



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Modern Cost Management Methods and their Applicability in the Iraqi Commercial Sector

Marwan Muhammad Daoud* ^A, Khaled Ghazi Al-Tamimi ^B, Maged Jacob Mahmoud ^B

^A Representation of the Ministry of Education/Erbil

^B Accounting Department, College of Administration and Economics, University of Al Mosul

Keywords:

Modern methods of cost management,
target costing, continuous improvement

ARTICLE INFO

Article history:

Received 16 Apr. 2023
Accepted 27 Apr. 2023
Available online 30 Aug. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Marwan Muhammad Daoud

Representation of the Ministry of
Education/Erbil



Abstract: The research aimed to explain the modern methods of cost management and its importance in the commercial sector, and to indicate the role of modern methods in reducing production costs. Researchers chose Al-Nawras Foodstuff Trading Company as a sample to conduct the research, as it represents one of the most important commercial companies in Iraq, which has a distinguished record in the commercial sector in Iraq, and by looking at the company's records for the year 2023. Using modern cost management methods, and the research reached several conclusions, most notably the traditional cost management methods are no longer suitable and appropriate to meet the new requirements, and since the main element for the continuity of companies in the modern environment of industry or trade is the costs of severe change, the interest of companies in managing costs has expanded towards outside the borders of the company. Modern cost methods are the most important modern strategies that sought to achieve the requirements and desires of customers, and recommended several recommendations, the most important of which is changing the decision to purchase products for companies and supplying products from suppliers from a competitive relationship to a cooperative relationship, and the need to pay attention to internal investment without relying on import and reducing it, through purchasing Homemade products from local suppliers, and relying on them to support and develop the Iraqi commercial sector, which leads to the development of the Iraqi economy.

اساليب ادارة التكلفة الحديثة وامكانية تطبيقها في القطاع التجاري العراقي

ماجد يعقوب محمود
قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة الموصل

خالد غازي التميمي
قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة الموصل

مروان محمد داود
ممثلة وزارة التربية
اربيل

المستخلص

هدف البحث إلى بيان الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأهميتها في القطاع التجاري، وبيان دور الأساليب الحديثة في خفض تكاليف الانتاج، وقد اختار الباحثين شركة النورس لتجارة المواد الغذائية بوصفها عينة لإجراء البحث كونها تمثل من أهم الشركات التجارية في العراق والتي تمتلك سجل متميز في القطاع التجاري في العراق وبالإطلاع على سجلات الشركة للعام 2023 باستخدام اساليب ادارة التكلفة الحديثة، وتوصل البحث إلى استنتاجات عدة أبرزها أساليب إدارة التكاليف التقليدية لم تعد مناسبة وملائمة لتواجه المتطلبات الجديدة، وبما أن العنصر الرئيسي لاستمرار الشركات في البيئة الحديثة للصناعة أو التجارة التكاليف ذات التغيير الشديد، فقد اتسع الاهتمام لدى الشركات بإدارة التكاليف نحو خارج حدود الشركة، وتعد أساليب التكلفة الحديثة هي أهم الاستراتيجيات الحديثة التي سعت إلى تحقيق متطلبات ورغبات الزبائن، وقد أوصى بتوصيات عدة أهمها تغيير قرار شراء المنتجات للشركات وتوريد المنتجات من الموردين من علاقة تنافسية إلى علاقة تعاونية، وجوب الاهتمام بالاستثمار الداخلي دون الاعتماد على الاستيراد وتقليله، من خلال شراء منتجات محلية الصنع من موردين محليين، والاعتماد عليهم في دعم وتطوير القطاع التجاري العراقي مما يؤدي إلى تطوير الاقتصاد العراقي.

الكلمات المفتاحية: الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر.

المقدمة

شهدت بيئة الأعمال والاقتصاد صعوبات وتحديات عديدة أبرزها المنافسة القوية والعولمة وظهور ثورة تقنيات الاتصال والمعلومات وظاهرة التحالف والتكتل الاقتصادي، مما تسبب بظهور مجموعة متغيرات، كزيادة الاهتمام بتحسين وتطوير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتوفير الاحتياجات المتعلقة بعمل بيئة الأنشطة والأعمال الجديدة عن طريق تطوير وتنمية أساليب إدارة التكلفة التقليدية، وذلك للتأقلم مع المتغيرات المختلفة سابقة الذكر، إلى جانب الحصول على المركز التنافسية المميزة، ولتحقيق ذلك يتطلب الأمر التخطيط الصحيح والسليم وإتمام البرامج وظائف الشركة المختلفة، ومن جانب آخر يقتضي التعامل مع تلك الصعوبات والتحديات وجوب قيام الشركة برفعها للكفاءة الداخلية وإعادتها لصياغة استراتيجياتها وسياساتها التنافسية من خلال توجيهها إزاء ما يرغب فيه ويحتاجه الزبائن من لتعديلات ومواصفات خاصة بالمنتجات المطلوبة.

وقد أهتمت الدراسات والابحاث المحاسبية في الفترة الأخيرة بالتركيز على تطوير الكثير من أساليب إدارة التكلفة الحديثة سعياً منها إلى زيادة الدعم لقدرة الشركات التنافسية في سوق العمل، إلا أن معظم تلك الأساليب الحديثة قد اقتصر في التطبيق على العمليات داخل الشركة فقط، ولم تأخذ في عين الاعتبار العلاقات التعاونية أو البيئية التي سادت بين كثير من الشركات، والتي بالإمكان أن تجسد فرصاً لتخفيض التكاليف وتعظيم وزيادة الأرباح لكافة الأطراف المتعلقة بسلسلة التجهيز،

ويتم الاعتماد على اساليب محدد في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة الثلاث لخفض التكاليف، سواءً في المرحلة الأولية ما قبل عملية التصنيع للمنتجات أو ما تعرف بمرحلة (البحث والتطوير والتنمية والتصميم للمنتجات)، أو في مرحلة مباشرة عملية التصنيع، أو مرحلة ما بعد الانتهاء من عملية التصنيع للمنتجات، وتأسيساً على ذلك قسم الباحثين البحث على محاور عدة:

❖ منهجية البحث.

❖ اساليب ادارة التكلفة الحديثة: إطار نظري.

❖ الجانب العملي.

❖ الاستنتاجات والتوصيات.

اولاً. منهجية البحث:

1-1. مشكلة البحث: تتبع مشكلة البحث من تنوع المنتجات وظهور المنافسة القوية في القطاع التجاري العراقي، إذ تحولت طبيعة الاسواق من حالة الندرة في عرض المنتج نحو الفائض، وهو ما أدى بالشركات لعدم قدرتها على أن تنافس في السوق بقيمة أقل وجودة أعلى، فأصبح اتباع الأساليب الحديثة سلاحاً تنافسياً ذو أهمية كبيرة لإنجاز أهداف الشركات في القطاع التجاري، مما يوجب التركيز على تلك الأساليب لضمان خفض التكاليف وتقديم المنتجات بمستوى متميز عالي الجودة، ووعليه صيغت مشكلة البحث بطرح الأسئلة الآتية:

❖ هل تطبق أساليب ادارة التكلفة الحديثة في القطاع التجاري العراقي؟

❖ هل تساعد أساليب ادارة الحديثة في خفض التكاليف في القطاع التجاري العراقي؟

2-1. أهمية البحث: أكتسب البحث أهميته من:

❖ أهمية أساليب إدارة التكلفة الحديثة ومتطلبات تطبيقها.

❖ أهمية كل أسلوب في تخفيض تكلفة المنتج البينية بين المورد والشركة.

3-1. أهداف البحث: سعى البحث الى تحقيق الآتي:

❖ بيان الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأهميتها في القطاع التجاري.

❖ بيان دور الاساليب الحديثة في خفض تكاليف الانتاج في القطاع التجاري.

4-1. فرضية البحث: يستند البحث على فرضيتين رئيسيتين مفادهما:

❖ تطبق أساليب ادارة التكلفة الحديثة في القطاع التجاري العراقي.

❖ تساعد اساليب ادارة الحديثة في خفض التكاليف في القطاع التجاري العراقي.

5-1. منهج البحث: في الجانب النظري فقد اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي من خلال البحوث في المجالات العربية والاجنبية الى جانب الرسائل والأطاريح والكتب العربية والانكليزية والندوات والمؤتمرات العلمية، خاصتاً التي تناولت الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، أما في الجانب العملي فالباحثين قد اعتمدوا دراسة حالة من خلال ما توفر لديهم من بيانات لدى الشركة النورس التجارية محل الدراسة لعام 2023.

ثانياً. اساليب ادارة التكلفة الحديثة: إطار نظري

تُستخدم في كل مرحلة من مراحل التصنيع للمنتج أساليب عدة يمكن أن تلعب دوراً مهماً في خفض تكاليف الانتاج، ويمكن تقسيم تلك الاساليب حسب كل مرحلة من مراحل التصنيع وهي كالآتي:

1-2. الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في مرحلة التصميم قبل عملية الإنتاج: في مرحلة التصميم أو

ما قبل الانتاج يمكن استخدام أساليب عدة حديثة وهي:

1-1-2. التكلفة المستهدفة: Target cost (TC): للزبائن تأثير على سعر المنتج وحسب المواصفات المتعلقة بالمنتج والمنتجين، مما يتوجب على مديري الأعمال أن يعملوا على أن يكون سعر المنتج متكيف مع مطالب الزبائن واحتياجاتهم، وعد هذا السبب دافعاً للتغيير من خلال استخدام أساليب وطرق حديثة مثل أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب التحسين المستمر، وأسلوب التكلفة المستهدفة... الخ، واستخدام تلك الأساليب في أنشطة وأعمال الشركات (Kádárová, et al., 2015:1196)

ووصف أسلوب TC بأنه أحد التقنيات لإدارة التكلفة التي ظهرت نتيجة ازدياد حدة المنافسة على المستوى العالمي، وهي تعمل على التركيز على تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق تصميم المنتج على ضوء ما يتوفر لدى الشركة من إمكانيات وتقنيات صناعية، إلى جانب تحديد سعر المنتج في ضوء السعر المقبول لدى الزبائن والذي يتماشى مع أسعار الأطراف المنافسة، ومحو الأنشطة التي لا تقدم إضافة لقيمة المنتج وتدعم الأداء العام للشركة دون أن تمس جودة المنتج (عبدالرحمن، 2015:75)، وهناك مبادئ رئيسة لتقدير TC ونظراً لأن هذه المبادئ تتخذ نهجاً مختلفاً من حيث إدارته للتكلفة، فإنها ساعد في الكشف عن نهج يختلف كلياً عن الأنظمة التقليدية من حيث والتخطيط للربح والتكلفة، وهذه المبادئ هي: (Selim & Bayram, 2015:125)

1. حساب التكلفة وفقاً للسعر: إذ تستعمل أسعار السوق لتحديد TC ويتم حساب TC باستخدام الصيغة الآتية: (سعر السوق - الربح المطلوب = التكلفة المستهدفة)
2. التركيز على الزبائن: ويتم ذلك من خلال النظر في تحليل الاحتياجات الخاصة بالزبائن وتوقعاتهم بشأن الجودة والوقت والتكلفة للتصميم والقرارات المتصلة بالعملية.
3. التركيز على تصميم المنتجات: إذ تبدأ المراقبة للتكلفة في مرحلة التصميم للمنتج، مما يوجب إحداث وتنفيذ مجموعة من التغييرات الهندسية قبل البدء بالإنتاج، وتسعى TC إلى التوفير في التكاليف قبل عملية الإنتاج، إذ إن 80-85٪ من التكلفة الخاصة بالمنتج تتولد وتنشأ في مرحلة التصميم للمنتج، وبالتالي فإن مرحلة التصميم تعد أهم مبدأ في تحديد TC.
4. المشاركة المكثفة والمركزة: والتي تتم بالمشاركة في العملية الانتاجية بأكملها بدايتاً من التصميم للمنتج انتهاءً بالمنتج كثير الوظائف وفريق العملية الانتاجية.
5. الاهتمام بسلسلة القيمة: يتم تضمين جميع أعضاء سلسلة القيمة (مثل الموردين والموزعين والزبائن) في عملية تقدير التكلفة المستهدفة.
6. خفض التكاليف أثناء دورة حياة المنتج: يتوجب خفض التكاليف التي تتخطى دورة الحياة للمنتج، وتتضمن تكاليف الشراء وتكاليف التشغيل وتكاليف صيانة وتوزيع.

2-1-2. المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة FPQ (functionality-price-Quality): إن تعرض المشتري للضغط التنافسي يلزم الشركة في الغالب بضرورة تدعيم وتحسين خصائص المنتج الرئيسية الثلاث (الجودة، الوظيفة، السعر)، ونتيجة تجاوب الشركات وتفاعلها فيما بينها فقد يطلب المشتري من المورد إجراء تحسينات معينة على خصائص المنتج الثلاثة معاً، وليس من الضروري أن تكون تلك التحسينات في مكونات المنتج الرئيسية أو أن تحقق الفائدة للزبائن، وفي حال تمكن المورد من تحديد وتقدير المواصفات الإضافية واستطاع أن يقنع المشتري بالتخفيض، وبذلك يسوف ينتج عن ذلك تخفيض في تكلفة المنتجات (Slagmulder & Cooper, 2004: 12).

وأحياناً من الممكن للمورد استخدام أسلوب FPQ بغرض الحصول من المشتري على الزيادة في TC على مستوى المكون، من خلال إضافة القيمة للمكونات، ويمكن للمورد إضافة القيمة بطريقتين هما: (شاهين، 2017: 60)

1. العمل على الزيادة لقيمة الجودة والوظيفية، وتفسير تلك الزيادة بزيادة أسعار البيع للمشتري، ويسفر ذلك السعر المرتفع إلى زيادة TC على مستوى المنتج، وبالنتيجة رفعها وزيادتها على مستوى المكونات.

2. أن يعمل المورد على إضافة القيمة عن طريق خفض التكاليف للمشتري، كالتخلص من بعض الخطوات والعمليات الانتاجية غير المطلوبة، وبالتالي إنجاز يتم خفض تكاليف الانتاج للمشتري وبالتالي خفض ارتفاع TC على مستوى المكونات دون الانتهاك للتكلفة المستهدفة الشاملة على مستوى المنتجات.

3-1-2 إدارة التكلفة المتزامنة CCM (Concurrent Cost management): إن أسلوب

إدارة التكلفة المتزامنة CCM هو عبارة عن عملية تفاوض فيما بين الشركات في المرحلة المبكرة من سلسلة التجهيز، بمشاركة الموردين المتأخرة في مرحلة التصميم للمنتج ومكوناته تقضي إلى تأزم أخذ مقترحات خفض التكلفة وصعوبتها والتي تقدم من قبل الموردين (عبدالرحمن، 2015: 66)، ويعد أسلوب CCM من أساليب التي تستخدم لإدارة التكلفة في سلسلة التجهيز، من أجل الحد من ما يفرض من قيود على المشتريين، في ظل التطورات الكبيرة للتصنيع التي حصلت في الحقبة الأخيرة (Cooper & Slagmulder, 1999: 251)، وإن أسلوب CCM يساعد في تقليل من التكاليف بشكل كبير من خلال الزيادة في نطاق التغييرات في التصميم ويمكن للموردين أن يتعهدوا بها، ووفق أسلوب CCM تخفض التكلفة من خلال طريقتين هما: (شكور، 2020: 28)

- ❖ زيادة ما يحتاجه مهندسو التصميم من وقت لتطوير وتنمية ووضع الحلول المبتكرة لطلبات الزبائن.
- ❖ التركيز على مصادر الخصائص الرئيسة للمنتج ليتم تأمينها من قبل أحد المجهزين.

4-1-2 فحص التكلفة البينية ICI (Interorganizational Cost Investigations): يعد

تحقيق التكلفة البينية ICI في حالة عدم استطاعت أسلوب FPQ من تخفيض تكاليف المنتج، ويحتاج أسلوب ICI إلى رفع المشاركة وزيادتها فيما بين مهندسي تصميم المنتج لدى الموردين والمشتريين، وبحسب هذا الأسلوب بإمكان الشركات إجراء تغييرات أساسية في المواصفات الخاصة بالأجزاء المستعملة في المنتج (Slagmulder & Cooper, 2004: 6)، وبذلك تفعل آلية العمل بمجرد المباشرة بفحص واختبار التكاليف البينية، إذ يبعث كافة الأعضاء المشاركين ممثلين لفرق التصميم لديهم إلى شركات أخرى في السلسلة، وذلك للتعاون والتكاتف بغيت حل المشكلة، وعليه فإن الاختلاف الرئيسي الأول بين أسلوب المفاضلة FPQ وأسلوب فحص التكاليف البينية ICI هو مدى القدرة على إدراج وضم مهندسين للتصميم من أكثر من شركتين في سلسلة التجهيز، أما الاختلاف الرئيسي الثاني يتمثل في نطاق التغييرات للتصميم المتوقع، إذ يسمح أسلوب ICI باستبدال المادة المستعملة فيها أو بإعادة التصميم للأجزاء، بحيث تصبح كافة خطوات العمل بدءاً من المواد الخام وحتى المنتج النهائي أكثر فعالية من حيث التكاليف وبصورة جوهرية (شكور، 2020: 29).

والهدف من تحقيق أسلوب ICI هو لإيجاد طرق وأساليب ملائمة تساعد في إعادة تصميم للمنتجات والعناصر الرئيسية للمكونات التي تتضمنها، وبذلك يمكن لتلك المنتجات أن تُصنع بالتكاليف المستهدفة لها.

2-2. الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في مرحلة في مرحلة الإنتاج: في مرحلة الإنتاج يمكن استخدام عدة أساليب حديثة لخفض التكاليف وهي:

2-2-1. التحسين المستمر (Continuous Improvement) CI: يعد أسلوب CI أحد استراتيجيات القضاء والتخلص من الهدر ولإضافة القيمة عن طريق خفض التكاليف وبذلك ترتفع ربحية الشركة والقيمة للزبائن عن طريق توفير خدمات سريعة وإيجابية للزبائن، وتتمثل أهداف CI في التخلص من الهدر للأنشطة التي لا تضيف القيمة وتضيف تكاليف (Muriithi, 2012:8)، وعليه فإن المنظمات تحتاج إلى تحديد فرص جديدة باستمرار لكي تحصل على المزايا التنافسية في السوق، وهو ما أدى إلى ضرورة وجود CI مناسب للتخلص من الهدر والقضاء عليه في الإنتاج مما سوف يساعد في الحفاظ على قدرة الشركات التنافسية واحتفاظها بالزبائن المحتملين (Pulikkottil & Sibinraj, 2019:1735).

وأسلوب CI له أنواع عدة هي:

❖ تدخلات يقودها المشتري لخفض التكاليف: غالبا ما يأخذ المشتري دوراً استباقياً بمساعدته المورد ليصبح أكثر كفاءة، وهناك مدخلان أساسيان لخفض التكاليف لدى الموردين: الأول: تعليم المورد بما يزيد من قدراته على خفض التكاليف، والثاني: مساعدة المورد للوصول إلى تحقيق الوفورات في التكاليف التي لا يستطيع تحقيقها بمفرده (الحضري، 2016:68).

❖ تدخلات يقودها المورد لخفض التكاليف: قد يبدأ المورد في عملية التحسين المستمر من خلال تحديده لطرق حديثة لصنع المكونات والتي تقضي إلى خفض عام للتكاليف مع الاشتراك مع المشتري في العملية (الاخضر، 2018:87).

2-2-2. الإنتاج في الوقت المحدد (Just-in-Time (JIT: مخرج أساسي من منهج إدارة الإنتاج التقليدي في ظل نهج يقوم على التقنيات التكنولوجية الحديثة، إذ تمتاز البيئة الحالية للأعمال بالمنافسة الكبيرة عالمياً، وهي لا تنمو فقط من خلال الأسعار وإنما من حيث المرونة للمنتج والجودة والوقت الذي تتم فيه الاستجابة، وبالتالي يعطي مصدر أساسي للميزة التنافسية (Anand & Kumar, 2015: 31).

ويعد أسلوب JIT نظام إنتاجي بما هو مطلوب من كميات، وهذا النظام مبني بالاعتماد على قاعدة التحكم بالمخزون بشكل دقيق إلى جانب توافر نظام فعال للمعلومات، والترتيب الدقيق بين الموردين من جهة وعمليات الإنتاج من جهة أخرى، إذ تصل الواردات بالكميات والمواصفات وفي الوقت المحدد والدقيق، ويتم ذلك في بيئة عمل تتسم بالاستقرار، فيتم الإنتاج لكل جزء عن طريق وحدات الإنتاج داخل الشركة، وفي ذات الوقت يكون القسم الآخر على استعداد لتسلم المنتج غير التام وتكون بحاجة إليه وذلك لإحراز عملية الإنتاج (يعقوب، 2009:16).

2-2-3. المقارنة المرجعية (BM): يدل أسلوب المقارنة المرجعية BM إلى المقارنة المتواصلة والنظامية للكفاءة والجودة بين الخدمات والمنتجات والأعمال في الشركات، لتحقيق هدف جوهري وهو إنجاز التميز في السوق، في BM يتم تحديد العناصر أو المعايير المرجعية التي تتطابق مع عمليات أو منتجات الخاصة بالشركة أو ما تحصل عليه المجموعة من أفضل النتائج والتي تستخدم كعوامل أو عناصر للمقارنة (Gilart, 2017: 8).

والهدف أسلوب BM الرئيسي هو تعيين المستوى الأفضل للأداء وتحديده، من أجل تقوية ودعم التوجه إلى التحسين المتواصل والمستمر في أداء الشركات وانتقاء الأساليب للتحسين وزيادة

مستوى الأداء المقابل لتوقعات الزبائن، وبناءً على ذلك تحقيق الاستمرار والتواصل للسعي لبلوغ الأداء النموذجي في الشركة (أبو هاني، 2018:10)، فيعد هذا الأسلوب نهجاً للتبديل والتغيير الإيجابي من خلال النظرة الخارجية التي تسير إلى التحسينات المطلوبة داخلياً (البطة، 2015:20).

2-3. الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة المتعلقة بتكاليف المجهزين: وتشمل أساليب عدة أهمها:

2-3-1. جداول التكلفة (Cost Tables (CT): يعد أسلوب CT أداة أو وسيلة لقيمة للشركات المستخدمة للتكاليف المستهدفة لاحتوائها على بيانات ومعلومات متعلقة بالأعمال والأنشطة المباشرة وأنشطة التحويل، ويمكن أن تستخدم CT لإبراز مدى كفاءة الموردين عند استخدامهم لمعدات الإنتاج المناسبة والموائمة (شكور، 2020:32) وعرف أسلوب CT بأنه قواعد البيانات والمعلومات التي تضم البيانات والمعلومات المفصلة عن كلف المنتجات في ظل وجود تغيرات متوقعة في العوامل التي تؤثر على كلف التصنيع، بمعنى أنها تحتوي على البيانات والمعلومات ذات التأثيرات المتوقعة على تكاليف المنتج في حال حصول تغيرات لأي من تلك العوامل المتسببة لتلك التكاليف (الديباني، 2016:67)، وعُرف كذلك بأنه قاعدة البيانات والمعلومات التي تضم قياس التكاليف الفعلية للمنتج الحالي، فضلاً عن البيانات والمعلومات المفصلة عن التكلفة التقديرية للمنتج المتوقع إنتاجه، وذلك يتم في مرحلة التصميم للمنتجات (عبدالرحمن، 2015:69).

2-3-2. محاسبة السجلات المفتوحة (Open Book Accounting) (OBA): ويلعب أسلوب

OBA دور مهم في إدارة التكلفة، إذ إن الهدف منه هو العمل على ترسيخ التعاون المشترك بين الموردين من جهة وبين المشتريين من جهة أخرى، وهو ما سيجعلهم يعملون سوياً نحو خفض التكاليف وقضائهم على الفاقد وخلقهم للقيمة لجميع الأطراف في الشراكة في سلسلة التجهيز وهو ما سوف يزيد من فرص تحقق المزايا التنافسية المرجوة لتلك الشركة (شكور، 2020:33)، ومفهوم أسلوب OBA هو أسلوب يعمل على تبادل المعلومات والبيانات سواءً مالية كانت أو غير مالية ويكشف ويفصح عنها لتحقيق الأهداف والمنافع الأكثر بما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية للأعضاء (الشركات) المشاركة (محمود، 2019:22)، إذ إن مقاسمة البيانات والمعلومات ومشاركتها بين الشركات والتي تدل إلى معلومات الأنشطة والأعمال والتي تحتوي معلومات عن السعر ومعلومات عن الجودة ومعلومات عن البحث والتطوير والشروط المطلوبة للتسليم والتكلفة المستهدفة وهيكل التكلفة (Antti, et al, 2014:78).

2-4. تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة في القطاع التجاري: جميع أساليب إدارة التكلفة الحديثة تُعد من ضمن الأدوات المهمة لإدارة التكاليف، ويحتاج كل أسلوب منها إلى توفر المناخ الملائم والمناسب للمساعدة على تنفيذها مع الموردين، وبالإمكان إنجاز خفض التكاليف عندما يكون هنالك تعاون بين الأعضاء في سلسلة التوريد على تطبيق تلك الأساليب في كل مراحل عملية إنتاج المنتجات المختلفة الموردة للشركات أو حتى بعد عملية الإنتاج وتتباين القدرة لكل طرف على إدراك وفهم وإمكانية تنفيذ الأساليب الحديثة، وعليه يتحتم إنشاء مجموعة فرق عمل مشاركة فيما بين الأطراف في سلسلة التجهيز، وللوصول إلى الهدف الرئيسي وهو خفض التكاليف وتطوير نظم التكاليف لكافة الأطراف المشتركة السلسلة عن طريق الانتفاع من الخبرات المتوفرة لدى الاستشاريين والمهندسين وذوي الاختصاص في عملية التصميم للمنتجات الموردة للشركات. (الجبوري، 2021:80)

ويرى الباحثين أن على الشركات أن تحدد دائماً نوع وطبيعة العلاقات مع الموردين من أجل الانتفاع منها في إمكانية تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة لتخفيض التكاليف البينية بين المورد

والشركة والحصول على الحصة السوقية وخلق الميزة التنافسية وفي سوق المنافسة، وأيضا يجب أن تسعى الشركات دائما إلى تحويل نوع العلاقة مع الموردين إلى الأفضل التي ترى الشركة من صالحها تطوير العلاقات معهم من خلال قدرة المورد على الاستجابة إلى التعاون المشترك والتناغم مع أهداف الشركة وكذلك يجب أيضا على المورد السعي إلى تنمية نوع العلاقة لمالها من فائدة في تطويره من خلال الاستفادة من خبرة فرق العمل المشتركة مع الشركات.

ثالثاً. الجانب العملي: اختار الباحثين شركة النورس لتجارة المواد الغذائية بوصفها عينة لإجراء البحث كونها تمثل من أهم الشركات التجارية في العراق والتي تمتلك سجل متميز في القطاع التجاري في العراق وكذلك لتنوع المنتجات التي تستوردها الشركة التي تشمل أغلب المنتجات الغذائية المطلوبة لحاجة الزبون في السوق العراقية.

وصف للمنتجات المختارة كعينة للتطبيق:

الجدول (1): جدول وصفة وكلفة منتجات الشركة

التفاصيل	زيت الطعام النباتي	معجون الطماطم	حفاضات	الشعرية
تكلفة الشراء	16200	17520	10,950	5840
مصاريف كمركية وفحص	1350	1460	730	511
نقل	540	584	292	292
مصاريف تحميل وتفريغ	135	146	584	365
مصاريف تخزين	540	584	146	219
مجموع التكلفة للمنتج المورد	18765	20294	12702	7227
تكاليف إدارية وتسويقية	540	146	73	73
اجمالي تكاليف المنتج	18900	20440	12,775	7,300
هامش الربح	675	730	730	730
السعر النهائي	23925	21,170	13,505	8030

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على سجلات المورد.

وتم اختيار أحد أهم المنتجات التي تستوردها الشركة والذي يكون له طلب جيد في السوق وهو زيت الطعام النباتي.

زيت الطعام النباتي: أخذت عينة البحث والمتمثلة بكارتون زيت الطعام الذي يحتوي على (12) علبة، تزن العلبة (920 غم) صافي (945) قائم، وبعد الاطلاع على طرق توريد المنتجات حيث تبين أن الشركة تتعامل مع مورد واحد فقط من أجل شراء منتج زيت الطعام من خارج العراق وإن الشركة ترتبط بالمورد بعلاقة طويلة الاجل وجيدة وبعد اطلاع الباحثين على سجلات الشركة تبين ما في الجدول رقم (2):

الجدول (2): اجمالي تكلفة كارتون زيت الطعام لدى الشركة

التفاصيل	دينار
تكلفة الشراء	16200
مصاريف كمركية وفحص	1350
نقل	540

التفاصيل	دينار
مصاريف تحميل وتفرغ	135
مصاريف تخزين	540
مجموع التكلفة للمنتج المورد	18765
تكاليف ادارية وتسويقية	540
اجمالي تكاليف المنتج	18900
هامش الربح	675
السعر النهائي	23925

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على سجلات المورد.

حيث تم اعتماد سعر صرف الدولار الحالي مقابل الدينار العراقي (1350) ولأن الشركة تربطها علاقة طويلة الأجل مع مورد منتج زيت الطعام وهنالك ثقة بين الطرفين متبادلة، قام المورد بفتح السجلات الخاصة لتكلفة الزيت بناء على طلب الشركة من أجل دراسة تكلفة المنتج والبحث المشترك في امكانية تخفض الكلفة وبالتالي تخفيض السعر وكانت البيانات كما في الجدول رقم (3):

الجدول (3): بيانات كلفة انتاج كارتون زيت الطعام في المصنع

البيان	دينار
مادة اولية (طماطم)	6885
تنقية وتنظيف	810
طبخ وهدرجة	2025
علبة بلاستيك (بطل)	3240
تعبئة	1012
ختم وتغليف	338
غطاء بلاستيك (راسي)	1080
كارتون تغليف (ورقي)	945
اجور عمل (نقل وتحميل)	675
مجموع الكلف	16200

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على سجلات معمل الزيت.

وبعد الاطلاع على أسعار البيع في السوق العراقية للمنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج زيت الطعام للشركة تم الحصول على اسعار بيع منتج زيت الطعام المماثلة في الأسواق المحلية وحيث كانت الأسعار كما مبين في الجدول رقم (4):

الجدول (4): أسعار بيع الزيت ومعدل سعر البيع للسلع المماثلة والمنافسة

المنطقة	السعر بالدينار
سوق اربيل	16875
سوق الموصل	19575
اجمالي سعر السوقين	36450
معدل سعر المنتج	18225

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على بيانات السوق.

من ملاحظة الجدول رقم (5) تبين أن هناك تفاوت في أسعار المنتجات المنافسين في أسواق اربيل وأسواق الموصل عن منتج الشركة وحيث تبين أن هناك فجوة في التكاليف يمكن حسابها كما في الجدول رقم (5):

الجدول (5): حساب فجوة التكاليف

المبالغ بالدينار العراقي	البيان
18900	اجمالي كلفة الانتاج
18225	معدل سعر البيع المستهدف
675	يطرح هامش الربح المستهدف من الشركة
17550	التكلفة المسموح بها
1350	فجوة التكاليف

المصدر: من اعداد الباحثين.

بعد حساب التكلفة المستهدفة للمنتج سيتم استخدام أسلوب من أساليب ادارة التكلفة من أجل غلق فجوة التكلفة الحالية للمنتج.

1. أسلوب التكلفة المستهدفة: وبعد حساب فجوة تكلفة منتج زيت الطعام من خلال مقارنته معدل سعر السوق العراقي للمنتجات الرائدة في السوق يجب الان تخفيض تكلفة منتج الزيت من أجل اغلاق فجوة التكلفة من خلال اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل بلوغ الكلفة التي يمكن من خلالها أن يستطيع منتج زيت الطعام من المنافسة مع المنتجات الرائدة في السوق والوصول إلى الكلفة المستهدفة للمنتج لذلك يجب الوقوف على مجالات خفض الكلفة فيه واغلاق فجوة الكلف، ولأن الشركة تجمعها مع مورد منتج زيت الطعام علاقة جيدة تستطيع الشركة مع الورد خفض كلفة الزيت مع الوصول إلى التكلفة المستهدفة

مجالات تخفيض التكلفة: ولأن الشركة تستورد من مورد واحد لمنتج زيت الطعام وتجمع الشركة مع هذا المورد علاقة قوية يمكن للشركة خفض التكلفة عن طريق العمل مع المورد لخفض التكلفة التي لا تضيف قيمة للمنتج لدى الزبون بالطرق الآتية:
أولاً: يستعمل المورد في تغليف الزيت الكارتون الملون البالغ تكلفته (945) حيث يمكن أن يستعمل الكارتون العادي البالغ قيمته (270) حيث يمن الحصول على تخفيض قدره (675) من التكلفة الكلية للإنتاج.

ثانياً: غطاء العلبة البلاستيكية نوع (ستندر دبل) الملون لكل علبة من علب الزيت يقدر قيمته (1080) من التكلفة الاجمالية للمنتج يمكن تغيير نوع غطاء العلبة إلى نوع (العادي) الذي قيمته (405) حيث انها لا تضيف قيمة للمنتج عند الزبون وبذلك يمكن الحصول على تخفيض من كلفة الانتاج الاجمالي بقيمة (675).

وبعد امكانية تطبيق مقترحات خفض الكلفة لمنتج زيت الطعام واغلاق فجوة التكلفة والوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج من أجل الحصول على القدرة التنافسية في السوق باتت كلفة المنتج كما في الجدول رقم (6):

الجدول (6): تكلفة كارتون زيت الطعام في المصنع

البيان	دينار
مادة اولية (ذرة)	6075
فحص وتنظيف	990
طبخ وهدرجة	2025
علب بلاستيك (بطل)	3240
تعبئة	1012
ختم وتغليف	338
غطاء بلاستيك (راسي)	405
كارتون تغليف (ورقي)	270
اجور عمل (نقل وتحميل)	675
مجموع الكلف	14850

المصدر: من اعداد الباحثين.

إن خفض الكلفة من قبل المورد بالتأكد سينعكس ذلك على السعر النهائي لمنتج زيت الطعام المجهز وبالتالي إن خفض سعر المنتج سيخفض تكلفة المنتج لدى الشركة. حيث هنا يبرز دور أساليب ادارة التكلفة في تخفيض التكلفة النهائية من خلال الاستجابة لمتطلبات الشركة المستوردة بخفض سعر منتج زيت الطعام عن طريق تخفيض تكلفته من قبل المنتج وحيث كانت بيانات الكلفة لدى الشركة كما في الجدول رقم (7):

الجدول (7): السعر النهائي للزيت بعد التخفيض

التفاصيل	دينار
تكلفة الشراء	14850
مصاريف كمركية وفحص	1350
نقل	540
مصاريف تحميل وتفريغ	135
مصاريف تخزين	540
مجموع التكلفة للمنتج المورد	17415
تكاليف ادارية وتسويقية	135
اجمالي تكاليف المنتج	17550
هامش الربح	675
السعر النهائي	18225

المصدر: من اعداد الباحثين.

حيث أبقى الباحثين المصروفات الإدارية والتسويقية دون تغيير وذلك لوجود تكاليف ثابتة لا تتأثر بتكلف المنتجات مثل الرواتب والأجور، كما إن التخفيض قد اقتصر على التكاليف المتغيرة التي تتماشى مع موضوع البحث ولم نتطرق إلى تكاليف التسويق والإدارية. ويمكن أيضاً استخدام أسلوب آخر من أساليب ادارة التكلفة في مجال خفض تكلفة المنتجات.

2. **المقارنة المرجعية (BM):** من خلال أسلوب المقارنة المرجعية يمكن مقارنة منتج الشركة (زيت الطعام) مع منتج رائد في السوق الحالي من أجل معرفة نواحي التميز التي يمتلكها المنتج الرائد وكيفية الوصول إليها وكذلك البحث عن الطرق أو السبل التي يمكن للشركة من خلالها الوصول إلى نقطة التميز للمنتج الرائد والحصول على الحصة السوقية والوصول إلى القدرة التنافسية في السوق. بعد عرض كلفة منتج زيت الطعام في سجلات الشركة سيتم مقارنة كلفة الزيت مع كلفة زيت رائد في السوق وتم اختيار نوعية زيت رائدة ومتميزة في السوق حالياً وكما في الجدول رقم (8):

الجدول (8): مقارنة كلفة زيت طعام (الشركة) مع منتج زيت طعام رائد في السوق

التفاصيل	زيت الشركة	الزيت الرائد
دينار	دينار	
تكلفة الشراء	16200	17550
مصاريف كمركية وفحص	1350	0
نقل	540	203
مصاريف تحميل وتفريغ	135	135
مصاريف تخزين	540	540
مجموع التكلفة للمنتج المورد	18765	18427
تكاليف إدارية وتسويقية	135	135
إجمالي تكاليف المنتج	18900	18563
هامش الربح	675	675
السعر النهائي	19575	19238

المصدر: من اعداد الباحثين بناءً على سجلات الشركة.

ويرى الباحثين أن من خلال المقارنة المرجعية مع المنتج الرائد في السوق ان هنالك فجوة وهي سعر المنتج تقدر بـ (337) للمنتج الحالي للشركة والمنتج الرائد في السوق لذلك يجب على الشركة غلق الفجوة بالتعاون مع المورد من خلال اتباع أسلوب آخر من اساليب ادارة التكلفة حيث يمكن للشركة أن تتعاقد مع المورد على أن يستطيع يوفر لها حاجتها الأسبوعية أو اليومية بكميات مناسبة لطبيعة عمل الشركة وطلب السوق الحالي على المنتج وبذلك تستفيد الشركة من الخصم وتتجنب في نفس الوقت التكاليف المرتفعة لأجور التخزين.

يمكن أيضاً للشركة تطبيق أسلوب آخر من اساليب ادارة التكلفة وهو (JIT) من أجل تخفيض التكاليف المنتج.

3. **(JIT):** إن شراء الكمية المحددة، وفي الوقت المحدد من العوامل المهمة في نظام (JIT)، إذ إنه يتم تحديد الاحتياجات المطلوبة والمواصفات المناسبة وبعدها تحديد الكمية اللازمة بحسب طلب الزبائن، بعد الاطلاع على سجلات الشركة تبين أن الشركة تستورد ما يقارب (370.6) طن سنوياً من منتج الزيت وإن وزن الكارتون الواحد للمعجون يساوي (10.9) كغم حيث بالمعادلة الآتية يمكن حساب العدد الفعلي المستورد من منتج زيت الطعام من أجل حساب نسبة التخفيض السنوي.

$$370.6 \text{ طن} * 1000 \text{ كغم} = 370600 \text{ كغم}$$

$$10.9/370600 \text{ كغم} = 34000 \text{ كارتون سنوياً}$$

وبالاطلاع على سجلات الشركة تبين انه كانت تكلفة مصاريف التخزين السنوية لمنتج زيت الطعام تعادل (18360000)

$$\text{اي: } 540 = 34000/18360000$$

وبما أنه سيكون تجهيز منتج زيت الطعام على شكل دفعات صغير يمكن استبدال المخزن الحالي الذي يكلف الشركة (18360000) سنوياً إلى مخزن أصغر يكون مناسب لحجم الدفعات المجهزة من المورد وتقدر كلفتة (6902000) سنوياً. حيث سوق تكون مصاريف التخزين للكارتون الواحد. $203 = 6902000/34000$ للكارتون الواحد.

وبذلك تستطيع الشركة من اغلاق فجوة التكلفة الموجودة مع المنتج الذي تمت المقارنة به الرائد في السوق.

حيث إن تطبيق أسلوب (JIT) سيتم تخفيض من مصاريف التخزين بقدر (337) من مصاريف التخزين لمنتج زيت الطعام وكما في الجدول رقم (9).

الجدول (9): تكلفة زيت الطعام بعد اتباع اسلوب (JIT)

التفاصيل	دينار
تكلفة الشراء	16200
مصاريف كمركية وفحص	1350
نقل	540
مصاريف تحميل وتفريغ	135
مصاريف تخزين	203
مجموع التكلفة للمنتج المورد	18428
تكاليف ادارية وتسويقية	135
اجمالي تكاليف المنتج	18563
هامش الربح	675
السعر النهائي	19238

المصدر: من اعداد الباحثين.

ومن الأساليب السابقة وبعد عرض مجالات خفض الكلفة والكميات ونسبها على المنتج يمكن أيضاً حساب مجال التخفيض السنوي الحاصل للشركة من استخدام الأساليب السابقة على الكميات المجهزة سنوياً وماهي مجموع المبالغ التي يمكن للشركة توفيرها من خلال اتباع الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتأثيرها على المجموع الاجمالي للتخفيض السنوي لتكاليف المنتج.

ويمكن أيضاً حساب اجمالي تكاليف منتج سنوياً من خلال الآتي:

$$18900 \times 34000 = 642,600,000 \text{ اجمالي تكاليف زيت الطعام}$$

وسيكون كمية التخفيض السنوية لمنتج زيت الطعام كما في الجدول رقم (10):

الجدول (10): مقدار التخفيض السنوي بتكلفة منتج (زيت الطعام)

البيان	مقدار التخفيض	اجمالي التخفيض	نسبة التخفيض
التكلفة المستهدفة	1350	45900000	7.1%
(JIT)	337	11458000	1.7%
المجموع	1687	57358000	—

المصدر: من اعداد الباحثين.

رابعاً. الاستنتاجات والتوصيات:

1-4. الاستنتاجات:

1. إن إدارة التكاليف داخل الشركة لم يعد كافي لدعم وتحسين المركز التنافسي في السوق، وهو ما يستوجب ضرورة أن اتساع عمل إدارة التكاليف إلى خارج حدود الشركة لتتضمن تكاليف الموردين لكافة الأطراف ذات الصلة بالأعمال في قطاع التجارة.
2. يتطلب نجاح خفض التكاليف تعزيز ودعم التعاون بين الشركات عن طريق استغلال أدوات المحاسبة الإدارية وخصوصاً الأساليب الحديثة كأسلوب التحسين المستمر وأسلوب التكلفة المستهدفة وغيرها.
3. أساليب إدارة التكاليف التقليدية لم تعد مناسبة وملائمة لتواجه المتطلبات الجديدة، وبما أن العنصر الرئيسي لاستمرار الشركات في البيئة الحديثة للصناعة أو التجارة التكاليف ذات التغيير الشديد، فقد اتسع الاهتمام لدى الشركات بإدارة التكاليف نحو خارج حدود الشركة، وتعد أساليب التكلفة الحديثة هي أهم الاستراتيجيات الحديثة التي سعت إلى تحقيق متطلبات ورغبات الزبائن.
4. قبل البدء في تطبيق أساليب إدارة التكلفة يجب التأكد من توفر مجموعة من العوامل هي: الاعتماد المتبادل، والثقة، والتعاون، والمنافع المتبادلة، والاستقرار، هذا فضلاً عن نوعية المنتجات والمكونات.
5. يعود الاختلاف في نسب تخفيض بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة إلى الاختلاف في الرغبة بحجم تعاون كل مورد مع الشركة لخفض التكلفة، إذ إن بوجود علاقة الشراكة يكون التعاون مفتوح بين الموردين والشركة.

2-4. التوصيات:

1. تطوير وتنمية نظم التكاليف في الشركات التي لديها الرغبة لإدارة التكاليف، لتأمين البيانات والمعلومات المناسبة والدقيقة وللحضاء على تضارب بين تلك النظم، عن طريق التعاون والتنسيق بينهم بهدف توفير نظام متكامل ومتطور للتكاليف يزود الشركة بالبيانات والمعلومات الضرورية لإدارة وتحليل التكلفة.
2. على الشركة محل البحث أن تعمل على تغيير شكل علاقتها مع الموردين من تفاوض فيما بينهم إلى تعاون أكثر فائدة للطرفين، ومن تعاون إلى البحث عن منتجات التي تجعل الموردين مستعدين للدخول في شراكة مع الشركة للاستفادة من مزايا تلك الشراكة ولتحصل على نسب أعلى لخفض التكلفة بما يحقق التكلفة المستهدفة وميزة تنافسية أعلى في سوق العمل.
3. تغيير قرار شراء المنتجات للشركات وتوريد المنتجات من الموردين من علاقة تنافسية إلى علاقة تعاونية أو شراكة، مما يؤدي على امكانية تخفيض تكلفة المنتجات وبهذا سوف ينعكس إلى خفض السعر مما يؤدي كسب على رضا الزبون مع الحصول على حصة سوقية اكبر في السوق الحالي.

4. وجوب الاهتمام بالاستثمار الداخلي دون الاعتماد على الاستيراد وتقليله، من خلال شراء منتجات محلية الصنع من موردين محليين، والاعتماد عليهم في دعم وتطوير القطاع التجاري العراقي مما يؤدي إلى تطوير الاقتصاد العراقي.
5. يوصي الباحثين الشركات إلى توسيع استخدام أنواع العلاقات مع مورديها بهدف خفض تكاليفها ووصولها إلى الميزة التنافسية في سوق العمل.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. الأخضر، خراز، (2018)، تنمية الابداع لخدمة التحسين المستمر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – الجزائر البخاري، يسرا أزهرى الأمين، (2018)، دور استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
2. البطة، عبد الحكيم زكريا، (2015)، مدى إدراك الإدارة العليا والوسطى لأسلوب المقارنة المرجعية وأثر ذلك على تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم ادارة الاعمال، غزة.
3. الحضري، علي عطية عبد العظيم، (2016)، إطار مقترح للإدارة البيئية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية للعناقيد الصناعية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر.
4. الجبوري، مروان محمد، (2021)، تخفيض التكاليف البيئية لسلاسل التجهيز بالتطبيق على شركة تجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
5. الديباني، حامد محمود عطية، (2016)، أثر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البيئية للمنشأة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
6. شاهين، محمد احمد، (2017)، نحو إطار مفاهيمي مقترح للإدارة المتكاملة للتكاليف (المفهوم، الاهداف، الادوات)، بحث، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
7. شكور، مروة رضا، (2020)، الخصائص المحددة لتبني ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة في ضوء تباين الثقافة التنظيمية للشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد.
8. عبدالرحمن، كونا عمر، (2015)، إدارة التكلفة البيئية لخفض التكاليف باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السليمانية، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
9. محمود، أبو صالح خضر محمد، (2019)، دور محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
10. ابو هاني، عماد الدين عادل، (2018)، أثر المقارنة المرجعية على تحسين اداء العاملين في كلية الرباط الجامعية بغزة "دراسة حالة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية _ غزة الاقتصاد والعلوم الادارية.

11. يعقوب، سناء نايف، 2009، أثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) على تعظيم ربحية الشركات المساهمة العامة في الاردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، الاردن.
ثانياً. المصادر الاجنبية

1. Antti et al, (2014), Creating an open-books-supported implementation framework for inter-organizational decision-making models in the industrial maintenance context, Universidad de Coimbra.
2. Muriithi, Rosemary Gatwiri, (2012), Continuous Improvement Approaches and Performance of Operations Among Commercial Banks in Kenya, The Award of Master, School of Business, University of Nairobi.
3. Cooper, R., and R. Slagmuldeer, (2004), "Inter organizational cost management and relational context", Accounting, Organizations and Society, Vol. 29, No. 1, pp. 1-26.
4. Cooper, R., and R. Slagmuldeer, (1999), "Supply chain management for lean enterprises: inter organizational cost management", Strategic Finance, Vol. 8, No. 10
5. Ghafeer, et al, (2014), The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies, Philadelphia University, International Journal of Business and Social Science, Vol. 5 No2
6. Gilart, Jorge Freixinet, (2017), Benchmarking en cirugía torácica Resultados y estudio evolutivo , Universitario de Gran Canaria, Premios Profesor Barea, no15
7. Poojary & Kumar, (2015), Just in Time (JIT): A Tool to Decrease Cost and to Improve Profitability, IJMBS Vol. 5, no 1,
8. Pulikkottil & Sibinraj, (2019), Application of Continuous Improvement Process in Manufacturing Industry, Mechanical Engineering, ECET Coimbatore, India, vol 6, NO 4
9. Selim & Bayram, (2015), Life Cycle Costing Model Based on Target Costing and Activity-Based Costing Method and A Model Proposal, European Scientific Journal August /SPECIAL/ edition ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431
10. Kádárová, et. al, (2015), Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies, 2nd Global Conference on Business, Economics, Management and Tourism, 30-31 October Prague, Czech Republic