed the difficulties facing the implementation of the strategic cost management approach by the company, including: (a) Lack of information required to implement the strategic cost management approach; (b) Lack of familiarity with the employees; (c) Lack of encouragement And adequate support to implement this approach.

(2) the need to focus attention on workers, especially giving them a certain amount of power and informatics (3) the importance of the general company for dairy products at Abu Ghraib Cost Leadership Strategy Among the three competitive strategies (cost leadership, differentiation, concentration) which means that this company is a strong competitor on the price, (4) the general company for dairy products should use the tools and methods of the introduction of strategic cost management even at varying rates and A focus on target costing is enhanced using value engineering.

### المقدمة

ان الشركات الصناعية حتى تستطيع العمل في ظل بيئة الاعمال المتغيرة والسعي نحو تحقيق هدف ارضاء زبائنها عليها ان تكون قادرة على المنافسة، ولن تتمكن تلك الشركات من تحقيق ذلك إلا إذا انتهجت اساليب حديثة تتفق تماماً مع قدراتها وامكانياتها في ظل متطلبات البيئة الحديثة ، كما أن الدافع الرئيسي وراء تطبيق اساليب وتقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية هو لتقليل التعارض وتوفير الرقابة، وربط الاستراتيجية بتخصيص الموارد، وتسهيل التناغم الداخلي لعمليات الشركات الصناعية .

أن ادارة التكلفة الاستراتيجية تمكنت من تسليط اضوائها عبر توليفة من التقنيات الادارية والمحاسبية للتأثير على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية وبناءً على ذلك لكي تتمكن من الاستجابة لمتطلباتها المتجددة مستعينة بالتحليل الاستراتيجي لفهم وتفسير تلك المتغيرات من اجل تحقيق الرؤى والاهداف الاستراتيجية للشركة العامة وتعزيز الاستجابة التلقائية لمتطلبات واحتياجات الزبائن في سوق المنافسة ، من خلال تحسين تصميم المنتج وزيادة جودته وتخفيض تكاليفه باستخدام تلك التوليفة من التقنيات المحاسبية والادارية كان ابرزها ما ركز عليها هذا البحث هو التكامل والترابط بين تقنيتي هندسة ( تحليل) القيمة والمقارنة المرجعية في تحقيق الاهداف المتوخاة في الوصول الى بناء هيكله التكلفة المستهدفة على ضوء التصميم النهائي للمنتج.

أن هذا البحث قد ساهم في اضافة قيمة علمية لما سبقه من ابحاث ضمن محيط الادب المحاسبي وبالاخص في مجالات ادارة التكلفة وذلك من خلال ما تناوله من خمس مباحث أطرت جانبه النظري والتطبيقي متمثلة بالمبحث الأول الذي كرس لمنهجية البحث العلمي والمبحث الثاني ركز على بيان اهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية في تصميم تكلفة المنتج من منظور المصنع ومنظور الزبون ، في حين أسهم المبحث الثالث في التأسيس لإيجاد التكامل والترابط بين تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية خلال عملية تصميم التكلفة المستهدفة ابتداءً من مرحلتي البحث والتطوير وتصميم المنتج الجديد/او التطوير المنتج الحالي ، أما المبحث الرابع تناول الجانب التطبيقي لتحليل بيانات الأستبانة أحصائياً على وفق مقياس ليكرت الخماسي وأختبار فرضيات البحث وتحليل نتائج الأختبار ، وختاماً جاء المبحث الأخير وهو الخامس متناولاً اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها هذا البحث

**المبحث الاول : منهجية البحث**

يتمحور هذا المبحث حول صياغة منهجية البحث الحالي على وفق الفقرات الآتية :-

**أولاً : مشكلة البحث :-** إن الوحدات الاقتصادية تحتاج الى نظم متطورة لاتخاذ القرارات وخاصة مجال التكاليف

حيث اصبحت نظم التكاليف التقليدية لا تتلائم مع متطلبات البيئة الحديثة والمنافسة الشديدة والجودة.

وتتلخص مشكلة البحث في ايجاد اجابة منطقية للتساؤلات الآتية : -

1- هل تهتم ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب باجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين؟

2- هل تستخدم الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية مثل (التكلفة

المستهدفة، هندسة القيمة، المقارنة المرجعية) في تخفيض تكلفة تصميم المنتج؟

**ثانياً : أهمية البحث:-** تتبع أهمية البحث من كونه يتناول الاساليب والتقنيات الحديثة في مجال المحاسبة الادارية

الاستراتيجية المستخدمة في قرارات التخطيط للنتاج والتسعير في ظل بيئة تنافسية سريعة التغير ومن بين هذه

التقنيات ( تقنية التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، والمقارنة المرجعية)

**ثالثاً : أهداف البحث:-** يهدف هذا البحث بصفة اساسية الى:-

1- بيان مدى أهمية اجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين من قبل ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب.

2- بيان مدى استخدام الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب لأدوات واساليب مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية.

3- بيان مدى جدوى تطبيق مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية من قبل ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب .

4- الكشف عن الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب عند تطبيقها إدارة التكلفة الاستراتيجية.

**رابعاً : فرضيات البحث:-** يعتمد هذا البحث على عدة فروض اساسية هي:-

الفرضية الاساسية الاولى: تهتم ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب باجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين.

الفرضية الاساسية الثانية: تستخدم الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية.

الفرضية الاساسية الثالثة: مدى جدوى تطبيق مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية من قبل ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب.

الفرضية الاساسية الرابعة: تواجه ادارة الشركة العامة لمنتجات الألبان في أبو غريب العديد من الصعوبات عند تطبيقها ادارة التكلفة الاستراتيجية.

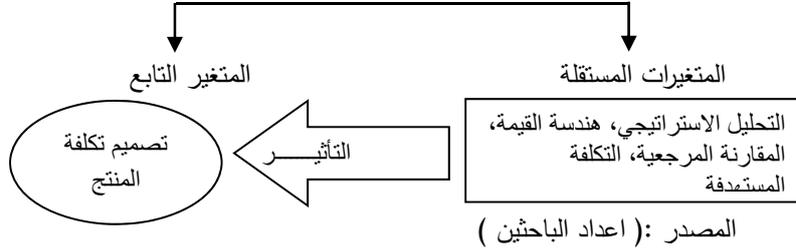
**خامساً : مصادر البحث:-** لاجل اغناء البحث بالمعلومات تم الاعتماد على عدة مصادر، تمثلت بالكتب والدوريات

والابحاث العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

سادساً : متغيرات البحث:-

يوضح الشكل رقم (1) متغيرات البحث.

شكل رقم (1) متغيرات البحث



المبحث الثاني : التحليل الاستراتيجي للبيئتين وأهميته في تصميم المنتج

أولاً: مفهوم التحليل الاستراتيجي Concept of strategic Analysis

يمثل التحليل بمعناه العام تفتيت أو تجزئة الشيء إلى أجزائه وإعادة تركيبه على وفق الحاجة، ويقوم التحليل منطقياً على تقسيم الموضوع الجاري دراسته إلى الأجزاء المكونة له والكشف عن بنيانه والبحث عن مكوناته الجوهرية منها وفصلها عن غير الجوهرية، وكيفية الربط معها والحد من تأثيرها أو الاستفادة منها (الركابي ; 1999:28).

وقال ( ThomBon;1994:31) في إشارة إلى التحليل الاستراتيجي بأنه فهم الوحدة الاقتصادية لبيئتها الداخلية وبيئتها الخارجية وتحديد أفضل سبل الاستجابة للتغيرات السريعة واستغلالها باتجاه تحقيق أفضل أداء. أما ( Jonson& Scholes;1997:14) فقد وصف مفهوم التحليل الاستراتيجي على أنه فهم الوضع الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية من خلال الإجابة على مجموعة من التساؤلات :-

1. ما هي التغيرات في عوامل البيئة ؟
  2. كيف سوف تؤثر تلك التغيرات في الوحدة الاقتصادية ونشاطاتها؟
  3. ما هي قوة موارد الوحدة الاقتصادية بسياق تلك التغيرات؟
  4. ما هي الأهداف التي تطمح إليه المجاميع الضاغطة وكيف تؤثر في الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية؟
  5. كيف ستكون التغيرات في المستقبل؟
- أما من وجهة نظر الباحثين فان التحليل الاستراتيجي هو أداة رئيسية يتم من خلالها إدارة علاقة الوحدة الاقتصادية بالبيئة المحيطة بها .

ثانياً : تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات ( تحليل Swot).

سميت هذه المصفوفة بتحليل (Swot) اختصاراً للحرف الأول من كل عنصر من عناصرها . والشكل(2) يوضح تحليل مصفوفة (swot) لتحديد مواطن القوة والضعف والفرص والتهديدات الحالية والمتوقعة ( المستقبلية ) في ضوء الإمكانيات المتاحة لها وبالتالي تحديد الخيار الاستراتيجي الملائم للوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في الأداء.

شكل (2) يوضح نموذج تحليل مصفوفة سوات

نقاط الضعف	نقاط القوة	تقويم البيئة الداخلية
		تقويم البيئة الخارجية
(2) معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص المتاحة (استراتيجيات علاجية)	(1) استعمال نقاط القوة واستثمار الفرص المتاحة (استراتيجيات هجومية)	الفرص
(4) تقليل نقاط الضعف وتقليل التهديدات (استراتيجية انكماشية)	(3) استعمال نقاط القوة وتقليل التهديدات (استراتيجية دفاعية)	التهديدات

\*المصدر : (الدوري; 2003:212).

ويمكن تحديد معنى العناصر التي احتوى عليها الشكل (2) اعلاه الاتي : (البكري;2008:220-226):-

1-القوة ( Strengths ) : وهي ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من اشياء ملموسة وغير ملموسة، وتكون قادرة على استخدامها بشكل صحيح لإنجاز أهدافها وبما يجعلها متفوقة على المنافسين.

2-الضعف (Weakness): وهو النقص في الامكانيات والقدرات للوحدة الاقتصادية من تحقيق أهدافها قياساً بالمنافسين.

3-الفرص (Opportunities): وهي الاحداث المحتمل حصوله حالياً أو مستقبلاً في الاسواق.

4-التهديدات (Threats) : وهي عبارة عن الأحداث التي تعيق الوحدة الاقتصادية من تحقيق أهدافها بالشكل الذي تسعى إليه ويكون لها اثر سلبي على الوحدة الاقتصادية وغالباً ما تقاس بالخسارة النقدية أو انحسار حصتها السوقية.

والعلاقة بين العناصر الاربعة السابقة هي علاقة تفاعلية يؤثر بها ويتأثر أي عنصر ببقية العناصر، حيث تمكن هذه العلاقة التفاعلية الوحدة الاقتصادية ان تنتهج الخطة الإستراتيجية المناسبة لها في التفاعل مع السوق وفقاً لما تمثله البيئة الداخلية من قوة وضعف أو ما تمنحه البيئة الخارجية من فرص وتهديدات (موسى والعمودي;2007:13).  
إن السبب في تطرقنا لتحليل SWot هو لأهمية هذا التحليل في التوصل إلى نتائج نهائية حول (جاك و.دنكان و بيتر جنرولندا إ. سواين;1998:6-16):

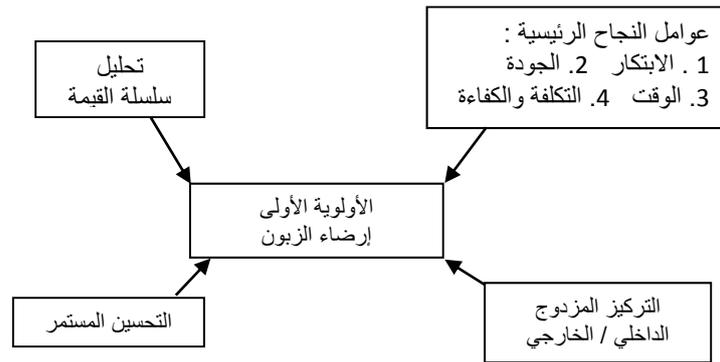
أ- كيفية مضاهاة إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وتوافقها مع كل من امكانيات مصادرها و فرص السوق.

ب- مدى أهمية تصحيح الوحدة الاقتصادية لبعض عيوب المصادر المعروفة، و حمايتها من التهديدات الخارجية المحددة.

ثالثاً: المفاهيم والافكار الادارية المتطورة المستخدمة في إدارة التكلفة لإغراض للتحليل الاستراتيجي:-

نتيجة التطورات المتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة في التقدم التكنولوجي، ومتطلبات الزبائن وفي تنوع المنتجات وفي شدة المنافسة ظهرت أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف و إرشادات لأنشطة المديرين حتى تستطيع وحداتهم الاقتصادية ان تواجه المنافسة وتستمر في الأسواق. والشكل (3) يوضح أهم المفاهيم التي تستخدم في مجال إدارة التكلفة الأستراتيجية ( حسين ; 2000 : 18-26):-

1. الأولوية لإرضاء الزبون : الزبون هو المصدر الأساسي لإيرادات الوحدة الاقتصادية، ويعد إرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتجات من حيث التكلفة، الجودة، التسليم، واختيار منتجات جديدة، وتلبية متطلبات الزبائن.
2. عوامل النجاح الرئيسية : تتنافس الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر على أربعة عوامل رئيسية هي :-  
( hornngren,2015,P9 )
  - أ- الابتكار :- ويقصد به استمرار الوحدة الاقتصادية في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق وذلك بسبب زيادة شدة المنافسة، وسرعة التغير في أذواق ورغبات الزبائن.
  - ب- الوقت : ويؤثر الوقت على نجاح الوحدة الاقتصادية من عدة نواحي تشمل السرعة في تقديم منتجات أو خدمات جديدة إلى السوق والاستجابة في تلبية طلبات الزبائن.
  - ت- الجودة : ويقصد بها مدى توافق المنتجات أو الخدمات في المواصفات والاداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مقدماً ، حيث يتطلع الزبون الان إلى جودة أعلى في المنتجات والخدمات.
  - ث- التكلفة : هي من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الوحدات الاقتصادية .
3. سلسلة القيمة : هي مجموعة من الوظائف المتتالية التي تضيف قيمة إلى المنتجات أو الخدمات، بداية من المواد الاولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للزبون.
4. التركيز المزدوج الداخلي / الخارجي : يعمل المديرين في بيئتين وهما:  
البيئة الداخلية وتشمل النواحي المادية والبشرية والمعلوماتية في الوحدة الاقتصادية، وأما البيئة الخارجية فتشمل الزبائن، والمنافسين، والموردين، والجهات المعنية.
5. التحسين المستمر : هو إجراء مقارنة بين أداء المنافسين الأفضل في السوق، وأيضاً مقارنة المنتجات أو الخدمات مع أفضل مستويات الأداء في الوحدة الاقتصادية (العفيري ; 2006 : 137) ، ويتضمن الشكل رقم (3) مجموعة الأفكار التالية :-  
شكل رقم (3) المفاهيم والافكار الادارية المتطورة المستخدمة في إدارة التكلفة لإغراض التحليل الاستراتيجي



\* Source (Dury:2006: P14 )

**رابعاً: مكونات التحليل الاستراتيجي Components Of Strategic Analysis**

طبقاً لرأي (Jonson& Scholes;1997;14) فإن التحليل الاستراتيجي يتضمن تحليل أربعة مكونات رئيسية، تتمثل في تحليل البيئة الخارجية وتحليل البيئة الداخلية متمثلة في المقدرة الإستراتيجية، ثم توقعات المجاميع الضاغطة Stake holders ومن ثم ثقافة الوحدة الاقتصادية .

**خامساً : خطوات عمليات التحليل الاستراتيجي The steps of strategic Analysis operations**

لكي يكون المدير ناجحاً في عملية التحليل الاستراتيجي، يتطلب منه القيام بأربع خطوات للدراسة تشمل المسح والمراقبة ( القياس ) والتنبؤ والتقييم ، ( Hitt; et.al;2001: 24-25 )

ساسداً: أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية :-

1-أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية: The significant of Strategic Analysis of the internal Environment

إن اختلاف البيئة الداخلية للوحدات الاقتصادية يتجسد بالأختلاف في قدرات تلك الوحدات ونواحي قدرتها الجوهرية أو ضعفها والتي من الممكن ان تصبح محدد أساسياً لاستغلال الفرص أو التعامل مع التهديدات في البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية ( الغالبي ; إدريس ; 2006:283).

أما ( المغربي; 1998:133-131) فيرى ان التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية هو تحليل وتقييم كافة العوامل البيئية الداخلية بغرض رئيسي يتمثل في بيان جوانب القوة والضعف التي يتسم بها كل عامل من العوامل الخارجية- بما يساعد على اتخاذ قراراتها الإستراتيجية، واختيار البدائل المناسبة لها.

ويوجه عام فإن تحليل البيئة الداخلية يمثل خطوة مهمة وضرورية في اختيار الإستراتيجية المناسبة للوحدة الاقتصادية وذلك لان تلك العملية تساهم بما يلي:-

- أ- تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية والمعنوية المتاحة للوحدة الاقتصادية.
- ب- إيضاح موقف الوحدة الاقتصادية بالنسبة لغيرها من الوحدات الاقتصادية في الصناعة.
- ت- بيان وتحديد نقاط القوة وتعزيزها للاستفادة منها والبحث عن طرائق تدعيمها مستقبلاً بما يساعد على مواجهة المعوقات البيئية واغتنام الفرص الموجودة بالبيئة.
- ث- بيان وتحديد نقاط الضعف، حتى يمكن معالجتها والتغلب عليها وتفاديها من خلال نقاط القوة الحالية للوحدة الاقتصادية.

2- أهمية التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية ومكوناتها : significant Strategic Analysis of the External Environment

عرض (Daft;2001) البيئة الخارجية بكونها تحمل العناصر والمكونات والتي تقع خارج حدود الوحدة الاقتصادية ولها تأثير شمولي أو جزئي على الوحدة الاقتصادية وعادة ما تقع هذه العناصر والمكونات خارج إطار سيطرة الإدارة في الأمد القصير.

أن التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية يعمل على تشخيص الفرص، وهي الظروف والأحداث الخارجية التي توفر الفرص للوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها وتشخيص التهديدات التي تمثل قوى وعوامل ومواقف خارجية تؤدي إلى مشاكل وأضرار للوحدة الاقتصادية أو قد تحد من قدرتها في تحقيق أهدافها. (البكري; الصقال; 2014:52)

وتهدف عمليات تحليل البيئة الخارجية إلى تحديد الفرص والتهديدات التي يمكن ان تجابه الوحدة الاقتصادية في المستقبل بدراسة بيئتها الخارجية وأن تتنبأ عما سيحصل فيها، وتحديد الأبعاد المهمة للبيئة، والتي تشمل ( الاقتصاد، السكان، الوضع السياسي، الوضع الجغرافي، الوضع الاجتماعي، التقدم العلمي والتكنولوجي) فالغرض النهائي من هذا التحليل هو أن تنتهي عملية تحليل البيئة بقائمة تتضمن الفرص والتهديدات المحتملة ( العسيري/ HTTP://www.airi.net/forum/neweply.php )

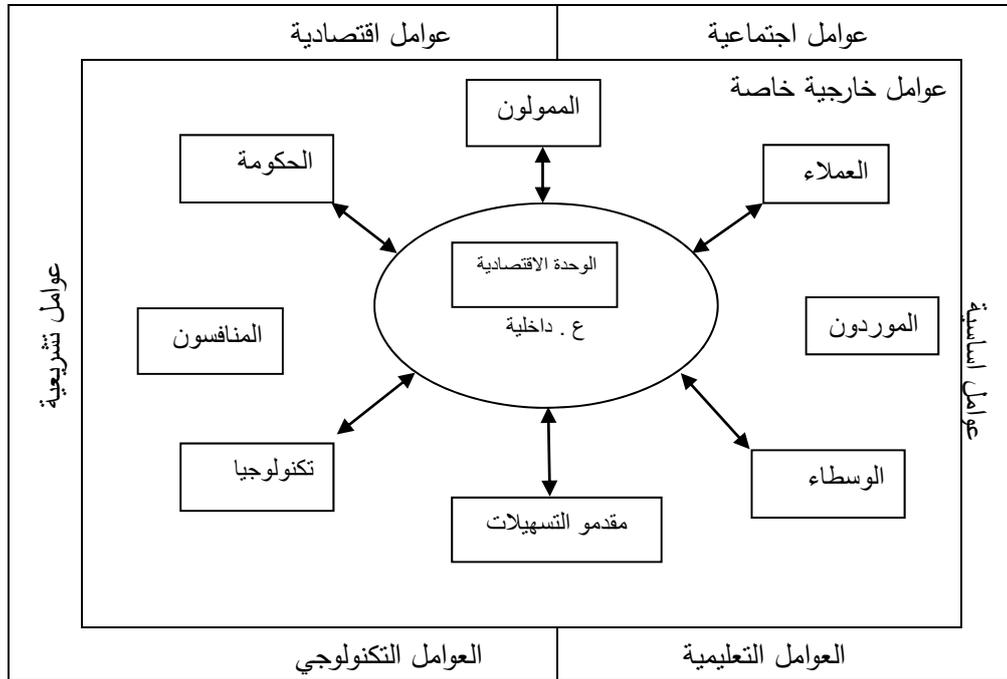
و يمكن تقسيم العوامل البيئية الخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية إلى نوعين رئيسيين هما:-

#### (أولاً) : عوامل البيئة العامة ( الكلية ) General Environment

وهي العوامل التي تؤثر على كافة الوحدات الاقتصادية ولا تخضع لسيطرة إدارة الوحدة الاقتصادية وتشمل كافة العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والقانونية والتكنولوجية، وكما يوضحها الشكل رقم(4) .

ويبدو تأثير هذه العوامل في العديد من الجوانب أهمها:-

- أ- تحديد فرص الاستثمار والنمو .
  - ب- بيان درجة الاستقلال والحرية المتاحة لإدارة الوحدة الاقتصادية.
  - ت- السياسات والإجراءات التنظيمية الممكن إتباعها (السكرانة; 2009:201).
- شكل رقم (4) يبين العوامل البيئية الخارجية المحيطة بالبيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية



\*المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح، الإدارة الاستراتيجية، مجموعة النيل والقاهرة، ط2، 2001: 113.

### ثانياً: عوامل البيئة الخاصة ( البيئة الصناعية ) Task Environment

هي مجموعة العوامل التي تقع في حدود تعاملات الوحدة الاقتصادية ويختلف تأثيرها من وحدة اقتصادية لأخرى ويمكن للوحدة الاقتصادية نسبياً- الرقابة عليها والتأثير فيها، وتضم ( الزبائن- الموردين- المنافسين... وغيرها) ( السكارنة; 2009:201).

#### سابعاً : مفهوم التصميم ومراحل التطوير

\*يعرف تصميم المنتج على انه : تحديد الشكل الخارجي، والاجزاء وطريقة التركيب والمكونات وآلية استعمالها (عواد وآخرون; 2004:178).

كما يمكن ان يعرف على انه : هيكله الأجزاء المكونة أو الانشطة وبذلك الشكل الذي يمكن من خلاله تقديم أو خلق قيمة محددة ( عبيدات; 2008:114).

إن وظيفة ومهام تصميم المنتج تقوم على الاعتبارات والأسس التالية:-

- تحديد الاشكال والمقاسات الدقيقة للسلع والخدمات والاجزاء المكونة لها.
- وضع الرسم الهندسي والتعليمات اللازمة التي يتم الاسترشاد بها في أثناء تخطيط العمليات الإنتاجية.
- \*أما تطوير المنتج فيشير إلى التحسين في خصائص المنتج وإضافة أفكار وأعمال و مداخل جديدة كإضافة استخدامات للمنتج لم تكن معروفة من قبل.

#### \*مراحل تصميم المنتج :

تمر عملية تصميم المنتج بمراحل متعددة وفيما يلي عرض للمراحل الرئيسية التي تؤدي إلى تصميم منتج جديد(مصطفى; 1999:280-288):-

أ- تشكيل فريق التصميم : يدخل تصميم المنتجات ضمن مهام مدير العمليات والذين معه مثل العاملين في هندسة التصميم والهندسة الصناعية وهندسة الجودة، كما يشارك في ذلك إدارات أخرى مثل إدارة التسويق، لتقديم ناتج دراسات السوق والزبائن،

ب- دراسة المتغيرات البيئية : والمقصود بذلك تحليل:

(أولاً)حاجات وتوقعات السوق ( الزبائن )

(ثانياً)اتجاهات التطور التكنولوجي في مجال النشاط أو الصناعة التي ينتمي إليها المشروع الجديد

ت- مصادر توليد أو حصر الأفكار المؤدية لتصميم جديد أو تصميمات بديلة:

(أولاً) مصادر داخلية : والتي تمثل في اقتراحات العاملين بالاقسام الفنية من واقع خبراتهم الوظيفية

(ثانياً) مصادر خارجية : والتي تتمثل في اقتراحات الزبون بالنسبة للمنتج أو اقتراحات الموردين والموزعين

ث- تقييم الأفكار البديلة : إخضاع كل فكرة لدراسة جدوى أولية فنية واقتصادية لتحديد إمكانية التقدم في التصميم وتطويره .

ج- التصميم الاولي: هنا تجري ترجمة الفكرة إلى تصميم أولي إما على الورق أو على شاشة الحاسب الالى

أو في شكل مادي-أولي- يجسد الخصائص الأساسية للسلعة من حيث الهيئة أو الشكل أو الأداء

- الوظيفي. ويتضمن التصميم الاولي إعتبرات فنية مثل تحديد نوع الخامات والمكونات واسلوب مزجها أو توليفها ودور كل منها في هيكل السلعة وفي أدائها الوظيفي .
- ح- التصميم المادي التمهيدي : تنتقل الوحدة الاقتصادية إلى مرحلة تصميم عينة من هذا المنتج أي تحويل الفكرة والخصائص من مجرد صور ورسوم إلى شكل مادي ملموس يمكن استخدامه واختباره.
- خ- الاختبار الفني للتصميم التمهيدي : تخضع التصميمات التمهيديّة لاختبارات مكثفة لتحديد مستوى خصائص أداء كل تصميم وعلى ضوء ما تظهره نتائج الاختبارات من عيوب يعدل التصميم الاولي مرة أو أكثر حتى يتم الوصول إلى المنتج أو التصميم الأمثل الذي تتوفر له الخصائص الفنية المثلى وتكلفة الإنتاج المناسبة.
- د- الاختبار السوقي : في هذه المرحلة يتعين التعرف على درجة قبول السوق (الزيائن) لهذا المنتج وذلك بعرض المنتج الجديد كمشروع على الزيائن المرتقبين أو على خبراء السوق.

المبحث الثالث : أهمية التكامل والترابط بين تقنيتي هندسة القيمة والمقارنات المرجعية في تصميم التكلفة المستهدفة للمنتج

أولاً: تقنية هندسة القيمة Value Engineering

1- مفهوم هندسة القيمة:-

عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يؤخذ بنظر الاعتبار عدم تطابق التكلفة المستهدفة ( الفرق بين سعر السوق والريح المستهدف)، لمنتج معين مع ما يتطلبه هذا المنتج من تكلفة مبدئية لانتاجه (الكلفة الانتاجية)، لذلك تدخل تقنية هندسة القيمة (VE) لتحديد الطرق اللازمة لتخفيض التكلفة (الجنابي; 2011:12 ) ، وبالتالي يمكن القول ان تقنية هندسة القيمة جاءت كاستجابة لتقنية التكلفة المستهدفة.

ولقد عرفت هندسة القيمة بأنها الانشطة التي تهتم بتحسين التصميم والمواصفات في مراحل البحث والتطوير، التصميم ومراحل الانتاج لتطوير المنتج، حيث تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد وتحسين القيمة عن طريق تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات ورغبات الزيائن. (Heizer and Render;2001:142).

كما عرفه (Handfield) بأنه أسلوباً نظامياً للوصول إلى أفضل قيمة للمنتج بأقل كلف ممكنة من خلال ربط عناصر قيمة المنتج إلى العناصر المقابلة من كلف المنتج وبستخدمه المدراء عندما يواجهون مهمة زيادة النمطية في المنتج (Handfield;1995:65).

في ضوء ما تقدم يمكن القول بأن هندسة القيمة تعد تقنية فعالة من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة التي تستعمل في مرحلة التخطيط والتصميم من أجل تخفيض التكاليف الانتاجية للمنتج وصولاً إلى التكلفة المستهدفة وذلك من خلال استبدال المواد عالية السعر بمواد أرخص تؤدي نفس الوظائف وتحقق الاهداف أو استبعاد المواد الاقل اهمية والتي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي تعد هندسة القيمة واحدة من اهم التقنيات التي تؤدي إلى تحقيق وفورات كبيرة في تكلفة المنتج عند مرحلة التصميم (قبل بدء العمليات الانتاجية).

(Barfield;at.et;2003:307)

ان التعريف السابقة لهندسة القيمة جميعها اكدت على النتائج الاتية:-

(أولاً) تهتم هندسة القيمة بتحسين التصميم والمواصفات الوظيفية لتلبية متطلبات ورغبات الزبائن.  
 (ثانياً) تسعى إلى جعل كلفة المنتج مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة بدلاً من جعل التكلفة المستهدفة تقترب من تكلفة التصميم.  
 (ثالثاً) تسعى إلى جعل كلفة المنتج مساوية أو قريبة من الكلفة المستهدفة بدلاً من جعل الكلفة المستهدفة تقترب من كلفة التصميم.

## 2-أهداف هندسة القيمة:

- هناك عدة اهداف تحققها هندسة القيمة منها (سمان;2000:2-3) ، (Drury;et.al;2008:540):-
- أ- تحقيق تغيير جذري في الاداء أو المنتج: يهدف هذا الاسلوب إلى تحقيق تغيير جذري في الاداء عن طريق تغيير اسلوب وأدوات العمل والنتائج
  - ب- تحديد وتحسين تصاميم المنتج لتخفيض تكاليف انتاجه من دون التضحية بالخصائص الوظيفية التي يرغبها الزبون ويكون مستعداً لدفع ما يقابلها من ثمن.
  - ت- السرعة : يهدف هذا الاسلوب إلى تمكين الوحدة الاقتصادية من القيام باعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها.
  - ث- الجودة : يهدف هذا الاسلوب إلى تحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لكي تتناسب احتياجات ورغبات الزبائن.
  - ج- تخفيض التكاليف: يهدف اسلوب هندسة القيمة إلى تخفيض التكلفة من خلال الغاء أو استبعاد العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات التي تضيف قيمة.
  - ح- حذف (الغاء) الوظائف غير الضرورية التي تزيد من كلف المنتج على ان لا يؤثر على مستويات الجودة المطلوبة.
- وهذا يقودنا إلى ضرورة التعرف على الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة (التكريتي;2001:354) ، فالأنشطة التي تضيف قيمة تعرف بانها ( تلك الانشطة التي يكون الزبون مستعداً للدفع مقابل عنها وأن النشاط اذا ما الغي سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير).  
 ان الدافع الرئيسي وراء استخدام اساليب وتقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية هو تقليل التعارض وتوفير الرقابة وربط الاستراتيجية بتخصيص الموارد وتسهيل التناغم الداخلي بين عمليات الشركة العامة ومن هذا المنظور يوفر استخدام تقنية هندسة القيمة العديد من الفوائد نذكر منها:-
- أ- تخفيض تكاليف الانتاج وتكاليف المواد وكلف التوزيع وتحسين هامش الربح وزيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية للعاملين.(KraJewisk & Ritzman;2005:416) .
  - ب- تحسين المنفعة Usefulness من المنتج من دون زيادة كلفته ومن ثم تقديم منتج افضل للزبون (Schroeder;2000:46).
  - ت- يساعد في تحسين التصميم والانتاج والقابلية على صيانة واستخدام المنتج ( Heizer & Render;2001:142).

علاوة على ذلك يعمل على تبسيط المنتج، تتميط الاجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية للمنتج وتحقيق السلامة المهنية ويحقق التصميم المتين Robust design . (Heizer & Render;1999:202).  
ويقصد بالتصميم المتين بأن المنتج يتم تصميمه بحيث إن أية انحرافات بسيطة في الانتاج أو ( التجميع ) لا تؤثر على المنتج بصورة سيئة. (Heizer & Render;1996:218).  
ث- يمكن ان يؤدي تحليل هندسة القيمة إلى تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في طرق التصنيع مما يؤدي إلى تحسين القيمة التي يقدمها المنتج للزبون وفي الوقت نفسه يحقق التكاليف المستهدفة من خلال تخفيض الهدر أو التلف.  
ج- هندسة القيمة هي اسلوب يحسن امكانية ادارة المشاريع، حل المشاكل، تخفيض المخاطرة وجدولة التحسينات.

(Ministry of transportation in Canada;2004:3).

يعمل على تنسيق الامكانات والجهود الادارية والفنية في الوحدة الاقتصادية بما يحقق ترشيد القرارات الادارية في زيادة الانتاجية وخفض الكلفة ( الشبخلي 1998:64)

3- دور تقنيتي هندسة القيمة وكايزن ( Kaizen ) في دعم تقنية الكلفة المستهدفة في مجال قيادة التكلفة:  
فبعد تحديد التكلفة المبدئية في ظل الموارد المتاحة والانشطة مع الأخذ بنظر الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي، نظراً لان الكلفة المبدئية غالباً ما تكون اكبر من التكلفة المستهدفة لذلك يقتضي اتخاذ الاجراءات اللازمة للبحث عن السبل الكفيلة لتخفيض تكاليف المنتج مع عدم التأثير على جودة وخصائص المنتج ( عزيز ;2006:103) .

ف نجد ان افضل مساندة لتقنية التكلفة المستهدفة ( T.C ) في تخفيض التكاليف هي تقنية هندسة القيمة ( V.E ) نتيجة استخدامها المعلومات المجمع في عملية التصميم للمنتج وانتاجه واختبار الصفات المختلفة للتصميم والانتاج، وبذلك فإن العلاقة بين T.C و V.E هي علاقة متداخلة ومتكاملة ولا يمكن ان يكونا مترادفين، وسبب استخدام ( V.E ) إلى جانب ( T.C ) هو وجود شبه كبير بين التقنيتين ( شهاب ;2008:148).

اضافة إلى ان ( V.E ) تعمل على تقليص الكلف في مرحلة التصميم للوصول إلى التكلفة المستهدفة عن طريق فصل الانشطة التي تضيف قيمة عن الانشطة التي لا تضيف قيمة وذلك لخفض الانشطة التي لا تضيف قيمة ودعم واسناد الانشطة التي تضيف قيمة (الكسب;2004:32)،

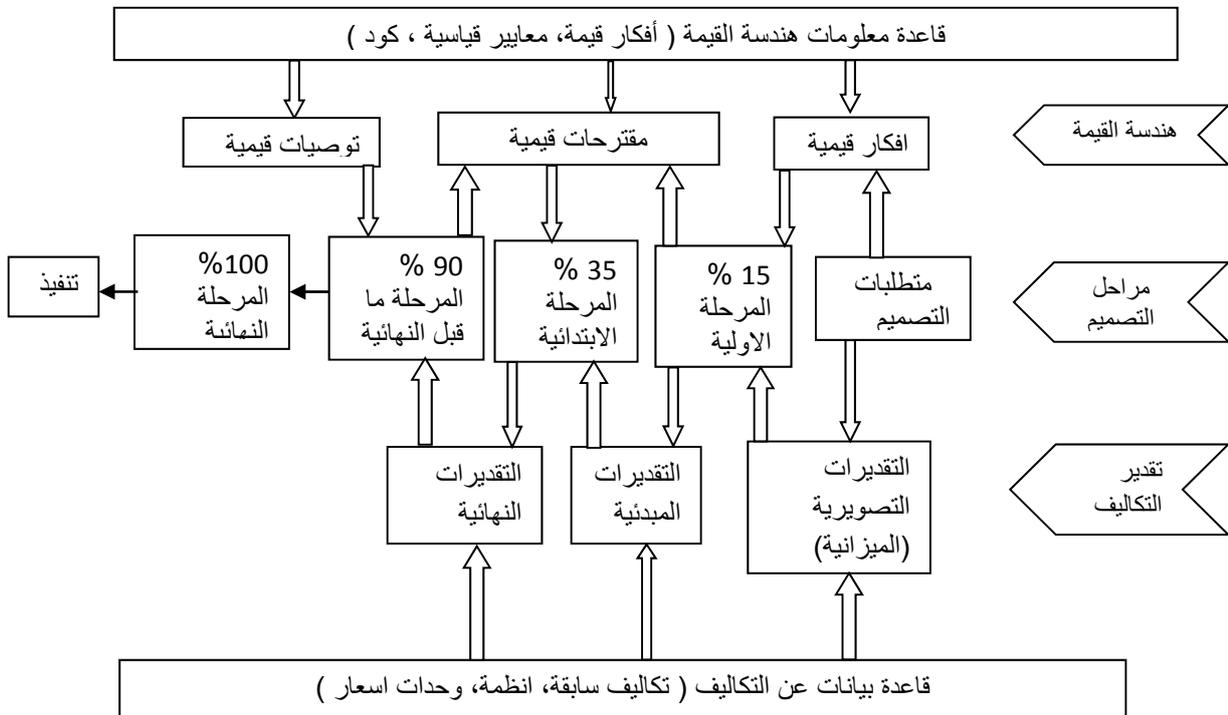
وبعد دخول المنتج إلى الانتاج تعد تقنية Kaizen امراً ضرورياً في ظل الرؤية الاستراتيجية لتخطيط التكاليف بقصد تخفيضها ، حيث تعد تقنية Kaizen مكملة لتقنية T.C والتكامل بينهما واضح خصوصاً ان هدف كل منها هو تخفيض التكاليف الكلية للمنتج بالرغم من اختلاف مناطق اجراء التخفيض فالـ Kaizen يركز على مراحل الانتاج والتسويق وخدمة الزبائن من دورة حياة المنتج.

أما T.C فتركز على مراحل ما قبل الانتاج ، وهذا يؤدي إلى خفض الكلف ورفع الربحية في حالة استخدام هذا التكامل بينهما (خضر;2005:1) ،فالتقنيات T.C و Kaizen متشابهتان غير ان الاهداف تسيرهما، فتقنية T.C تسيرها اعتبارات الزبون، بينما تقنية Kaizen تسيرها اهداف الربح الدوري، وان تكلفة Kaizen ملائمة مع T.C خصوصاً عند الانخفاض المستمر في الاسعار في سوق المنافسة الشديدة لانها تعمل على تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته بصورة تدريجية ( عزيز;2006:103) أما بالنسبة لتقنيتي V.E و Kaizen فيكمل احدهما الاخر

فكلاهما يسعى إلى التحسين التدريجي المستمر من خلال تركيزهما على المنتج والعملية كما ان V.E تهدف إلى خفض الكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة أو زيادة الوظيفة والجودة مع المحافظة على التكلفة أو الاثنين معاً، أما Kaizen فيركز على هدف تحقيق الجودة في الاداء قياساً إلى تخفيض التكلفة (شهاب;2008:50). وبذلك يمكن القول ان لتقنية T.C وبدعم من تقنية V.E دوراً استراتيجياً في تحقيق قيادة التكلفة وذلك من خلال تقليص الفجوة بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة عن طريق ما يسمى بالتحليل الوظيفي، فضلاً عن دور تقنية Kaizen في دعم تقنية T.C في تحقيق قيادة التكلفة وذلك لان بعد دخول المنتج إلى الانتاج سوف تعمل تقنية Kaizen على المحافظة على الميزة التنافسية في تخفيض التكلفة وقيادتها وتحسين الجودة عن طريق تقنية Kaizen 4-العلاقة بين هندسة القيمة وتصميم المنتج :

يمكن ان تطبق هندسة القيمة على اعمال التصميم في أي مرحلة من مراحله وكذلك على تصميم أي جزء من المنتج كما يوضحه الشكل (5). قد يكون من نتائج دراسات القيمة إلغاء التصميم الأصلي وإيجاد تصميم اخر (إعادة التصميم Re – Design) يتحقق فيه الاداء الوظيفي المطلوب على اكمل وجه باقل التكاليف الاجمالية الممكنة ، حيث إن تكلفة تطبيق نتائج دراسة القيمة تزداد كلما تقدمت مرحلة التصميم وهذه الزيادة في التكلفة تتمثل في الوقت الاضافي اللازم لإعادة اعمال التصميم أو بعضه وفقدان ما سبق انجازه ومع ذلك يبقى المردود المتأتي من الدراسة في أي مرحلة من مراحل التصميم اعلى بكثير من التكلفة المترتبة على تطبيق الدراسة في اعمال التصميم بغض النظر عن المرحلة التي قطعها التصميم عند بدء دراسات القيمة. (الجمعية الكندية لمهندسي القيمة; [www.drzidan.com](http://www.drzidan.com)).

شكل رقم (5) يبين علاقة هندسة القيمة بمراحل التصميم وتقدير التكاليف



Sourc(Heirzer &Render. 2001. 144 )

## ثانياً: تقنية المقارنة المرجعية Benchmarking BNKG

1- مفهوم المقارنة المرجعية : اخذ مصطلح المقارنة المرجعية العديد من المفاهيم في المصادر الاجنبية والعربية فقد ترجمها (Paroctor; et.al;2006:397) بأنها عملية قياس ومراجعة الاداء ، اذ ان هدفها الاساس هو تحقيق ميزة تنافسية من خلال التعلم من تجربة الآخرين إذ تتطلب العملية مقارنة اداء الوحدة الاقتصادية مع اداء الوحدات الأخرى، ويمكن استعمالها في الاقسام المستقلة لنفس الوحدة، ووصف (Kinny;et.al;2006:656) المقارنة المرجعية بانها تعني البحث والمقارنة والتقييم لمنتجات الوحدة الاقتصادية وعملياتها، أو خدماتها الأخرى مقابل المنافسين أو مع الوحدات الاقتصادية الافضل، وتسمح هذه المقارنة للوحدة الاقتصادية " التي تقوم بعملية المقارنة" بالتعرف على طرائق الاداء والمنتجات المنافسة الأخرى وتحديد نقاط القوة والضعف. وينفق (Kinny) مع (Horngren) إذ اكدوا ما سبق بانها عملية مقارنة مستمرة بين مستويات الاداء في انتاج المنتجات والخدمات والانشطة المنفذة مقابل مستويات الاداء الافضل، فهي اداة تساعد الوحدة الاقتصادية على معرفة موقفها التنافسي (Horngren;et.al;2009:270) ،

في ضوء ماتقدم يلخص البحث ذلك بالنقاط الآتية :-

- أ- ان المقارنة المرجعية تساعد الوحدة الاقتصادية في تحديد جوانب القوة والضعف من خلال المقارنة المستمرة لأدائها مع اداء الوحدات الاقتصادية الافضل.
- ب- ان استعمال تقنية المقارنة المرجعية في ظل تقنيات أخرى مثل (هندسة القيمة، التحليل المفكك) يمكن الوحدة الاقتصادية من الوصول إلى منتجات مشابهة لمنتجات المنافسين أو تتفوق عليها من خلال البحث والمقارنة والتقييم لمنتجاتها أو خدماتها.
- ت- تهدف المقارنة المرجعية إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال التحسين المستمر لمنتجاتها أو خدماتها.
- 2-اهداف المقارنة المرجعية:-

- أ- تسريع حركة التغيير وتحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية من خلال الاستجابة لرغبات الزبائن وخلق قيمة افضل للمنتج.
- ب- تحديد اهداف استراتيجية وفقاً لمتغيرات البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية مع تحديد العمليات التي تسمح بالتوسع.
- ت- الاستعانة بالوحدات الاقتصادية الأخرى لخلق الابداع وتحفيز العمال على تغيير طريقة ادائهم في العمل.
- 3-اهمية المقارنة المرجعية ومبررات تطبيقها :- يرى (Jarrar&Zairi;2010:7) ان اهمية المقارنة المرجعية تتمثل في دعم استراتيجية الوحدات الاقتصادية من خلال:

- (1) التأثير في القرارات الاستراتيجية.
- (2) تحسين العمليات التشغيلية.
- (3) فهم متطلبات الزبون.
- (4) وضع معايير الاداء الداخلية.
- (5) مساعدة الوحدات الاقتصادية على قيادة استراتيجيتها بشكل منظم وكفوء.

ومن خلال ما سبق يمكن القول ان المقارنة المرجعية تحفز الوحدات الاقتصادية على تقديم منتجات وخدمات افضل والتي بدورها تؤدي إلى ربحية اعلى، إذ أن مئات ان لم يكن الالاف من الوحدات الاقتصادية في القطاعات السلعية والخدمية تستعمل المقارنة المرجعية، ففي انجلترا مثلا، وفي احصائية نشرها مركز المقارنة المرجعية في المملكة المتحدة، وجد ان (70%) من مجموع الوحدات الاقتصادية البريطانية تطبق المقارنة المرجعية (Harrington& Harrington;1996:146).

وهناك مجموعة من المبررات التي تدعو الوحدات الاقتصادية إلى تطبيق المقارنة المرجعية والتي يمكن ايجازها بالاتي:- (Kinny;et.al;2006:656)

- أ- لزيادة الوعي عن المنافسة.
- ب- لفهم طرائق انتاج واداء المنافسين.
- ت- لتحديد مواطن القوة والضعف الداخلية للمنافسين.
- ث- لتشخيص الفرص والتهديدات الداخلية والخارجية.
- ج- لوضع اهداف لتحسين الاداء.
- ح- لتبرير الخطة المقترحة للتغيير والتحسين المستمر للعملية.
- خ- خلق إطار عمل للبرنامج ولتقدير وتقييم العمليات.
- د- لإنشاء التركيز للرسالة والغايات والاهداف.

ويرى الباحثين ان من اهم مبررات تطبيق المقارنة المرجعية هو لمواجهة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الاعمال الحديثة من خلال تفكيك منتجاتها ومقارنتها بمنتجات المنافسين لمعرفة ما هو سر قوتها وتخفيض تكاليفها لنقوم على ضوء هذه الدراسة بتعديل وتطوير منتجاتها لتتلائم مع ظروف البيئة.

(4) دور استعمال المقارنة المرجعية في تحقيق التكلفة المستهدفة والتصميم الجيد للمنتج :-

إن تطبيق كل من تقنيتي المقارنة المرجعية والتكلفة المستهدفة خلال مرحلة تصميم المنتج يتوقف على طبيعة الدور الذي ينبغي ان يؤديه وفي أي مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، ويرى (Atkinson;et.al;2007:320) ان تقنية التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض التكاليف في مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج ، فعند تطبيق المقارنة المرجعية ينبغي على الوحدة الاقتصادية القيام باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة لكل العوامل اللازمة لتحقيق اهداف هذه التقنية والمتمثلة بالكيفية التي يتم فيها تحديد الاسعار وحجم المبيعات والربح المستهدف، ، فضلاً عن عمل مقارنة للعمليات التصنيعية واجراءات تقليص الهدر وزمن دورة التصنيع فضلاً عن كيفية بلورة مقترحات العاملين وتفعيلها لتحسين العمليات والانشطة الانتاجية، أي ان المقارنة المرجعية هي عملية قياس مستمرة لممارسات ومنتجات وخدمات الوحدة الاقتصادية مقابل ممارسات ومنتجات وخدمات المنافسين الاقوى أو مقابل الوحدات الاقتصادية التي تعد قادة الصناعة (Wheelen&Hunger;2008:275) .

ويرى (Blocher;et.al;2010:12) ان هناك تشابها بين التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية من حيث تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة المنتج ومن ثم تحسين قيمة المنتج ودعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في السوق، وعليه يمكن القول ان امام الوحدات الاقتصادية خيارين لتحقيق التكلفة المستهدفة هما (Blocher;et.al;2010:547) :-

- أ- دمج تكنولوجيا التصنيع الحديثة، استعمال تقنيات ادارة التكلفة الحديثة، مثل المقارنة المرجعية.
- ب- إعادة تصميم المنتج والتي تعد مفيدة لأغلب الوحدات الاقتصادية لانه يؤدي إلى تخفيض مجموع تكاليف دورة حياة المنتج .

إن المقارنة المرجعية يمكن ان تعد مدخل لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية (Mayle;et.al;1998:8-9)، إذ يعد تحديد السعر المستهدف من الخطوات المهمة لتحديد التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على فهم القيمة المدركة للزبون تجاه المنتج، إذ ان فهم هذه القيمة يؤثر في توقع السعر الذي يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل هذا المنتج، وتكون الوحدات الاقتصادية بأفضل حالاتها لتحديد حاجات الزبون وقيمتها المدركة عندما تكون على اتصال قريب وتفاعل مع الزبون، وبمقارنة منتجات الوحدة الاقتصادية مع المنتجات المنافسة أو الافضل يتم التوصل إلى خصائص المنتج التي يريدها الزبون والسعر الذي يرغب بدفعه مقابل هذه الخصائص (Horngren;2009:460-461).

إن اهمية المقارنة المرجعية في تصميم التكلفة المستهدفة تكمن في الاتي:-

أ- دراسة الكيفية التي ينفذ فيها الغير ادائه وتحديد نواحي القصور في الانشطة الداخلية والعمل على تلافيها والتي تؤدي إلى تخفيض التكاليف (Elnathan&Young;1996:41).

ب- تساعد الوحدة الاقتصادية في تحليل تكلفة المنتج ومعرفة نسبة الفائدة أو الضرر من الاساليب المنافسة في تصميم المنتج (Atkinson;et.al;1998:227).

من خلال ما سبق تبين انه ممكن ان تحقق الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية إذا طبقت تقنية التكلفة المستهدفة باعتماد المقارنة المرجعية الذي يوفر البيانات الضرورية عن تكاليف المنتجات المنافسة ليجري بعد ذلك تحليل تكاليف منتجات الوحدة الاقتصادية وتصنيفها لتحديد الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة إذ يجري تخفيض تكاليف الانشطة من خلال ازالة أو تقليص ما لا يضيف قيمة منها وتحسين كفاية الانشطة التي تضيف قيمة أو استبدالها بانشطة اكثر كفاية للوصول إلى التكلفة المستهدفة (target costing) وبالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية (Blocher;et.al;2010:548) ، في حين ان تحليل التصميم Design analysis هو شكل شائع من هندسة القيمة الذي من خلاله يعد فريق التصميم بعض التصميم الممكنة (المحتملة) للمنتج بحيث يمتلك كل واحد منها المواصفات نفسها بمستويات مختلفة من الأداء والكلف (Blocher;2002:158).

فالمقارنة المرجعية وسلسلة القيمة تساعد في توجيه فريق التصميم في اعداد التصميم التي تكون اقل كلف، وفيما بعد فإن فريق التصميم يعمل مع افراد ادارة الكلفة لاختيار احد التصميم التي تلبى متطلبات الزبائن بينما لا تتجاوز الكلفة المستهدفة (Blocher;2002:158).

وفي ضوء ما تقدم نستنتج ما يلي :

(أولاً) ان السمات والخصائص الفنية والوظيفية للمنتج ربما تتأثر بواحد أو أكثر من متطلبات الزبون الامر الذي يؤدي إلى مساعدة المصمم باستبعاد المواصفات التي ليست لها قيمة (الجزء الاقل قيمة) واعطاء قيمة للاجزاء الاكثر أهمية وبالتالي تخفيض الكلف والوصول إلى الكلفة المستهدفة.

(ثانياً) تتمكن الوحدة الاقتصادية من مواجهة البيئة التنافسية الخارجية عندما يسعى مدخل الكلفة المستهدفة إلى تحقيق للاتي :-

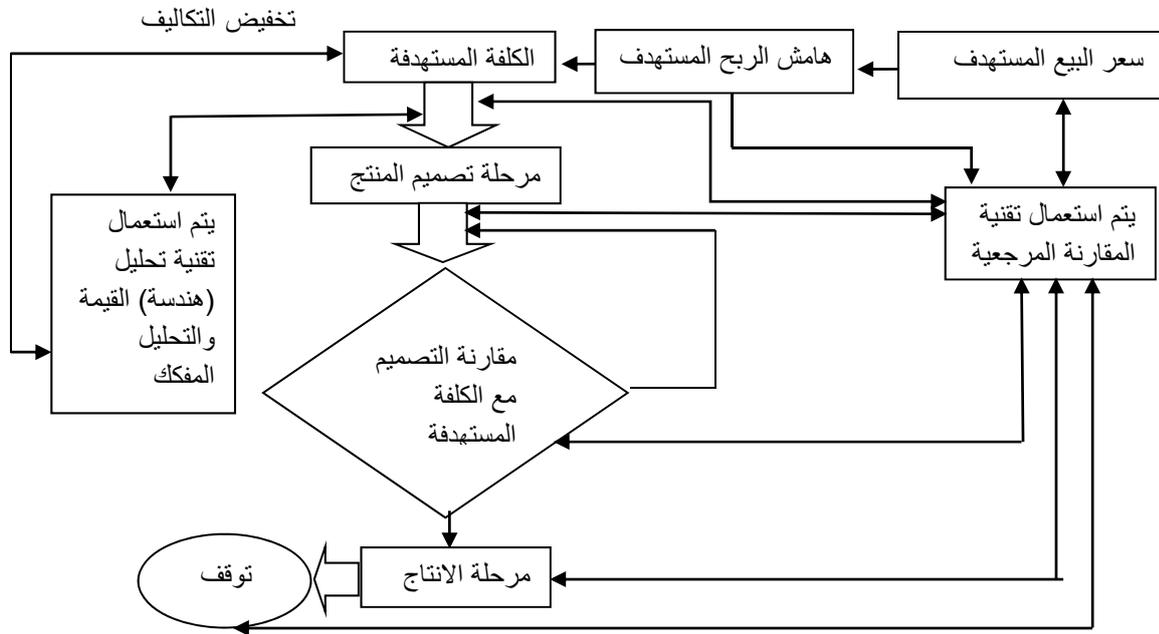
- 1) استمرارية تحسين خصائص المنتج.
- 2) الاهتمام بمتطلبات الزبون واشباع رغباته.
- 3) تخفيض التكاليف قبل حدوثها لتحقيق وفورات جوهرية.

وتعد تقنية التكلفة المستهدفة واحدة من أهم تقنيات ادارة التكلفة الإستراتيجية التي لا يمكن ان تحقق الاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية الجديدة إلا اذا تكاملت مع تقنيات أخرى مثل تحليل هندسة القيمة والمقارنات المرجعية

والتحسين المستمر وتحليل سلسلة القيمة (Feil & Kim;2004:11) ، يتبين أهمية المقارنة المرجعية في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة، إذ يتوجب على الوحدة الاقتصادية القيام بالمقارنة المرجعية لكل العوامل اللازمة لتحقيق تقنية الكلفة المستهدفة وفي مقدمتها تحديد سعر البيع المستهدف وما يرتبط به من حجم المبيعات وهامش الربح المستهدف فضلاً عن عمل المقارنة المرجعية حول الكيفية التي يتم فيها تطوير العلاقات اللازمة مع المجهزين والتي تكون حاسمة في نجاح تحديد الكلفة المستهدفة إلى جانب عمل مقارنة مرجعية لمواصفات المنتجات المنافسة وكيفية استخدام الوحدات الاقتصادية المنافسة لهندسة القيمة والتحليل المفكك لبلوغ التكلفة المستهدفة (الموسوي;2008:31).

ويرى الباحثين بأن تطبيق التكلفة المستهدفة في ظل التقنيات التي تساندها كالمقارنة المرجعية وهندسة القيمة يؤدي دور مهم في تحديد أداء المنافسين من حيث السعر والجودة والوظيفة وبالتالي تصميم المنتج وفقاً للخصائص الوظيفية والنوعية للوصول إلى اسعار المنافسين وتحقيق الميزة التنافسية.

#### شكل رقم (6) اليات الوصول إلى الكلفة المستهدفة باستخدام تقنية هندسة القيمة والمقارنة المرجعية



اعداد الباحثين بالاعتماد على المصدر : (Cokins;2003:3).

#### المبحث الرابع : الجانب التطبيقي

يتناول هذا المبحث كافة الاجراءات المنهجية التي اتبعتها الدراسة لاسيما وان المنهجية العلمية هي نسق من القواعد والاجراءات التي يعتمد عليها البحث ، كانت كالاتي :-

##### أولاً : منهجية البحث:

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها

وتفسيرها، ويأتي استخدام هذا المنهج في دراستها بهدف دراسة (اهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين (الداخلية والخارجية) في تصميم تكلفة المنتج باستعمال اطار تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية).

#### ثانياً: عينة البحث :

تم توزيع (25) استبيان على عينة الدراسة (رئيس قسم الحاسبات، محاسب، المدير المالي) في الشركة العامة لمنتجات الالبان / ابو غريب، وبعد الانتهاء من عملية جمع البيانات تم استرداد الاستبيانات التي تم توزيعها وكانت منها (19) استبيان صالحة للتحليل الاحصائي وبذلك تكون نسبة الاستبيانات المستردة من اجمالي الاستبيانات الموزعة (80%) وتعتبر هذه النسبة جيدة وممثلة لمجتمع الدراسة، ويمكن الاعتماد عليها في استكمال اجراءات الدراسة، حيث يرى البعض ان نسبة الاسترداد التي تزيد عن (40%) او (50%) تعتبر نسبة مقبولة ويمكن الاعتماد عليها.

#### ثالثاً : محتويات اداة البحث ( الاستبيان).

تم اعداد الاستبيان التي تكونت من ثلاثة اقسام رئيسية على النحو الاتي: -  
القسم الأول: تمثل بمجموعة من الاسئلة والتي تهدف إلى التعرف على البيانات الشخصية لافراد العينة والمتمثلة في ( المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة).  
القسم الثاني: تمثل بمجموعة من الاسئلة والتي تهدف إلى التعرف على البيانات عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها افراد العينة والمتمثلة في ( مدة ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها، حجم رأس مال الوحدة الاقتصادية بالدينار).

القسم الثالث: وهو القسم الذي يعبر عن محاور وابعاد الدراسة حيث تكون من (51) فقرة موزعة على اربعة محاور رئيسية على النحو الاتي:-

المحور الأول : هل تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب باجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية، وتتكون من (19) فقرة.

المحور الثاني: هل تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب ادوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، وتتكون من (19) فقرة.

المحور الثالث: ما مدى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية من قبل ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان، وتتكون من (9) فقرة.

المحور الرابع: ما هي الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب عند تطبيقها إدارة التكلفة الاستراتيجية، تتكون من (7) فقرات.

#### رابعاً : تصميم اداة البحث ( الاستبيان) :

تم تصميم الاستبيان وفق مقاييس ليكرت الخماسي (Likert scale)، حيث تعرض فقرات الاستبيان على المبحوثين ومقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقته عليها وتعطي فيه الاجابات اوزان رقمية تمثل درجة الاجابة على الموافقة، حيث يتضح من الجدول رقم (2) ادناه ان الفقرة التي يتم الموافقة عليها بدرجة كبيرة جدا تأخذ الدرجة

(5)، والفقرة التي يتم الموافقة عليها بدرجة كبيرة تأخذ الدرجة (4) اما الفقرة التي تكون نتيجة الاجابة عليها موافقة بدرجة متوسطة تأخذ الدرجة (3)، في حين ان الفقرة التي تكون الاجابة عليها موافق بدرجة قليلة تأخذ الدرجة (2)، وكذلك الفقرة التي يجاب عليها موافق بدرجة قليلة جدا تأخذ الدرجة (1)، ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبيان اعتمدت الدراسة على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي.

### جدول رقم (1) تصحيح اداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي

الاجابة	موافق بدرجة كبيرة جدا	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

والجدول رقم (2) ادناه يوضح مستويات الموافقة استناداً لثلاث مستويات فقط (منخفض، متوسط، مرتفع)، والذي يعطي دلالة واضحة على ان المتوسطات التي تقل عن (2.34) تدل على وجود درجة منخفضة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، بينما المتوسطات التي تتراوح بين (2.34-3.67) فهي تدل على وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات ومحاور الاستبيان، بينما المتوسطات التي تتراوح بين (3.67-5) فهي تدل على وجود درجة مرتفعة من الموافقة، وهذا التقسيم تم تحديده وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي تم اعتماده في تصميم اداة البحث.

### جدول رقم (2) مستويات الموافقة على فقرات ومحاور البحث

مستوى الموافقة	منخفض	متوسط	مرتفع
الوسط الحسابي	اقل من 2.34	من 2.34 الى 3.67	من 3.67 إلى 5
الوزن النسبي	اقل من 46.8%	من 46.8% إلى اقل من 73.4%	من 73.4% إلى 100%

### خامساً:- تحليل فقرات محاور البحث واختبار الفرضيات

#### ❖ تحليل فقرات محاور البحث

الجزء الأول : المعلومات الشخصية:

توزيع عينة البحث حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (3) ادناه يوضح ان فئة المحاسبين كانت اعلى نسبة من مجموع افراد العينة، مما يدل على ان معمل الالبان لديه موظفين يتمتعون بقدرة التعامل مع نظم إدارة التكاليف ومؤهلين علمياً لتطبيق تلك النظم.

### جدول رقم (3) النسب المئوية لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	المسمى الوظيفي
0.05	رئيس قسم الحسابات
0.79	محاسب
0.16	مدير مالي
100.0	المجموع

توزيع عينة البحث حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (4) ادناه يوضح ان اغلب افراد العينة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (68%) مما يشير إلى مدى توفر الكادر البشري المؤهل الذي يستطيع فهم وادراك اهمية موضوع الدراسة للتعامل مع الاساليب المحاسبية الحديثة وتقديم معلومات ذات قيمة للإدارة.

جدول رقم (4) النسب المئوية لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	النسبة المئوية %
إدارة اعمال	0.16
محاسبة	0.68
مالية ومصرفية	0.16
<b>المجموع</b>	<b>100.0</b>

توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي :

يتضح من خلال الجدول رقم (5) ان اغلب افراد عينة البحث كانوا من حملة درجة دبلوم بنسبة (57%) وهذا يعني بأن العاملين في معمل الالبان يواجهون صعوبة في تطبيق نظم التكاليف الحديثة لافتقارهم إلى الكفاءة العلمية المطلوبة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية.

جدول رقم (5) النسب المئوية لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	النسبة المئوية %
دبلوم	0.57
بكالوريوس	0.43
دراسات عليا	0.00
<b>المجموع</b>	<b>100.0</b>

توزيع عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة :

الجدول رقم (6) ادناه يوضح بان اغلب افراد العينة كانت تتراوح خبرتهم من (15-20) سنة فأكثر وهذا يشير إلى ان العاملين في الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب يمتلكون الخبرة الكافية لتطبيق اساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بصورة سليمة.

جدول رقم (6) النسب المئوية لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	0.00
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	0.37
من 10 سنوات إلى 15 سنة	0.16
من 15 سنة إلى 20 سنة فأكثر	0.47
<b>المجموع</b>	<b>100.0</b>

الجزء الثاني : معلومات عن الوحدة الاقتصادية :

توزيع عينة البحث حسب مدة ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها :

يوضح الجدول رقم (7) ادناه بأن مدة ممارسة الشركة العامة لمنتجات الالبان لنشاطها تتراوح ما بين (15-20) سنة فأكثر مما يشير إلى ان الشركة قادرة على الاستمرار والبقاء.

## جدول رقم (7) النسب المئوية لأفراد العينة حسب مدة ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها

النسبة المئوية %	مدة ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها
0.05	من 1- 5 سنوات
0.22	من 6 - 10 سنوات
0.26	من 11 - 15 سنة
0.47	من 15 - 20 سنة فأكثر
<b>100.0</b>	<b>المجموع</b>

توزيع عينة البحث حسب حجم رأس مال الوحدة الاقتصادية بالدينار:

الجدول رقم (8) ادناه يوضح ان حجم رأس مال الشركة العامة لمنتجات الالبان يتراوح ما بين (15- 20 مليون دينار فأكثر ) وهذا يدل على ان الشركة من الشركات المنافسة القوية .

## جدول رقم (8) النسب المئوية لأفراد العينة حسب رأس مال الوحدة الاقتصادية بالدينار

النسبة المئوية %	حجم رأس مال الوحدة الاقتصادية بالدينار
0.00	اقل من 5 مليون
0.00	من 5 - اقل من 10 مليون
0.11	من 10 - اقل من 15 مليون
0.89	من 15 - 20 مليون فأكثر
<b>100.0</b>	<b>المجموع</b>

❖ أختبار الفرضيات

❖ أختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الاولى على:(تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان بأجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية).

تم تحليل فقرات وأبعاد المحور الأول من خلال حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور، وفيما يلي تحليل كل بعد من أبعاد المحور الأول .

1- البعد الاول : تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابو غريب بأجراء التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية يبين الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة ككل بلغ (2,4)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (48%) ويشير ذلك الى وجود درجة مقبولة (متوسطة) من الموافقة على الفقرات والتي تخص بأهتمام الشركة العامة لمنتجات الالبان بالبيئة الداخلية من وجهة نظر العاملين في المعمل (عينة الدراسة). ويلاحظ من الجدول أن اهتمام ادارة المعمل بتقويم أداء العاملين فضلا عن أهتمامها بسداد التزاماتها المالية وحقوقها جاء في المرتبتين الأخيرتين بوسط حسابي (1,25)(1,05) ووزن نسبي (0,25)(0,21) على التوالي .

## جدول رقم (9)

## المؤشرات الاحصائية المتعلقة بفقرات " الاهتمام باجراء التحليل الاستراتيجي (تحليل البيئة الداخلية

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
1	%84	4.20	تحرص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب على توفير المعلومات والمعرفة للعاملين	1
3	%56	2.80	تضع إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب توقعاتها للتغيرات في عوامل القوة والضعف في البيئة الداخلية	2
4	%45	2.25	تخصص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب ميزانية كافية لنشاطي البحث والتطوير	3
2	%73	3.65	تولي إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اهمية كبيرة للبحث والتطوير المتعلقين بتصميم وتطوير عملياتها ومنتجاتها لتلائم توقعات الزبائن	4
7	%21	1.05	تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب بتسديد التزاماتها المالية وحقوقها	5
6	%25	1.25	تتبع إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب تقويم أداء الموظفين وتحرص على اعلامهم بنتائجهم	6
5	%32	1.60	يسمح الهيكل التنظيمي في الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب بالاستجابة السريعة للتغيير في الظروف المختلفة بما يعكس مرونته العالية	7
	%48	2.4	البعد ككل	

2 - البعد الثاني : تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب باجراء التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية :

يبين الجدول رقم (10) ان المتوسط الحسابي العام لإجابات افراد العينة ككل بلغ (2.77)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (55%) ويشير ذلك إلى وجود درجة مقبولة (متوسط) من الموافقة على الفقرات والتي تخص باهتمام إدارة الشركة بالبيئة الخارجية من وجهة نظر العاملين في معمل الالبان. ويلاحظ من الجدول ان اشراك إدارة المعمل فرق العمل الخارجية ( منفذون، استشاريون) في تطوير منتجاتها عبر تنظيم ورش عمل مشتركة فضلا عن بناء إدارة المعمل استراتيجيتها التنافسية على اساس التميز بتقديم منتجات ذات جودة عالية جاء في المرتبتين الاخيرتين بوسط حسابي (1.40) (1.35) ووزن نسبي (28%) (27%) على التوالي.

## جدول رقم (10)

## المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات الاهتمام بإجراء التحليل الاستراتيجي (تحليل البيئة الخارجية)

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
1	تراعي إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب فلسفة البلد العاملة فيه وسياسته	3.65	73%	2
2	تحرص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب على ان يكون لمنتجاتها تأثيرات ايجابية للمجتمع المستهدف	2.75	55%	7
3	تحرص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب على امتلاك تكنولوجيا حديثة ومتطورة مقارنة بالمنافسين	3.35	67%	5
4	تتابع إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب موقفها التنافسي باستمرار مستخدمة اسلوب المقارنات المرجعية باقوى المنافسين	2.45	49%	8
5	تختار إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب استراتيجيتها التنافسية على اساس التميز بتقديم منتجات ذات جودة عالية	1.35	27%	11
6	تنطلق استراتيجيات التنافس الحالية الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب من مبدأ الكلفة الاقل	3.60	72%	3
7	يمثل رضا الزبون هدفا استراتيجيا متجددا بالنسبة لإدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب	3.40	68%	4
8	تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب باختيار فرق العمل الخارجية (منفذون، شركات، استراتيجيون، استشاريون) على اساس معايير ومواصفات عالية	3.70	74%	1
9	تشارك إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب فرق العمل الخارجية في عملية تطوير منتجاتها وخدماتها عبر ورش عمل مشتركة	1.40	28%	10
10	تحرص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب على رعاية الشؤون المهنية للعاملين (تشريعات العمل، الضمان الاجتماعي والصحي)	1.85	37%	9
11	تعطي الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب صورة ايجابية مشرقة لدى الوحدات الاقتصادية لحماية الزبون	3.00	60%	6
	<b>البعد ككل</b>	<b>2.77</b>	<b>55%</b>	

وبناءً على ما سبق تم قبول الفرضية الاولى:

تهتم إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب بإجراء التحليل الاستراتيجي للبيئتين الداخلية والخارجية .

❖ اختبار الفرضية الثانية :

تنصب الفرضية الثانية على : ( تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب ادوات إدارة التكلفة المستهدفة).

تم تحليل فقرات وإبعاد المحور الثاني من خلال حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور وفيما يلي تحليل كل بعد من ابعاد المحور الثاني.

1- البعد الأول : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب التكلفة المستهدفة:

يبين الجدول رقم (11) ان المتوسط الحسابي العام لاجابات افراد العينة على الفقرات بعد استخدام معمل الالبان لاسلوب التكلفة المستهدفة ككل بلغ (3.78) كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (76%) ويشير ذلك إلى وجود درجة ايجابية من الموافقة على الفقرات من وجهة نظر العاملين في معمل الالبان، مما يشير إلى ان إدارة معمل الالبان تقوم بتطبيق هذا الاسلوب بشكل مبسط، حيث تقوم بربط تكاليف المنتج باسعار البيع بدلاً من ربط اسعار البيع بكلفة المنتج.

جدول رقم (11) المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات " تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب التكلفة المستهدفة"

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
2	%78	3.90	يحمل نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها في اثناء مرحلة التصميم	1
1	%89	4.45	تقوم الادارة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب امكانية العميل ويستطيع دفعه	2
3	%60	3.00	تقوم الادارة بربط تكاليف تقديم المنتج (او الخدمة) باسعار بيعها بدلا من ارتباط اسعار البيع بالتكاليف	3
	%76	3.78	البعد ككل	

2- البعد الثاني : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب دورة حياة المنتج يبين الجدول رقم (12) ان المتوسط الحسابي العام لإجابات افراد العينة على الفقرات بعد استخدام معمل الالبان اسلوب دورة حياة المنتج ككل بلغ (3.63) كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (73%) ويشير ذلك إلى وجود درجة ايجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، مما يشير إلى اهتمام معمل الالبان بدورة حياة المنتج وهذا يعني بأن الشركة العامة لمنتجات الالبان تتمتع بميزة تنافسية تمكنها من البقاء في الأسواق لأطول فترة ممكنة.

الجدول رقم (12) المؤشرات الإحصائية المتعلقة بفقرات " تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب دورة حياة المنتج"

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
1	%89	4.45	تقوم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على اسس موضوعية دقيقة	1
3	%56	2.80	تمتلك إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب القدرة على الحد من الانشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة المنتج (او الخدمة) بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية	2
2	%73	3.65	تمتلك ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب القدرة على وضع خطط لتدفق الانشطة والتحكم في طول حياة المنتج	3
	%73	3.63	البعد ككل	

3- البعد الثالث : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب الميزة التنافسية: يبين الجدول رقم (13) ان المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (3.96) كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (79%) ويشير ذلك إلى وجود درجة ايجابية من الموافقة على فقرات هذا البعد، وهذا يدل على اهتمام الشركة العامة لمنتجات الالبان بتقديم منتجات متميزة ذات مواصفات ومقاييس عالمية إلى حد ما يمكنها من تحقيق الارباح وزيادة الحصة السوقية لها.

## جدول رقم (13)

المؤشرات الإحصائية لفقرات استخدام الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب الميزة التنافسية

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
1	%89	4.45	تسعى الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب لتقديم منتجات جديدة لكسب حصة سوقية اضافية وتحقيق مزايا تنافسية	1
3	%65	3.25	تخصص إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب مبالغ كافية للبحث والتطوير لمنتجاتها للاستجابة مع التغيرات المحيطة	2
2	%84	4.20	تسعى الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب إلى جعل مواصفات منتجاتها مطابقة مع المواصفات الدولية	3
	%79	3.96	البعد ككل	

4- البعد الرابع : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب المقارنة المرجعية:

يبين الجدول رقم (14) ان المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (3.53)، كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (71%) ويشير ذلك إلى وجود درجة مقبولة من الموافقة، وهذا يدل على اهتمام الشركة العامة لمنتجات الالبان بمقارنة منتجاتها مع مثيلاتها من المنتجات المنافسة من خلال سعيها في تقديم منتجات متميزة تمكنها من تحقيق اهدافها الاستراتيجية.

## جدول رقم (14)

المؤشرات الإحصائية لفقرات استخدام الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب المقارنة المرجعية

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
2	%73	3.65	تسعى ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب لمقارنة المنتجات المقدمة من قبلها مع المنتجات المماثلة التي يقدمها المنافسين لتحسين جودة الاداء	1
1	%84	4.20	تعتمد إدارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب على تحديد الاتجاهات المستقبلية للاداء الافضل لمقابلة احتياجات الزبائن بما يفوق توقعاتهم لكسب رضاهم	2
3	%55	2.75	توفر ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب الامكانيات اللازمة لتحديد القوة والضعف بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء لديها	3
	%71	3.53	البعد ككل	

5- البعد الخامس : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب هندسة القيمة:

يبين الجدول رقم (15) ان المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (3.20) كما بلغت قيمة الوزن النسبي (64%) ويشير ذلك إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات البعد الخامس، مما يعني بأن الشركة العامة لمنتجات الالبان لا تعتمد بشكل كبير على تقنية تحليل (هندسة) القيمة في تطوير منتجاتها وتحسينها

## الجدول رقم (15)

المؤشرات الإحصائية لفقرات " استخدام الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب اسلوب هندسة القيمة"

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
1	%64	3.70	لدى ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب إمام جيد بموضوع هندسة القيمة	1
3	%65	3.25	تتصف الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب بسرعة تصميم وتطوير منتجاتها اعتمادا على التقنيات الحديثة من ضمنها هندسة القيمة	2
4	%63	3.15	تعتمد اقسام الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب مجتمعة وبشكل كبير في تطوير منتجاتها (الجودة، والهندسة والتصميم.أخ) فضلا عن قسم البحث والتطوير	3
5	%62	3.10	تعتمد الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب في تشكيلة منتجاتها مفهوم التصميم النموذجي Design Modular والذي يتضمن اعلى درجة من تعدد التشكيلة وقل تعدد في المكونات	4
6	%60	3.00	تعتمد فلسفة تطوير المنتج وتحسنه على اساليب علمية كمبدأ تحليل القيمة	5
7	%56	2.80	تفضل الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب تطوير منتجاتها بطرق حديثة بدلا من الطرق التقليدية وتراعي التأثيرات البيئية للمنتج، والعملية الانتاجية على حد سواء	6
2	%67	3.35	تهتم إدارة العمليات بتوفير مناخ جيد لموظفيها وتحقيق الامان لمنتجاتها بغية تقليل الضرر على الفرد العامل والزبون على حد سواء	7
	%64	3.20	البعد ككل	

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثانية : تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب أدوات ادارة الكلفة الاستراتيجية.

## ❖ اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على: (مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية من قبل الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب) .

تم تحليل فقرات المحور الثالث من خلال حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات هذا المحور، والجدول رقم (16) ادناه يوضح ان المتوسط الحسابي العام بلغ ككل (3.82) كما وبلغت قيمة الوزن النسبي (%76) ويشير ذلك إلى وجود درجة ايجابية من الموافقة على فقرات المحور الثالث من وجهة نظر العاملين في معمل الالبان ، وهذا يدل على مزايا تطبيق هذا المدخل حيث تستطيع الشركة العامة لمعمل الالبان من خلال هذا المدخل التصدي للمنافسين باطلاقها منتجات متميزة تضيف قيمة للشركة والزبائن.

الجدول رقم (16) المؤشرات الإيجابية لفقرات " مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية "

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
7	%62	3.10	يؤدي مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية إلى خفض تكاليف العمل نتيجة أسباب فنية بالانتاج	1
8	%57	2.85	يقال مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية تكاليف أنشطة البحث والتطوير الخاصة بانتاج المنتج او الخدمة	2
6	%66	3.30	يقال مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية من تكاليف صيانة اجهزة فحص انتاج او الخدمة	3
3	%84	4.20	يؤدي مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية إلى خفض التكاليف وزيادة الانتاجية في الوحدة الاقتصادية	4
1	%95	4.75	يساعد هذا المدخل على دعم وتحسين الميزة التنافسية الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب	5
2	%90	4.50	يقال المدخل من الأرباح المفقودة عن المبيعات بسبب تقديم خدمات رديئة للزبائن	6
5	%67	3.35	يعمل مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية على تعظيم قيمة وتطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية	7
1	%95	4.75	يعمل مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية على تعظيم قيمة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب وتعزيز الموقف التنافسي لديها	8
4	%71	3.55	يساعد مدخل إدارة التكلفة على تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق أهداف الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب الاستراتيجية	9
	%76	3.82	البعد ككل	

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على : مدى جدوى تطبيق مدخل إدارة الكلفة الاستراتيجية من قبل ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب.

#### ❖ اختبار الفرضية الرابعة :

تنص الفرضية الرابعة على : ( الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب عند تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية).

تم تحليل فقرات المحور الرابع من خلال حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات هذا المحور، والجدول رقم (17) ادناه يوضح ان المتوسط الحسابي العام ككل بلغ (3.80) كما بلغت قيمة الوزن النسبي (%76) ويشير ذلك إلى وجود درجة ايجابية من الموافقة على فقرات هذا المحور من وجهة نظر افراد العينة، حيث كان عدم إمام العاملين في معمل الالبان بمنهج إدارة التكلفة الاستراتيجية كمهج من الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل حيث احتلت المرتبة الاولى، وذلك لأن اغلب العاملين في معمل الالبان كانوا من حملة الدبلوم إضافة إلى قلة التشجيع والدعم الكافي لتطبيق هذا المدخل .

جدول رقم (17) المؤشرات الإحصائية لفقرات " الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب عند تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية .

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
1	نقص المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية وعدم الإلمام الكافي به	4.75	95%	1
2	عدم توفر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية	4.45	89%	3
3	قلة التشجيع والدعم الكافي لتطبيق هذا المدخل	4.50	90%	2
4	قلة اهتمام الإدارة في تطبيق اساليب هذا المدخل تحسبا لارتفاع التكاليف	2.70	54%	7
5	قناعة ورضا الادارة بالنظم المطبقة لديها بانها تعني بتحقيق اهدافها وعدم الرغبة في التغيير	3.15	63%	5
6	ضعف التنسيق والمشاركة بين الادارات والعاملين	3.95	79%	4
7	ضعف عمليتي الاتصال والتنسيق بين اقسام الانتاج واقسام التسويق في الوحدة الاقتصادية	3.00	60%	6
	الدرجة الكلية للمحور	3.80	76%	

وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية الرابعة :

وجود صعوبات تواجه ادارة الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب عند تبنيها مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية

#### المبحث الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

توصل اليه الباحثين في جانبية النظري والعملية الى مجموعة استنتاجات يمكن تحديدها كالآتي:

- 1- ان زيادة المنافسة في بيئة الاعمال ، يتطلب من الشركة العامة الاستجابة لمتطلباتها من خلال تحسين الأساليب التنافسية (عوامل النجاح الاساسية) (الجودة ، الكلفة ، الوقت ، الابتكار ، وخدمات ما بعد البيع للمنتج) علاوة على ذلك تبني الافكار الادارية الحديثة المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة ، فرق العمل متعددة الوظائف وتفويض العاملين واسلوب التحسين المستمر لتحقيق رضا الزبون .
- 2- ان ادارة التكلفة الاستراتيجية تمثل استجابة لحاجة الوحدات الاقتصادية لمواكبة تطورات البيئة التنافسية الحديثة وبالاخص تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) وذلك لاعتمادها على تسعير المنتجات عن طريق استهداف التكلفة والتسعير القائم على ابحاث السوق ، ولسبب نقص المعلومات لتطبيق هذا المدخل وعدم المام العاملين بمتطلبات تطبيقية يعد من اهم الصعوبات التي تواجه الشركة .
- 3- هناك العديد من التقنيات التي يمكن ان تساهم في الوصول الى التكلفة المستهدفة من بينها تقنية هندسة القيمة والمقارنة المرجعية ، حيث تعتبر هندسة القيمة تقنية اساسية لعمل تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية للمنتج عن طريق ما يسمى بالتحليل الوظيفي للمنتج ، فضلا عن المقارنة المرجعية والتي تساعد في تحديد نواحي القصور والضعف في تنفيذ الأنشطة وذلك بتحليلها الى مضيعة للقيمة واخرى غير مضيعة ، والذي سينعكس بدوره في التحديد الصحيح والعاقل لتكلفة المستهدفة .
- 4- ان الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب تنتهج استراتيجية قيادة التكلفة من بين الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة ( قيادة التكلفة، التمايز، التركيز) وهذا يعني بان هذه الشركة من الشركات المنافسة القوية على السعر .

- 5- بينت نتائج التحليل الاستراتيجي ان ابعاد البيئة الداخلية ، والخارجية تساهم بشكل بسيط في استمرارية الشركة العامة لمنتجات الالبان ، فقد بلغ المتوسط الحسابي لابعاد البيئة الداخلية (2.4) أي نسبة (48%) فيما بلغ المتوسط الحسابي لابعاد البيئة الخارجية (2.77) أي نسبة (55%) وهذه مؤشرات تستدعي ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين المركز التنافسي للشركة .
- 6- تستخدم الشركة العامة لمنتجات الالبان ادوات واساليب مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية بنسب متفاوتة حيث كان اسلوب الميزة التنافسية واسلوب التكلفة المستهدفة من اكثر الأساليب استخداماً ، في حين كان اسلوب هندسة القيمة من اقل الاساليب استخداماً.
- 7- إن نقص المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية وعدم إلمام العاملين بشكل كافي به من الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الالبان.
- 8- ان قلة التشجيع والدعم الكافي من قبل ادارة الشركة لتطبيق مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية من الصعوبات التي تواجه الشركة العامة لمنتجات الالبان.

### ثانياً: التوصيات

في ضوء ما تم عرضه من الاستنتاجات السابقة فإنه يمكن التوصية بالآتي:-

- 1- من الضروري الأخذ في نظر الاعتبار كافة المتغيرات والعوامل المحيطة بالبيئة الداخلية والخارجية عند قيام الوحدات الاقتصادية بممارسة وظائفها الادارية المختلفة وذلك تلبية لمتطلبات هذه التغيرات وكما في ادناه:
- أ- التركيز على الابعاد الاساسية للتنافس والمتمثلة ب ( التكلفة، الجودة ، الوقت ، الابتكار). إذ أن التركيز على الاسعار يتطلب ادارة التكاليف بعناية كما ان الجودة يجب ان تكون بالدرجة التي تقابل بها المنتجات والخدمات حاجات ورغبات الزبون
- ب- من الضروري إتباع الاساليب الحديثة في التصنيع فضلاً عن البحث وبصورة مستمرة عن مزايا جديدة ومنتجات مبتكرة من خلال التركيز على العوامل الاساسية للنجاح الحاسمة والمتمثلة بالكفاية والتكلفة، والجودة، والوقت .
- 2- لكي تحافظ الشركة العامة على ميزتها التنافسية فإنه ينبغي عليها ان تقوم بتصميم معلومات لأدارة التكلفة يخدم التركيز على اركان البناء الاربعة للميزة التنافسية وهي ( الكفاية المتوقعة، والجودة المتوقعة ، التحديث المتفوق ) فضلاً عن الاستجابة المتفوقة للزبون ، إذ تمثل هذه الاركان نتاج الكفاءات المثمرة للوحدة الاقتصادية والذي ينعكس في تميز منتجاتها، وتخفيض هيكل تكاليفها من خلال رفع الكفاية الانتاجية والجودة والتجديد (الابتكار) من خلال تحديث المنتجات والعمليات والاستجابة لمتطلبات الزبون ومن ثم خلق قيمة مدركة عالية للزبون.
- 3- لكي تحافظ الشركة العامة على تحقيق الربحية المستهدفة وتعزيز مركزها التنافسي من خلال تصميم منتجات جديدة او اعادة تصميم المنتجات بشكل يفوق المنافسين فإنه ينبغي عليها تطبيق تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية للوصول الى التكلفة المستهدفة
- 4- من الضروري اتباع مجموعة من الخطوات والمتمثلة بتقديم المنتج الذي يرضي حاجات الزبائن ومن ثم تحديد السعر المستهدف استناداً الى القيمة المدركة لدى الزبون أراء المنتج واسعار المنافسين، وكذلك تحديد هامش

- الربح المستهدف، ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة ، وهذا يتطلب بالضرورة تحديد الاستراتيجية التنافسية والامكانات والقرارات المتاحة لها في مواجهة الفرص والتهديدات .
- 5-الاهتمام باجراء التحليل الاستراتيجي، حيث يمثل نقطة انطلاق نحو التخطيط السليم الذي يهدف الى التميز والتفوق، ولأنه الوسيلة الاكثر قدرة على تحسين الموقف التنافسي
- 6-التركيز على توفير عوامل تمكين العاملين باعطائهم القوة والسلطة والمعلوماتية التي تحسن من قدراتهم على اتخاذ القرارات وحل المشكلات، وإيلاء برامج التحفيز الاهمية التي تستحقها، مع زيادة الاهتمام برضاهم ودعم انجازات المتميزين منهم.
- 7-نشر الوعي التكاليفي لدى العاملين في الشركة العامة لمنتجات الالبان في ابوغريب من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة من قبل خبراء ذوي الاختصاص في علم الادارة والمحاسبة.
- 8-ضرورة السعي لربط تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية لتحقيق الاهداف المتوخاة في الوصول الى التكلفة المستهدفة مما يعزز القدرة التنافسية للشركة وتعظيم قيمتها

## المصادر العربية والاجنبية

اولاً : المصادر العربية :

6. الركابي، كاظم نزار عطية، 1999، الإدارة الإستراتيجية واثرها في نجاح المنظمات العراقية، أطروحة دكتوراه في ادارة الأعمال، غير منشورة، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
7. الغالبي، طاهر حسين منصور، إدريس، وائل محمد صبحي، 2006، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
8. المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، 1998، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن العشرين، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر.
9. داودي، الطيب، 2007، اثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الإستراتيجية، مجلة الباحث، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد5.
10. بحث منشور في الشبكة الدولية للمعلومات، نقلا عن موقع الدكتور سعيد العسيري [://http.www.airi.net/forum/newply.php](http://www.airi.net/forum/newply.php)
11. السكارنة، بلال خلف، 2009، التخطيط الاستراتيجي، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الاردن.
12. البكري، ثامر ياسر، 2008، استراتيجيات التسويق، ط2، دار البيازوري للنشر والتوزيع، عمان-الاردن
13. موسى، سهام، والعمودي، مينة، 2007، منافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية لقطاع المحروقات في الدول العربية، مداخلة بعنوان: تحليل مصادر الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية (PMI) في ظل التغيرات التكنولوجية الحديثة (تكنولوجيا الانترنت)، الملتقى الدولي الرابع، دراسة حالة على مؤسسة قديلة، الجزائر.
14. الدوري، زكريا مطلق، 2003، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، المكتبة الوطنية، بغداد.
15. حسين، احمد حسين علي، 2000، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الناشر، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسكندرية.
16. العفيري، فؤاد احمد محمد، 2006، تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق.
17. الجنابي، معاذ، 2011، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، العراق.
18. عواد، يونس، 2004، ادارة النظم والعمليات الإنتاجية، جامعة دمشق.
19. مصطفى، احمد سيد، 1999، ادارة الإنتاج والعمليات، ط4، الدار الجامعية.
20. الجنابي، معاذ، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
21. سمان، عارف، 2000، اعادة هندسة العمليات، موقع مركز المدينة للعلم والهندسة [WWW.QURAAAN.COM](http://WWW.QURAAAN.COM)
22. التكريتي، اسماعيل يحيى، 2001، الإدارة على اساس الانشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 27، المجلد 8، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
23. التكريتي، اسماعيل يحيى، 2008، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط2.

ثانياً : المصادر الاجنبية

1. Thompson, John,L., 1994, strategic Management: Awareness and change, 2rd ed, Hall Pub, United states of America.
2. Johnson, Gerry,& scholes, kevan, 1997, Exploring corporate strategy: Text cases, 4thed, prentice- Hall, united states of America.

3. Daft, R.L.,2001, Organization Theory and Design , 2<sup>nd</sup>. ed West pub., san Francisco.
4. Hitt, Michael, Ireland, RK Hoskisson, R.,2001, strategic Management compititveness and Globalization, south-western College Pub.
5. Horngren, Charles& foster, George& srikant, datar, 2000, cost Accounting: Amanagerial, Emphasis, 10thedo, prentice-Hall,INC.
6. Heizer, J& Render B(2001), operations Management bthed. , Irwin
7. Barfiled, jesse, bern, Cecily & KINNEY, Michael, 2003, cost a ccounting: traditions & innovations, 5thed, south-wetern inc.
8. Blocher, Edward, chem, hing & Hin, Thomas, 2002, cost management: A strategic Emphasis.
9. Drury, colin, 2008, management and cost, Accounting, south-western, printed, By G. canale & Italy, Business.
10. Krajewski, LEE & Ritzman, larry, 2005, operations Management : processes & value chains, 7thed., pearson prentice- Hall, INC.
11. Hizer Jay & render, barry, 1996, production & operations Management –strategic & tactical decision, 4<sup>th</sup> ed., prentice – Hall,INC.
12. Ministry of transportation, Canada, 2004, Value Engineeringeerin V.E., internet available at: <http://www.mto.gov.on.ca/english/transtek/ve>.
13. Kinny, Michael R., Kinsey, jenice, P. and Raiborn, Cecily, A., 2006, cost Accounting : foundations and evaluation , printed in the united states of America.
14. Horngren c. Datar, S.Foster, G. rajain, M. ittner, c. 2009, cost Accounting amanagerial emphasis, Pearson education , new jersey, USA, 13<sup>th</sup> ed.
15. Blocher, Edward J., stout, David e., cokins, gary,2010, cost management: A strategic Emphasis, 15<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill co.
16. Harrington, H., james & Harrington james, s. 1995, High performance Benchmarking- 20 steps to success, mc Graw-Hall, New york.
17. Krajewski, lee& Ritzman, larry , malhotra , manoj. 2007, operation management : process and value chain, 8<sup>th</sup> ed., The Mc Graw- hill companies, INC.
18. Atkinson, A. Kaplan , R.Matsumura E. young, s., 2004 , "management Accounting", pearson Education, INC. new jersey.
19. Horen grenen, c. Bhimani, A. foster, G. Datar, s.,(1999) "Management and Cost accounting" prentice – Hall, INC., new jersey, USA.
20. Atkinson , ANTHONY, A., Banker, Rajiv, D., Kaplan, Robert & young, S., Mark, S. 1998, management Accounting, 2<sup>nd</sup> ed., prentice- Hall, INC.
21. Horengren , C. sundem, G Stratton , W. Burgstahler, D. schatzberg, J., 2008, "introduction to management Accounting", pearson Education, INC new jersey. USA, 14<sup>th</sup> ed.
22. Feil, P., Yook & Kim, I., Japanes, 2004, Traget costing A Historical perspective, international journal of strategic cost management.
23. Crow , Kenneth, 2002 , Target costing , [Kcrow@aoi.com](mailto:Kcrow@aoi.com).

