

الاستراتيجيات الحديثة ودورها في إدارة أزمة ارتفاع تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية

أ.د. منال جبار سرور

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد

Manal_soror1@yahoo.com

المستخلص:

يعد ارتفاع تكاليف المنتجات من أبرز الازمات التي تعاني منها الشركات في الوقت الحاضر، حيث إن الشركات كانت تتبع استراتيجيات تقليدية مثل استراتيجيات محاسبة التكاليف والاستراتيجيات الإدارية واستراتيجيات بحوث العمليات والهندسة الصناعية وغيرها، وإن هذه الاستراتيجيات في ظل التطورات والتغيرات السريعة أصبحت غير مجدية لأنها تركز على التكلفة دون التركيز على الجودة من جهة، ونتيجة تغير تركيبة عناصر التكلفة بفضل الأتمتة من جهة أخرى، لذلك فكان على إدارة التكلفة في هذه الشركات أن تتبنى استراتيجيات حديثة تواكب التغيرات الحاصلة وتركز على البعدين معاً، إما الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة فهي نظام التكلفة على أساس النشاط والتدفق العكسي والإنتاج في الوقت المحدد والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وتحليلات هندسة القيمة وإدارة الجودة الشاملة وتحليل تكاليف دورة حياة المنتج.

وتناول البحث الاستراتيجيات الملائمة لإدارة التكلفة وحل أزمة الارتفاع بها بهدف التخفيض من خلال عرض للدور الذي تلعبه تلك الاستراتيجيات في تمكين الشركة من التحكم بالتكلفة والجودة وتبني القرارات الرشيدة، وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها إن ما تحتاجه شركات الأعمال في الوقت الحاضر هو إدارة تكاليفها لأن إدارة التكلفة في شركات الأعمال تعني إمكانية مواكبة التغيرات الحاصلة سواء على مستوى التغيرات الداخلية في النظم الإنتاجية أم التغيرات الخارجية في المنافسة واقتحام الأسواق والشركات متعددة الجنسيات، حيث إن الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة تهتم بالبعدين (التكلفة والجودة) والعمل على الموازنة بين هذين البعدين لأن التركيز على الخفض أحياناً يؤدي إلى إهمال الجودة والعكس بالتركيز على الجودة يؤدي إلى زيادة التكاليف التي تتحملها الشركة.

الكلمات المفتاحية: استراتيجيات الهندسة الصناعية، استراتيجية تحليلات هندسة القيمة.

Modern strategies and their role in managing the crisis of high product costs and achieving competitive advantage

Prof. Dr. Manal Jabbar Sorour

College of Administration and Economics

University of Baghdad

Abstract:

The high costs of products are among the most prominent crises experienced by companies at the present time, as companies were following traditional strategies such as cost accounting strategies, administrative strategies, operations research strategies, industrial engineering, etc., and these strategies in light of developments and rapid

changes have become useless because they focus on cost Without focusing on quality on the one hand, and as a result of changing the composition of cost elements thanks to automation on the other hand, therefore, the cost management in these companies had to adopt modern strategies that keep pace with the changes taking place and focus on the two dimensions together, M Modern cost management strategies are cost-based system activity and reverse flow and production time and cost targets and continuous improvement and value engineering analysis and quality management and comprehensive analysis of the product life cycle costs..

The research dealt with the appropriate strategies for managing cost and resolving the rise in it with the aim of reducing through a presentation of the role that these strategies play in enabling the company to control cost and quality and adopt rational decisions. Managing their costs because cost management in business companies means the ability to keep abreast of changes taking place, whether at the level of internal changes in production systems or external changes in competition and the storming of markets and multinational companies, as modern strategies To manage cost, it is concerned with the two dimensions (cost and quality) and work to balance between these two dimensions because focusing on the reduction sometimes leads to neglecting quality and vice versa by focusing on quality leads to an increase in the costs borne by the company.

Keywords: Industrial Engineering Strategies, Value Engineering Analysis Strategy.

المقدمة

أصبح ما يميز بيئة التصنيع الحديثة في الوقت الحاضر هو وجود إدارة للتكلفة داخل شركات الأعمال، إذ تقوم هذه الإدارة بدور الدليل الذي يضع لأي نشاط داخل تلك البيئة كلفته وآلية احتسابه، فالمتخصص في أهداف إدارة التكلفة يرى بأنها وجدت لمواكبة التغيرات السريعة الحاصلة في النظم الإنتاجية.

إذ أن عالم اليوم يتسم بالتطورات والتغيرات السريعة سواءً أكانت اقتصادية أم سياسية أم اجتماعية ودخول الأتمتة والإنسان الآلي، فقد أصبح من الصعب على الشركات مواجهة تلك التطورات بمعزل عن إدارة التكلفة التي يكون دورها في مواجهة الثغرات من خلال وضع خطط (إستراتيجيات) تستطيع من خلالها المنافسة بين الشركات سواءً أكانت هذه الشركات خدمة أم إنتاجية، إذ أن تلك الإستراتيجيات تتكفل بتحقيق الأهداف من خلال بعدي التكلفة والجودة فضلاً عن الأهداف الأخرى منها (الوقت، المرونة، الإبداع، التوسع) وان تحقيق هذه الأهداف لا يأتي عشوائياً.

وفي ظل تلك التطورات التقنية أصبح من غير الممكن تطبيق إستراتيجيات تقليدية على الوضع الحالي، لان الاستراتيجيات التقليدية كانت تعالج مشكلة معينة، أما الإستراتيجيات الحديثة فهي إطار تعمل من خلاله شركات الأعمال للبقاء والنمو والتطور، وقد ظهرت إستراتيجيات عديدة لإدارة التكلفة منها التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة وتحليلات هندسة القيمة وتعد هذه الإستراتيجيات مهمة لإدارة التكلفة التي تتوقف عليها نجاح وتفوق هذه الشركات، إذ يمكن من خلالها تخفيض التكاليف تخفيضاً حقيقياً ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الأول: منهجية البحث

١.١- مشكلة البحث (Research Problem): تعاني الشركات العراقية وخاصة الصناعية منها من أزمة ارتفاع كلف الإنتاج وشهدت العديد من المنتجات والشركات العراقية ارتفاع كبير بالتكاليف مقارنة بالمنتجات المنافسة كالبطاريات السائلة والسخانات الكهربائية بحيث الكلفة تفوق سعر البيع الفعلي بكثير (سواءً أكان هذا الارتفاع سببه ندرة المواد الأولية أم ارتفاع في أجور العاملين أم تحمل كلف صناعية غير مباشرة عالية). ومن ثم فإن هذا الارتفاع سيؤثر سلباً على سعر المنتج وربحية الشركة، فضلاً عن اعتماد تلك الشركات على استراتيجيات تقليدية في خفض التكلفة، وأن هذه الإستراتيجيات لا تواكب التغيرات الحاصلة في بيئتها الداخلية والخارجية، لذلك فلا بد من تبني استراتيجيات حديثة تتناسب مع هذه التغيرات والبحث عن إستراتيجية تتلاءم مع بيئة وطبيعة عمل كل شركة، بحيث تهدف تلك الإستراتيجية إلى خفض كلف الإنتاج والمحافظة على الجودة المطلوبة، وعليه فيمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية:

❖ ما هي الاستراتيجيات التقليدية والحديثة لتخفيض التكاليف، وما مدى ملاءمتها لمتغيرات بيئة الأعمال الحديثة؟

❖ هل تساعد الإستراتيجيات الحديثة لتخفيض التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة وما رافقها من تغيرات سريعة ومتلاحقة؟

٢.١- أهداف البحث (Research Goals): يهدف البحث إلى عرض الإستراتيجيات التقليدية ثم النزوح إلى الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة ومن ثم تحديد الإستراتيجيات الملائمة التي يمكن أن تعتمد عليها الشركات بهدف خفض الكلف والارتفاع أو المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة ومن ثم تعزيز المكانة التنافسية للشركة في السوق.

٣.١- أهمية البحث (Research Importance): تكمن أهمية البحث من خلال عرض الدور الذي تلعبه استراتيجيات إدارة التكلفة في شركات الأعمال في تمكين الشركة من التحكم بدرجات كبيرة بالتكلفة وكذلك الارتفاع بالجودة المطلوبة وتبني القرارات الرشيدة التي تخدم الشركة في ميدان المنافسة وتوجيه أنظار الشركة حول الإستراتيجية الملائمة التي تحقق هذه الأهداف وبأقل كلفة ممكنة.

٤.١- فرضية البحث (Research Hypothesis): يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها: (إن اعتماد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة في الشركات الصناعية يمكن أن يساعدها في تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية).

٥.١- منهج البحث (Research Methodology): تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والرسائل والأطاريح الجامعية فضلاً عن استخدام شبكة الانترنت.

٦.١- خطة البحث (Research Plan): سيتناول هذا البحث كل من الاستراتيجيات التقليدية والحديثة لتخفيض التكاليف مع بيان الدور الذي من الممكن أن تلعبه الاستراتيجيات الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية مع تناول المرتكزات المعرفية لتخفيض التكاليف والميزة التنافسية، وأخيراً طرح مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بهذا البحث.

المبحث الثاني: الاستراتيجيات التقليدية والحديثة لتخفيض التكاليف

١.٢- المرتكزات المعرفية لتخفيض التكاليف

(Cognitive Underpinnings to Reduce Costs):

لاشك أن موضوع خفض التكلفة من الموضوعات التي تستحوذ على اهتمام خاص من جانب الإدارة ذلك أن تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن لا بد أن يؤدي إلى زيادة الربحية، وتعتبر إدارة ازمة ارتفاع التكاليف من اهم المواضيع الواجب دراستها وايجاد الحلول للاستمرار والنمو وزيادة الحصة السوقية وتحسين جودة المنتجات، وان أهمية خفض التكلفة تنتج من أن أية شركة هدفها الأساس هو التحكم بالتكلفة وتخفيضها، واستنادا إلى ذلك فان التكلفة تعد جوهر العملية الصناعية في أية شركة كونها تعد من متطلبات مزاوله النشاط لذلك لا يمكن الاستغناء عنها إلا في حال توقف النشاط بأكمله، ولغرض زيادة ربحية الشركة ودعم موقفها التنافسي في السوق تم اللجوء إلى خفض هذه التكلفة قدر الإمكان من دون المساس بجودة المُنتج (الكسب، ٢٠٠٤: ٢٨).

إن مفهوم خفض التكلفة وان كان يختلف في التعبير من كاتب إلى آخر إلا انه يتفق بالمضمون والذي يجب أن يكون تخفيضاً حقيقياً في تكلفة المنتجات والعمليات، فيرى (البكري وإسماعيل) بان تخفيض التكلفة هو مجموعة الفعاليات التي تنصب على تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة بواسطة تخفيض التكاليف الكلية لحجم معين من الإنتاج (البكري وإسماعيل، ٢٠٠١: ٢٠٨)، أما إبراهيم فيرى أن التخفيض هو تخفيض حقيقي ودائمي على كلفة المنتجات التي تتعامل بها المنشآت بشرط بقاء مستوى الجودة على حاله (إبراهيم، ٢٠٠٤: ٩٣)، إما الشيخ فيعرف تخفيض التكلفة على انه محاولة لجعل التكلفة في أدنى مستوى ممكن (الشيخ، ٢٠٠٠: ٢)، كما ويركز باحثون آخرون على أن تخفيض التكاليف يتطلب دائماً تحديد المعايير، وعلى جميع المستويات الإدارية أن تعمل في ضوء ذلك الهدف باختراق المعايير وتخفيضها بأساليب مختلفة.

ومما تقدم، ترى الباحثة أن عملية خفض التكلفة في الوحدات الاقتصادية تعد من الأمور المهمة جداً قديماً وحديثاً إذ تعد عملية خفض التكلفة إحدى طرائق تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية. وان الوحدات الاقتصادية تعتمد على واحدة أو أكثر من الطرائق الآتية لتحسين الربحية:

- أ. زيادة أسعار المنتجات والخدمات: وهو أسلوب سهل ولكن في بعض الأحيان يكون من غير الممكن بسبب تعارض زيادة الأسعار مع الأسعار التنافسية والأهداف الاجتماعية والقوانين المنظمة لذلك.
 - ب. زيادة حجم المبيعات: من الممكن تطبيقه لكن بتوفر أحد الشرطين الآتيين: الأول يتعلق بتوفر الطلب على الإنتاج أو الخدمة، إما الثاني فيتعلق بتوفر طاقات غير مستغلة.
 - ج. تحسين تشكيلة المنتجات أو الخدمات: وان هذا التحسين يمكن أن يحقق زيادة الأرباح ولكن هذا الأسلوب يتحدد بظروف السوق والطاقات المتاحة.
 - د. خفض التكلفة: قد يكون هذا الأسلوب وبسبب محددات الطرائق السابقة الأسلوب الوحيد أمام الإدارة الذي يمكن اعتماده لزيادة الربحية لأنه لا يخضع إلى محددات السوق أو الطاقة.
- ويرى الجزار بان تخفيض التكاليف يتم عن طريق عاملين هما كالاتي: (الجزار، ٢٠٠٩: ٥١٠):
- ❖ تخفيض تكلفة الوحدة من المُنتج بتخفيض تكاليف الإنتاج في ضوء حجم معين من النشاط.
 - ❖ تخفيض تكلفة الوحدة من المُنتج بزيادة الإنتاجية في ضوء حجم نفقات معينة.

لذلك فإن استخدام مصطلح خفض التكلفة يجب أن يميز عن مصطلحات متداخلة عدة معه وهي:

أ. التمييز أو الفرق بين خفض التكلفة والرقابة على التكلفة.

ب. التمييز أو الفرق بين خفض التكلفة الحقيقي وخفض التكلفة الوهمي.

وعلى وجه العموم، فإن الشركات تسعى إلى تخفيض تكاليف منتجاتها وعملياتها تخفيضاً حقيقياً بجانب الرقابة عليها مع القيام بعمليات التحسين المستمر للتكلفة انسجاماً مع التغيرات البيئية وظروف المنافسة.

وعليه فيجب التمييز بين خفض التكلفة وبين الرقابة على الكلفة وإن كان الاثنان هدفهما هو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، إذ أن عملية تخفيض التكاليف تحتاج إلى أساليب تختلف عن أساليب الرقابة على التكاليف لأن الرقابة على التكاليف هي وضع نظم رقابية على عمليات ونشاطات الشركة بهدف تحسين الأداء من خلال متابعة الفروقات (من خلال وضع معيار ثم متابعة الفعلي والمقارنة بين الفعلي والمتحقق) إلا أن أساليب خفض التكلفة تعنى بدراسة وبحث العوامل التي تؤثر على التكلفة لجعلها في مستوى أدنى لها، والجدول (١) يوضح الفرق بين الترخفيض والرقابة على التكلفة.

الجدول (١): الفرق بين خفض التكلفة والرقابة على عليها

ت	تخفيض التكلفة	الرقابة على التكلفة
١	تهتم بالتوفير في التكاليف وتحديد المعايير	تهتم بالمحافظة على المعايير الموضوعية
٢	تنظر إلى المقاييس بأنها شيء مشكوك فيه	المقاييس هي وسيلة مرغوبة للكفاءة
٣	نتيجة لكون عمليات التشغيل ديناميكية ممكن التوقع في التغيير بالتكاليف	معادلات تقليل الكلفة تكون ضمن الشروط الموضوعية
٤	تأثيرها في كل المجالات	عموما مؤثرة وخاصة عندما تكون المقاييس موضوعية

المصدر: (العارضي، ١٩٩٢: ٢٠).

وكذلك فيجب أن يتم التمييز بين الترخفيض الحقيقي للتكلفة والتخفيض غير الحقيقي (الوهمي) لها، إذ يرى البكري بأن الترخفيض الحقيقي للتكلفة يقصد به تلك الفعاليات التي تنصب على تعظيم أرباح الشركة بهدف خفض تكلفة الوحدة الواحدة ويتحقق هذا النوع من خفض التكلفة بأسلوبين على وفق الآتي: (البكري، ١٩٩٢: ٣)

أ. زيادة الإنتاج إذ أن زيادة الإنتاج تؤدي إلى تقليل نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة فقط دون التعرض للتكاليف المتغيرة على الرغم من كونها تمثل الجزء الأكبر من التكاليف الإجمالية.

ب. زيادة أسعار بيع المنتجات وإن هذا يؤدي إلى انخفاض حصة الوحدة الواحدة من التكاليف الكلية دون أن يكون هناك أية إجراءات لتخفيض تكاليف الإنتاج.

أن خفض التكلفة الحقيقي والدائمي لا يأتي عن طريق اتخاذ قرارات عشوائية بخفض مستوى الإنفاق بنسبة مئوية دون سابق دراسة لإمكانيات تحقيق هذا الخفض من ناحية ولمدى تأثير ذلك على تكلفة أداء النشاط من ناحية ثانية، وعلى فاعلية وكفاءة من ناحية ثالثة (الجبر وعبد العزيز، ٢٠١٤: ١).

وعليه ترى الباحثة أن خفض الكلف يعتبر أحد الاستراتيجيات المهمة التي قد تعتمد عليها إدارة الشركة بتوجيه إدارة التكلفة نحو البحث عن إجراءات التي يمكن من خلالها الترخفيض المستمر

للكلف لدى تلك الشركة، إذ أن خفض الكلف ليس بالقرار السهل وان على إدارة التكلفة أن توازن بين الكلف من ناحية والجودة من ناحية أخرى.

٢-٢. الاستراتيجيات التقليدية لتخفيض التكاليف

(Traditional Strategies of Cost Reduction):

مهما تعددت الاستراتيجيات إلا انه يبقى الهدف واحداً وهو خفض التكلفة، إذ أن هناك إستراتيجيات تعتمد على محاسبة التكاليف لخفض التكلفة وهناك إستراتيجيات لبحوث العمليات وهناك إستراتيجيات إدارية، واستراتيجيات الهندسة الصناعية، فالإدارة كانت تتبع أي من تلك الإستراتيجيات في خفض التكلفة لديها وتعدها إستراتيجية رئيسة لديها، وعلى الوحدة الاقتصادية مراعاة مسألة مهمة وهي انسجام وتوافق إمكانيات وقدرات وظروف الوحدة الاقتصادية مع الاستراتيجية المختارة من أجل الاستفادة من نتائجها وفقاً لما هو مطلوب، وسوف نتعرض الباحثة لأهم الإستراتيجيات التقليدية وعلى وفق الآتي:

أولاً. استراتيجيات محاسبة التكاليف (Cost Accounting Strategies): لقد تبنت محاسبة التكاليف إستراتيجيات عديدة تهدف من ورائها إلى خفض كلف الإنتاج ومن هذه الاستراتيجيات ما يأتي:

أ. التكاليف المعيارية (Standard Costs): هي تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال فترة العمل المقبلة ويتم تحديدها باستخدام بعض الأساليب العلمية والعملية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (الرجبي، ٢٠١٤: ٣٣٩)، وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف المقدرة مقدماً لا تعني تكاليف معيارية فهناك أنظمة أخرى يطلق عليها التكاليف التقديرية وهناك اختلاف واضح بين أسلوب وأهداف كلا النوعين، فالتكاليف التقديرية تعتمد على دراسة نتائج الخبرات الماضية والآراء الشخصية فيما يتعلق بالمستقبل، بمعنى أنها تهدف إلى تقدير التكاليف الفعلية للفترة المقبلة، إما التكاليف المعيارية فتتطوي على مجموعة من الأسس العلمية والفنية يتوصل إليها عن طريق الدراسة الفنية والتجارب الصناعية والأبحاث. وقد ظهرت فكرة المعايير مع ظهور مبادئ الإدارة العلمية الحديثة في أواخر القرن التاسع عشر وتم استخدامها بشكل كبير بعد أزمة الكساد الكبير في الثلاثينيات من القرن الماضي بوصفها أسلوباً فعالاً لرفع الكفاءة الإنتاجية وتخطيط الرقابة على عناصر التكلفة.

ب. الموازنات التخطيطية (Budgeting Planning): تعد الموازنات التخطيطية ترجمة للتوقعات المستقبلية المبنية على المؤشرات والمعايير الفعلية المعتمدة والمقرة، وتكون أساساً للتقييم من خلال مقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط وهذا سوف يخدم مجموعة من الأغراض منها الترشيح في التكاليف، وكذلك المتابعة المستمرة لنمط أو سلوك التكاليف، فضلاً عن رفع معدلات الكفاءة، وهذه البيانات تخدم عملية خفض الكلف من خلال الرقابة عليها وترشيدها، والسؤال الذي ينطرح هنا:

هل التكاليف المعيارية هي نفسها الموازنات التخطيطية؟ والجواب هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف فأما أوجه التشابه فهي تكمن في الآتي: (جمعة وآخرون، ٢٠١٠: ٥٨)

❖ الموازنة شاملة وعامة وخاصة بالتكاليف والإيرادات، أما التكاليف المعيارية تختص بجزء من عمليات الوحدة الاقتصادية (التكاليف).

❖ الموازنة تهتم بأنشطة الإدارات والأقسام خلال فترة زمنية معينة، أما التكاليف المعيارية تهتم بوحدة التكلفة.

ج. **طريقة التكلفة الكلية أو الإجمالية (Full Absorption Costing):** وتسمى بطريقة التكلفة المستغلة أو المستوعبة، ويرى أصحاب هذه الإستراتيجية انه لإغراض تحديد تكلفة إنتاج الوحدة يجب الأخذ بنظر الاعتبار جميع عناصر تكاليف النشاط (الوظيفة) الإنتاجي سواءً أكانت ثابتة أم متغيرة أم مباشرة أم غير مباشرة، بمعنى أن وحدة الإنتاج (المنتج) يجب أن تستوعب نصيبها من جميع عناصر تكاليف الوظيفة الإنتاجية بغض النظر عن مدى العلاقة التي تربط بين التكلفة ووحدة الإنتاج (عبد الرحيم وآخرون، ١٩٩٠: ٣٦٠)، وتعد هذه الطريقة أو الإستراتيجية من الإستراتيجيات الأولى في محاسبة التكاليف وهي تخدم عملية توفير البيانات والمعلومات المحاسبية وتخدم كذلك السيطرة على الكلف وبرامج التخفيض وتخدم استراتيجيات الشركة في التسعير طويل الأمد.

د. **طريقة التكلفة المتغيرة (Variable Costing):** وتسمى كذلك طريقة الكلفة المباشرة أو طريقة هامش المساهمة وطريقة التكلفة الحدية إذ تقوم بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة المتغيرة فقط وتعد التكاليف الثابتة تكاليف فترة (الرجبي، ٢٠١٤: ٣٠٣)، وتخدم هذه الطريقة برامج خفض الكلف والسيطرة على التكاليف والمفاضلة بين البدائل وتخدم استراتيجيات الشركة في التسعير في الأمد القصير.

هـ. **مخططات نقطة التعادل (Break-Even Charts):** إن لهذه المخططات علاقة وثيقة بين (التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية) وبين (الكلف الإجمالية والكلف المتغيرة) إذ تساعد هذه المخططات على تحليل تركيبة الربح لتخضع إلى الفحص الدقيق ويعد هذا الأسلوب الفني قيماً في تبيان البدائل وغالباً ما يساعد في تجنب الأخطار، وتستعمل المخططات كذلك لتحليل نسب المصاريف المتغيرة والثابتة. (العرس، ١٩٨٢: ٧٣).

ثانياً. **إستراتيجيات بحوث العمليات (Operations Research Strategies):** تستخدم بحوث العمليات إستراتيجيات عديدة، الغاية منها الوصول إلى الهدف بأقل التكاليف، وسوف نتعرض الباحثة إلى أهم هذه الإستراتيجيات وهي على وفق الآتي:

أ. **طريقة المسار الحرج (Critical Path Method):** هو المسار الذي يحتاج إلى أطول وقت لإنجاز مجموعة الأنشطة الموجودة فيه ويحدد هذا المسار الوقت المطلوب لإنجاز المشروع لأنه يتطلب أطول وقت بين المسارات المختلفة (العزاوي، ٢٠٠٨: ٨٥)، إذ انه إذا كان هناك ثلاثة مسارات حتى إتمام المشروع وإجمالي الوقت فان أكثر تلك المسارات احتياجاً للوقت يطلق عليه المسار الحرج، هذه الطريقة توجه نظر الإدارة لاختيار اقصر وقت ممكن لإنجاز المشروع وبذلك يتم تخفيض الكلف من خلال هذه الطريقة باختيار المسار الأنسب أي المسار الذي يستغرق أقل الأوقات للإنجاز ومع ذلك لم يعد هذا الأسلوب مواكباً للأنظمة الإنتاجية، في ظل البيئة الحديثة إذ ظهر أسلوب جديد يسمى (دورة حياة المنتج) ومن خلاله يتم تخفيض الوقت الكلي لدورة حياة المنتج.

ب. **البرمجة الخطية (Linear Programming):** تعد أسلوباً رياضياً لحل مشاكل استغلال الموارد والإمكانات المحددة بطريقة تحقق للمشروع أقصى أرباح ممكنة أو تحميله أقل ما يمكن من التكاليف، إذ تهتم مسائل البرمجة عموماً بتخصيص الموارد النادرة من يد عاملة واليات ورأس مال واستخدامها بأفضل طريقة ممكنة بحيث تقلص التكاليف إلى حدها الأصغر أو تزداد الإرباح إلى حدها الأعظم، لذلك فهي تساعد الإدارة في حالات معينة تكون فيها عوامل محددة أو حاكمة وقد

يكون العنصر الحاكم أو المحدد ندرة المواد الخام على سبيل المثال أو مصنع ليست لديه الطاقة الإنتاجية الكافية لمقابلة احتياجات إنتاج طلبات الزبائن، وتصمم البرمجة الخطية لمساعدة الإدارة في تحديد المزيج الذي يعظم الاستفادة من العوامل الحاكمة أو المحددة ومن ثمة يعظم الإرباح (جاريسون ونورين، ٢٠١٥: ٦٩٩).

ثالثاً. استراتيجيات الهندسة الصناعية (Industrial Engineering Strategies): ذهب الفكر الصناعي إلى تبني إستراتيجيات هندسية تسعى إلى خفض كلف الإنتاج، ومن هذه الاستراتيجيات الآتي:

أ. تبسيط العمل والتنميط (Work Simplification): تهدف الطرائق الهندسية في كثير من الشركات إلى تحليل الطرائق والوسائل الحالية واقتراح البدائل وتحقيق الوفورات عن طريق خفض أو حذف الحركات غير الضرورية أو تبسيط المعقد منها، وتشمل الطرائق الهندسية على تخطيط المصنع وتداول المواد، إذ يتم مثلاً حذف الحركات الزائدة في تداول المواد التي لا تفيد العمل.

ب. تحليل القيمة (Value Analysis): وتعني تحليل القيم الهندسية التي تشمل الوسائل الفنية المستخدمة سعياً وراء التعرف على الوظيفة المطلوبة من المادة وتحديد قيمة لها ومن ثم العمل على تقديم هذه الوظيفة بأقل كلفة ممكنة. (العرس، ١٩٨٢: ٧٥)، أي أن تحليل القيم الهندسية ينطوي على تقييم شامل للمواد أو العناصر المكونة لها والتي بدورها تؤثر على تكاليفها، هدف ذلك حذف أو تغيير بعض هذه العناصر في سبيل تحقيق تخفيض ملموس فيها على ألا يؤثر على الجودة، كما وأصبح هذا المفهوم في ظل بيئة التصنيع الحديثة أكثر تقدماً وتوسعاً إذ ظهرت مفاهيم وأساليب كثيرة منها تركز على التخفيض المستمر للكلف وفي الوقت نفسه تركز على جودة المنتجات.

رابعاً. الاستراتيجيات الإدارية (Management Strategies): لقد تبنت الإدارة تقليدياً إستراتيجيات عديدة الغاية منها خفض الكلف الإنتاجية، ومن هذه الاستراتيجيات:

أ. دراسات الوقت والحركة (Time & Motion Studies): إذ أن متابعة الوقت وحركات العمل قديماً كانت مهمة جداً، إذ قسم الوقت غير المنتج إلى وقت ضائع عادي وغير عادي وكيفية تحميله وكذلك فإن الحركات الزائدة تحذف، إذ أن السيطرة على الوقت تؤدي إلى استغلال الموارد المتاحة ومن ثم إلى تخفيض الكلف وكذلك بالنسبة للحركات العملية أن تكون سلسلة وتم استعمال ساعات الوقت والعديد من البطاقات والسجلات لأغراض مراقبة الوقت وما إلى ذلك من الأمور الساندة لها وإعداد جدول للعمل دون إرباك (الشيخ، ٢٠٠٠: ٩).

ب. التدقيق الإداري (Management Audits): يتضمن التدقيق الإداري الفحص الشامل لكل أوجه الشركة وتوجيه نظر العاملين بان الإدارة مشرفة عليهم لذلك فإنهم يقومون بأدائهم بأحسن وجه وهذا بدوره سوف يؤدي إلى استغلال الموارد وتعظيم الربح وتقليل الكلف، والتدقيق الإداري يمكن أن يساعد في تحقيق رغبات الإدارة في زيادة الإيرادات وزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف ولذلك فإن المدققين الإداريين يبحثون عن طرائق تقليل الهدر وعدم الكفاية.

ج. مخطط سير العمليات (Flow Process Charts): أي وضع مخطط بياني لكل الفعاليات المتسلسلة في الشركة أو جدولتها بهدف خفض الكلف وكذلك يستخدم في المكاتب بهدف تقليل عدد المراحل التي تمر فيها المعاملات عن طريق حذف العمليات المتكررة المزدوجة فهو أداة تساعد على الإسراع في إنجاز العمل المكتبي فضلاً عن تخفيض الكلف الزائدة المرتبطة بهذا العمل.

د. تحليل الرقابة على الجودة (Quality Control Analysis): هي طريقة للفحص والتحليل والإجراءات المطبقة على العمليات الصناعية وبقضي على الإدارة وضع معايير للجودة لان الجودة الرديئة تجتذب كثيرا من التكاليف وعملية الرقابة عليها تؤدي إلى خفض التكاليف، وقد رافق هذا التحليل وجود إدارات متخصصة مثل التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة.

٣-٢ الاستراتيجيات الحديثة لتخفيض التكاليف

(Modern Strategies of Cost Reduction):

أن المهتم في إدارة التكلفة يرى بان وجود إدارة التكلفة في أية شركة هو بحد ذاته دليل على تركيز تلك الشركة على متابعة الكلف لديها، وإتباع تلك الشركة لأحدى الإستراتيجيات الحديثة دليل على أن تلك الإدارة هي من يختار الإستراتيجية الملائمة لشركتها، فالإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة هي في تطور مستمر نتيجة لاحتدام المنافسة بين الشركات، وان الشركة التي تبقى في المقدمة هي تلك التي تكون إدارة التكلفة لديها كفوءة، حيث أن الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة تهتم بالشقين معا (التكلفة والجودة) وتضع نصب عينها أن تكون الشركة أو الوحدة الاقتصادية المطبقة لأية إستراتيجية من الإستراتيجيات الحديثة في المقدمة في كل شيء وان تحقق لها الميزات الآتية:

أ. التكلفة المنخفضة قياساً بالشركات المنافسة ومن ثم أسعار المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الشركة تكون منخفضة.

ب. التحسين المستمر والارتقاء بمستوى الجودة المطلوبة مع تحقيق التوافق بين التكلفة المنخفضة والجودة العالية وبالشكل الذي يحقق رضا الزبائن وأهداف الشركة معاً.

ج. مواكبة التغيرات سواء الحاصلة في البيئة الداخلية أو الخارجية والانتقال من إستراتيجية إلى أخرى على وفق وضع وحاجة الشركة لذلك بما يخدم مصلحة الزبون والشركة معاً.

وسوف نتعرض الباحثة إلى بعض الاستراتيجيات الحديثة في الأنظمة الكفوية التي تعني بتخفيض التكلفة بشيء من التركيز وعلى وفق الآتي:

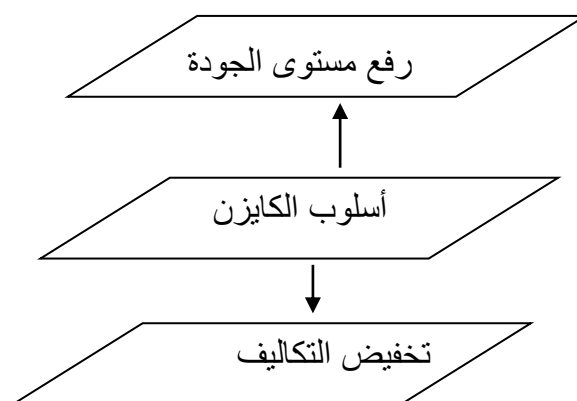
أولاً. إستراتيجية التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing Strategy): يعد نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) احد الأدوات المثلى في تحسين الأنظمة الكفوية التقليدية في كونه يركز على الأنشطة بشكل انفرادي لاعتمادية غرض الكلفة إذ يقوم باحتساب كلفة الأنشطة انفراديا ثم تخصيص الكلف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات على وفق أساس معين يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة (ABC) هي تحليل الكلف الإضافية وإعادة تصنيفها ككلف مباشرة بعد أن كانت غير مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات الكلف وربطها بالأنشطة المختلفة (الشعباني، ٢٠٠٥: ٦٠).

ثانياً. إستراتيجية نظام التدفق العكسي (Back Flush Strategy): عمدت الشركات إلى أسلوب تقني يسمى تحديد التكلفة ارتجاعياً Back Flush (الشعباني، ٢٠٠٥: ٥٨) إذ لا تكون هناك حاجة إلى سجلات تكاليف تفصيلية وإنما تتدفق التكاليف بحساب واحد هو مخزون المواد الخام وتحت التشغيل، وتحمل على المنتجات بعد أن يكون المنتج قد تم إنتاجه وتحمل هذه التكاليف على المنتجات على وفق معدلات قياسية محددة مقدماً (جاريسون ونورين، ٢٠١٥: ٢٤٩).

ثالثاً. إستراتيجية إدارة الكلفة المستهدفة (Target Cost Management Strategy): هي إحدى الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة، وهي إستراتيجية موجهة بالسوق وفي ظل هذه الإستراتيجية تحدد الشركات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، وتعد التكلفة المستهدفة أداة جديدة في المحاسبة الإدارية تم استخدامها في اليابان وتعكس التميز الياباني في أنشطة البحث والتطوير واعتماد نجاح تطبيقها على تبني الشركات اليابانية لأساليب متطورة في مجال التنظيم في الإدارة وهذا لا يعني صعوبة التطبيق في بلدان أخرى ذات ثقافة مختلفة (الفضل ونور، ٢٠٠٢: ٣٤).

رابعاً. إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management Strategy): وهي إحدى الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة، ومنذ بداية التسعينات شاع اهتمام عديد من الشركات بهذا المفهوم وكان في ذلك الوقت جديداً عرف اصطلاحاً بإدارة الجودة الشاملة، وعد كثير من خيرة المدراء إدارة الجودة الشاملة أحد أهم أسلحة المنافسة وأسباب النجاح في بيئة التصنيع الحديثة وكان هذا الرأي مستنداً إلى النتائج الفعلية التي تحققت جراء تطبيق هذا المفهوم على صور تخفيضات جوهرية في التكاليف وارتفاع في مستوى رضا الزبائن (الجمال، ٢٠٠٠: ١٠١). وان إدارة ازمة ارتفاع التكاليف بالمنتجات من الاستراتيجيات المهمة الواجب اخذها بعين الاعتبار لدى الوحدات الاقتصادية لتحسين جودة المنتج وزيادة الحصة السوقية وتحقيق الميزة التنافسية.

خامساً. إستراتيجية التحسين المستمر (كايزن) (Kaizen Strategy): إن Kaizen هو التعبير الياباني للتحسين المستمر ويقصد بمفهوم التحسين المستمر السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها الزبون وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة (باسيلي، ٢٠١٢: ١٠٩)، ويوضح الشكل (١) آلية عمل الكايزن، والذي من خلاله يمكن ملاحظة أهمية هذا الأسلوب في التوفيق بين تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

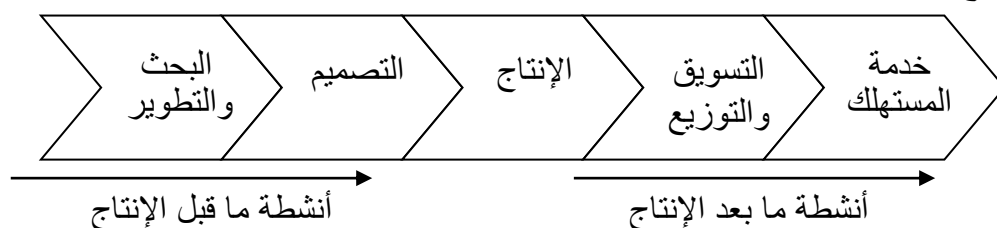


الشكل (١): آلية عمل الكايزن

المصدر: إعداد الباحثة.

سادساً. إستراتيجية دورة حياة المنتج (Product Life Cycle Strategy): وهي إحدى الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف، إذ يقصد بدور حياة المنتج سلسلة المراحل التي يمر من خلالها المنتج (علي، ٢٠٠٠: ١٢٦)، وأن دورة حياة المنتج تقسم إلى

مرحلة الكلف قبل الإنتاج وتشمل البحث والتطوير والتصميم، ومرحلة كلف الإنتاج، ومرحلة كلف ما بعد الإنتاج وتتمثل في التسويق والتوزيع وخدمة المستهلك، ويعبر الشكل (٢) عن دورة حياة كلف المنتج.



الشكل (٢): دورة حياة كلف المنتج

Source: (Blocher, et al., 2016: 134)

سابعاً. إستراتيجية تحليلات هندسة القيمة (Value Engineering Analysis Strategy): تعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الإستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تتوقف عليها إستراتيجيات عدة أخرى وهناك مصطلحات متقاربة ولكن لكل واحد معنى إذ تناول العديد من الباحثين موضوع هندسة القيمة وتحليل القيمة بوصفهما أسلوبين يهدفان إلى تحسين الأداء الوظيفي وخفض التكلفة، فهندسة القيمة تتعلق بمرحلة البحث والتطوير والتصميم، إما تحليل القيمة فهي تتعلق بالمرحلة الأخرى لسلسلة القيمة أي إنها تبدأ بالإنتاج وحتى تسليم المنتج إلى الزبون، وبذلك فيلاحظ ارتباط هذين المفهومين بسلسلة القيمة، ويرى باسيلي أن سلسلة القيمة أداة مفيدة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وتبدأ بالبحث والتطوير وحتى خدمة الزبائن، إذ إن هناك مجموعة من المراحل بين هاتين المرحلتين وهي التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق والتوزيع (باسيلي، ٢٠١٢: ١٣٨).

المبحث الثالث: دور تخفيض التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية

١.٣- المرتكزات المعرفية للميزة التنافسية

(Cognitive Underpinnings of Competitive Advantage):

وردت تعاريف عديدة للميزة التنافسية جميعها تؤكد على أهمية تميز الشركة بأي عنصر تنفرد به على المنافسين، ويمكن تحقيقه في حالة إتباع هذه الشركة لأي إستراتيجية من الاستراتيجيات التنافسية العامة (قيادة التكلفة، التمايز، التركيز) التي تستهدف تحقيق ميزة تنافسية في مجال معين، وقد عُرِفَت الميزة التنافسية من قبل (Harry) بأنها مصدر لتعزيز وضع شركة الأعمال في السوق وتحقيق لها الأرباح من خلال تميزها وتفوقها في مجالات جودة المنتج والسعر والتكلفة والتركيز في الإنتاج (Harry, 1986: 59)، بينما يقول (Porter) تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل الوحدة الاقتصادية إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فاعلية من تلك الطرق المستخدمة قبل المنافسين، إذ يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف في السوق، أي بمجرد أحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع (Porter, 1998: 8)، إما (مصطفى) فيرى بأنها تفرد الوحدة الاقتصادية عن منافسيها بواحدة أو أكثر من عوامل النجاح التنافسية الحاسمة (التكلفة الأقل، الجودة، الوقت، المرونة الابتكار)، (مصطفى، ٢٠٠١: ٢٨-٢٩)، في حين وصفها (Flamholts) بأنها شريان الحياة لبقاء الوحدة الاقتصادية ونموها في سوق المنافسة، ودالة (مؤشر) على قدرتها في تحقيق التمايز على المنافسين (Flomholts, 2003: 223).

وفي ضوء التعاريف السابقة تعرّف الباحثة الميزة التنافسية (CA) بأنها كل ما لدى شركة الأعمال من خصائص تميزها عن غيرها من الوحدات وتؤدي إلى إشباع رغبات الزبائن الحاليين أو المرتقبين وتعكس في تأثيرها زيادة الحصة السوقية والربحية، كما وتضع الباحثة خمسة شروط لتحقيق الميزة التنافسية من قبل الوحدات الاقتصادية، وهي كالآتي:

أ. يجب أن تكون فريدة من نوعها أو تحقق تفوقاً ملحوظاً على مثيلاتها لدى المنافسين في السوق.

ب. يجب أن تحقق إشباعاً لرغبات واحتياجات الزبائن الحاليين على مدى غير قصير.

ج. يجب تطويرها باستمرار لضمان الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد كمصادر إيرادات متجددة.

د. يجب أن يكون لها سوق وتحقق زيادة في الحصة السوقية والربحية.

ه. يجب أن يكون من الصعب تقليدها من قبل المنافسين خلال فترة قصيرة.

وحتى تستطيع شركة الأعمال من المنافسة في السوق فإن عليها القيام بالإجراءات الآتية: (Barfield, et al., 2016: 315)، (جاريسون ونورين، ٢٠١٥: ٩٩٤)

أ. تحديد توقعات الزبائن فيما يتعلق بخصائص وأداء المنتجات التي تقدمها الشركة.

ب. تحليل قدرات المنافسين وتحليل تكاليف ومكونات المنتج الذي يتميز به باستخدام المقارنة المرجعية.

ج. تحديد مواصفات المنتج التي تتطابق مع مميزات المنتجات ومعايير الجودة العالمية.

د. التركيز على جودة تصميم المنتج أو الخدمة لأهميتها عند قياس الجودة الشاملة للمنتج.

وقد حدد كل من Evans & Dean ستة خصائص تعزز الاحتفاظ بالميزة التنافسية للشركة وهي كالآتي: (Evans & Dean, 2013: 319)

- ❖ **الخاصية الأولى:** التوجه للزبون، وتستهدف إشباع حاجات الزبون بطريقة منفردة عن المنافسين.
 - ❖ **الخاصية الثانية:** أن تجسد عوامل النجاح الأساسية في تحقيقها وتحسينها المستمر.
 - ❖ **الخاصية الثالثة:** أن يتحقق التناسق التنظيمي بين الإمكانيات والقدرات والفرص الاستثمارية المتاحة لتحقيق استراتيجية التنافس والتفوق على المنافسين بكفاءة وفاعلية عاليتين.
 - ❖ **الخاصية الرابعة:** أن تحفز أنشطة سلسلة القيمة الأساسية والداعمة للشركة على إجراء التحسينات المستمرة ووضع برامج لتحليل القيمة وإعادة هندسة العمليات لتلبي متطلبات تحقيق الجودة العالية والتكلفة الأقل وسرعة تقديم المنتجات إلى السوق.
 - ❖ **الخاصية الخامسة:** تؤمن عمليات إعادة التصميم ومراجعة التكلفة المستهدفة باستخدام المقارنات المرجعية وبطاقة الأداء المتوازنة، وتطبيق الهندسة المتزامنة في جميع أنشطة الشركة في آن واحد لضمان تدفق المنتجات أو العمليات بالجودة العالية والتكلفة الأقل.
 - ❖ **الخاصية السادسة:** أن تكون الميزة ثابتة ودائمة ومن الصعب تقليدها بسهولة من قبل المنافسين إلا بعد مرور فترة طويلة وكشف مكونات تلك الميزة وبالتالي يكون قد فاتهم الكثير من التغيرات والتحسينات التي تم إجرائها على ميزة الوحدة الاقتصادية.
- وترى الباحثة بأن على الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة أن تسعى جاهدةً لتحقيق الميزة التنافسية من خلال تركيزها على الزبون والعمل على تلبية متطلباته من منتجات وخدمات فيما يتعلق بالجودة العالية والسعر المقبول لديهم وبشكل أفضل مما يقدمه المنافسين بهدف تحقيق رضا الزبائن عن الوحدة الاقتصادية ومنتجاتها ومن ثم الحصول على ولائهم.

٢-٣. دور الإستراتيجيات الحديثة لتخفيض التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Modern Strategies to Reduce Costs to Achieve Competitive Advantage

١-٢-٣. دور التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Costs on the Basis of Activities to Achieve Competitive Advantage:

أثبتت البحوث التجريبية بأن الوحدات الاقتصادية التي طبقت أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، قد ساعدها هذا الأسلوب في تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاج، وبذلك فإن استخدام أسلوب ABC يحقق التفوق بمجموعة من المجالات، وهي كالآتي: (الخال، ٢٠١٢: ٦٦)

أ. التفوق بالتصنيع من خلال تخفيض مستويات المخزون، وارتفاع مستوى الجودة، تخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.

ب. التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسلاسة وبدون أي إسرار في استخدام الموارد وان هذه المجالات في التصنيع والتصميم تؤدي إلى خفض التكلفة.

ويوفر أسلوب ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك التكلفة بشكل أفضل ما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة (المخلفي، ٢٠١٠: ٢٣)

وترى الباحثة بأن أسلوب ABC يعمل على تخفيض التكلفة من خلال الآتي:

- أ. تقليص الجهد والوقت اللازمين لأداء الأنشطة.
- ب. التخلص من الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة التي يطلبها المستهلك.
- ج. اختيار الأنشطة ذات الجودة العالية والتكلفة المنخفضة من بين الأنشطة التنافسية الموجودة التي تؤدي الغرض نفسه.

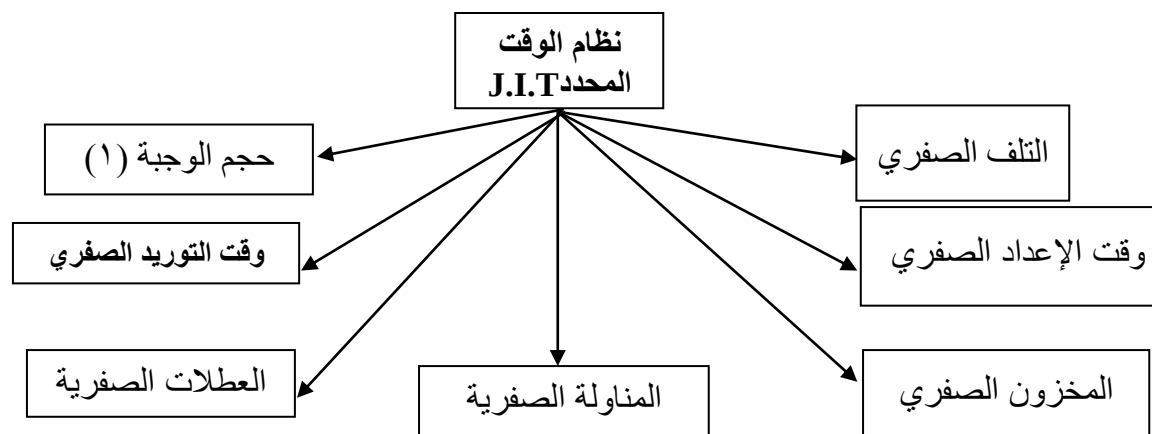
وبذلك فتستنتج الباحثة بان تطبيق أسلوب ABC سيؤدي إلى خفض كلفة الوحدة المنتجة من خلال تمكين الشركات من تحديد مسببات الكلفة الحقيقية ومن ثم العمل على استبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة المجدية اقتصادياً فقط، كما ساعد التقدم العلمي والتكنولوجي على تحول الكثير من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة يمكن تحديدها بدقة ومن ثم ربطها بوحدة المنتج بصورة واضحة وجعلها قابلة للرقابة والسعي لتخفيضها من خلال حذف غير الضروري منها، ومن أهم مزايا إتباع أسلوب ABC بعد خفض التكلفة هي الحصول على رضا المستهلك وان حصول رضا المستهلك يجب على أن يقام على ركيزتين أساسيتين وهما السعر المنخفض إضافة إلى الجودة المقبولة، إذ تحولت المنافسة في السنوات الأخيرة من مجرد العمل على تخفيض التكاليف بوصفها محدداً أساسياً للربحية إلى العمل كذلك على تقديم منتجات وخدمات ذات قيمة أو منفعة للزبائن والسعي الدائم لتعظيم هذه المنفعة.

٢-٢-٣. دور التدفق العكسي في تحقيق الميزة التنافسية:

(The Role of Back flushing in Achieving Competitive Advantage):

في ظل الأنظمة التقليدية كانت الشركات الصناعية تحتفظ بثلاثة أنواع من المخزون (مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، إنتاج تام)، إذ يعد المخزون واحداً من الموضوعات الأساسية التي تواجهها الإدارة وتصل قيمته إلى ٢٥% أو أكثر من مجموع رأس المال المستثمر، النظرة القديمة بان وجود المخزون هو مقياس الثروة والقوة الاقتصادية، وكانت القاعدة الذهبية هي (اجعل

- المخزون أكبر ما يمكن) (نجم، ١٩٩٥: ٣٠)، وكانت تتعلل تلك القاعدة بالأسباب الآتية:
- (جاريسون ونورين، ٢٠١٥: ٢٠٧)
- أ. اعتقاد الشركة أنها بحاجة إلى مخزون زائد ضد خطر نفاذ المخزون.
- ب. هناك أخطاء في الإنتاج تؤدي إلى تكديس المخزون نتيجة عدم التنسيق بين الإدارات.
- ج. عدم توافر التنسيق بين نقط الإنتاج.
- د. اعتقاد بعض أقسام الإنتاج في إنتاج دفعات كبيرة يكون أكثر اقتصاداً من الدفعات الصغيرة.
- أما في ظل التطور التكنولوجي ودخول الأتمتة في بيئة التصنيع الحديثة أصبح النظر إلى الإدارة التي تحتفظ بالمخزون بأنه إدارة غير كفوءة وأصبحت الإدارة الكفوءة هي التي تقوم بالتخطيط الجيد والوصول إلى مستويات خزين دنيا جداً أو الوصول به إلى الخزين الصفري، كما أن نظام J.I.T أساسه الفلسفي مستمد من فكرة وصول المواد فقط عند الحاجة إليها وجوهر الفكرة هو إزالة الضياع، ومن دون أي شك أن ذلك يؤدي إلى تحقيق تخفيض بالكلف، إن خفض الكلف في نظام J.I.T يتأتى من كون أن جميع أهداف J.I.T هي بحد ذاتها تخفيض للكلف كما في الشكل (٣) الآتي:



الشكل (٣): أهداف نظام الوقت المحدد

المصدر: (نجم، ١٩٩٥: ٢٥).

وإذا ما تم التدقيق في كل هدف من أهداف J.I.T نجد أن جميعها تركز على تخفيض الكلف، فعدم الاحتفاظ بالمخزون هو توفير في رأس المال المستثمر للشركة وتوفير في كلف الاحتفاظ بذلك المخزون (المخلفي، ٢٠١٠: ٢٨)، وكذلك فإن ترتيب خطوط تدفق الإنتاج بالمصنع في نظام J.I.T ووضع الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين في مكان واحد يؤدي إلى الوصول إلى المناولة الصفرية وكذلك تركيز جهود العاملين على المنتج من البداية إلى النهاية وأن العاملين يكونون متعددي المهارات، وكذلك تخفيض وقت الإعداد والوصول إلى أدنى مستوياته بحيث يخفض وقت الإعداد من يوم واحد إلى ساعة واحدة، وأن دخول الأتمتة أدى بذلك الوصول إلى حالة التلف الصفري من خلال التحسين المستمر للعمليات وأن الصيانة الوقائية تؤدي إلى الوصول إلى هدف العطلات الصفري.

وترى الباحثة بأن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يمكن أن يساعد في تخفيض حجم الاستثمارات في المخزون، وتخفيض تكلفة نقل ومناولة المخزون، وتخفيض تكلفة تقادم الأصناف

المخزونة، وتخفيض تكلفة الاستثمارات في مباني المصنع اللازمة الإنتاج والتخزين، وانخفاض
تكلفة التحضير وإجمالي تكلفة الإنتاج الصناعية، انخفاض تكاليف الفاقد بتأثير تحسين الجودة، كما
انه يركز على تقليل الوقت الذي لا يضيف قيمة وذلك من خلال التحسين المستمر والسيطرة
الشاملة وتخفيض مستويات الخزين.

٣-٢-٣. دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية:

(The Role of Target Cost in Achieving Competitive Advantage):

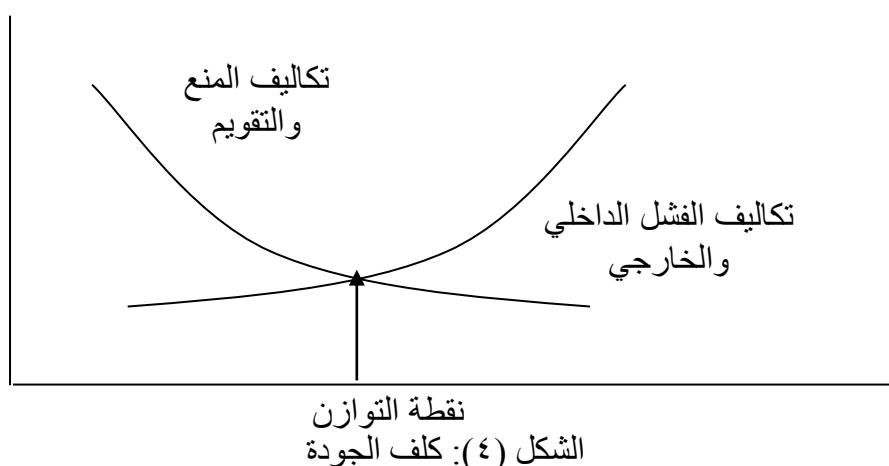
التكلفة المستهدفة تمثل التكلفة واجبة الحدوث التي في ضوءها يصمم ويخطط المنتج لكي
ينتج ويسوق في حدود تلك التكلفة، ولكي يتم وضع خطة تكلفة مستهدفة تمكن من الوصول إلى
سعر تنافسي فانه يجب وضعها على مستوى الأنشطة المستقبلية المستهدفة بما يمكن في الوقت نفسه
من إجراء تحليل ضمني للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وهو
يمثل هنا إحدى الخطوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة في مرحلة إعداد خطة التكلفة، كما انه
بعد وضع خطة التكلفة المستهدفة وعند اتضاح عدم حدوث التطابق المبدئي بين التكلفة المستهدفة
وبين تكلفة المنتج الفعلية فانه لإحداث تخفيض فعلي لا يؤثر على مستوى جودة المنتج فان خطة
التخفيض يجب أن تبدأ كذلك بعملية تحليل الأنشطة والتخلص من تلك الأنشطة غير الضرورية بما
يساعد في نهاية الأمر من تخفيض التكلفة والوصول بالتكلفة الفعلية لمستوى التكلفة المستهدفة
(الجبر وعبدالعزیز، ٢٠١٤: ١١).

فسعر السوق السائد الذي لا يمكن في ظل بيئة التصنيع الحديثة مجاوزته بل العمل على
تدنية الأسعار يعطي للشركة ميزة تنافسية مهمة بالنسبة لباقي الشركات فتعد التكلفة المستهدفة
إحدى إستراتيجيات بيئة التصنيع الحديثة تسعى الوصول إلى التكلفة التي تطمح إليها الشركة مع عدم
المساس بجودتها وفعاليتها لذلك فان الأساليب المعاونة لإدارة التكلفة المستهدفة هي بحد ذاتها
إستراتيجيات تتبعها الشركات في خفض التكلفة مثل سلسلة القيمة وهندسة القيمة والتحسين المستمر.

٣-٢-٤. دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Total Quality Management in Achieving Competitive Advantage:

أصبحت الجودة في العالم الصناعي اليوم معلماً من معالم المبيعات وقد ترتبت على الجودة
تزايد في الكلف التي أخذت تشكل نسباً عالية من كمية المبيعات تتراوح بين (١٥-٢٠%) في الدول
المتقدمة (الشعباني، ٢٠٠٤: ١٠٦)، إذ أن كلف الجودة تقسم إلى قسمين وهما كلف وقاية وكلف
فشل وبمعادلة بسيطة فان (إجمالي تكاليف الجودة = كلفة وقاية + كلف الفشل)، إذ أن كلف الوقاية
تشمل (كلفة منع + كلفة التقويم)، وان كلف الفشل تشمل (كلف الفشل الداخلي + كلف الفشل
الخارجي)، والسؤال الذي ينطرح هنا كيف يتم التوازن بين جانبي هذه الكلف (الوقاية والفشل) من
اجل التخفيض؟ (الشعباني، ٢٠٠٤: ١١٢)، للإجابة على ذلك يتطلب الموازنة بين تكاليف الوقاية
من جهة وتكاليف الفشل من جهة أخرى إذ عند زيادة كلف الوقاية للوصول إلى حالة اللافشل تؤدي
إلى انخفاض تكاليف الفشل ولكن بالمقابل زيادة في كلف الوقاية والعكس بالعكس وكما موضح في
الشكل (٤).



المصدر: (الشعباني، ٢٠٠٤: ١١٣).

وعليه فإن تبني إدارة الجودة الشاملة تعني الجودة ابتداء من اختيار الموردين للشركة ونوعية المواد الأولية وكيفية التصنيع وخطوط العمل إذ أن إدارة الجودة الشاملة ترتبط بمفهوم (اعمل الصحيح من أول مرة) للوصول إلى مبدأ العيب الصفري أو التلف الصفري الذي بدوره يؤدي إلى خفض الكلف، إذ إن جودة السلعة تعد ذات أهمية استراتيجية للشركات الصناعية والدول على حد سواء فجودة السلعة تؤثر على الشركة نظراً لأنها تزيد من حصتها السوقية وتؤدي إلى تخفيض التكاليف على المدى الطويل وتؤدي إلى تحسين سمعة الشركة وتكسيبها حداً تنافسياً مهماً في السوق العالمي.

وبناءً على ما تقدم، تعد إدارة الجودة الشاملة من أهم استراتيجيات إدارة التكلفة وهي تعتني بنوعية المنتج مع التخفيض المستمر للتكلفة وهذا يتطابق كذلك مع أغراض إدارة التكلفة.

٥-٢-٣. دور التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Continuous Improvement in Achieving Competitive Advantage:

أضح مما تقدم إن إحدى الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة هي إستراتيجية التحسين المستمر التي تتطابق مع أهداف إستراتيجيات إدارة التكلفة، إذ يتم التركيز على جانبيين وهما التكلفة والنوعية، ويطلق على هذا الأسلوب في حال انتهاجه لخفض الكلف اسم الكايزن Kaizen Costing وذلك لتركيزه على التكلفة وإمكانية خفضها (الكسب، ٢٠٠٤: ٣٤)، وتجدر الإشارة إلى أن التحسين المستمر في تطبيقها تعمل على خفض التكلفة والارتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي:

- أ. الصيانة:** للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية وبكلفة منخفضة.
- ب. الترتيب:** إن إعداد الآلات ومكان التصنيع وتهيئة المكان يؤدي بدوره إلى خفض كلف الإنتاج ويكون العمل سلساً.
- ج. التنظيم:** وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضرورية والإبقاء على الجهود الضرورية وتنميتها.
- د. الانضباط:** وذلك بإشراك العاملين كافة والالتزام بقواعد خفض التكلفة وتحسين الجودة.

وترى الباحثة أن هذا التركيز نحو تخفيض التكلفة بواسطة الكايزن يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية الإنتاج أو لعملية تصميم المنتج وستؤدي في النهاية لأنتاج منتجات مطابقة للمعايير الموضوعه.

٦.٢.٣. دور تحليل تكاليف دورة حياة المنتج في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Analysis of the Product Life-Cycle Costs in Achieving Competitive Advantage

يعد تخفيض دورة حياة المنتج من أفضل الطرائق الفعالة لتخفيض التكلفة، إذ ترجع

أسباب انخفاض دورة حياة المنتج إلى سببين رئيسيين وهما كالآتي: (الجمال، ٢٠٠٠: ٢٤)

- أ. زيادة حدة المنافسة مع رغبة دائمة ومستمرة في كسب مزايا تنافسية.
 - ب. تسارع وتيرة الابتكارات التقنية وما رافقها من تزايد وتنوع رغبات واحتياجات وطلبات الزبائن.
- إذ يكون خفض التكلفة في أسلوب دورة حياة المنتج من خلال تخطيط المنتج وتصميم وتطوير المنتج وتقليل حياة المنتج.

ولقد أدت بيئة الأعمال الحديثة والأتمتة على زيادة حدة التباين في طلبات ورغبات الزبائن وظهور الأحجام الصغيرة (الكميات القليلة) من الطلب فضلاً عن الإسراع في عمليات التوريد كل ذلك أدى إلى تقصير دورة حياة المنتج.

ولنجاح الشركة في مواجهة منافسيها يجب عليها أن تمتلك من الأدوات والطرائق ما يمكنها من إدارة التكلفة بكفاءة عند مرحلة التصميم كما يجب أن تمتلك القدرة على التأقلم مع كل جديد وحديث والاستجابة لطلبات الزبائن المختلفة والمتغيرة فضلاً عن إمكانية تخفيض الفترة اللازمة لطرح منتج جديد أو محسن في الأسواق (الجمال، ٢٠٠٠: ٢٥)، وان استخدام دورة حياة المنتج في التخطيط له أهمية خاصة من قبل المدراء عند التسعير وتخطيط الإيرادات التي تغطي التكاليف (باسيلي، ٢٠١٢: ١٠٧)، وعليه يعد مدخل دورة حياة المنتج أساسياً لتخفيض التكلفة إذ يعد ركيزة لباقي الإستراتيجيات للتطبيق مثل تحليلات هندسة القيمة والكايزن والتكلفة المستهدفة وABC وغيرها من التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة الإستراتيجية.

٧.٢.٣. دور هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية:

The Role of Value Engineering in Achieving Competitive Advantage:

تبين من خلال معرفة تحليل القيمة وهندسة القيمة أن كليهما يهدف إلى إحداث تخفيض في التكلفة وهذا يعني التكامل بين المدخلين من خلال إجراءات عديدة مشتركة منها التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو الحد من الأجزاء المكونة للمنتج والتصميم في حدود التكلفة التي لا تضيف قيمة، وتنفيذ الوظائف والخصائص بأقل تكلفة دون إحداث أي تخفيض في الأداء المطلوب وفي ثبات وصلاحية السلعة وجودتها (الجبالي، ٢٠٠٨: ٢٩)، وعليه تعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الاستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة تهدف إلى خفض التكلفة وتحسين الجودة في الوقت ذاته.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. الاستنتاجات (Conclusions): من خلال ما تم عرضه في هذا البحث فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

١. إن ما تحتاجه شركات الأعمال في الوقت الحاضر هو إدارة تكاليفها لان إدارة التكلفة في شركات الأعمال تعني إمكانية مواكبة التغيرات الحاصلة سواء على مستوى التغيرات الداخلية في النظم الإنتاجية أم التغيرات الخارجية في المنافسة واقتحام الأسواق والشركات متعددة الجنسيات.

٢. عدت الإستراتيجية خطة تنتهجها الشركة وان إدارة التكلفة داخل شركات الأعمال هي من يساهم في صياغة تلك الخطط، وكان لابد من إدارة التكلفة أن تضع إستراتيجيات عدة ثم تقوم باختيار ما يلائم بيئة الشركة المعنية أي اختيار إستراتيجية تتواءم مع تلك الشركة وتحقق أهدافها المهمة.
 ٣. أن شدة المنافسة في شركات الأعمال في الوقت الحاضر دفعت تلك الشركات إلى النظر للتكلفة بأنها مفتاح النجاح وان التحكم بهذا المفتاح يؤدي إلى تعظيم دور الشركة.
 ٤. أن خفض التكلفة يعتبر أحد الإستراتيجيات المهمة التي قد تعتمد عليها إدارة الشركة بتوجيه إدارة التكلفة نحو البحث عن إجراءات التي يمكن من خلالها التخفيض المستمر للكلف لدى تلك الشركة إذ أن خفض الكلف ليس بالقرار السهل وان على إدارة التكلفة أن توازن بين الكلف والجودة.
 ٥. أن دور إدارة التكلفة هو العمل على باستمرار من أجل خفض التكلفة إلى أدنى قدر ممكن والارتقاء بمستوى الجودة المطلوبة أو المقبولة.
 ٦. الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة تهتم بالعديد (التكلفة والجودة) والعمل على الموازنة بين هذين العنصرين لان التركيز على خفض أحيانا يؤدي إلى إهمال الجودة والعكس بالتركيز على الجودة يؤدي إلى زيادة التكاليف التي تتحملها الشركة.
 ٧. تعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة التي تضم مصطلحات عدة مهمة منها سلسلة القيمة وتحليل القيمة، والتي من شأنها أن تساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة مع تعظيم قيمة المنتج ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.
- ثانياً. التوصيات (Recommendations):** من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تقترح الباحثة التوصيات الآتية:
١. ضرورة الاهتمام بالتقنيات الكفوية والإدارية الحديثة وذلك لأنها أكثر ملائمة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي امتازت بالمنافسة الشديدة والتركيز على الزبون، ومن خلال هذه التقنيات يمكن للوحدات الاقتصادية تخفيض تكاليف منتجاتها وعملياتها ومن ثم التميز على المنافسين الآخرين.
 ٢. على الوحدات الاقتصادية توفير الكوادر المؤهلة لتطبيق هذه التقنيات وخاصة التقنيات الحديثة لتخفيض التكاليف مع تشكيل فريق عمل متعدد الوظائف ووضع خطة عمل مناسبة تتفق مع ظروفها مع ضرورة تأسيس قاعدة بيانات مشتركة لتبادل المعلومات بين أعضاء الفريق.
 ٣. ضرورة القيام بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية من أجل الوقوف على أهم الفرص والقيام بتعزيزها، وكذلك التعرف على التهديدات التي تواجهها هذه الوحدات والعمل على معالجتها والسعي بجد من أجل كسب الميزة التنافسية والتميز على المنافسين الآخرين في السوق.
 ٤. لغرض تحقيق الميزة التنافسية من خلال التقنيات الحديثة لتخفيض التكاليف، فلا بد من الالتزام بمجموعة من الأمور وهي كالآتي:
 - أ. العمل على التخلص من جميع المكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون من أجل إنتاج منتجات يمكن أن تلبي حاجات ورغبات الزبائن.
 - ب. الالتزام بمبادئ إدارة الجودة الشاملة من خلال عمل الشئ صحيحاً منذ المرة الأولى والتخلص من المعيب سواء أكان داخل الوحدة الاقتصادية أم خارجها.
 - ج. العمل على تخفيض وقت تصميم وتطوير المنتجات وكذلك تخفيض وقت التصنيع والتجميع من أجل تقليل دورة حياة المنتج ووصول الفكرة بسرعة إلى السوق.

د. ضرورة تنميط وتبسيط الإجراءات بحيث يمكن من خلالها أن توفير القدر الكافي من المرونة في الاستجابة لأي تغيرات مستجدة قد تحصل في حاجات ورغبات الزبائن.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. إبراهيم، أحمد محمد، ٢٠٠٤، التكاليف في المجال التسويقي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٢. باسيلي، مكرم عبد المسيح، ٢٠١٢، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط٣، المكتبة العصرية، مصر.
٣. البكري، رياض حمزة، ١٩٩٢، التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٤. البكري، رياض حمزة وإسماعيل، محمد عاصم، ٢٠٠١، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٨، العدد ٢٨، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٥. الجبالي، محمد مصطفى احمد، ٢٠٠٨، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٢، العدد ١، الرياض.
٦. الجبر، نبيه وعبد العزيز، خالد، ٢٠١٤، تخفيض التكاليف المجالات والأساليب، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٢، العدد ١، الرياض، السعودية.
٧. جمعة، احمد حلم، وعطا الله خليل وخالد إبراهيم الطراونة، ١٩٩٩، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط١، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٨. جاريسون، ري أنثى ونورين أريك، ٢٠١٥، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد واحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
٩. الجمال، رشيد، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، ط١، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
١٠. الجزار، محمد محمد، ٢٠٠٩، محاسبة التكاليف، دار النهضة، بيروت، لبنان.
١١. الخالد، جعفر سليمان، ٢٠١٢، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
١٢. خليل، محمد احمد، وفاروق عبد العال محمد، واحمد بسيوني شحاته، ١٩٨٥، محاسبة التكاليف مشاكل القياس والتخطيط والرقابة، ط١، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
١٣. الرجبى، محمد تيسير عبد الحكيم، ٢٠١٤، مبادئ محاسبة التكاليف، ط٣، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
١٤. الشعباني، صالح إبراهيم، ٢٠٠٤، الكلف النوعية-المسببات وأسلوب إدارتها بهدف التخفيض، مجلة بحوث مستقبلية، تموز، العدد ٩، كلية الحداثة الجامعة، الموصل.
١٥. الشعباني، صالح إبراهيم، ٢٠٠٥، أثر التغيرات الإنتاجية في ظل البيئة الالكترونية على الأنظمة الكفوية، مجلة بحوث مستقبلية، أيلول، العدد ١٢، كلية الحداثة الجامعة، الموصل.
١٦. الشيخ، عماد يوسف، ٢٠٠٠، أساليب وإجراءات تخفيض التكاليف، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، أيار، المجلد الثالث، العدد الثالث، عمان، الأردن.

١٧. العارضي، حسين خالد، ١٩٩٢، دراسة مجالات تخفيض التكاليف لصناعة البطاريات السائلة في العراق، رسالة دبلوم عالي في محاسبة التكاليف، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
١٨. العرس، رياض، ١٩٨٢، الوسائل الفنية لخفض الكلفة، مجلة عالم الصناعة، أيار، العدد الثامن، بغداد، العراق.
١٩. العزاوي، محمد عبد الوهاب، ٢٠٠٨، أسس الخيار الاستراتيجي-تحليل نقدي ومعالجات استراتيجية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، تشرين الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٢٠. العلي، عبد الستار محمد، ٢٠٠٠، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، ط١، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٢١. عبد الرحيم، علي ويوسف العادلي ومحمد العظمة، ١٩٩٠، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، ط١، منشورات ذات السلاسل، الكويت.
٢٢. الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبد الناصر إبراهيم، ٢٠٠٢، المحاسبة الإدارية، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
٢٣. الكسب، علي إبراهيم حسين فارس ٢٠٠٤، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٢٤. المخلافي، طاهر عبد، ٢٠١٠، استخدام نظام ABC في قياس تكاليف أنشطة المصارف الإسلامية بالتطبيق على بنك سبأ الإسلامي في اليمن، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد.
٢٥. نجم، عبود نجم، ١٩٩٥، نظام الوقت المحدد JIT، ط١، مكتبة المعرفة للنشر، القاهرة مصر.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Barfield, Jesse, Bern, Cecily & Kinney, Michael, Cost Accounting: Traditions and Innovations, 5th ed., South-Western, Inc., 2016.
2. Evans, James, R., & Dean Jr., James, Total Quality Management Organization & Strategy, 5th ed., Thomson South-Western, 2013.
3. Flomholts, Eec & Hua, Wei, Searching for Competitive Advantage in the Black Box, European Management Journal, Vol.12 No. 2, 2003.
4. Harry, D., Strategic Management and Business Policy, Merrill Publishing Co. 1986,
5. Porter, Michael, E., Compleitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries & Competitors, Free Press, W.A. 1998.