

دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد تكاليف

البيئة الداخلية والخارجية

مصطفى محمد يسن محمود

ملخص:

تتمثل طبيعة مشكلة الدراسة أن إدارة التكلفة الاستراتيجية وما تملكه من ادوات ومقومات قد ساهمت في خدمة تكاليف الاداء الداخلى للمنشأة بهدف اغراض التسعير الا ان الكثير من المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة قد ركزت اهتمامها الاساسى صوب تجاه التحكم في عناصر التكاليف البيئة الداخلية دون قياس تأثير عناصر التكاليف الخارجية التى لها تأثير قوى على ادارة التكلفة الاستراتيجية ومن هنا كان لابد من اضافة الرؤية الخارجية لاي منشأة ترغب في خفض تكاليفها الى حدود تقل عن تكلفة منافسيها وترجمة ذلك فى شكل تخفيض للاسعار الذى يعد بمثابة السبيل الذى تنفذ منه المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية , فالتحليل الداخلى بمفرده غير كاف لضمان استمرارية ونمو منشآت الاعمال وتجاوبها مع التغيرات فى البيئة التنافسية الحالية , فقد يودى ذلك الى تضليل الادارة اذا ماركزت جهودها على التخفيض من الداخل. فكان لابد من العمل على ادارة تكاليف أطراف البيئة الخارجية للمنشأة فيما يختص بالموردين أو العملاء مع الاخذ فى الاعتبار الاسترشاد بتكاليف المنافسين لخفض التكاليف الداخلية للمنشأة وبما يعمل على زيادة كفاءة نظم التكاليف وتحسين الأداء فى بيئة الأعمال التنافسية.

Abstract :

As the cost management strategy with its own tools and methods which participates in cost of internal performance of the facility for pricing purposes But a lot of industrial enterprises in the modern manufacturing environment Has focused its attention towards the basic elements to control the costs of the internal environment without measuring the impact of the elements of the external costs which has a great effects on cost control strategy Hence , it was necessary to add the external vision if any industrial enterprise needs to lowering its costs to the level under their competitors which it will reflected on its production prices ,hence its products will have additional competitive advantages Internal analytical approach alone is not sufficient to ensure the continuity and growth of businesses , this led to confusing the management if it put an eye only to reduce the internal costs only , It was necessary to work on the management of the costs of the external parties which the enterprise deal with them such as suppliers and customers with regard to put an eyes on the costs of each competitive suppliers to lowering the internal costs of the enterprise .

مقدمة:

شهد العالم خلال السنوات الماضية تطورا كبيرا فى بيئة الأعمال الحديثة ومن أهمها التطور المستمر فى استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة ونشأة الأسواق العالمية نتيجة العمل بالاتفاقيات والتكتلات الدولية الأمر الذى أدى الى تلاشى تأثير الحدود الجغرافية وسقوط الحواجز التجارية بين المنتجات والأسواق يضاف الى ذلك ظهور ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ووسائل النقل مما أدى الى زيادة السرعة والقدرة على الاتصال بالاسواق فى جميع أنحاء العالم

وحيث أن التطور المذهل فى نظم الاتصالات ووسائل النقل إلى أن تتم العديد من الصفقات عبر شبكات الانترنت , مما أدى الى زيادة السرعة والقدرة على الاتصال بالاسواق فى جميع أنحاء العالم , ومن ثم إمكانية سرعة عقد وإتمام الصفقات وقد ترتب على ذلك ان أصبحت دول العالم تمثل سوقا واحدة هائلة متاحة للجميع يتأثر بمتغيرات المنتجون والمستهلكون على السواء مما زاد من حدة المنافسة بين المنشآت ولم تقتصر المنافسة بين المنشآت المحلية فقط , بل امتدت أيضا الى المنشآت الاجنبية التى تعمل فى نفس مجال النشاط خاصة فى بيئة التصنيع الحديثة الا ان تطوير اى منشأة يستلزم تعظيم القيمة المضافة لها من خلال العمل على تحسين القيمة السوقية لها وهذا يتطلب تطبيق برامج خفض التكلفة التى تعد دالة أساسية نحو تحقيق مزايا تمكنها من مواجهة المنافسة والتحديات خاصة فى بيئة التصنيع الحديثة

طبيعة المشكلة:

أن إدارة التكلفة الاستراتيجية وما تملكه من ادوات ومقومات قد ساهمت فى خدمة تكاليف الاداء الداخلى للمنشأة بهدف اغراض التسعير الا ان الكثير من المنشآت الصناعية فى بيئة التصنيع الحديثة قد ركزت اهتمامها الاساسى صوب تجاه التحكم فى عناصر التكاليف البيئة الداخلية دون قياس تأثير عناصر التكاليف الخارجية التى لها تأثير قوى على ادارة التكلفة الاستراتيجية ومن هنا كان لا بد من اضافة الرؤية

الخارجية لاي منشأة ترغب في خفض تكاليفها الى حدود تقل عن تكلفة منافسيها وترجمة ذلك في شكل تخفيض للأسعار الذي يعد بمثابة السبيل الذي تنفذ منه المنشأة لتحقيق ميزة تنافسية , فالتحليل الداخلي بمفرده غير كاف لضمان استمرارية ونمو منشآت الاعمال وتجاوبها مع التغيرات في البيئة التنافسية الحالية , فقد يؤدي ذلك الى تضليل الإدارة اذا ماركت جهودها على التخفيض من الداخل.

ومما سبق يتضح للباحث أن استمرار المنشأة في خفض تكاليفها داخليا لن يكون الحل الامثل لمعالجة زيادة التكاليف لدى المنشأة , وذلك لان السبب في زيادة التكاليف قد يكون من داخل المنشأة أي يرتبط بارتفاع تكاليف البيئة الداخلية للمنشأة وقد يكون سببه في ارتفاع تكاليف الاطراف الخارجية التي تتعامل معها المنشأة ومن ثم تتسبب في ارتفاع تكاليف المنشأة , فكان لابد من العمل على ادارة تكاليف أطراف البيئة الخارجية للمنشأة فيما يختص بالموردين أو العملاء مع الاخذ في الاعتبار الاسترشاد بتكاليف المنافسين لخفض التكاليف الداخلية للمنشأة وبما يعمل على زيادة كفاءة نظم التكاليف وتحسين الأداء في بيئة الأعمال التنافسية . ويعد الكشف عن علاقات وروابط البيئة الخارجية وتوفير معلومات عنها وتحليلها مطلبا ضروريا للغاية فقد تعمل المنشأة على تخفيض تكاليفها داخليا ولكن في نفس الوقت قد تزيد من تكاليف توريد المستلزمات وكذلك تكاليف خدمات ما بعد البيع بدرجة تفوق التخفيض الداخلي وهذا يعني ضرورة توسيع دائرة التحليل .

وبالتالي تعمل هذه الدراسة الى ايجاد درجة من التكامل التكاليفي لبيئة التكاليف الداخلية والخارجية لاغراض قياسه وحدة التكلفة ومحركات التكلفة بشكل ملائم و القضاء على الفجوة بين أفضل أداء منافس والأداء الحالي للمنشأة وتحليل الأسباب الجذرية لتلك الفجوة عند تقدير التكاليف الخاصة بقياس وحدة المنتج, من أجل مساعدة ادارة التكلفة الاستراتيجية في الوصول لتمييز المنتج من حيث مستوى الجودة والتكلفة مما يجعل المنشأة في مقدمة منافسيها .

وتتلخص مشكلة البحث في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية :

١. ما هو اثر دراسة وتحليل عناصر التكاليف البيئية الداخلية و الخارجية على إدارة

التكلفة الإستراتيجية ؟

٢. كيف يمكن أن تؤثر إدارة التكلفة التنافسية بشقيها الداخلي والخارجي على مواجهة

بيئة التصنيع الحديثة ؟

٣. ما هي أدوات قياس التكلفة الشاملة وهل مقياس واحد يصلح للتطبيق ام يتم المزج

بين اكثر من أداة لإغراض قياس التكاليف الداخلية والخارجية ؟ ما هي درجة

استجابة اتجاه التكاليف للمتغيرات الداخلية والخارجية واثار ذلك على ادارة التكلفة

الإستراتيجية لأغراض التحكم في وحدة التكلفة ؟

أهمية البحث :

١- من الناحية العلمية :

أ- ندرة الدراسات التي تناولت التكامل بين عناصر تأثير البيئة الداخلية والخارجية

على منظور ادارة التكلفة الإستراتيجية بهدف كسب مزايا تنافسية .

ب - تسليط الضوء على مبدأ ريادة التكلفة كبديل استراتيجي تمايز المنتجات والذي

أصبح مطلب ينادى به الكثيرين لأغراض خوض سباق المنافسة .

ج - دراسة مؤثرات عناصر التكاليف البيئية بهدف دعم القدرات التنافسية من منظور

التحسين المستمر نحو خفض التكاليف بعد حصرها مما يؤثر على تحقيق الهيكل

العالم لإدارة التكلفة الإستراتيجية .

٢- من الناحية العملية :

إذا كانت الدراسة سوف تلقى بالضوء على عناصر إدارة التكلفة الإستراتيجية

ومدى تأثيرها في الحفاظ على تعظيم المنافع المتدفقة من وراء تطبيق أساليب قياس

التكاليف بالمقاييس المتعارف عليها فإن الدراسة البحثية سوف تعمل على ما يلي :

١- المساهمة في ربط عناصر تكاليف البيئة الخارجية بعناصر تكاليف البيئة الداخلية في البيئة الداخلية في البيئة المصرية .

٢- تقديم إطار يسمح بقياس تأثير تلك التكاليف على دورة حياة المنظمات الصناعية وليس المنتجات .

أهداف البحث :

١- قياس اثر عناصر تكاليف البيئة الداخلية والخارجية على منظومة ادارة التكلفة الاستراتيجية في ظل المستجدات الحديثة لبيئة التصنيع .

٢- تحديد تأثير عناصر تكاليف البيئة الداخلية و الخارجية على الربحية طويلة الأجل للمنتجات .

٣- قياس تأثير عناصر تكاليف البيئة الداخلية و الخارجية على محركات التكلفة لإغراض ضبط التكلفة والتحكم فيها .

فروض البحث :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر البيئة الداخلية والخارجية على ادارة التكلفة الاستراتيجية " وينقسم هذا الفرض إلى :

▪ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر البيئة الداخلية وادارة التكلفة الاستراتيجية .

▪ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر البيئة الخارجية وادارة التكلفة الاستراتيجية .

منهج البحث :

سوف يقوم الباحث بالإعتماد علي منهجين :

١- المنهج الاستقرائي :

حيث تقوم فلسفة هذا المنهج على دراسة الظاهرة من الجزئيات وصولا الى الكليات وتعميم النتائج كما ان هذا المنهج القائم على الملاحظة وصياغة الفروض

وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية لاختيار صحة هذه الفروض القائم عليها البحث من أجل معرفة تأثير تكاليف البيئة الداخلية والخارجية على منظومة إدارة التكلفة كأحد دعائم القدرة التنافسية وتعميم النتائج , وسوف يعتمد الباحث على الدوريات والدراسات السابقة التي تناولت إدارة التكلفة الإستراتيجية . وأدوات قياسها وكذلك عناصرها الداخلية وذلك للاسترشاد في دعم وتأسيس الدراسة البحثية .

٢ - المنهج الاستنباطي :

تحتاج الدراسة البحثية إلى التفكير الاستنباطي من حين لأخر بالاستناد إلى استنباط حقائق جزئية من الحقائق العامة المستقرة نسبيا في الفكر التكاليفي لاستخلاص نتائج مرتبطة بالدراسة .

وعليه فإن نتائج الدراسة الوصفية القائمة على الفحص والتحليل استنادا إلى المنهج المعياري يستلزم من الباحث ضرورة قياس الأبعاد التكاليفية ودقة تأثيرها على المنظومة إدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة .

خطة البحث :

- المبحث الأول: أثر تكاليف البيئة الداخلية على إدارة التكلفة الإستراتيجية
- المبحث الثاني: أثر تكاليف البيئة الخارجية على إدارة التكلفة الإستراتيجية

النتائج والتوصيات

المراجع

المبحث الأول

أثر تكاليف البيئة الداخلية على إدارة التكلفة الإستراتيجية

أولا : تحليل تكاليف البيئة الداخلية :

١- مفهوم البيئة الداخلية :

يتمثل المحيط الداخلي للمؤسسة في مجموعة من العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المنظمة الداخلية حيث يرى

البعض أن البيئة الداخلية للمنظمة تمثل المستوى البيئي التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدد ودقيق بالتطبيقات الإدارية والتنظيمية لمنظمة الأعمال لذلك فإن اختلاف البيئة الداخلية لمنظمات الأعمال يتجسد باختلاف في قدرات هذه المنظمات ونواحي قوتها الجوهرية أو وضعفها والتي من الممكن أن تصبح محددًا أساسيًا لاستغلال الفرص أو التعامل مع التهديدات في البيئة الخارجية للمنظمة (د . طاهر إن , ٢٠٠٧، ص٢٨٣)

٢- أهمية تحليل البيئة الداخلية :

أ- الفهم الدقيق للبيئة الداخلية وعناصر القوة والضعف في المنظمة وجعل خياراتها الإستراتيجية واقعية وممكنة التنفيذ، أخذت بالحسبان الاستغلال والاستخدام الكفوء لهذه العناصر الى أقصى حدود في اقتناص فرصة والتعامل مع التهديد.

ب- إيجاد مزايا تنافسية لها من خلال التركيز على القوة الدافعة التي قد تكون عناصر قوة في بعض من مكونات البيئة الداخلية كالثقافة التنظيمية أو المهارات للموارد البشرية وغيرها.

ج- معرفة طبيعة الأعمال والقطاعات والصناعات التي تستطيع فيها هذه المنظمة تقديم ما هو مميز وتحقيق الأداء العالي والنجاح في هذه الأعمال.

د- دراسة التطور الحاصل في موارد المنظمة بطريقة منهجية منظمة ومن ثم نتاح الفرصة أمام الإدارة العليا بالتركيز على الموارد الأساسية للمنظمة والتي تشكل القاعدة الأساسية لها في المنافسة وتحقيق النتائج.

تتضمن عناصر البيئة الداخلية الآتي :- (ناصر حسين عزيز)
(١) الهيكل التنظيمي :

يعبر الهيكل التنظيمي عن التنظيم الأساسي لعلاقات العمل في المنظمة كونه يمثل الإطار العام للعلاقات التنسيقية فيها والوسيلة الفعالة في تحقيق أهداف المنظمة

ومواجهتها للظروف البيئية المحيطة ويعرف الهيكل التنظيمي على أنه "يعني الطريقة التي يتم بها تقسيم العمل وتنسيق أنشطة المنظمة.

٢) الثقافة التنظيمية :

وتعرف الثقافة التنظيمية بأنها عبارة عن " منظومة من القيم الأساسية التي تتبناها المنظمة والفلسفة التي تحكم سياساتها تجاه الموظفين والطرانق التي يتم إنجاز المهام وفقها والافتراضات والمعتقدات التي يشارك في الالتقاء حولها أعضاء التنظيم".

٣) العوامل التسويقية :

تحدد النشاطات التسويقية مدى كفاءة و فاعلية الإدارة التسويقية في تنفيذ أهداف المنظمة واستراتيجياتها المتعلقة بالمجالات التسويقية المختلفة. وتسعى الاستراتيجيات التسويقية تسعى إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي :

١- تقديم سلعة أو خدمة مرغوبة ومطلوبة من قبل المستهلك.

٢- تحديد وسائل الاتصال المختلفة للوصول إلى المستهلك .

٣- جعل السلعة أو الخدمة متوفرة في الأماكن التي يتوقع المستهلك ان يجدها.

ويمكن الكشف عن نقاط القوة و الضعف في وظيفة التسويق بتحديد العناصر

التالية:-

١- نقاط القوة والضعف في السياسات السعرية واختيار السياسة التسعيرية المناسبة.

٢- مزايا و عيوب السياسات السعرية للمنتجات الجديدة.

٣- فوائده و تكاليف الترويج و الإعلان و البيع الشخصي و خدمات ما بعد البيع.

٤- تحديد نقاط القوة و الضعف في مزيج المنتج و تقييم البرامج الخاصة بتطوير

المنتج .

٤) العوامل الإنتاجية :

هي تلك العوامل الخاصة بإدارة الموارد اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة تقوم

المنظمة بتقديمها إلى الأسواق.(Javier, Amaya, Beatriz,2014,p324)

وتقوم الإدارة العليا في المنظمة بالبحث عن عوامل الإنتاج و العمليات في المنظمة و عما يشكل قدرات مميزة تمكن الإدارة من استغلال الفرص المتاحة في البيئة الخارجية أو مواجهة أخطارها و تهديداتها بطريقة تؤدي إلى تحقيق النجاح الاستراتيجي للمنظمة (وتختص الأنشطة والاستراتيجيات الخاصة بالإنتاج بالجودة والتكاليف وتقديم الخدمة والوقت وكفاءة الإنتاج وكذلك بالكيفية التي يتم فيها اختيار المنتج وتصميمه والرقابة على أنشطة المنظمة اللازمة للإنتاج أو لتقديم الخدمات التي تعكس درجة الجودة و التكلفة و الخدمة والكفاءة الإنتاجية.

٥) عوامل إدارة الموارد البشرية :

يُقصد بإدارة الموارد البشرية سلسلة القرارات الخاصة بالعلاقات الوظيفية المؤثرة في فعالية المنظمة والموظفين ، وهي العملية الخاصة باستقطاب الأفراد وتطويرهم والمحافظة عليهم في إطار تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق أهدافهم الشخصية.

(Sameer, Anthony, Ethan, 2014, p127) (٦) العوامل المالية :

تتعلق هذه العوامل بالإدارة المالية و المحاسبية وبالاستراتيجية الخاصة بهذه الإدارة وتظهر عملية تحليل الموارد المالية في المنظمة من خلال تحديد مصادر الأموال وكيفية استخدامها وإجراء عمليات التخطيط المالي والرقابة والتحليل المالي ، فضلاً عن معرفة وتحديد درجة السيولة والربحية في المنظمة وضرورة الوقوف على طبيعة مصادر الأموال الداخلية والخارجية وتقدير أعباء الديون والقيام بعملية التقييم والرقابة المالية الحالية وبيان الموقف المالي للمنظمة .

ثانياً: - زيادة فعالية الرقابة على تكاليف الجودة بغرض تحقيق المزايا التنافسية :

تتضمن دراسة عمليات قياس وتحليل ورقابة عناصر تكاليف جودة المنتجات والخدمات تحظى بقدر كبير من الأهمية في الدراسات والبحوث التي أجريت في نطاق محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

هذا الاهتمام مرده العديد من الأسباب منها الضغوط الدولية على كافة الوحدات الاقتصادية لتحسين جودة منتجاتها وخدماتها , والمطالبة بصفة متكررة بضرورة إخضاع عناصر تكاليف الجودة ليس فقط لعملية القياس, وإنما أيضا للرقابة على هذه العناصر من ناحية , بل وتوفير المعلومات الملانمة عنها من ناحية أخرى لخدمة عملية اتخاذ القرارات (Mohamed Khaled Omar,2014,p395)

ومع تطور بيئة الأعمال شهد مفهوم الجودة العديد من المتغيرات , حيث أنتقل التركيز من الاهتمام بجودة عمليات الإنتاج فقط ,الى جودة فى كافة العمليات والأنشطة التى يتم أدائها داخل الشركة دون التفرقة ما بين نشاط إنتاجى ونشاط خدمى , اعتمادا على أن جميع الأنشطة أعضاء فى سلسلة القيمة الخاصة بالشركة , وبالتالي لا بد أن تتوافر فيها الجودة , حيث أن أى ضعف فى أداء أى نشاط داخل السلسلة سوف يؤثر بالضرورة على الأداء الكلى وبالتالي النتيجة المرجوة بواسطة الشركة (د. محمد أحمد شاهين ، ٢٠٠٩ ، ص ١)

يتطلب استخدام أساليب متطورة تمكن من قياس الجودة والتقرير عنها , طالما ان عملية القياس هذه هى مطلب أساسى للقيام بعملية إدارة الجودة من أجل تحسين مستوياتها من ناحية , وتخفيض تكاليف الجودة من ناحية أخرى .

١- تكاليف الجودة ومراحل دورة حياة المنتج:

إن تخفيض تكاليف الجودة ومن ثم تخفيض التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج , يتطلب ضرورة مراعاة دراسة وتحليل علاقات الارتباط بين مكونات تكلفة الجودة ومدى تأثيرها على دورة حياة المنتج , إذ أن تخفيض التكلفة الكلية للجودة لا يتحقق فى جميع الحالات بمجرد تخفيض كل مكون من مكوناتها على حدة أو بمجرد تخفيض تكاليف الجودة لكل مرحلة من مراحل دورة الحياة على حدة , وذلك لوجود علاقات تداخل وتأثير متبادل بين مكونات تكلفة الجودة فيما بينهما من ناحية , وبينها وبين

مراحل دورة حياة المنتج من ناحية أخرى . (Godfrey,j.t and Pasewark . W.R,2008,pp115-155)

٢ - مدخل هندسة القيمة إحدى المداخل لرقابة وتخفيض تكاليف الجودة :

يشار إلى هندسة القيمة بالتفاعل المتكامل لمجموعة الأساليب الإدارية , سواء كانت رقابية أو تخطيطية والوسائل الأخرى , التي يستهدف من ورائها الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة للسلعة أو الخدمة التي يراد إنتاجها , أي إنتاج سلعة ذات جودة عالية وأكثر فعالية وفي نفس الوقت بتكلفة منخفضة(د.عيد محمود حميدة ،٢٠٠٩ ص ٥).

ومن هنا يتضح أن هندسة القيمة لا تهمل الجودة أو الفاعلية في مقابل تخفيض التكلفة , ولكن عند تركيزها على تخفيض التكلفة تركز على الأنشطة أو الأعمال غير الضرورية , وبالتالي الانفاقات غير الضرورية التي تتسبب في زيادة تكاليف السلعة أو الخدمة , وفي نفس الوقت مع الاحتفاظ بجودة وفعالية السلعة أو الخدمة . فهندسة القيمة مدخل منظم يهدف الى تحديد خصائص النظام أو السلعة محل الدراسة وعلى أساس هذه الخصائص يتم اعطاء قيمة لكل خاصية من هذه الخصائص تبعاً لأهميتها على أن يتم في النهاية تنفيذ وأداء هذه الخصائص في حدود أقل تكلفة ممكنة, p 2005 (Stewart ,R.D 210)

هذا ويتم تطبيق أو تحديد هندسة القيمة أثناء مرحلة تخطيط وتصميم السلعة , وتفيد هندسة القيمة في الوصول الى التكلفة المستهدفة عند اجراء المحاولات المتعددة في المراحل الأولى من خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة , وهذا يدعم تطبيق كل منهما (هندسة القيمة – التكلفة المستهدفة) والعلاقات بينهما , وهذا ما دعا الى القول بتشابه هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة (Ansari ,S.L, and Bell,J.E,2007,p135)

ثالثاً : - زيادة فعالية تحديد تكلفة المنتج طبقاً للمواصفات :

التطور التكنولوجي في أساليب ونظم التصنيع , أدى الى احداث تغييرات جوهرية في عمليات الإنتاج , وبالتالي فان السعى نحو زيادة القدرة التنافسية للوحدات

الاقتصادية, وبالتالي قدرتها على تحقيق الأرباح , والبقاء في دنيا الأعمال , يحتم السعى نحو ارضاء رغبات العميل في مواصفات المنتج الذي يهدف الى اقتناؤه , وهذا يستلزم السرعة في تطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق الجودة في الأداء , وبأقل تكلفة ممكنة (roumi ,B,Sabet,H, 2013, p 208)

١ - مزايا ادارة التكلفة من منظور تحليل تكاليف خصائص ومواصفات المنتج :

(Chris Kimble, 2014,pp 6-12)

- ابراز دور التكلفة في تخطيط المنتج , حيث يتم متابعة وتخطيط التكلفة خلال دورة حياة المنتج بدء من مرحلة التخطيط والتصميم الأولى , وتحديد توليفة المواصفات المستهدفة باعتبار أن النسبة الكبرى من تكلفة المنتج غالبا ما تحدد في مرحلة التصميم وتشكيل هيكل المواصفات .

- قياس وتحديد التكلفة على مستوى مواصفات المنتج يوفر معلومات تحليلية تفيد في تتبع وضبط سلوك التكلفة في ضوء المتغيرات الأخرى مثل الموارد المتاحة , كفاءة الأداء , حجم الانتاج .

تتم دراسة وتخطيط التكاليف من المنظور الاستراتيجي حيث تحدد معايير التكلفة لكل مواصفة مستقلة في ظل العديد من الاعتبارات المؤثرة على هيكل التكلفة حيث الربط بين تكاليف تنفيذ المواصفات , ومستويات الجودة المستهدفة , والمنافع المتوقعة من كل مواصفة للعملاء .

٢ - المحاور الأساسية لإدارة التكلفة استراتيجيا في ظل مدخل تحليل المواصفات في الاتي : (د. عاطف عبدالمجيد، ص ١٠٥ – ١٥١)

- رضاء المستهلك هو الموجه الأساس لسياسات واستراتيجيات المنظمة والمرتكز الرئيسي لضمانات البقاء والاستمرار والمنافسة .

- خفض الايجابي المستمر في التكلفة , مع المحافظة على مستويات ومعايير الجودة المستهدفة يمثلان أهم دعائم تحقيق رضا المستهلك من ناحية ومن ناحية أخرى تعظيم القيمة الكلية للمنشأة .

تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج , والربط بين الأنشطة والمواصفات ومستويات أدائها يعتبر من أهم الأساليب الفاعلة في مجال خفض التكلفة والاستغلال الاقتصادي الأمثل لموارد المنشأة .

٣ - أهداف مراحل تحديد تكلفة المنتج في ظل مدخل تحليل المواصفات : (د. محمد محمود عبد ربه , ٢٠٠٥ , ص ٥٣) :

- اجراء بحوث السوق :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج , والسعر الذي يرغبون في دفعة مقابل الحصول على المنتج .

وتهدف هذه المرحلة الى تحديد نوعية العملاء المطلوب التركيز على ارضائهم , وظروف السوق , وتحديد مواصفات المنتج المطلوب انتاجه .

- اجراء تحليل للمنافسين :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد منتجات المنافسين المعروضة للعملاء في السوق , كما يتم تقييم العملاء لهذه المنتجات , وردود أفعال المنافسين تجاه المنتج المطلوب انتاجه . وتهدف هذه المرحلة الى التنبؤ باحتمالات اقبال العملاء على المنتج المطلوب انتاجه , واحتمالات مقاومة المنافسين لهذا المنتج .

(Kristof Coussement, 2014,p25) - تعريف المنتج والعمل :

وفي هذه المرحلة يتم تحليل معلومات بحوث السوق , وتحليل المنافسين , لتعريف وتحديد المنتج والعمل المنتظر لهذه المنتج .

- دراسة وتحليل العميل :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد احتياجات ومتطلبات العميل , ودراسة وتحليل هذه المتطلبات والاحتياجات بأستقصاء آراء العملاء المستهدفين. وتهدف هذه المرحلة الى تحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج المطلوب انتاجه , وآراءه بالنسبة لهذه المواصفات .

- تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئي :

وفي هذه المرحلة يتم عرض التصميم المبدئي للمنتج على عينه من العملاء المستهدفين , وقياس ردود أفعالهم , ثم تعديل و تحسين هذا التصميم المبدئي في ضوء تحليل المعلومات التي يتم جمعها من العملاء .

- تحديد التكلفة المقدرة :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الموارد اللازمة لانتاج كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب انتاجه , في ظل مستويات انجاز مختلفة , وبالتالي تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج المطلوب انتاجه , في ظل مستويات انجاز مختلفة .

تحديد السعر المستهدف (Kenji Yasukata, 2013,p448)

وفي هذه المرحلة يتم تحديد سعر البيع المستهدف , والمناسب للعميل , وفي ضوء ظروف المنافسة وتهدف هذه المرحلة الى تحديد سعر البيع المستهدف , والذي يرغب العميل في دفعة مقابل الحصول على المنتج , والذي يعتمد على سعر السوق الحالي , وبما يضمن للوحدة الاقتصادية الوصول الى الريادة في الصناعة .

- تحديد الربح المستهدف :

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الربح المستهدف , أي نسبة العائد على المبيعات , والذي تحدده ادارة الوحدة الاقتصادية.

وتهدف هذه المرحلة الى تحديد الربح المستهدف , والمطلوب تحقيقه كعائد على المبيعات , كمرحلة لتحديد التكلفة المستهدفة .

- تحديد الكلفة المستهدفة : (Bahar M, 2012,pp21-33)

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الكلفة المستهدفة على مستوى المنتج , من خلال المرحلتين السابقتين والتي يتم فيهما تحديد السعر المستهدف , والربح المستهدف للمنتج الكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف .

المبحث الثاني

اثر تكاليف البيئة الخارجية على ادارة الكلفة الاستراتيجية

أولاً : - ادارة التكاليف مع الموردين :

لكي تظل المنشأة تتمتع بموقف استراتيجي قوى عليها أن تختار مورديها بحرص والذي يتمتع بدرجة معقولة من الثقة والجودة والأداء القياسى يتطلب الأمر التطلع بنظرة واسعة وشمولية لتكاليف المكونات والأجزاء .(عيد محمود حميده،، ٢٠٠٩، ص ٢٩٦)

١ - العوامل المؤثرة كمعايير لاختيار المورد المناسب :

(Peeters,j and Quinters,2005,p330)

- مدى توفر المكونات : حيث قد لا تتوافر الا فى مناطق محددة أو لدى موردين محددين .

- جودة المكونات : حيث تختلف مستويات جودة المكونات باختلاف الموردين , الأمر الذى يؤدي الى تخفيض عدد الموردين القادرين على تلبية الطلب .

- التوجه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية : حيث قد تقوم الوحدة الاقتصادية بالبحث عن الموردين القادرين على دعم القدرة التنافسية لها .وقد تلجأ الى موردين خارج حدود الدولة خاصة فى ظل حدة المنافسة المحلية .

- الكلفة : وتعتبر من أهم العوامل , حيث تهتم الوحدة الاقتصادية بالحصول على المكونات المطلوبة , بالمواصفات المطلوبة , وبالسعر المناسب .

وفى ظل الاتجاه نحو ادارة التكاليف تحقيقا للأهداف الاستراتيجية المنشودة , تسعى الوحدات الاقتصادية الى دراسة البيئة الخارجية للتعرف على كافة الفرص المتاحة لخفض التكاليف , خاصة اذا كانت تلك الوحدات تعمل ضمن سلسلة الموردين . لذا فان المنظور الشامل لادارة العلاقات مع الموردين يهتم باقامة علاقات وثيقة مع عدد قليل من الموردين ذو الكفاءة العالية لكل مستلزم تشغيل , أو لكل مجموعة متجانسة من مستلزمات التشغيل , ويتطلب ذلك ظروف معينة كما يلي :

(Sadhwan, 2005,p37)

- القدرة على الشحن والتسليم فى الوقت والمكان المناسب والمتفق عليه منذ البداية .
- دعم التعاون المشترك مع الموردين عن طريق الدخول معهم فى عقود واتفاقيات طويلة الأجل , أو أوامر شراء طويلة الأجل حتى يتأكد المورد من نجاح مبيعاته المستقبلية , حيث ينبغى توثيق العلاقة مع المورد من خلال اطلاعة على جداول انتاج المنشأة والتنبؤات طويلة الأجل لاحتياجات المنشأة بما لا يضر بمصالح المنشأة ليقوم المورد على أساسها بعمليات التسليم تلقائيا فى الأوقات المناسبة , مما يمكن المورد من تكوين بيئة صالحة لاقامة تكامل مع القائم بالشراء .
- يعتبر المنظور الشامل لادارة التكلفة ,الموردين بمثابة شركاء رئيسيين فى نجاح المنشأة , فمفهوم فريق العمل الخاص بالمنشأة يمتد ليشمل الموردين باعتبارهم أعضاء رئيسيين فى فريق العمل , بل وعنصرا هاما فى فريق التحسينات المستمرة للنهوض بأداء المنشأة , لذا ينبغى أن تتاح الفرصة أمام موردي المنشأة لتقديم مقترحات خاصة فى مجالات تصميم المنتجات والعمليات وتحسين الجودة وخفض التكلفة .

فيما يلي بعض الطرق التى يمكن أن تساعد الموردين على خفض تكاليف المنشأة من خلال اتباع الاتى : (Ros Lee,2009,p66)

- تنسيق الجدول الزمنى الخاص بالمنشأة مع انتاج مورديها .

- الحد من التكاليف المرتبطة بحجم أو توقيت أو امر الشراء .
- اطلاع الموردين على التغييرات التي تطرأ على إستراتيجية أو منتجات المنشأة في وقت مبكر حتى يساعدهم ذلك على التكيف لمواجهه تلك المتغيرات .
- تحليل توقعات المبيعات واعداد خطة لتلبية احتياجات العروض الخاصة .
- 2- مقومات ادارة العلاقات بين المنشأة والموردين (محمود على ، ٢٠٠٧، ص١٣٢):
تتطلب ادارة العلاقات ما بين المنشأة والموردين مجموعة من التحسينات والمتطلبات التي يجب أن تقوم بها كل من المنشأة والموردين على النحو التالي :
- استخدام المورد والمنشأة لتكنولوجيا المعلومات :
- يمكن استخدام التجارة الإلكترونية والتبادل الإلكتروني للبيانات والباركود في تحسين الاتصال بين المورد والمنشأة , وزيادة مشاركة المعلومات وتخفيض المستندات الورقية واستبعاد الحاجة الى اعادة ادخال البيانات الواردة , مما يؤدي الى تخفيض الأخطاء.
- الكتابية والحسابية الناتجة من اعادة ادخال البيانات وتخفيض وقت دورة طلب المدخلات والمساعدة على تشغيل الطلبات والفواتير واشعارات الشحن.
- تحسين سلوك المنشأة لصالح المورد :
- ويتم ذلك من خلال ادارة الطلب لخدمة مصالح المورد , كأن توفر المنشأة وقت كافي لاعادة الطلب ليعطي الفرصة للمورد للتصنيع بدون تعجيل الانتاج , بالاضافة الى مشاركة المورد والمنشأة في التنبؤ بخطة المبيعات وجداول الانتاج , وبالتالي تخفيض التغييرات في الانتاج التي تتسبب في توقف التدفق الطبيعي للانتاج .
- 3- تأثير استخدام أساليب ادارة التكلفة على تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة ويمكن الاستعانة بمدخل التكلفة المستهدفة , الذي يعد من أكثر المداخل الحديثة والمناسبة لتخفيض التكلفة الاجمالية للانتاج خاصة في المراحل الأولى

لدورة حياة المنتج, حيث أنه أداة فعالة للتخطيط المستقبلي اعتمادا على قاعدة بيانات عريضة ومحدثة تشتمل على جهود المنشأة ومورديها لخفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة (Simmands.K,2010,p193)

ويمكن الاستعانة أيضا بأسلوب الهندسة التبادلية الذي يركز على المجهودات المشتركة لكل من المنشأة ومورديها في مجال خفض التكلفة من خلال تبادل الخبرات الهندسية بينهما والتي تؤدي الى حدوث تحسينات جوهرية في تصميم المنتج أو تحسينات في الأجزاء الهندسية للالات القائمة بتصنيع المنتج من خلال اضافة أجزاء تساعد على زيادة سرعة الآلة لانتاج دفعات أكبر من الانتاج في أقل وقت ممكن , وخفض معدلات الأعطال أثناء الانتاج وفي كل مرحلة من مراحل تصنيع المنتج لمساعدة المنشأة والمورد معا للوصول الى تكلفة أقل من التكلفة المستهدفة .

أضافة الى الاساليب السابقة يمكن الاستعانة بأسلوب ادارة التكلفة المتزامنة الذي يشير الى أهمية انضمام الموردين بشكل مبكر جدا عند تصميم منتجات المنشأة للاستفادة من الاقتراحات المبكرة للموردين في مجال التعديلات الهندسية بشكل متزامن لكافة مراحل دورة حياة المنتج حتى مرحلة ما بعد الانتاج , ويتحقق أسلوب ادارة التكلفة المتزامن بطريقتين هما الهندسة المتتالية والهندسة المتزامنة .

ثانيا : - ادارة التكاليف مع العملاء في تدعيم التكلفة التنافسية :

لقد أدركت المنظمات أهمية تلبية احتياجات ورغبات العميل لاحتلال مراكز متميزة في السوق , وأصبحت المنافسة بين المنظمات في الحصول على العملاء , وتقديم أفضل قيمة لهم , وتوطيد العلاقة معهم ,ولقد تجسد هذا الاهتمام من جانب المنظمات في التوجه الى التسويق بالعلاقات كمدخل حديث في التسويق (جاد الرب ابراهيم ،٢٠٠٦، ص٢٥) .

ان ازدياد أهمية التعاون الوثيق بين المنشأة وعملائها , أدى الى تغيير النظرة الى العميل من مجرد العميل المستهدف الى العميل المشارك , ومن ثم أمكن الاستفادة من

خبراته وأفكاره البناءة في تعظيم جهود خفض التكلفة بالطريقة التي تؤدي إلى مساعدة المنشأة في الوصول إلى التكلفة التنافسية التي تميزها عن الآخرين .

١- الاستراتيجيات الناجحة لإدارة تكاليف العميل :

ان الاستراتيجية الناجحة لإدارة العميل ينبغي أن تنصب على عمليات أساسية أربع ، يؤدي التكامل الاستراتيجي بينهما إلى تعظيم قيمة العميل ، والجدير بالإشارة أن هذه العمليات كانت تؤدي فيما مضى من جانب المنظمات إلا أنها كانت بصورة غير كافية لغياب استراتيجية إدارة العميل ، هذه العمليات هي اختيار العميل ، جذب العميل ، الاحتفاظ بالعميل ، وتنمية قيمة العميل (صلاح محمد عمران ، ٢٠١١، ص٦) .

• اختيار العميل :

تتطلب عملية اختيار العميل بداية فهم العميل ، وتقسيم السوق إلى قطاعات حسب خصائص العملاء والاحتياجات المتوقعة ، ثم يتم اختيار القطاعات المستهدفة والتي تمكن المنظمة من خلق قيمة متميزة تحاول الدفاع عنها . على سبيل المثال في محاولة للابتعاد عن المنافسة على أساس الأسعار حددت إحدى الشركات الأمريكية قطاعات السوق على أساس الشراكة وتقاسم المخاطر مع العميل ، والجدير بالذكر أن التقسيم السليم للسوق يؤدي إلى تبنى استراتيجيات ملائمة لإدارة العميل .

• الاحتفاظ بالعميل :

ما ان يتم اكتساب العميل فإن ينبغي الاحتفاظ به ، والمنظمة تستطيع ذلك إذا قدمت للعميل قيمة مرتفعة تجعله لا يفكر في البحث عن مكان آخر ، وهذا فضلا عن التأكيد على أهمية تقديم خدمات عالية الجودة ، وبناء علاقة قوية مع العميل .

- وتزداد أهمية الاحتفاظ بالعميل في ظل تزايد عدد الأسواق التي أصبحت أكثر نضجا واغراقا بالعرض من السلع والخدمات ، وتزايد صعوبة اكتساب عملاء

ءءء , فهناك وفرة من المنلءاء الةءاءب عءءا ربما يكون منالقصا من العملاء المولقعلن .

• نللملة قلمة العمبل :

- على المنظمات أن الءرك لماءا وكلف بسنلبلب العملاء لملنلءاءها وءءملاءها , والءللرلرلر فى الأسعار , وأن الةسءءم هءه المعلوماء للءللقل اءارة أفضل لعملاءها من ءلال اءارة القلمة اءاأل وظائفها وعمللءاءها . فزلمة قلمة كل عمبل موءوء هى الءءل النهاءى من أى اسلرلءلبللة لاءارة العمبل , لأن كسب عمبل ءءلء عمللة صعبة ومكلفة , وءءءل فقط اذا كان ءءم ما ينشأ عن العلاقة مع العمبل من ابلرءاءل ففوق ءكلفة الاكلساب , بعبارة أخرى اذا كان صافى الءءلقللء الءاآلة من الءعامل مع العمبل موءب وءهلم المنظمات فى هءا الصءء بمفهوم قلمة العمبل مءى الءللة .

٢ - أهلمة الءعرف على العملاء وءللللم لءقص الءكالفل :

فهم هكل ءكالفل العملاء وءللللمها ومءاولة مساعءة العملاء فى ءءسلن أءائلم بلمكن أن ءؤءى سلوك العملاء فى الاءءاء الءى بلقل من ءكالفل ءءملاء البلع وما بعءها اللى ءقءمها المنشأة لعملاءها , فعلى سبلل المءال اذا كائل الاءرءاءل الشرائللة اللى بلبعها العمبل بها قصول , ملل قلمامه باصءار عءء كببلر من أوامر الشراء بكملاء صءلرلة مما ءلطلب معها ءكالفل مرءلعة ءلملل فى ءكالفل ءءللز أوامر بلع مرءلعة ءلءلمها المنشأة البائعة , فلمكن هنا للمنشأة من ءلال قلمامها بءللل ءكالفل الأنسللة المصاآبله لاءرءاءل العمبل أن ءقءرء علىه أساللبل ءءلءه عن الاءءلءل للشراء لكى ءساعءه فى ءءسلن أءائمه وبالءالى ءءللض من ءكالفل ءءملاء البلع المقللمه له , عن طرللق زلمة قلم أوامر البلع أو بالءاء بعض الاءرءاءل ءلر الضرورلة (Cooper,R, 2005,P20).&

٣- تأثير استخدام أساليب ادارة التكلفة على تخفيض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة:

يوجد بعض العناصر الأساسية للنجاح التي تؤدي الى أراضاء العميل والتي تتمثل في فاعلية التكاليف والجودة والابتكار والوقت , ويتحقق ذلك من خلال عدة أساليب منها , أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يؤكد على مدى ارتباط خفض تكاليف المنشأة برضاء العملاء , فالعملاء في الأسواق هم الذين يحددون سعر بيع السلعة بناء على ما تشبعة تلك السلعة من احتياجات ورغبات لديهم , وبالتالي تجد المنشأة نفسها مضطرة لخفض تكاليفها عن سعر البيع الذي حدده العميل لها لكي تحقق هامش ربح معقول , ونظرا لأن أي زيادة في تكاليف المنشأة تصب في سعر بيع السلعة , فالعميل هنا يقرر ما اذا كان يمكن أن يتحمل أو لا يتحمل كل أو بعض هذه التكاليف , فالأمر يتوقف على ما تضيفه تلك التكاليف من منفعة وقيمة للعميل , والتكلفة المستهدفة من أكثر المداخل التي تجبر المنشأة على خفض تكلفتها في مرحلة مبكرة جدا بناء على ما يحدده العميل من سعر مقترح منذ البداية , وبالتالي يبقى ذلك السعر كعائق أمام المنشأة يجعلها لا تستطيع تجاوزه عند وضع تكلفتها , فتضطر الى النزول بتكلفتها عن ذلك السعر .

ثالثا :- التعرف على تكاليف المنافسين لتدعيم التكلفة التنافسية للمنشأة :

تتمثل المنافسة في مجال الأعمال في قيام العديد من المنظمات في انتاج منتج واحد أو مجموعة من المنتجات التي تكون بديلا لبعضها البعض , أما مصطلح المنافسين فهو يخص تلك الشركات التي تلبى نفس الحاجات للمستهلك أو التي يمكن تلبيتها من خلال صناعات أخرى (we ygandt ,Kimmel,2013,p33)

تحليل المنافسين يساعد المنظمة على تجنب عنصر المفاجأة , فمعرفة الكثير عن المنافسين ولاسيما المنافسين الحقيقيين, يجعل فرصتهم في التحرك المفاجيء تجاه

المنظمة مخرودا , أو على الأقل يمكن مواجهة هذا التخرك بشكل يثبت لهم قوة المنظمة وقدرتها فى رد الفعل .

النتائج :

١. أهمية إدارة التكلفة الاستراتيجية كمنطق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية فى ظل بيئة النظام الحالى المعاصر , حيث تعد إدارة التكلفة الاستراتيجية بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التى تعمل فى تكامل بهدف دعم الميزة التنافسية .
٢. أن تخفيض التكلفة يعد من أهم أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية التى تسعى الى تحقيقها المنشآت المختلفة وصولا الى مزايا تنافسية وتكليفية مختلفة .
٣. استمرار المنشأة فى تخفيض تكاليف البيئة الداخلية لن يكون الحل الأمثل لمعالجة ارتفاع التكاليف لدى المنشأة فقد يرجع السبب الى ارتفاع تكاليف البيئة الخارجية التى تتعامل معها المنشأة وبالتالى الافضل العمل على خفض كلا من تكاليف البيئة الداخلية والخارجية معا من أجل خفض التكلفة باستمرار .
٤. تحسين الموقف التنافسى للمنشأة يتوقف على قدرتها على خفض التكلفة , وخفض التكلفة يتوقف على قدرتها على تحقيق التعاون والتنسيق المنشأة وبين عملائها ومورديها , ويتحقق ذلك من خلال وجود نظام متكامل لإدارة التكلفة داخليا وخارجيا .
٥. تحقيق التكامل بين أساليب وأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يؤدى لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الموقف التنافسى لها وتحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية .

التوصيات :

- ١- ضرورة دعم سياسات و استراتيجيات تخفيض التكلفة بالأساليب العلمية والمحاسبية الحديثة , بما يعمل على القضاء على مصادر الاسراف والانحراف فى الانفاق .

- ٢- تحليل الموقف الخارجى لعناصر تكاليف البيئة الخارجية للمنشأة من موردين وعملاء ومنافسين , حتى يمكن توجيه قدرة المنشأة للتعرف على مواطن التمييز والخفض الحقيقى للتكلفة .
- ٣- انشاء ادارة أكثر تخصصا تهتم بإدارة العلاقات مع العملاء من أجل تكوين علاقات جيدة مع العملاء وتحسين معدلات الاحتفاظ بهم وخفض تكاليفهم .
- ٤- أهمية تحليل عناصر البيئة الداخلية للمنشأة من خلال عرض عناصر القوة والضعف للمنشأة , حيث تحليل هذه العناصر تعتبر هى الدعائم القوية لانطلاقه المنشأة لان هذا التحليل يساهم فى تقييم الامكانيات المادية والبشرية والمعنوية المتاحة للمنشأة .
- ٥- العمل على سد الفجوة المعرفية بين ما يتضمنه البحث العلمى والاكاديمى لأساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية وبين ما هو مطبق فى الواقع العملى عن طريق قيام المنشآت بالعمل على تطوير القدرات العلمية والعملية لمحاسبي التكاليف بالحاقهم ببرامج ودورات تدريبية للوقوف على التطورات فى اساليب وادوات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف .

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- ١ - د. جاد الرب ابراهيم ، " تسويق العلاقة مع العملاء بالتطبيق على متاجر الأقسام والمحلات والفروع " ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ٩ ، ٦ ، ٢٠٠ ، ص ٢٥.
- ٢ - د. صلاح محمد عمران ، " ادارة العميل فى اطار المحاسبة الادارية ودعم القدرة التنافسية للمنظمة " ، المجلة العلمية ، كلية التجارة ، جامعة اسيوط ، العدد الخمسون ، ٢٠١١ ، ص ص ٨٦-٦
- ٣ - د. طاهر محسن منصور الغالي ، " الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل " ، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢٨٣ .
- ٤ - د. عاطف عبدالمجيد، " مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم ادارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية " ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط، ٢٠٠٥، ص ١٠٥ - ١٥١.
- ٥ - د. عيد محمود حميدة ، " اطار مقترح لزيادة فعالية الرقابة على تكاليف الجودة " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية " ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول، ٢٠٠٩، ص ٥ .
- ٦ - د. محمد أحمد شاهين، " نموذج مقترح لقياس وإدارة تكاليف الجودة الرديئة فى الشركات الصناعية " ، مجلة الفكر المحاسبى " ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ٢٠٠٩، ص ص ٤٣-١ .
- ٧ - د. محمد محمود عبد ربه، " اطار مقترح لتحديد تكلفة المنتج طبقا للمواصفات بهدف ترشيد ادارة التكلفة " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية" ، كلية التجارة ، جامعه بنها ، العدد الأول ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٣ .
- ٨ - محمود على عثمان ، ادارة التكلفة من منظور كلى لتدعيم المركز التنافسى للمؤسسة ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف، ٢٠٠٧، ص ١٣٢ .

٩ - ناصر حسين عزيز، تحليل البيئة الداخلية، كلية الإدارة والاقتصاد، ويرجع الى
<http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=9&depid=2&lcid=3447>

7

ثانياً: المراجع الاجنبية:

1 - Ansari ,S.L, and Bell,J.E:"target Costing :The Next frontier in Strategic
 . p 135 , 2007 ,Cost management",_Prentice Hall,Englewood Cliffs

2 - Bahar M ," Conceptual Framework for launching and implementing
 target costing in Automotives industry , **IJRIM** , Vol 2 , iss 6 , 2012,pp21 –
 . 33

3 - Chris Kimble , What Cost Knowledge Management? The Example of
 Infosys , Global Business and Organizational Excellence, Kedge Business
 School, 2014,pp 6-12

"Strategic Cost Management" , 4 - Cooper,R & Regine Slagmulder
 . p20 , 2005,**Management Accounting**

5 - Godfrey,j.t and Pasewark W.R, "Controlling quality costs "
 pp 115-155 ,**Management Accounting**" ,March 2008

A study of the ,6 - Javier Uche, Amaya Martínez, Beatriz Carrasquer
 application of the physical hydronomics methodology to assess
 environmental costs of European rivers, **Management of**
 Volume: 25 ,**Environmental Quality : An International Journal**
 Issue: 3, 2014 , p324

A ,7- Kenji Yasukata, Eisuke Yoshida, Ichiro Yamada, Keisuke Oura
 longitudinal case study of target cost management implementation at a
Journal of Accounting & Organizational ,shipbuilding company
 p 448, Volume: 9 Issue: 4 2013 ,**Change**

8 - Kristof Coussement , Improving customer retention management through cost-sensitive learning , **European Journal of Marketing**
Volume: 48 Issue: 3/4 2014 ,p 25, www.emerald.com,

, An improved model for the cost of quality ,9 - Mohamed Khaled Omar "**International Journal of Quality & Reliability Management** ,
.Volume: 31 Issue: 4 2014, p 395 .www.Emerald .com

10 - Peeters,j and Quinters ,L" purchasing and cost management in the **work in progress First** ,supply chain towards an integrative framework"
.Draft , 2005, p 330

11 - roumi ,B,Sabet,H, A study on total quality Management in higher education industry in Malaysia , **international journal of business and social science** ,vol 3.,2013,p208,

journal of , " Control and centralize your purchasing" ,12 - Ros Lee
PP 66-77., 2009,marketing research

"just – in – time :an ,13 -Sadhwani,T.Arjan,Sershan,H,&Kiringoda.D
inventory System Whose Time has come ", **Management Accounting** ,
p 37. ,December 2005

Supplier ,14 -Sameer Kumar, Anthony C. Clemens, Ethan W. Keller
management in a manufacturing environment: A strategically focussed
International Journal of Productivity and ,performance scorecard
. p127 , 2014,Issue: 1, Volume 63 ,**Performance Management**

Journal of Markting ,15 - Simmands.K," supply chain of supplier
. p 193 , 2010., Vol 20 ,**research**

"A Comparative study of 16 national quality awards ,16 - Stewart ,R.D
. p 210 ,2005 ,",**The total Quality management magazine**

17 - we ygandt ,Kimmel p. and D.Kieso ,Management Accounting tools for
p33 , 2013, john wiley & sons , 6 Edition ,business Decision making