

إمكانية إعتاد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لزيادة تنافسية الوحدات الاقتصادية العراقية  
في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة

The possibility of adopting strategic management accounting techniques to increase competitiveness Iraqi economic units in light of the variables of the contemporary business environment.

Faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.م. فائزة ابراهيم محمود الغبان
Thair.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.د. ثائر صبري محمود الغبان

المستخلص:

ترتب على انضمام الدول لاتفاقية التجارة وافتتاح الأسواق بدون شروط الى بروز فلسفة "عالم بلا حدود و وحدات أعمال بلا دول"، مما يتطلب تكيف بيئة الأعمال مع تلك الفلسفة، والتي تعد بمثابة أهداف للوحدات يجب تنفيذها لتحقيق المنافسة بعدما تغير هدف الوحدات من تحقيق الربحية إلى تلبية رغبات الزبائن. ذلك الأمر الذي خلق دورا جديدا للمحاسبة الادارية باعتبارها حقل معرفي متجدد فيه رؤى التنافس الاستراتيجية والتي تحتاج الى تقنيات بيد الادارات تكون كفوءة وفعالة وتعكس قدرة (SMA) على تحليل استراتيجيات استعمال الموارد. يستهدف البحث بيان تقنيات تحسين الأداء الاستراتيجية ، وأهميتها في تقديم اطار معلوماتي لعدد من التقنيات المستهدفة كالمضاهاة المرجعية وتكلفة المواصفات والتحسين المستمر وغيرها. وتوصل البحث الى ضرورة دعوة وحدات الأعمال في البيئة العراقي لاعتماد تلك التقنيات كمنهج عمل فعال متخصص بتوفير معلومات تحسين كفاءة وفعالية القرارات ذات المدخل الشمولي لقياس تأثير الخيارات الاستراتيجية على الميزة التنافسية .

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة ، الإدارية ، استراتيجيات ، تقنيات كلف.

**Abstract:**

The accession of countries to the World Trade Agreement and the openness of markets to each other without restrictions led to the emergence of the philosophy of "a world without borders and business units without countries", which required adapting the modern business environment to that philosophy, which is considered as objectives for the activities of the units that must be implemented in order to achieve competition. The objective of the units has changed from making profit to meeting the desires of customers, which is what imposed a new role for management accounting as a field of knowledge renewed in its visions of competitiveness between units. Because of the increasing needs for information in light of environmental changes , Effective techniques appeared in the hands of departments that reflect the ability of (SMA) to analyze strategies to control the optimal use of resources. The research aimed to show performance improvement techniques and their importance in providing an information framework for a number of targeted techniques such as benchmarking, cost specifications, continuous improvement, and others. The research reached to invite business units in the Iraqi environment to use techniques as a work method to provide information to improve the efficiency and effectiveness of decision-making, and to use the holistic approach to measure the impact of strategic choices on performance.

**Keywords:** accounting, management, strategies, cost techniques.

**المقدمة :**

عندما تم تقديم المحاسبة الإدارية كنسخة متقدمة في المعرفة المحاسبية بعد محاسبة التكاليف، أدعى أنصارها الأوائل أنها ستجعل المحاسبة أكثر فائدة في مساعدة مدراء الوحدات في اداء وظيفة اتخاذ القرار . وبالنظر لعدم تمكن الوحدات من تكييف أنشطتها للعمل في بيئة أصبحت وحداتها تتبنى مفاهيم استراتيجية ذات صلة في قياس وتقييم الأداء بشكل سليم. توجهت الأبحاث العلمية التصورية والتجريبية نحو خدمة متطلبات الإدارة الاستراتيجية للوحدات المعاصرة. وبدأت انعكاسات النهج الاستراتيجي تظهر في التركيز المحاسبي على العوامل الخارجية، ومن خلال تقنيات تساعد الإدارات التنفيذية في بلوغ أهدافها الاستراتيجية. ولم يعد يقتصر استعمال التقنيات على الوحدات الصناعية فحسب بل شمل كافة الوحدات، واصبحت اعتمادها من السمات المميزة للوحدات على اختلاف اشكالها في عالم تتغير أهداف وحداته من وضعية تحقيق الربح إلى كسب رضا الزبائن واشباع حاجاتهم ورغباتهم المتعددة. وخلال العقدين الماضيين، كان على الوحدات الاستجابة للاتجاهات الجديدة في بيئة الأعمال من خلال اكتساب تقنيات تحت مسميات مختلفة مثل التكلفة على اساس النشاط ، الإدارة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة ، إدارة الجودة ، إعادة هندسة العمليات، والتحسين المستمر وغيرها من التقنيات والتي تتطلب فلسفة السرعة بالاستجابة وورشافة الانتاج والمرونة في تقديم منتجات ذات قيمة مضافة للزبائن وبأسعار تنافسية. وعليه بات على الوحدات في الوقت الحاضر أن تكون قادرة على إدارة بيئة عمل معقدة وسريعة التغير عبر تقنيات تتباعد عن التكاليف الثابتة الكبيرة المرتبطة بالاساليب التقليدية للقياس. شهدت البيئة الديناميكية الحالية المتغيرة، ولادة جديدة لنهج معرفي جديد اطلق عليه المحاسبة الادارية الاستراتيجية (SMA) وتقنياتها والتي ستكون محور البحث .

**منهجية البحث :**

**مشكلة البحث:** تنطلق المشكلة من استمرارية اعتماد المحاسبة الادارية على أساليب غير ملائمة رغم ازدياد الدعوات لضرورة تطوير نظم المحاسبة الادارية التقليدية لصورها في توفير وتحليل المعلومات ذات الصلة بأسواق المنتجات وتكاليف المنافسين ومراقبة إستراتيجيات الوحدات المنافسة.

**فرضية البحث:** نذهب القرضية الى ان توجه وحدات الأعمال نحو اعتماد التقنيات الاستراتيجية في القياس سيحقق لها الصحة في اعداد تقارير المحاسبة الادارية الاستراتيجية المرتبطة بالتكاليف والاسعار والتنافسية.

**هدف البحث:** السعي نحو إثراء المعرفي المجزء حول مداخل موضوع المحاسبة الادارية الاستراتيجية (SMA)<sup>1</sup> في الأدبيات المحاسبية، فضلاً عن بيان آلية اعتماد وعمل تقنياتها القائمة على الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية الاستراتيجية ذات الصلة بتلبية واشباع رغبات الزبائن المتنوعة لكسب رضاه وتحقيق الميزة التنافسية .

**أهمية البحث:** تقديم رؤية لعلاقة استراتيجية الأعمال بممارسات المحاسبة الإدارية عبر مدخل وصفي تحليلي يكون مرشدا في تقديم معلومات على المستوى التطبيقي عند التعامل مع الخيارات الاستراتيجية في توسعة التركيز الداخلي للمحاسبة الإدارية ليشمل المنافسين والعلاقة بين الوضع الذي تختاره الوحدة عند تحديد المواقع الاستراتيجية ذات الصلة بتعزيز التمايز بين المنتجات وفق تحسين محركات التكلفة .

**التأصيل المفاهيمي ل (SMA)**

منذ الثمانينيات تمت صياغة مصطلح جديد في الأدبيات المعرفية المحاسبية ذات الصلة باستراتيجيات الإدارة ، والموسوم المحاسبة الادارية الاستراتيجية بعدروية (Simmonds) باعتبارها نهجاً استراتيجياً لتحليل البيانات الأنشطة ذات الفائدة في تطوير استراتيجيات العمل. وصممت تقنياتها لدعم استراتيجيات التنافس التي تأثرت اعمالها بفلسفة التنافسية. (Roslender &Hart, 2003,79). وتوفر (SMA) المعلومات للوحدات عن الأسواق المشابهة وهياكل التكلفة واستراتيجيات منافسيها (Bromwich M., 1990, 46).

هي تتطلب تحليل المعلومات الخارجية والمنافسين وتفسيرها باعتبارها ممارسة محاسبية ذات وجهة نظر طويلة الأجل لاتخاذ القرارات من زاوية دمج الرؤى حول التكلفة وقياس الأداء وتحليلات لقوى السوق التنافسية وفق استراتيجيات تنظيمية تتجاوز جمع البيانات عن الوحدات ومنافسيها إلى توسيع تحليل التكلفة إلى ما وراء هيكل التكلفة للمنافسين وفقاً لقيادة التكلفة بين منتجها باعتماد محرك التكلفة لتعزيز التمايز بين مورديها وزبائننا بغض النظر عن الموقف الاستراتيجي، وكما وضع بعد مختص بالتركيز على ربط الوحدة بموقعها الاستراتيجي، حيث أن الآثار المحاسبية للتخطيط ستشابه الوضع الاستراتيجي لقيادة التكلفة والتمايز والتركيز (ShankJ.K., Govindarajan V., 1992, 198).

ويمكن القول ان غالبية الأعمال التي تتناولها المحاسبة الادارية الاستراتيجية تركزت على دراسات الحالة الوصفية لأغراض بيان فوائدها ، وذهبت اخرى نحو دراسة العمل الميداني القائم على النظرية ، فضلا عن دراسات استقصائية تقيس القيمة المضافة لمنافسيها ذات العائد على المبيعات، عبر مزج تحليل سلسلة القيمة والوضع الاستراتيجي ومحرك التكلفة لبناء إطار عمل، يكون بمثابة نهج لتحليل ما يفعله المنافسون وحساب الموقف عن طريق معرفة الواقع السوقي، وهيكل التكلفة في ضوء ردود أفعال المنافسين ، باستغلال سلسلة القيمة وتحسين محاور التكلفة المتعددة ، حيث تميز المحور الاول بتركيزه على المنافسين ، التسعير الاستراتيجي . تم بناء المحور الثاني لتطوير نظرية معيارية للاستراتيجية وفق تكامل العناصر المشاركة في تخطيطها وتنفيذها، وزيادة دور المحاسبين الإداريين في تقديم نماذج مفاهيمية تميل إلى المنطق لتبريرها.

وتتاول المحور الثالث دراسات تقييمية وفق مجموعات، الأولى تربط بين الاستراتيجية وأنظمة تصحيح الاداء لتحقيق الخطط الموضوعية. وذهبت الثانية الى اعتماد بطاقة الأداء المتوازن. وتعلقت الثالثة بالوضع الاستراتيجي لمحرك التكلفة لتقييم دورة حياة المنتج . (Tomkins and Carr., 1996, 276-280 )

ضمنت ( SMA ) مجموعة تقنيات طويلة الأجل ترتكز على الخارج لتوضيح قدرة المحاسبين الإداريين في بحث نهج المنافسين وفقاً للربح ، الكفاءة والفاعلية ، الجودة لاكتساب صورة تساعد الوحدة من مراقبة حصتها في السوق وفق روابط سلسلة القيمة وتحسين محركات التكلفة.

تتاول الرابط الاول الخطط الجزئية للمنافسين، التسعير، تقدير الكلفة ، بالمقابل وتم بناء الرابط الثاني لتطوير نظرية معيارية تسعى وراء معلومات سليمة ومكاملة عن الزبائن، المنافسين وخططهم واهدافهم ، المنتج ونوعياته وتصاميمه، واخيراً اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتقديم نماذج مفاهيمية تستعمل المنطق لتبريرها.

وذهب الرابط الثالث لتوفير إطار عمل للمحاسبة الادارية التجريبية بتصنيف أبحاثها وفق تحليلات سلسلة القيمة ووضع المنافسة ومحرك التكلفة. ستعمل ان التقنيات الاستراتيجية على تقييم المنافسين على أساس التقارير. ويعني كل ماتقدم، أن المحاسبة الادارية الاستراتيجية كانت مفهوماً نظرياً لم يتم تبنيه بشكل واسع، وان البحوث التي عثر عليها كانت مرتكزة على المحاسبة من جهة والرقابة الادارية من جهة ثانية وتسير بشكل متواز مع مسار التقنيات كنهج معرفي يمكن الوحدات من البقاء في بيئة المنافسة. لقد جاء التوجه نحو اعتماد تقنيات (SMA) في المحور الكفوي بعد بقاء العمل بمجمع كفوي واحد لتخصيص التكاليف على المنتجات وكما موضحة أدناه:

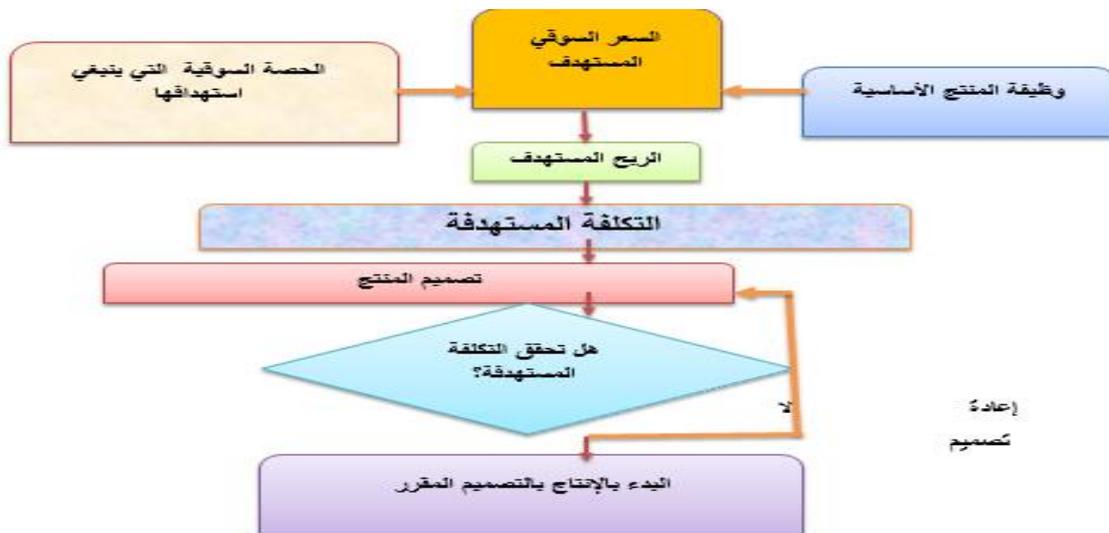


الشكل ( 1 ) أنموذج الاعتماد على مجمع كلوي وحيد

Source: ( Horngren C., Datar S., Rajan M., 2018 , 179).

تقنيات التنفيذ وفق متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة: تعد من أدوات تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، وفق المتغيرات ، ويمكن توضيحها كالآتي:

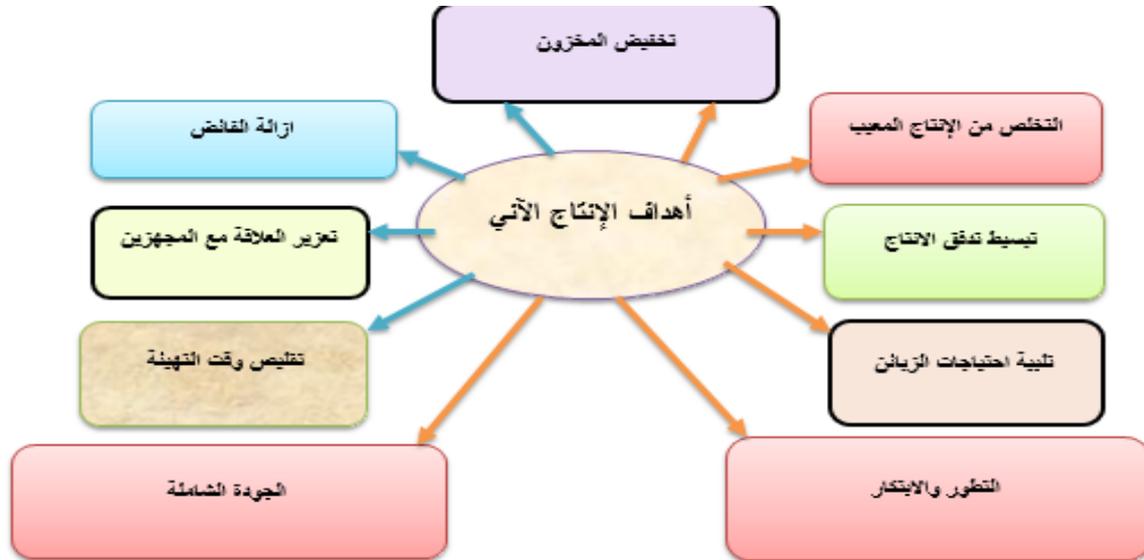
1. دورة حياة المنتج: وتمثل التقديرات للإيرادات والكلف للأنشطة بدأ من مرحلة البحث وتطوير المنتج، وحتى أنشطة دعم وخدمات الزبون " ويعرف تحليل دورة حياة المنتج بأنه تحليل يركز على التكلفة التي تتحملها الوحدة تجاه الزبون عند الشراء، الاستعمال، الصيانة، والتخلص من المنتج. ( Horngren, et..al , 2018 , 559 ).
2. التكلفة المستهدفة: تعد في المراحل المبكرة لدورة حياة المنتج والتي يتطابق فيها المنتج والسوق المستهدفة وذلك لتعزيز الربحية. (الغبان والذهبي ، 2007 ، 236 ) ومن مبررات اعتمادها بشكل جوهري تلك التغيرات ذات الصلة بتقديم المنتج بالقيمة والنوعية وبالسعر الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه. (الغبان والذهبي ، 2007 ، 237). ويعرض الشكل ( 2 ) تطبيق التكلفة المستهدفة وكالاتي:



الشكل ( 2 ) تقنية التكلفة المستهدفة

Source: ( Hansen, Don R; women, Maryanne M, 2007,126 ) .

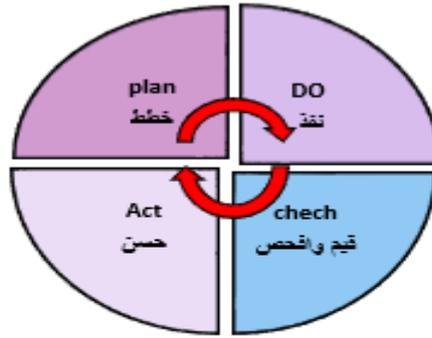
3. **الإدارة على أساس الأنشطة:** هي تقنية أهتمام الإدارة بأنشطتها بغية تحسين القيمة للزبائن وتخلق فرص تحسين تقديم التقارير التفصيلية للتكاليف للمديرين ذات الصلة بأنشطة الوحدة. ( Garrison,2008 :199 ).
4. **الموازنة على أساس الأنشطة:** تكون التقنية مفيدة في السيطرة على النشاط العملياتي من خلال دعم التحسين المستمر ، وتعزيز جهود تخفيض التكاليف لتحسين كفاءة الأنشطة.فهي تحكم بالأنشطة لاشتقاق موازنة للتكاليف تعنى بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها. ( أبو رحمة، 2008، 70 ) .
5. **الإنتاج الآتي:** يعد تقنية تستهدف أجزاء الوحدة كلها، تقوم بتحليل العناصر الانتاجية كاهه فذلا عن العلاقات القائمة بين العناصر من حيث التفاعل، والتداخل، وبهذا نرى أن ( JIT ) يمثل فلسفه شامله ومتكامله لأنشطة الوحدة جميعها، وبما يحققه لها من مزايا تنافسية تسعى للوصول لها متمثلة في الكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع، المرونة من خلال الاستعمال الامثل لعناصر التكاليف، وإزالة اشكال التلف والضياع كافة. ( العوادي: 2018، 107 ) ، ومنهم من يرى أنه نظام يقوم على الإنتاج الفوري للحاجات بناءً على طلب الزبائن عبر منظومة متكاملة تؤدي الى التحسين المستمر، وإزالة الفاقد. ( محمد ، 2018 ، 58 ) ، وكما في الشكل الآتي:



الشكل ( 3 ) أهداف الإنتاج الآتي

المصدر: ( بن عامر، صافية، 2017، 157-168 )

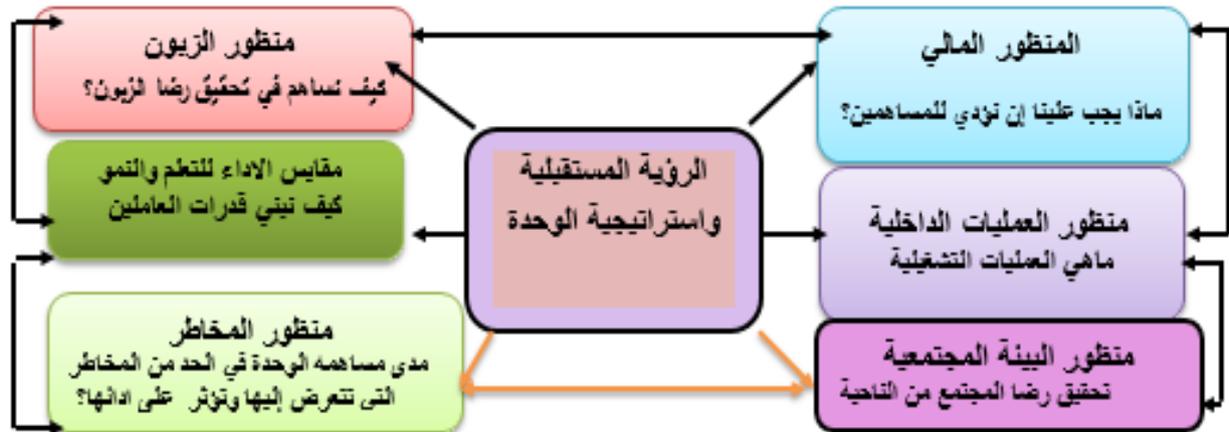
6. **هندسة القيمة:** تعد من تقنيات ترشيد التكاليف ومن ثم خفضها ، إذ تركز على العناصر ذات التكلفة العالية ، عند دراسة البدائل لأسلوب التنفيذ بتكلفة اقل، و انتاجية اعلى، الجودة المطلوبة، وبالسعر الأفضل بغية تحقيق بعد التكلفة الأقل، الجودة العالية، وقت محدد لتسليم المنتج ، الإبداع ، المرونة. يتم من خلالها فحص وتحديد ما هو مرشح لجهود التحسين الملائمة للوظائف على طول سلسلة القيمة بقصد تقليل العيوب واجراء الإصلاحات وترشيد الكلف وتحسين العمليات بما يعظم المنافع التي يحصل عليها زبائن الوحدة وتقشير دورة حياة المنتج بحذف العمليات عديمة الجدوى وعديمة القيمة المضافة للمنتج.(Horngren,et.al., 2018 ,556).
7. **التحسين المستمر:** هي تقنية لاجراء التحسينات المستمرة لكلف جودة المنتج، وتعتمد جهود تقليل التلف والضياع وتبسيط تصاميم المنتج والعمليات، وتحسين جودة خدمة الزبون عن طريق تطوير نظم إدارة التكلفة. ( Hilton , 2008 , 58 ) . ان تحقيق أهداف التحسين المستمر يتم من خلال دورة ( PDCA )<sup>2</sup>.



الشكل ( 4 ) خطوات التحسين المستمر

Source : ( Aichouni Mohamed & Al-Ghonamy Abdulaziz I. ,Third conference , 2010 ).

8. بطاقة الأداء المتوازن: هي تقنية نتائج الأداء المرتبطة بـ استراتيجية ، ورسالة الوحدة من خلال المنظور المالي، الزبون، العملياتي، التعلم والنمو ويمكن زيادتها على وفق حاجة الوحدة. ( الموسوي ، 2013 ، 243-244 ). وهي أسلوب يساهم في تحقيق الأهداف بترجمة رؤيتها في مؤشرات أداء مالية وغير مالية. ( السعدون ، 2017 ، 28 ) . وكما في الشكل الآتي:



الشكل ( 5 ) بطاقة الأداء المتوازن

Source: (Hilton, w, Ronal, 200, 430 - 431 ).

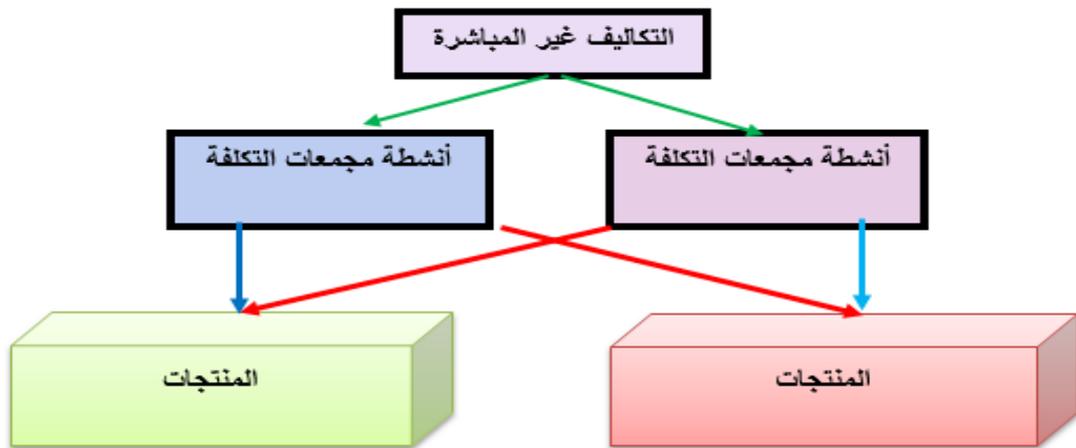
9. سلسلة القيمة: تمثل تقنية الأنشطة المنجزة من التصميم الى توزيع المنتج ، وتتعلق بالآثار الاستراتيجية باستغلال الاقتصادات والكفاءات الناتجة عن الروابط الخارجية بين الوحدة وكل من المجهزين والزبائن ، وتقوم بإضافة قيمة للمنتج تكون جزء من الثمن المسدد من قبل الزبون للحصول على المنتج لكنجزها جزء من التكلفة. وتختلف أنشطتها من حيث طبيعة ومدى الارتباط بالمنتج ، فبعض الأنشطة تكون مرتبطة بالمنتج مباشرة وهناك أنشطة غير مباشرة لا تقل في أهميتها الخاصة بإضافة قيمة للمنتج عن الأنشطة المباشرة كالخدمات ، والكهرباء، والنقل كما في الشكل الآتي :



### الشكل ( 6 ) يوضح أنشطة سلسلة القيمة

Source: (Horngren., Datar., Rajan., 2018 , 5).

**التكاليف على أساس النشاط :** تقنية تركز على الأنشطة كغرض لتخصيص تكاليفها للتغلب على مشكلة ارتباط التكاليف غير المباشرة بنشاط محدد باستعمال مسببات التكلفة التي تعد حلقة الوصل ما بين الأنشطة والمنتجات . ( المسحال ، 2005 ، 45 ) وفيها لا تستعمل مراكز التكلفة كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وإنما تستعمل أنشطة مجتمعات التكلفة ، فالتكاليف غير المباشرة تجمع مجتمعات التكلفة وتخصص للمنتجات باستعمال معدلات تكلفة الأنشطة. أن إختيار مجتمعات التكلفة في ( ABC ) هو أكثر منطقي لأنّ الوحدات تستهلك الموارد نتيجة القيام بالأنشطة. شكل ( 7 ):



### الشكل ( 7 ) التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

Source: (Joyce، L. Wang , 2019 , 2).

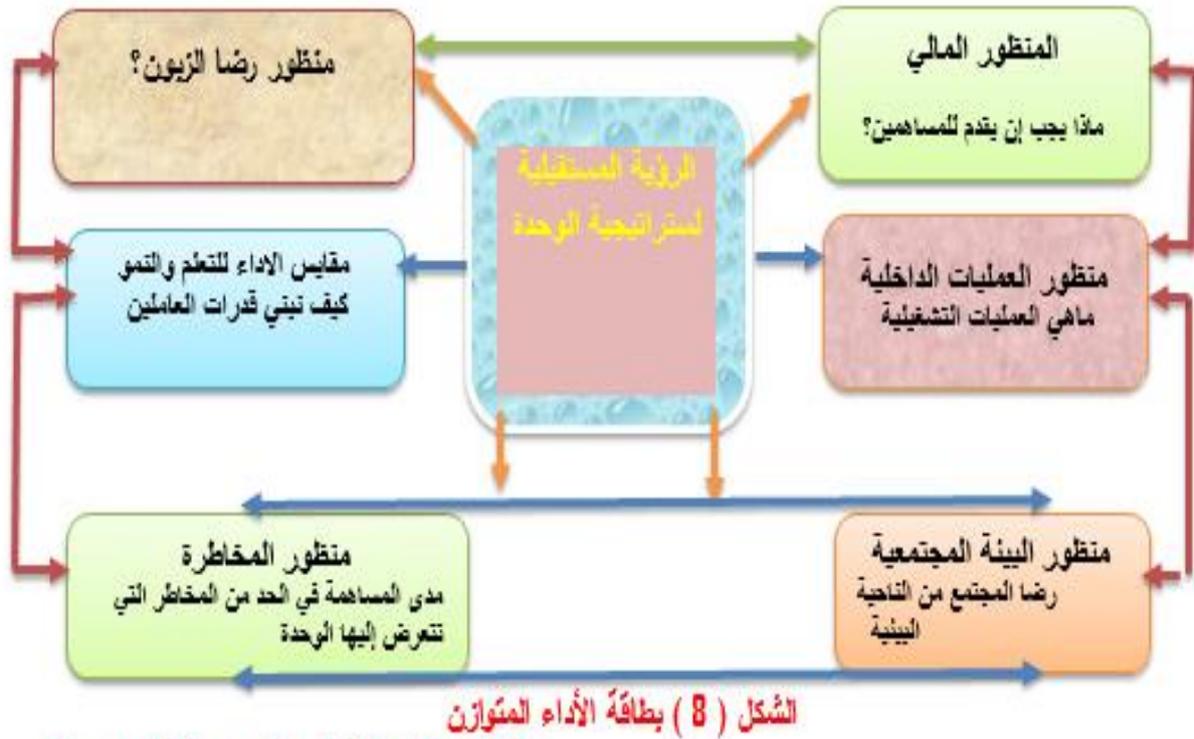
ويلحظ ان التكاليف غير المباشرة تخصص وفق الأسلوب التقليدي على أساس واحد لتحميلها ، وهذا غير منطقي، اذ هناك عناصر كلفوية غير مباشرة لا ترتبط بالأساس وتؤدي الى عدم صحة حساب تكاليف المنتجات. ويعمل(ABC) على تصنيف أنشطة التشغيل بحسب التسلسل الهرمي لأنشطة التكاليف وكما يلي:

أنشطة التكاليف
أولاً : أنشطة على مستوى الوحدة المؤداة لكل وحدة من المنتجات من سلع او خدمات او العمليات .
ثانياً: أنشطة الدفعة المرتبطة بمجموعة وحدات منتجة او عمليات مقدمة .
ثالثاً : أنشطة دعم المنتجات بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة والعمليات المطلوبة .
رابعاً : أنشطة دعم تسهيلات الصيانة غير المرتبطة بمنتج وعملية محددة.

Source: ( Joyce, L. Wang , 2019, 3).

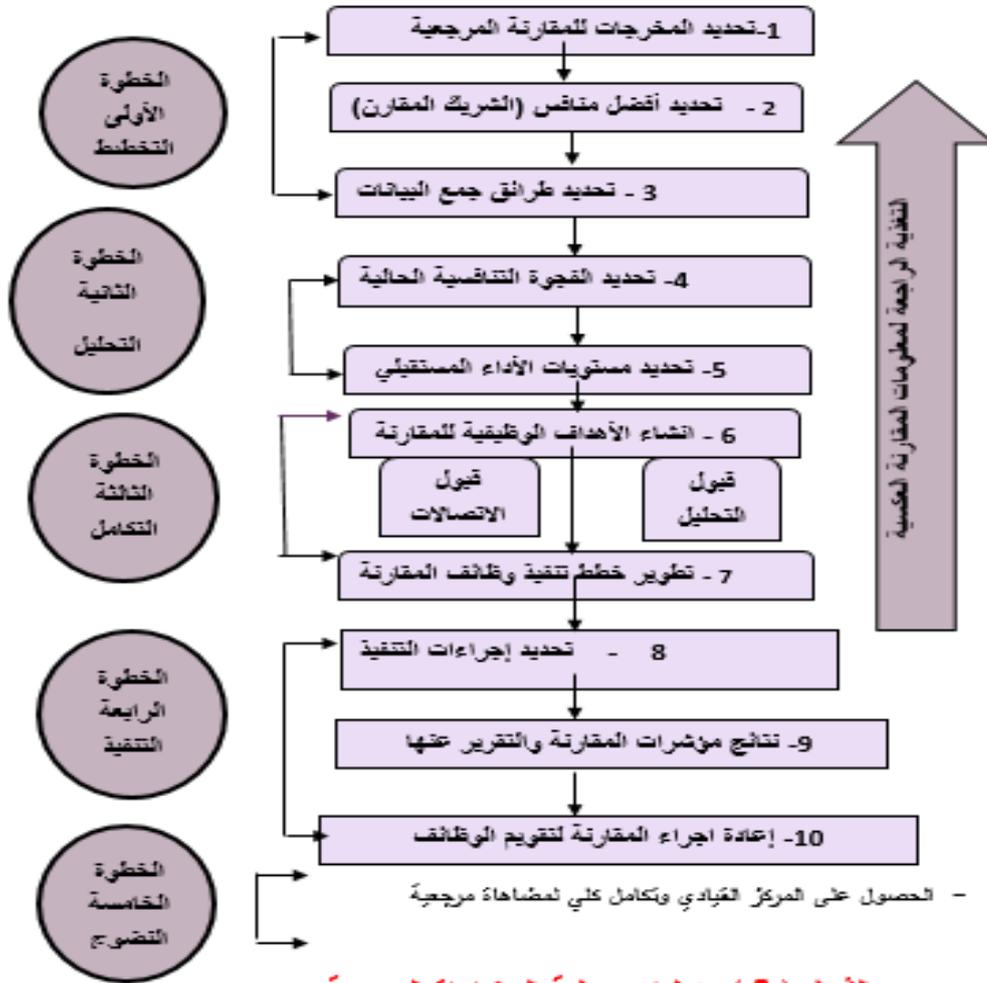
ويعد التسلسل الهرمي للتكاليف مهما عند التوزيع والتخصيص ويصبح حساب التكاليف بسيطاً سواء بالكل أو الجزء. وتعتمد على افتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد عند توزيع التكاليف على الأنشطة، بإتباع علاقة سبب ونتيجة حدوث التوزيع للكلف المخصصة على الأنشطة المحددة. (Hansen & Mowen, 2007:129).

10. بطاقة الأداء المتوازن: هي تقنية نتائج الأداء، المرتبطة بـ استراتيجية، ورسالة الوحدة من خلال المنظور المالي، الزبون، العملياتي، التعلم والنمو ويمكن زيادتها على وفق حاجة الوحدة. ( الموسوي، 2013، 243-244 ) ، وهي أسلوب يساهم في تحقيق الأهداف بترجمة رؤيتها في بمؤشرات أداء مالية وغير مالية. ( السعدون ، 2017 ، 28 ) . وكما في الشكل الاتي:



Source: ( Hilton, w, Ronal, 200, 430 - 431 ).

11. المضاهاة المرجعية: تعد إحدى التقنيات التي تستعملها الوحدة لمقارنة عملياتها مع عمليات الأقسام الأخرى للوحدة أو الوحدات الأخرى. ( Slack , 2004, 644 ) ، وتعمل على دراسة منتجات ، وخدمات وعمليات الوحدة ومقارنتها بأداء الوحدات الأفضل واستعمال المعلومات كأساس لأهداف واستراتيجية الوحدة. ( Evans , 2011, 360 ) ، ويجري الاعتماد عليها لتحقيق التحسين المستمر للمنتجات، الخدمات، أو أنشطة الوحدة مقابل منتجات ، خدمات ، أو أنشطة الوحدة ذات الأداء الأفضل الداخلية والخارجية. ( Drury, 2008 , 554 ) . ويوضح الشكل الآتي خطوات المضاهاة المرجعية:



الشكل ( 9 ) خطوات عملية المضاهاة المرجعية

Source: ( Slack., Stuart. Harland, Christine. Harrison, Alan. Johnston, Rober, 2004, 644-45) .

12. **تكلفة المواصفات:** ذهب ( Bromwich ) الى الارتفاع بتحديد فوائد تحقيق التنافسية أي منتج على عبر مواصفات تقدمها الوحدة لزبائنها في السوق. ( Drury, 2008: 574) . اما ( Macmillan & McGrath ) فقد وجدا مصفوفة لبناء تقييم استراتيجي أكثر للمنتج تقوم على المواصفات الأساسية التي يتوقع أن يراها الزبون في العروض التنافسية ذات المواصفات التي تميز منتجا عن بدائله ، واخيرا المواصفات التحفيزية التي تمثل الأساس في قرار الزبون على إقتناء منتج يلبي رغبات الزبائن. ( Mac Millan & McGrath , 1996: 62- ) . ويرى أن (ABCII)<sup>3</sup> تعمل على تحليل مواصفات وخصائص المنتج بتتبع عناصر التكاليف وتجميعها ومن ثم الربط الجاذب للزبائن لاقتناء المنتج مما يساعد في تحسين الوضع التنافسي عن طريق الاستغلال الأمثل للطاقة الذي يقلل من التكاليف مع بقاء الجودة بما يمكن الإدارات من التخطيط ، والرقابة ، والتقييم لاتخاذ القرارات الصحيحة. ولعل من دوافع انشائها الآتي:

- 1- العلاقة بين قرار شراء السلعة والسعر الذي يمكن الحصول به عليها.
- 2- المحافظة على الزبون بوصفه مفتاح نجاح الوحدة وتلبية متطلباته بمواصفات كلفوية.
- 3- تخفيض كلف السلع المخصصة والموزعة. ( المحمود ، 2007 ، 169-170).

4- معرفة المواصفات الأقل أهمية من وجهة نظر الزبون ، وزيادة كفاءة الأداء للمواصفات القيمة للزبون. ( الربيعي، 2015 ، 52 ) .

5- التركيز على الزبون وتوفير المنتجات بالمواصفات المتوافقة مع توقعاته. ( Pirretti,2006,1-2 ) .

6- تعد أساساً في تحليل ربحية المنتج، القطاعات، تحديد التكلفة المستهدفة، تلاعب نظم التصنيع الحديثة، وتحسين مواصفات المنتجات. .

7- توضح العلاقة بين التصميم والبدائل المتاحة ، وذلك لزيادة القدرة على تحسين تصميم المنتجات.

وأكد Bromwich على دور المحاسبين في تقدير تكاليف مواصفات المنتجات لأغراض التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف مواصفات المنتج. ( Nasieku&Githinji , 2016 , 227 ) .

قدم (Partridge) مصفوفة تكاليف المواصفة التحليلية وتشمل المواد الأولية الخاصة بالمنتج والتكاليف التي تتغير مع تنفيذ كل مواصفة وتكاليف المواصفات الادارية. ( Partridge&perren,1994,5 ) ، وكما يلي

فئات	تكاليف بحجم الإنتاج	تكاليف الأنشطة	تكاليف الطاقة	تكاليف الأقرار	اجمالي التكاليف
مواصفات المنتج					

Source : (Inglis,2005, 84).

ويمكن تحديد متطلبات التطبيق **Attributes Based Costing (ABCII)** كالآتي :

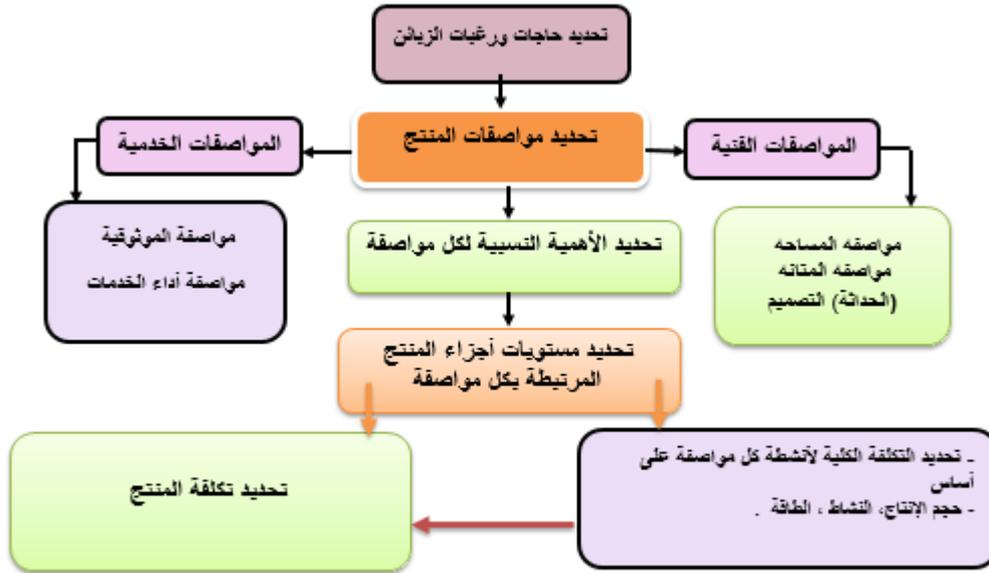
1- **تحديد حاجات ورغبات الزبائن** : تعد نقطة البداية لأنشطة الوحدة لأهميتها في تحديد المواصفات الأساسية للمنتج من حيث التصميم ، الإنتاج ، رغبات الزبائن ، جمالية المنتج وأهميتها عند إعادة التصميم ، المركز التنافسي للوحدة ، اكتشاف أسواق جديدة ، توسيع الوحدات الانتاجية التي ينبغي تعديل مواصفاتها، وبيان الوحدات التي ينبغي التخلي عنها كلياً.

2- **تحديد المواصفات الرئيسية**: تعني تحرك سلوك الزبائن تجاه المنتج، أو الدافع الذي لأجله يقوم الزبون بالشراء، لذلك لا بد من الاهتمام بمعرفة، المواصفات ، فالزبون عندما يشتري المنتج، فإنه يقوم بشراء جودة، حداثة، موثوقية السلعة. فلا بد من تجزئة أهداف التكلفة الى مجموعة المواصفات. وتحميل وتجميع تكاليفها لمعرفة تكلفة وحدة المنتج.

3- **تحديد الأهمية النسبية ومستويات انجاز كل مواصفة**. تمثل التعرف على المواصفة القيمة للمنتج ككل. ويتم تحديدها لكل مواصفة عن طريق استبانة توضع فيها المواصفات للمنتج ، ويؤخذ فيها آراء الزبائن لمعرفة أهميتها بالنسبة لهم ، وما تمثله من قيمة فنية ، أو خدمية.

4- **تحديد الأنشطة ومستويات أجزاء المنتج وكلفة أنشطة المواصفة الكلية**.

5- **تحديد التكلفة لأجمالية مواصفات المنتج** ، تبعا لمزايا تحديد تكلفة المستوى بعدالة دون تشويه ، تسعير كل مستوى انجاز عال وتحقيق كفاءة استعمال الموارد بقصد تقويم الأداء. ( المحمود، 2007 ، 184 ) .



الشكل ( 10 ) خطوات تقنية تكلفة المواصفات ( ABCII )

المصدر: ( المحمود ، 2007 ، 178 ) .

**الميزة التنافسية:** ينحصر المفهوم بين الضيق الذي يركز على الأسعار، والواسع الضامن للنشاط الكلي، وأصبح تحقيقها من مقومات بناء الوحدات لتكون قادرة على الانجاز بكلفة مناسبة مقارنة مع المنافسين، كما تعرف على أنها تفوق استراتيجيات تنافسية. ويرى انها تتطلب فهماً لأطار الوحدة التي تحدد رغبات الزبون وتفكر في الوصول اليها عبر سلسلة تجهيز المنتج بما يخلق قيمة للزبون. يكون تمايز للوحدة من جراء امتلاكها موارد تمنحها قوة تؤسس لها موقفاً بما تقدمه من منتجات ذات قيمة. ( Evans & Collier، 2007، 118). وهناك اتفاق حول إبعادها الآتية:

1. بعد الكلفة والمخصص لتحقيق أسعار تعزز استراتيجية التنافس، فالمنتج الذي يقدم بكلفة معقولة سيحصل على فرصة سعرية تنافسية جيدة، أما بالنسبة للمشتري فإن الوحدة المنتجة بتكلفة أقل و تتمتع بحصانة لا تمكن المستعملين للمنتج من القيام بالمساومة على تدنية الأسعار، وبخصوص دخول منافسين محتملين للسوق، فالوحدة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها من تقليل السعر، وبالنسبة للسلع البديلة فإن الوحدة منها تستعمل فوارق السعر كسلاح ضد المنتجات المماثلة بأسعار تجاذبية.
2. بعد الجودة لتطابق المنتجات مع ورغبات الزبون ونيل رضا الكلي. (Atem & Yella، 2007، 14).
3. بعد المرونة لتصنيع تشكيلة متنوعة وفقاً لأوقات التسليم المتفق عليها، فضلاً عن العمل الحقيقي في المحافظة على تقديم المنتجات بمرونة عالية كلما تطلب الأمر وفق ظروف السوق، وهذا ما يجعل الوحدة وفق هذا البعد ذات ميزة تنافسية لأي وحدة تريد الاستجابة لحاجات الزبائن بأقل جهد. (العلي وقنديلي، 2006، 39).
4. بعد التسليم المعتمد على التركيز في مجال سرعة والصحة في تصميم منتجات يمكن في المستقبل العمل على تقديمها الى الزبائن لمواجهة الطلبات في الوقت المحدد. فبعد التسليم بمثابة زكيزة زمنية لمقارنة مجالات التنافس بين وحدات تركيز التصميم وفق أسبقيات الوقت والتطوير. (الطويل واسماعيل، 2008، 13).
5. بعد الإبداع لتعزيز القاعدة المعرفية ونشرها كاستجابة للتغيرات. ويرى (العامري والسامرائي، 2005، 10) بان عملية الإبداع تتطلب تبني تطورات متناسقة لتقنية نظامية لمنتجات قائمة فضلاً عن عمل مرتكز على الإبداع في مجال تحسين المنتجات القائمة وكل ذلك بقصد التجديد الأستمرارية والنمو التنافسي.

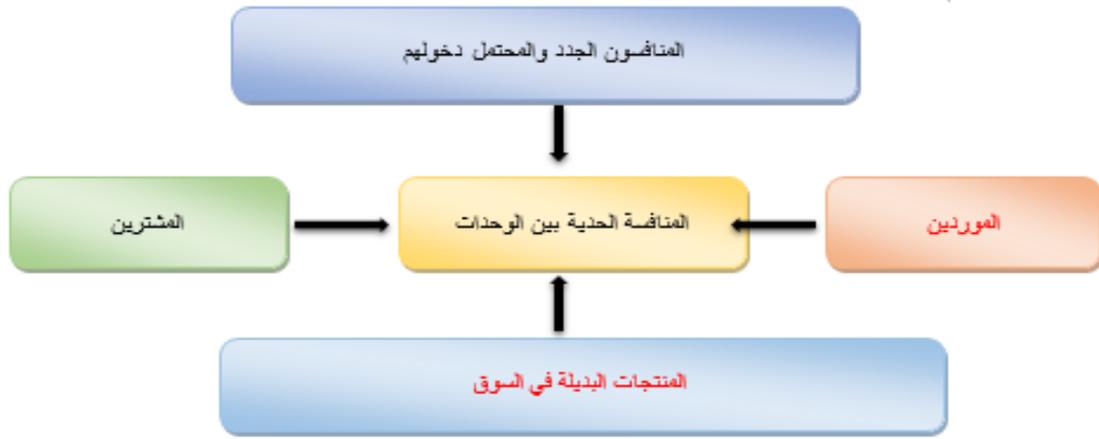
6. بعد التميز عن طريق تقديم منتجات عالية الجودة قادرة على الاستجابة للفرص والتهديدات، بحيث يصبح التركيز منصب على تحقيق مرونة عالية في الايصال، فضلاً عن كسب التركيز للنجاح المتميز المعتمد على التنافس بمنتجات صاحبة جودة متقدمة وذات كلف تنسيق قليلة بين مراحل الإنتاج المختلفة . ( كربالي ،2002، 11).

ولتحقيق كل ماتقدم اعتبر ( بورتر) ان المورد البشري باعتباره جزءا من راس المال المعرفي واغلى موجود في الوحدة اساساً التنافسية، وأن مامتاح لها من موارد مادية ومالية أخرى ليست شرطاً واسباساً لتكوينها بدون راي المال البشري ، واصبح من الضروري تواجد التصميم الكفوء والفعال والإبداع الإنساني المتميز لتمكين الابتكار الحقيقي.( السلمي، 2001، 104). وكما تتطلب توسيع مواردها بواسطة تكامل القدرات التكنولوجية في تقليص الوقت والكلفة ويحقق التنافسية. ( مصطفى، 2001، 143).

**اعتماد تقنيات ( SMA ) في بيئة الاعمال المعاصرة :** حيث تختلف وحدات الاعمال المعاصرة في الرؤى الاستراتيجية، فان الامر يتطلب الاجابة على التساؤلات الاتية:

**السؤال الأول:** ما المواصفات المؤثرة في بيئة الوحدات التي تختلف في مكوناتها، مجالها التنافس ، نموها السوقي ، عدد المنافسين في السوق وإحجامهم ، عدد الزبائن وإحجامهم ، اعتمادها التكنولوجيا في العمل ، اختلاف وتنوع سلع وحدات التنافس، طبيعة تواجد المنافسين في موقع محدد ومديات تأثيراتهم على الوحدة الماثرة ، مدمتبيز أنشطة المنافسين وتفوقها بتأثيرات على صياغة الاستراتيجية المستقبلية التنافسية .

**السؤال الثاني:** التعرف على قوة تهديد المنافسين وعوائق دخولهم المنافسة من حيث الولاء للمنتج ومزايا التكلفة المنخفضة والحجم الاقتصادي وقوة هجوم المنتجات الجديدة والتشريعات الحكومية. أما بخصوص تهديد المنتجات البديلة التي تقدمها وحدات أخرى وتفي بمتطلبات الزبائن ، فالأمر يتطلب بيان ما هية تلك المنتجات البديلة وقوة الضغوط التنافسية الناجمة عنها فيما يتعلق بالجودة، ويكون الزبون في قوة تفاوضية عند عرض المنتجات بحجم أكبر من الطلب وكثرة عدد الوحدات المصنعة لنفس المنتج مع فروقات في الأسعار. وبالذهاب للموردين فيمكنهم ان يكونوا اقوياء عندما تكون منتجاتهم ذات خاصة في السوق ، وأن سيطرة الوحدة على المورد محدودة ، عندما تكون منتجات المورد متميزة وعندما يكون المورد قادر على التكامل الأمامي. فالقوى التنافسية لبورتر عن إطار عمل لتقييم وضع أي وحدة والقوى التنافسية الخاصة بها. ويقوم الإطار على فكرة وجود قوى تنافسية أساسية تساعد على تحديد حدة المنافسة وجاذبية السوق، فضلا عن تحديد نقاط القوة في الأعمال للمساعدة على معرفة قوة المركز التنافسي الحالي بالمقارنة مع المركز الذي تتطلع للوصول إليه. وتستعمل القوى التنافسية لبورتر لتحديد ما إذا كانت المنتجات الجديدة مريحة بعد تعيين نقاط القوة والضعف. وتعنى الاولى بتحليل قوة الموردين ومدى تحكمهم في الأسعار وخفض الربحية، اعداد الموردين المتاحين، فكلما قل عددهم زادت قوتهم، وتكون الوحدات في وضع أفضل كلما زاد الموردين. وتقيس القوة الثانية حدة المنافسة في السوق حالياً من خلال تحديد عدد المنافسين الحاليين وقدراتهم. وتزداد حدة المنافسة عند وجود عدد قليل من الوحدات التي تباع منتجاً أو خدمة، وعندما النمو سيتحول الزبائن إلى أي منافس يقدم عرضاً بتكلفة منخفضة مما يضر بمصالح الوحدات. وتقيس القوة الثالثة قدرة الزبائن على التأثير على الأسعار والجودة، إذ تزداد قوة الزبائن عندما يكون عددهم قليلاً ، كما تزداد قوة الزبائن عندما يكون من السهل تحولهم من وحدة إلى أخرى، بينما تقل قوة الزبائن عندما يشتركون كميات صغيرة من المنتجات، ويكون المنتج الذي يقدمه البائع مختلفاً عن أي منتج يقدمه المنافسون. وبخصوص قوة تهديد المنتجات البديلة والتي تقيس مدى سهولة تحول الزبائن لوحدة أخرى منافسة لأنها تقدم منتجاً أو خدمة أقل تكلفة، مما يقلل من قوة الموردين وجاذبية السوق. كما تقارن هذه القوة بين أسعار وجودة السلع المنافسة، ومقدار الريح الذي يحققه المنافسون، وهو ما سوف يحدد ما إذا كان بإمكانهم تغيير التكاليف سواء التغير الفوري أو طويل الأجل. اما تهديد دخول منافسين جدد فسوف يقيس سهولة أو صعوبة دخول منافسين جدد للسوق، فكلما زادت سهولة دخول المنافسين إلى السوق زاد خطر انخفاض الحصة السوقية للوحدات الموجودة وتقليل أرباحها ووجود عوائق تحول دون دخول منافسين جدد مثل متطلبات رأس المال، اقتصادات الحجم، السياسات الحكومية .



الشكل ( 11 ) نموذج القوى الخمس لبورتر

فالمنافسة تمثل مرتكز لنموذج ( بورتر ) والتي تركز على السعر المنخفض، الجودة، خدمات ما بعد البيع ، انخفاض تكلفة انتقال الزبائن الى علامة تجارية جديدة، ارتفاع تكلفة الخروج من السوق بالمضاهاة مع البقاء واستحواذ وحدات من خارج السوق على الوحدات الضعيفة. أن أهم تأثير لنموذج ( بورتر ) يذهب الى لشكل المنافسة ومثانة كل قوة وطبيعة الضغوط التي تُكون الهيكل الكلي للتنافس. **السؤال الثالث:** مدى تأثير نموها على تغيير الفرص والتهديدات التي توفرها زيادة العولمة كقوة محركة عندما تكون اقتصاديات الحجم كبيرة بشكل يدفع الوحدات المنافسة الى تسويق إنتاجها في الأسواق لكسب حصة سوقية ، كما ان إبداع المنتجات الجديدة يتسبب في إعادة تنظيم الوضع التنافسي من خلال توسيع قاعدة الزبائن ودرجة اختلاف نوعية المنتج بين الوحدات المتنافسة ، كما يتسبب دخول إحدى الوحدات للسوق الى إعادة تنظيم التنافسية ، وان خروج الوحدات الكبيرة من السوق تتسبب في خفض اللاعبين من خلال سيطرة الوحدات الباقية ومحاولة استقطاب زبائن الوحدة الخارجة. ان التغيرات الكفوية بزيادة الفروق أو تقليلها لتكلفة المنافسين لها تأثير على تغيير التنافس.

**السؤال الرابع:** ماهية الوحدات المتنافسة بالسوق، وعلى الوحدة جمع المعلومات عنهم لتتعرف على تحركاتهم الاستراتيجية ونقاط القوة والضعف والتنبؤ بردود افعالهم. ومن تقنيات الكشف عن التنافسية تقنية تخطيط الاستراتيجية ذات توجهات التنافس، حيث تتشابه الوحدات في نفس المجموعة الاستراتيجية في اتساع خط إنتاج أو استعمال نفس التقنيات في الإنتاج. حالما تحدد الوحدة منافسيها تجري تحليل للمنافسين، فالمنافسون الجيدون يساهمون بزيادة الطلب ويحفظون على خفض التكاليف أو تحسين التمايز.

**السؤال الخامس:** ما العوامل المؤثرة على النجاح التنافسي واستراتيجية المنتج ، حيث تسخر الوحدة إمكاناتها لتصنيع المنتجات المفصلة أو تجميعها تبعاً لمواصفات استراتيجية المنتج الأتية:

أولاً: استراتيجية تنويع خط المنتجات بدافع زيادة المبيعات عن طريق اجتذاب الزبائن، ومن مبررات استراتيجية التنويع مجاراة المنافسون في سياساتهم وإشباع الحاجات لفئات الزبائن وتوزيع مخاطر تتجم عن توسيع نطاق السوق بجذب الزبائن الإضافيين والاستفادة من الاستعمال الأمثل لمستلزمات الإنتاج .

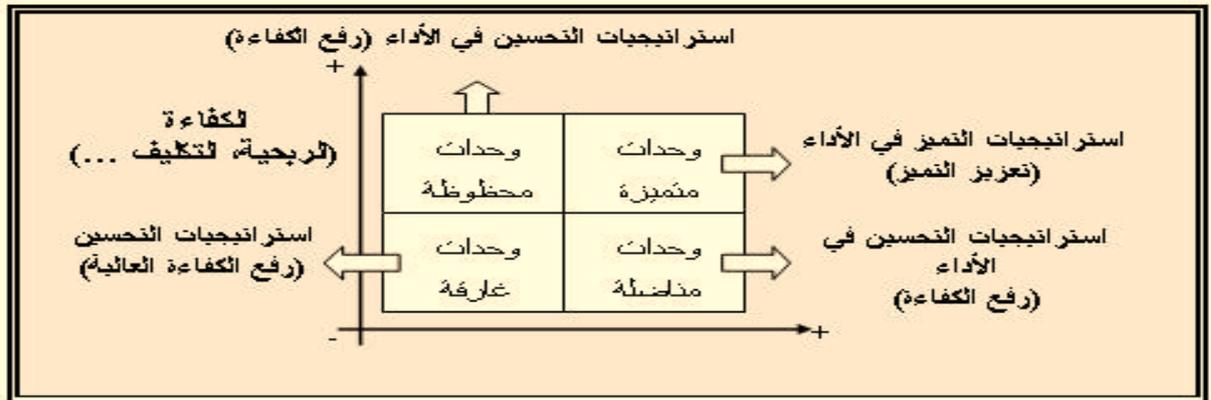
ثانياً: استراتيجية الاقتصار على منتجات محددة للاستفادة من دوران المخزون بسبب تركيز الجهود البيعية على عدة انواع والاستفادة من تحقيق وفورات في الصيانة والتخزين والنقل، العجز في المواد.

ثالثاً: استراتيجية التتميط التي ترمي الى وضع مواصفات قياسية يتم على أساسها إنتاج وحدات السلعة بأسلوب اتخاذ شكل واحد للسلعة بمواصفات مختلفة كاستعمال سلعة معينة في مجالات متعددة.

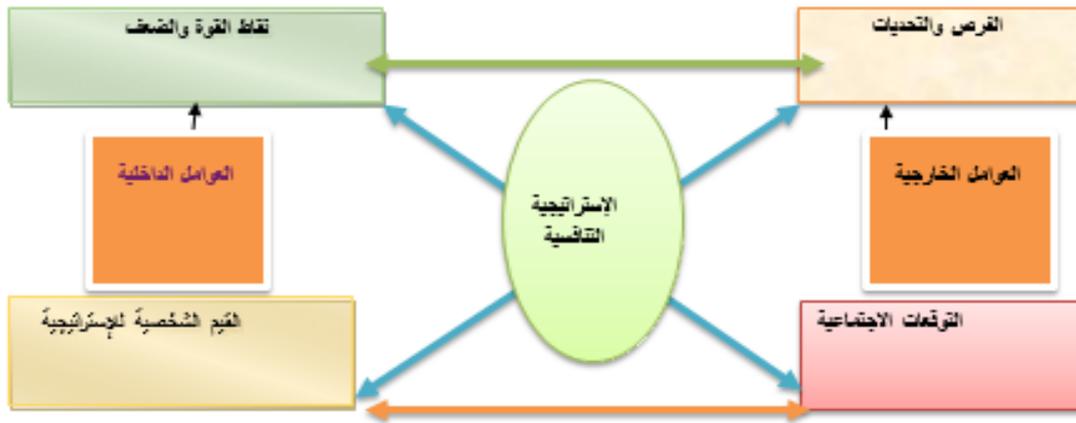
رابعاً: استراتيجية التمييز وتهدف الى جعل سلع الوحدة متميزة عن غيرها من سلع الوحدات .

دورة حياة المنتج: وهي وصف مثالي للخطوات التي يكون بها المنتج عبر مبيعاته مرتبط بالفرص والتهديدات التي تواجه الوحدة في تنفيذ إستراتيجيتها والأرباح لكل مرحلة. ويمكن بيان مراحلها بالتالي:

- 1- مرحلة ولادة المنتج بخصائص انخفاض حجم المبيعات مقابل ارتفاع سعر المنتج لتغطية تكاليف الإنتاج ويعزى ذلك لعدم التأكد من قبولها في السوق والمنافسة تكون محدودة بسبب حداثة المنتج.
- 2- مرحلة النمو يضيف على هذه المرحلة المزيد من المنافسين الذين يسعون للدخول الى السوق وبنفس المنتج ، وخصوصاً بعد أن تتضح مؤشرات الزيادة في الطلب والارتفاع في المبيعات لتنعكس على ارتفاع الربح الهامشي ، ويقابلها نزول واضح في تكاليف مراكز الانتاج.
- 3-مرحلة النضج إذ تشهد منافسة وان الأرباح في مرحلة النضج تبدأ بالانخفاض رغم ارتفاع المبيعات. ويجب ان تعي الإدارة في كيفية بقاء المنتج واستثمار جوانب تطويره وتقديمه بقياسات كلفوية قليلة من جراء نمطية الإنتاج وتزايد الخبرة ، وما يصاحب ذلك من تدنية التكاليف وفق استراتيجية تعديل المنتج.
4. مرحلة الانحدار والانخفاض في مستوى المبيعات ، وارتفاع التكاليف الإيرادات مما يستوجب على الوحدة مغادرة السوق من خلال المنتج، فإذا كان بطيء، فإن المرحلة ستكون أطول وشدة انحدار المنحنى أقل مما لو كان التغيير سريع. أن تحليل القوى التنافسية سيحفز الوحدات باختيار البدائل للتعامل مع القوى التنافسية، حيث يرى (Porter) أن أمام الوحدة استراتيجيات تنافسية ، الأولى تعنى بالحصول على أقل تكلفة مقارنة بالمنافسين من خلال استغلال اقتصاديات الحجم وبنفس الخصائص التي تلبي رغبات الزبائن ، خصوصاً عندما تكون المنافسة السعرية فعالة بين الذين يعرضون منتجاتهم للزبائن الذين يمتلكون قوة مساومة وقاعدة معلومات لتكاليف الإنتاج وسلوكها ، وهيكلية تكاليف وحدات التنافس للوصول لموقف تنافسي سوقي. (باسيلي، 2001، 119). الثانية استراتيجية التميز للمنتجات بشكل يفوق رغبات الزبائن بتقديم منتجات بنفس الخصائص المضيفة قيمة للزبون.



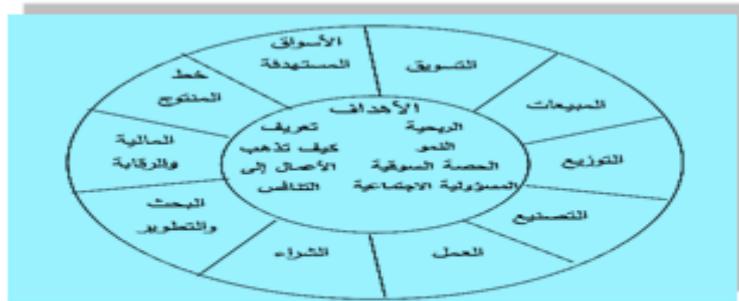
وتذهب الثالثة نحو اعتماد التركيز على تحديد احتياجات الزبون الجيد والتركيز عليها لنيل رضاه في ظل التركيز على الأفراد العاملين وتطوير قدراتهم ليتمكنوا من اتخاذ القرارات، والتأكيد على مشاركتهم بالعمل الجماعي التي تزيد الولاء للوحدة عبر تشخيص المشكلات وإيجاد الحلول المناسبة . (توفيق، 2003، 66).



الشكل ( 12 ) الفرص والتحديات ونقاط القوة والضعف وفق استراتيجية التركيز

Source: (Proctor, 2001,18.)

وفي سياق مكونات الاستراتيجيات التنافسية فان عوامل صياغتها تتمثل في عجلة استراتيجية تنافسية كما موضحة أدناه:



الشكل (13) عجلة الاستراتيجيات التنافسية

Source ( Proctor, 2001,18.)

ويمكن التمييز بين مصادر للميزة التنافسية عن طريق الآتي:

الكلفة أو سعر السوق ايهما اقل اولاً ، التجديد في جودة المنتج ثانياً ، الخصائص والصفات والمواصفات ذات النوعية المرنة والتجديد العالي ثانياً ، الابداع في التصميم للسلع والخدمات بمواصفات تكون ابتكارية لتحقيق رؤى الوحدات في مجال المسابقات والمضاهات المرجعية وسيناريوهات التنافسية في بيئة وحدات تحقق متغيرات عالم بلا حدود .

المصدر: ( الزعيبي والجريسي، 2007 ، 13).

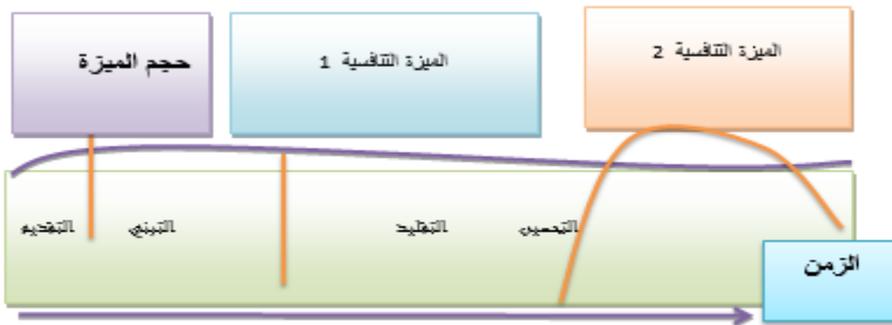
وينسب ( porter ) محددات الميزة التنافسية لعوامل الانتاج وضغوط الزبائن على الوحدات لتلبية احتياجاتهم وقنوات التوزيع وطرق الوحدة التي تعتبر انعكاساً للبيئة بانشاء مراكز لتحسين الميزة التنافسية وكالاتي:



الشكل ( 14 ) محددات الميزة التنافسية ليورنر

Source: ( Proctor, 2001,18 )

ولتحقيق الفاعلية يجب أن تمنح الاسبقية على المنافسين وامكانية استمرارها، ويقصد بالاستمرار عبر الزمن فان للميزة التنافسية دورة حياة المنتج كما موضحة في ادناه :



الشكل ( 15 ) الميزة التنافسية لدورة حياة المنتج

يتوقف انشاء ميزة تنافسية على توافر عوامل تحسين جودة الموارد المستعملة في تقديم المنتج وتطوير العمليات باستعمال إعادة الهندسة واتخاذ مجموعة استراتيجيات لمواجهة المنافسين سواءً بالتحالف أو الالتحاق بالموردين وخلق اسواق لم تكن موجودة بطريقة اكثر فاعلية ، وتلبية طلبات اربابن وارضاءهم والتكامل بدءاً من التصميم وحتى خدمات ما بعد البيع. حيث أن المنافسة تزداد فأ العمل يجب ان يكون وفق منهجية تحقق الجودة فكلما شق المنتج طريقه بخطوات لتحقيق الربحية، كلما كان تنافسياً وبتكلفة معقولة. أن الرؤية الاستراتيجية التصورية المقترحة ل(SMA) وتقنياتها والتي يطرحها البحث جاءت لدعم استراتيجية الوحدات التنافسية، حيث تكمن قوتها في العمل على تطوير تكاليف منتجات ستكون أكثر تعقيداً في البيئة الجديدة . على الرغم من عدم وجود إطار مفاهيمي شامل لماهية (SMA)، وان استعمال تقنياتها يفنقر الى توافق الإدارات نحو اعتمادها رغم تأثيرها الكبير على تحقيق التنافسية وذلك من خلال تجزئة سلسلة القيمة الى مكونات تمكنها من اداء المهام وبلوغ الاهداف الاستراتيجية. ان غالبية التوجهات للمحاسبة الادارية وفق استراتيجيات الأعمال تنطلق من تطبيقات تقنية (ABC) الهادفة الى تخفيض الكلف دون الجودة. وقد نضجت الفكرة في العملية الادارية من خلال تقنية ( ABM ) والتي في جوهرها تمثل عملية لإدارة الكلف. وينظر إلى (ABC) بأنه التقنية الأقرب الى تفكير (PORTER) في إعادة ترتيب سلسلة القيمة وتحقيق الارتباط مع إعادة تصميم الأنشطة التي لانجاز اعمال. وجاء تضمين المحاسبة الادارية للتوجهات الاستراتيجية من خلال تقنية ( TC ) لرقابة أنشطة الوحدة من خلال تدفق المعلومات بشكل مرن بين بحوث التسويق والانتاج

ذات مديات التخطيط طويل المدى، فالتكلفة المستهدفة (TC) يتم العمل بها بشكل يتطابق مع تخطيط الانتاج من خلال هندسة القيمة كتقنية لتخفيض الكلف وتحسين العمليات ويستفاد منها في تصميم المنتج و عملية الانتاج ومقارنة منافع كل وظيفة مع تكاليفها والعمل على استبعاد أي وظيفة تكون تكاليفها اكبر من منافعها، او محاولة تخفيض تكاليف تلك الوظيفة في حالة عدم امكانية استبعادها الوصول الى استراتيجية التنافس. وعليه فإن تقنية هندسة القيمة يمكن ان تؤدي دوراً رئيساً في تحسين تصميم المنتج، او تغيير في مواصفات سواء في خصائص المواد الداخلة في تصنيعه او التعديل على طرائق تشغيله، وكل هذه الامور تتطلب تحليل التكلفة للفترة من بداية حياة المنتج حتى انتهاء عملية الدعم وتقديمه بشكل كلي للزبائن. ويمكن تقسيم تكاليفها كالآتي: (JAN, 2001, 17-27)

أ- تكاليف الجزء الاول من سلسلة القيمة الداخلية، وتظهر العلاقة الاستراتيجية من خلال معرفة حاجات ورغبات الزبائن، ومن ثم تتم عملية التصميم بناءً على حاجات ورغبات الزبائن لتحقيق رضا وقناعة الزبون.

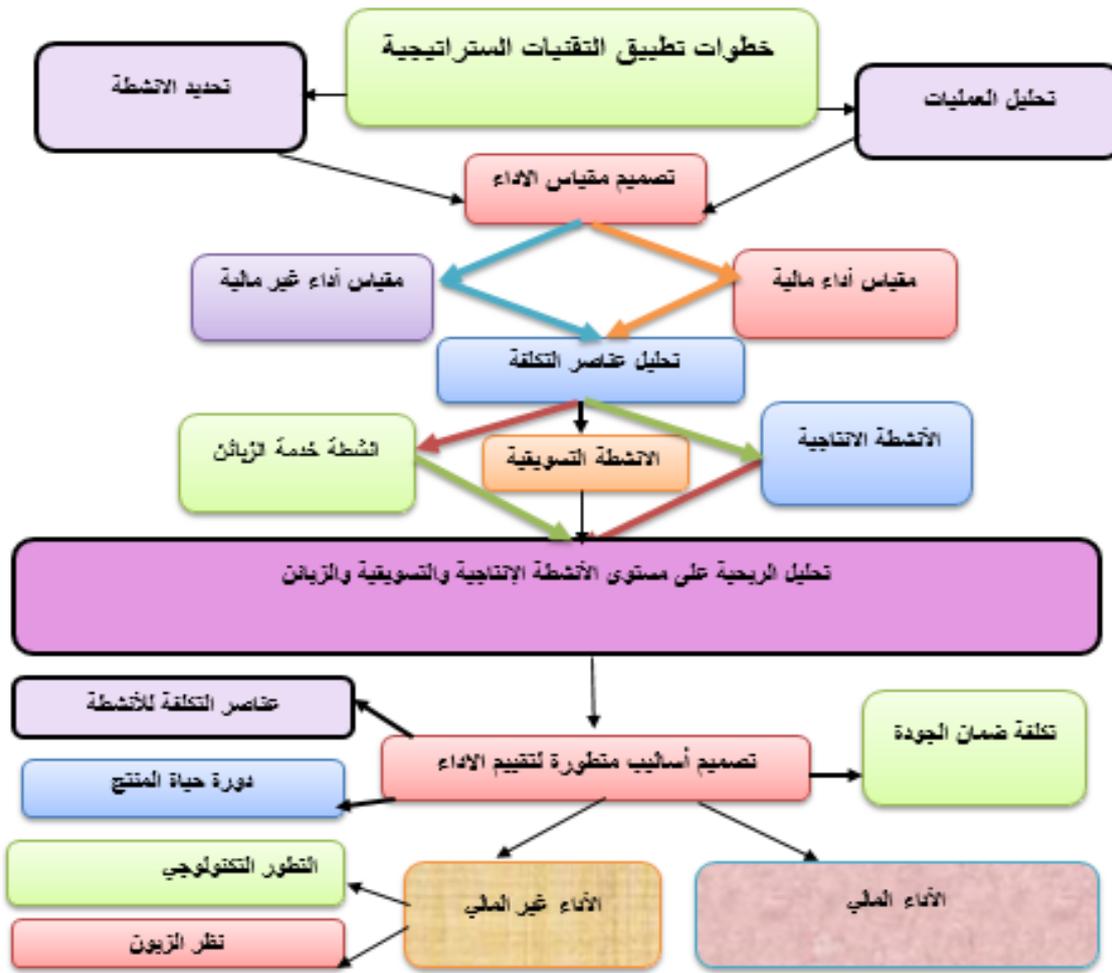
ب تكاليف منتصف سلسلة القيمة وتخفيضها باستعمال تقنيات التحسين المستمر لمنتجاتها وعملياتها.

ج- تكاليف التسويق والتوزيع وخدمات الزبائن مابعد البيع .

وترتكز تقنيات (SMA) على رؤى استراتيجية النجاح طويلة الأمد، فعلاقة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية حظيت باهتمام من حيث الأمثال لقواعد السوق أثناء التطوير لتنشئ سياسات يجب تنفيذها للوصول إلى الأهداف المماثلة في العمليات. وعليه يجب أن تتجه الوحدات نحو تقنيات (SMA) لدعم قدراتها في اعتماد استراتيجيات طويلة المدى لكون ان سمات بيئة الأعمال في تغيير مما يجعلها قاصرة على التنبؤ بمخاطر السوق وتغيرات العولمة والتطور التكنولوجي.

ويمكن للباحثان القول ان تطبيق التقنيات تتطلب تخطيط استراتيجي لمؤشرات قياس الأداء للتوصل لنقاط القوة بالخطط ومن التغلب على نقاط الضعف . ويهدف قياس الأداء الاستراتيجي تقييم الإجراءات والخطط وتكلفة وقيمة كل نشاط، و ارباحه، طرق تحسين الأداء وتطبيق الاستراتيجيات الناجحة للوصول إلى أعلى إنتاجية. وبالنسبة لمؤشرات قياس الأداء بالمنظومة الاستراتيجية فيمكنها تمكين العاملين من رسم الخرائط والخطط الاستراتيجية، وتحديد العلاقة بين الخطة الاستراتيجية وبين الأهداف والإنجازات، تقييم قدرات الادارات في إدراك فاعلية التقنيات المتبعة لتعزيز دور القياس الاستراتيجي لتحديد المشكلات التي تعيق نجاح الخطة. وتصنف مؤشرات الأداء الاستراتيجية الى مؤشرات استراتيجية ذات صلة بتحقيق الأهداف، وتوجيهية لتوضيح خطوات التحسين المستمر، مؤشرات ذات الصلة بالتكلفة والزمن، مؤشرات خاصة بحجم العمل المنجز، ومؤشرات تحقيق المتطلبات بناء على المواصفات ومؤشرات تشغيلية لتوضيح مستوى رضا الإدارة لأسلوب رقابة التغيير الفعال.

ان اعتماد الاطار الاستراتيجي المقترح لتقنيات (SMA) في وحدات الأعمال العراقية ستكون له أهمية في تحقيق متطلبات الزبائن، والتأكد من أن القرارات استندت على حقائق ومعلومات ساعدت في تحديد مواطن الضعف، ومراقبة الأداء الفعال الذي ينصب على عوامل الأداء المالي وغير المالي، تحليل عناصر التكلفة والربحية وفق الأنشطة الإنتاجية والتسويقية، الارتكاز على قاعدة تتضمن التكلفة تبعاً للأنشطة، فالمحاسبة بصلتها مع الاستراتيجية، يترتب عليها كلف واسعار ومراقبة حركة الموارد المتاحة للحصول عليها بجانب قوة المساومة التي تتعلق بقيادة التكلفة والتركيز والتمايز، لذا بات من الضروري العمل على تطوير استراتيجيات تحقيق ميزة استراتيجية بتكلفة منخفضة تركز على إنشاء ميزة تنافسية بين المنافسين الذي يأتون بمزيد من التحسينات المستمرة والتي يتعين مواكبتها في بيئة الأعمال المعاصرة، ويعد بالامكان تحقيق كل ذلك من خلال اعتماد وتبني مجموعة خطوات وفق اطار تكاملي يوضح خطوات اعتماد الاطار الاستراتيجي المقترح لتقنيات (SMA) في وحدات الأعمال العراقية كما في ادناه :



الشكل ( 16 )

### الانطار السراتيجي المقترح لاعتماد خطوات تطبيق تقنيات(SMA) في الوحدات الاقتصادية العراقية

وبناء على خطوات الأطار أعلاه، يمكن للباحثان توضيح كيفية الاستفادة تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لزيادة تنافسية الوحدات الاقتصادية العراقية وفق متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة وفق الحالة الدراسية الافتراضية لتوضيح الغايات المنشودة منها وكما يلي:

قامت شركة الصناعات النسيجية بتصميم منتج جديد يمكن طرحه في السوق المحلية، ويسعر ببيع المنتج (17500) دينار لكل وحدة . ويتطلب هامش ربح إجمالي(35%) من سعر البيع ، لتغطية المصاريف الإدارية والتسويقية لتحقيق مستوى ربح مقبول. والآتي تفاصيل تكلفة الانتاج المقدر للمنتج الجديد

بنود التكاليف	التفاصيل
المادة الاولية المباشرة TH-58	2250 دينار للوحدة
المادة الاولية المباشرة FA-64	تتطلب كل وحدة من المنتج (RA-3) ثلاثة أمتار من المادة (FA64) ، وستكون هناك خسارة في الإنتاج بنسبة (10%) من المواد المستعملة . تبلغ تكلفة المادة (FA64) 450 دينار للمتر .
العمالة المباشرة	تتطلب كل وحدة من المنتج (RA-3) ساعة من وقت العمل المباشر. ومع ذلك يتوقع أن يكون هناك وقت عاطل يساوي (5%) من إجمالي وقت العمل المدفوع. يتم الدفع بمعدل ( 4750 ) دينار في الساعة.
التكاليف الصناعية غير المباشرة للإنتاج	من المتوقع أن يتم استيعاب تكاليف الإنتاج العامة في تكاليف المنتج بمعدل ( 15000 ) دينار لكل ساعة عمل مباشرة.

وبناء على البيانات المقدمة أعلاه، سيتم حساب التكلفة المتوقعة للمنتج (RA3) أولاً، التكلفة المستهدفة للمنتج (RA3) ثانياً، واخيراً بيان حجم فجوة التكلفة للمنتج (RA3) وكما يأتي :

بنود التكاليف	دينار عراقي	دينار عراقي
مادة مباشرة M1	2250	
مادة مباشرة M2	1500	
العمالة المباشرة	2500	
المصاريف غير المباشرة للإنتاج	7500	
بنود التكاليف	13750	
ب التكلفة المستهدفة		
سعر المبيعات	17500	
الحد الأدنى لهامش الربح الإجمالي (35%)	6125	
التكلفة اللازمة	11375	
ج فجوة التكلفة	2375	

وبناء على كل ما تقدم ، يكمن القول ان الوحدة ستحتاج طرق لسد فجوة التكلفة المستهدفة، مما يتطلب البحث عن تقنيات لتقليل التكاليف وسد فجوة التكلفة الحاصلة في المنتج ، ويمكن تحقيق ذلك باعتماد الخطوات الآتية :

(أ) إعادة تصميم المنتج للاستفادة من العمليات والمكونات المستعملة في تصنيع منتجات أخرى من قبل الوحدة.

(ب) مناقشة تقليل تكاليف المواد عبر تقنيتي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بأكملها مع الموردين للمواد الخام إلى المستعمل النهائي للمنتج ، وقد تكون المفاوضات مع الموردين طريقة مناسبة لإيجاد تخفيضات في التكلفة.

(ج) القضاء على الأنشطة غير المضافة للقيمة ، وأي مميزات غير ذات قيمة مضافة لتصميم المنتج. فضلاً عن أي شيء يفشل في إضافة قيمة للزبون. وبالتالي يمكن توفير تكلفة المميزات أو الأنشطة للمنتجات غير ذات القيمة المضافة دون أي خسارة في القيمة بالنسبة للزبون. كما يمكن استعمال تحليل القيمة لفحص جميع جوانب تكلفة المنتج بشكل منهجي لتوفير المنتج بالجودة المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة.

(د) تدريب الموظفين على تقنيات أكثر كفاءة وأساليب التحسين المستمر للكفاءة والتي ستقلل من التكاليف.

(هـ) تحقيق وفورات الحجم ، حيث سيقل الإنتاج بكميات أكبر من التكاليف ، لأن التكاليف الثابتة ستوزع على كمية أكبر من المنتجات. فالإنتاج بكميات أكبر يكون بدون فائدة الا اذا زاد طلب المبيعات بنفس المقدار.

(و) تحقيق تخفيضات في التكلفة نتيجة لمنحنى التعلم أو تأثير منحنى الخبرة. فمن المرجح أن يوجد منحنى التعلم في بيئة كثيفة العمالة مما ينتج عنه توفير في التكاليف، حيث سيصبح العمال أكثر دراية وخبرة بأداء مهمة جديدة. وكذلك يتعلق تأثير منحنى الخبرة بتوفير التكاليف بخلاف تكاليف العمالة. على سبيل المثال، قد تصبح إدارة العملية والتسويق بالوحدة أكثر كفاءة وفاعلية واقتصادية، مما تكسب الوحدة خبرة في عمليات صنع المنتج وبيعه مع تحقيق الميزة التنافسية بالأسواق. وعليه ان اعتماد الوحدة للتكلفة المستهدفة سيكون لها الأثر الفعال في كل من استراتيجية قيادة التكلفة والتركيز والتمايز بين الوحدات المنافسة لتطوير منتجاتها. وسيؤدي التفكير المبكر في ذلك إلى جعلها أكثر نجاحاً بالمقارنة مع الأساليب التقليدية المبنية على حساب التكلفة ثم إضافة هامش للحصول على سعر البيع. ان الميزات التي ستحقق ستكون ذات قيمة للزبائن والتي سيتم تضمينها في تصميم المنتج. ان اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة في مرحلة مبكرة ستأخذ في الاعتبار استبعاد الميزات التي من غير المرجح أن يقدّرها الزبون. غالباً ما يبدأ التحكم في التكلفة في وقت مبكر من العملية الانتاجية . فإذا كان من الواضح في مرحلة التصميم وجود فجوة في التكلفة، فيمكن

القيام بالمزيد لإغلاقها بواسطة فريق التصميم. تقليدياً يتم التحكم في التكلفة في مرحلة غالباً ما تكون متأخرة جداً وبالتالي يصبح من الصعب احداث تأثير كبير على المنتج الذي ستكون تكاليفه عالية، ويعزى ذلك الى ان أنظمة التكلفة الإضافية التقليدية، قد لا تكون الوحدة على دراية كاملة بقيود البيئة الخارجية حتى بعد بدء الإنتاج. يعد خفض التكلفة في هذه المرحلة أكثر صعوبة نظراً لأن التكاليف مصممة للمنتج. ان اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة ستنقل من وقت طرح المنتج في السوق، على النقيض من المنهجيات التقليدية والتي تكون فيها تأخيرات أثناء عودة الفريق للتصميم الاساس. ونظراً لأنها تركز على الخارج في وقت مبكر، فانها ستساعد بتصحيح الأمور من الوهلة الأولى مما يقلل وقت التسويق للمنتجات من سلع وخدمات .

وعند التوجه نحو امكانية اعتماد تقنيتي التحليل المفكك وهندسة القيمة، وحيث أن الميزة لاعتماد التكلفة المستهدفة تتضح أثناء مرحلة تصميم المنتج وتخطيطه بحيث يكون لها أقصى تأثير في تحديد مستوى التكاليف. فهي عملية تكرارية مع فريق التصميم ويجب أن تؤدي بشكل مثالي من فريق التصميم عند تصميم المنتج حتى يجد التصاميم الذي تعطي تكلفة متوقعة تساوي أو تقل عن التكلفة المستهدفة. فتقنية الهندسة العكسية والتي تتضمن التحليل المفكك ستعمل على فحص منتج منافس من أجل تحديد فرص تحسين المنتج وخفض التكلفة. ومن ثم يتم تفكيك منتج المنافس لتحديد وظائفه وتصميمه ولتقديم رؤى حول العمليات المستعملة وتكلفة صنع المنتج. وسيكون الهدف هو قياس تصميمات المنتجات المؤقتة مع تصاميم المنافسين ودمج أي مزايا نسبية ملحوظة لنهج المنافس في تصميم المنتج. وبخصوص تقنية الهندسة القيمة والمعتمدة لخفض التكلفة، فهي تستعمل بشكل أساسي في مرحلة التصميم، والتي تستعمل معلومات حول جميع وظائف سلسلة القيمة لتلبية احتياجات الزبائن مع تقليل التكاليف. فهي نهج قائم على الفريق لتقييم تصميم المنتج من أجل تحديد بدائل تحسين قيمة المنتج، والتي يتم تعريفها على أنها نسبة الوظيفة إلى التكلفة. ويمكن تحسين القيمة إما عن طريق تقليل التكلفة مع الحفاظ على الوظيفة ثابتة، أو زيادة الوظيفة مع الحفاظ على التكلفة ثابتة. تبحث هندسة القيمة في جميع عناصر المنتج، بما في ذلك المواد الخام وعملية التصنيع ونوع العمالة والمعدات والتوازن بين المكونات المشتراة والمصنعة ذاتياً. وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول باثبات الفرضية المرتبطة بإمكانية اعتماد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لزيادة تنافسية الوحدات الاقتصادية العراقية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة وفق الخطوات المقترحة في متن البحث.

وختاماً يمكن للباحثان التوكيد على أن مؤشرات المنافسة الحديثة فرضت استراتيجيات جديدة لتحقيق الأهداف المنشودة وبالتعبية دوراً معاصر جديد للمحاسبة الادارية باعتبارها حقل معرفي محاسبي فعال لدى الإدارة يساعدها في تحقيق استراتيجيتها في ضوء القيود التي تفرضها المنافسة والتي تعكس درجات السيطرة على استغلال الموارد بين الوحدات المتنافسة، مما يتطلب تفكيك استراتيجيات المنافسين في السيطرة على استعمال الموارد سعياً نحو تخفيض التكاليف بحدود تقل عن تكلفة المنافس وبما يخدم ترشيد قرارات المنافسين في مواكبة التطورات لتقنيات ذات ارتباط وثيق بالمحاسبة الادارية ومهارات تطبيقها لخفض الكلف والرقابة عليها وتقييم الاداء المتوازن بتحليل الأهداف عبر مؤشرات قياس وتقييم الاداء المالي والمحاسبي.

### الاستنتاجات :

#### تحقيقاً لهدف البحث تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

1. تركز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على معلومات الأعمال الخارجية المشيدة على المعلومات غير المالية والمعلومات الداخلية الأخرى المتعلقة بقرارات استراتيجية، تتطلب تقنيات كلفوية عند إعداد المعلومات المطلوبة .
2. استمرار الجدال القائم حول ضرورة وجود إجماع محدود على معنى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتقنياتها على المستوى المفاهيمي، رغم قدرة تقنياتها على عبور مشاكل المحاسبة الإدارية التقليدية بخصوص تقدير التكاليف، تقييم الاستثمار، الرقابة المحاسبية والادارية، إدارة الأداء وتحليل المنافسين.
3. لازال الوضع قائماً بشأن عدم تضمين المعلومات الخارجية في التخطيط للمتغيرات في سوق الأنشطة المتواجدة خارج سيطرة الوحدة مثل المنافسين الذين يدخلون السوق، التهديد بالمنتجات التي تتنافس على الحصة السوقية.

4. افتقار الإطار المفاهيمي لتحليل هياكل التكلفة الى استراتيجية التركيز على المعلومات الداخلية والخارجية طويلة الأجل لاتخاذ القرارات المستقبلية ومنظور سلسلة القيمة المرتكز في فلسفته احتواء التكلفة التي تنظم كل نشاط ذي قيمة وبنوعية معلومات مفصلة مقابل معلومات مختصرة في ظل فلسفة التكلفة بالمدخل التقليدي.
5. ضعف استراتيجية تطوير قيادة التكلفة لتقدير الارباح وتوفير التكاليف للزبائن ، بسبب عدم وجود دالة تفسر الخيارات الاستراتيجية لسلوك التكاليف من وجهة تقنيات (SMA) سواء للإدارة ، التنظيم والقرار الاستراتيجي .
6. قلة الاعتماد على الحجم الكمي بخصوص التباين بين المدخل التقليدي والمعاصر ، والتركيز على مقاييس الأداء تجاه الزبائن ورضاهم ، على عكس المدخل التقليدي الراي يركز على المقاييس المألوفة.
7. عدم تحديد التنبؤات بالحصة السوقية يجعل الوحدات غير قادرة على خلق تنافسية بالأرباح وتوسيع عملياتها بالدخول في أسواق تحدد حاجة الوحدة الى الغاء بعض خطوط الانتاج لتحسين الربح وتخفيض التكاليف.
8. غياب تحليل استراتيجيات المنافسين كدفوة كمدخل للتسعير والتي تحتاج للتمييز بين منتجها مما يجعل الوحدات بعيدة عن تحقيق خيار قيادة التكلفة والتركيز والتمايز وعدم اكتساب ميزة يكون في جوهرها تنافسي.

#### التوصيات:

1. من المناسب التشديد أن تصبح المحاسبة الإدارية أكثر تركيزاً على الخارج لتمكين الوحدة من التطلع إلى سوق السلع والذي يستلزم تقييم القيمة المضافة وتقييم الفوائد العائدة على منتجات الوحدة ذات المديات الطويلة.
2. ضرورة وجود نهج عام يشمل الميزة التنافسية وتحليل التكلفة الاستراتيجية لتحديد وتنفيذ فرص التحسينات في الربحية والكفاءة والجودة في اكتساب ميزة تنافسية .
3. من الملائم اتخاذ توجه استراتيجي لتوليد وتفسير وتحليل معلومات المحاسبة الإدارية والمنافسين والتي يتم فيها التركيز على المعلومات التي تتعلق بعوامل خارجية فضلاً عن المعلومات غير المالية الداخلية والخارجية طويلة الأجل لاتخاذ القرارات التي تشكل الاتجاه المستقبلي فضلاً عن التركيز على البيئة الخارجية كبديل عن البيئة الداخلية التي تقتصر عليها المحاسبة الادارية التقليدية .
4. بات من الضروري اعتماد تقنيات (SMA) من منظور سلسلة القيمة بديلاً عن منظور القيمة المضافة المعتمد في المحاسبة الادارية التقليدية ليكون هدف تحليل التكلفة من خلال سلسلة القيمة في التوسع والانفتاح من السوق.
5. أصبح من الملائم تبني اطار لتقنيات (SMA) وفق مسببات هيكلية ومحركات ادارية تشاركية من حيث التكاليف والايرادات والقيمة السوقية كمقابل لتأثر التكلفة بفلسفة المدخل التقليدي.
6. من الواجب الأهتمام بتقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية بالتركيز على مقاييس الأداء تجاه الزبائن ورضاهم وتحليل تكاليف المنافسين والتي تحتاج لقيادة التكلفة ليتم اكتساب ميزة تحليل سلسلة القيمة ومحرك التكلفة.
7. العمل على تضمين التقنيات التوجه البيئي ، التنافسي ، التسويقي طويل الأمد لتقدير تكلفة المنافسين، وتقييم اداءهم على أساس البيانات المالية ، تكلفة دورة الحياة ، تكلفة الجودة.
8. الدعوة لتوفير بيئة عمل كفوءة لتصميم المنتج وإجراء التحسينات وربط عمليات إدارة التكاليف الاستراتيجية للمنتج بمؤشرات اداء كمية وغير كمية عملياتية وغير تشغيلية وفق رضا الزبون.

## المصادر:

## أولاً- المصادر العربية:

## الدوريات :

1. الجادري، ضرغام ، السامرائي، منال، (2016)، "مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة"، العلوم الاقتصادية والإدارية مج (22) ، ع (92).
2. العوادي، احمد، (2018)،"إثر تطبيق JIT على تكاليف الإنتاج بما يحقق الجودة الشاملة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، بابل، مج (10) ، ع (2) .
3. محمود، صالح، ورزق ، محمود، (2005) ، "مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد" ، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية ، مج (6) ، ع (2) .
4. محمود، صالح ، (2007) ، "تطوير مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، جامعة الملك فيصل ، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية ، مج (8) ، ع (2) .
5. الموسوي، يحيى ، (2013) ، "استعمال بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء، دراسة محاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية" ، دراسات محاسبية ومالية ، مج (8) ، ع (22) .

## الرسائل والاطاريح :

- 1- ابو رحمة، محمد ، (2018)، "مدى توفر مقومات تطبيق نظام ABB في بلديات غزة"، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 2- الربيعي، محمد، (2015) ، "تكامل قياس التكلفة على أساس المواصفات وتقنية الكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق المزايا التنافسية، بحث تطبيقي في الوحدة العامة للصناعات الكهروإلكتريكية"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.
- 3- السعدون، هدى، (2017)، "استعمال بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
- 4- صالح، صباح ، (2014)،"الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة ماجستي غير منشورة ر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 5- الطويل، أكرم واسماعيل، رغيد، (2008)، " العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية"، دراسة ميدانية في مجموعة مختارة من الشركات الصناعية ، الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- 6- العامري، صالح والسامرائي، سلوى، (2005)، "تأثير البحث والتطوير في الإبداع التقني"، المؤتمر العلمي الرابع، إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة.
- 7- الغبان، نائير صبري، الذهبي، جليلة، (2007)، "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع (132) ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- 8- المحمدي، علاء ، (2019)، "تكامل تقنيي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية" دراسة تطبيقية ، بحث غير منشور كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد ، العراق.
- 9- محمد، هدى، (2018)، "استعمال أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في ظل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على التكاليف في بعض المنشآت الصناعية في السودان" أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، السودان.
- 10- المسحال، أمير، (2005)، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية"، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية ، المحاسبة والتمويل، فلسطين ، غزة.
- 11- الموسوي، عدنان، (2010)، "هندسة القيمة والكلفة المستهدفة وأثرهما في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية"، بحث محاسبية قانونية غير منشور ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

## المؤتمرات :

- 1- بن عامر، صافية ، (2017) ، "مساهمة التجارة في تخفيض التكاليف في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد ( JIT )" الملتقى العلمي الدولي (التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة)، جامعة محمد بوضياف بالسيلة.

## ثانيا - المصادر الأجنبية:

**Book:**

- 1- Drury Colin ,(2008), "Management & Cost Accounting", 7th Ed, Southwestern Learning, UK.
- 2- Evans James R.; Lindsay, William M., ( 2011 ), "The Management and Control of Quality" 8th ed, South- Western, Cengage Learning.
- 3- Garrison, Ray H; Noreen, Eric W; Brewer, peter C, (2008), Managerial Accounting, 11th edition, MC Graw- Hill Irwin, united statesonal.
- 4- Horngren C-, Datar S., Rajan M(2018), "Cost Accounting Managerial Emphasis" 16th Edition, Pearson Education Limited, New York.
- 5- Hilton, w, Ronald . (2009), "managerial Accounting: creating Value in Dynamic Business Environment " 8ed, Cornell university.
- 6- Hansen, Don R; mowen, Maryanne M, (2007), "Managerial Accounting", eight edition, Thomson, South – Western, united states of America.
- 7- Roslender R., Hart S.J., (2003), "In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Management Accounting Research, 14.
- 8- Slack, Nigel, Stuart Chambers, Christine Harland, Alan Harrison, and Robert Johnston ( 2004), "Operations Management", 2nd ed, London: Pitmen publishing.

**periodicals and Research:**

1. Joyce , L. Wang, , ( 2019 ) , Relevant to Paper II – PBE Management Accounting and Finance School of Accountancy, the Chinese University of Hong Kong.
2. Kirli, Mustafa. Gumus Harun, ( 2011 ), Accounting based on value chain analysis – value chain accounting, International Journal of Social and humanity studies "Design for Manufacturing Based on Concurrent Engineering", Journal of Innovative Researches in Sciences, Vol. (4), No. (2).

## Thesis:

1. Atem, Tongwa I. (2007), "Continuous Quality Improvement and Sustain-ability", Master Thesis in Design Engineering, University of Malardalens Hogskola, Sweden.
2. Elamir, Nafisa Ibrahim Mohamed, (2017) "Integration's effect of target costing and value engineering on manufacturing firms' performance: moderating role of competitive strategy" doctor Thesis, Sudan University of Science & Technology college of graduate studies.
3. Inglis R., (2005), "Market Orientation and Accounting Information A Product Level Study", unpublished Thesis, University of Stirling.

## Conferences:

- 1-Aichouni Mohamed & Al-Ghonamy Abdulazziz I. (2010), Conference on "Quality in University Education in the Islamic World "On the theme:"The Application of Regional and International Indicators of Academic Quality & Accreditation in Universities in the Islamic World- Towards Excellence As a Means Not Merely On Outcome", Naïf Arab University For Security Science(20-22 December).
- 2-Ahmed, Y., Steel, A., Soar, J., ( 2011 ) , "Measuring E-Learning System Success", Association for Information Systems AIS Electronic Library V:33, N:5.

## World Wide Web:

- 1-Evans, and Collier,(2007), Operation Management an Integrated Goods services, Approach, Thomson, South, western, U.S.A, www.swlearning.com
- 2-Pirretti, Matthew J.; Traylor, Patrick N. & Waters, Brent I. ( 2006), "Secure Attribute Based Systems", <http://www.patrickmdaniel.org>.