

أمكانية استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف

م.حسين جميل غافل

جامعة الفرات الاوسط التقنية/الكلية التقنية الادارية /الكوفة

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى بيان مدى امكانية استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية بوصفها احدى التقنيات المهمة التي تستخدمها الشركات في ادارة التكاليف قبل البدا بالإنتاج على وفق رؤيا استراتيجية للشركة وحدى التقنيات الحديثة في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج في سوق المنافسة بعد الاخذ بنظر الاعتبار متطلبات الزبون ورجياته وضمان الجودة المناسبة للمنتج ومن ثم الوصول الى التكلفة المستهدفة.

وقد بينت الدراسة ان نظم المحاسبة الادارية التقليدية لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب في حين ان هذه التقنية الحديثة قد عالجت هذا الامر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المستهدفة ،وقد أظهرت النتائج أنه يتوفر لدى المعمل الرغبة والمقومات لتطبيق هذه التقنية، وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها: قيام مدير في الشركات والمعامل الصناعية وبالتعاون مع أساتذة الجامعات لتشكيل حلقة حوارية لمناقشة التطورات التكنولوجية والإدارية والمحاسبية لكي تتمكن من مواجهة أي تطورات في حقل الصناعة ولماكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الارباح في ظل البيئة التنافسية السائدة

Abstract

The aim of this study is to demonstrate the extent to which the targeting- cost technology can be used in industrial companies as one of the important techniques used by companies in determining the target sales price of the product in the competition market after considering the customer's requirements, desires, by reaching target cost appropriate quality of the product, then reaching the target cost.

The study shows that traditional accounting systems which is not Determine the sales price first, but rather that determine the cost plus appropriate profit margin. Target costing determining the market price first, then target profit margin, also the difference between the market price the target profit representing Target Cost.

The directors of companies and industrial Plants in cooperation with universities, to form a dialogue panel in front of technological developments, administrative and accounting to be

able to confront any developments in the Indus trial Field and to keep by adopting the latest developments in cost there fore these companies to achieve more profits in the prevailing competitive environment.

مقدمة

ان الشركات الصناعية اصبحت تواجه العديد من التطورات والتغيرات السريعة التي تتطلب منها الاستجابة ، لذلك اتجهت معظم الشركات اليوم الى تطبيق مفاهيم وتقنيات محاسبية وادارية جديدة منها تقنية التكلفة المستهدفة للمساهمة في تحقيق الميزة التنافسية لهذه المنظمات ومن ثم تنبع اهمية هذا البحث في المساهمة في اثراء الادب المحاسبي والاداري المتعلق بتكامل بعض النظم الادارية الافادة من هذا التكامل محاسبيا عن طريق تقنية التكلفة المستهدفة .

كما ان الاهتمام المتزايد من جانب الشركات بتحقيق الميزة التنافسية التي تستطيع عن طريقها تلبية تطلعات زبائنها وتدعم استمرارها في الاسواق المحلية وبقائها في الاسواق الخارجية .

كما يمثل البحث احدى المحاولات للمحاسبة الادارية على المنظور الخارجي وتفعيل دورها في خفض التكلفة مع الحفاظ على مستوى معقول من الجودة بما يحقق ميزه تنافسية

المبحث الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

اولا :- منهجية البحث

١- مشكلة البحث :-

تواجه الشركات في عصرنا الحالي العديد من الضغوطات الناتجة عن عولمة الاسواق وشدة المنافسة الامر الذي يتطلب تقديم المنتجات في ظل جودة واداء مميز لذلك تلجأ بعض الشركات الى البحث عن استعمال تقنيات اكثر فاعلية في تحقيق الميزة التنافسية ومن هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة التي تعد من اهم تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية عليه تتجسد مشكلة البحث في ضعف الانظمة التقليدية وأساليبها المستعملة التي لا تتلائم والمعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية في تعزيز وتحقيق الميزة التنافسية للمنتجات العراقية .

٢- فرضية البحث :-

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها أن استعمال تقنية التكلفة المستهدفة يوفر اسلوبا سليما للشركات الصناعية عن طريق تخفيض التكاليف الكلية للمنتوج مما يؤدي الى تحسين الموقف التنافسي للشركة للوصول الى سعر البيع التنافسي للمنتوج المرغوب فيه

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الاتية :-

- أ- ان الواقع الحالي للنظام المحاسبي وقاعدة البيانات الكفوية في عينة البحث توفر الامكانية اللازمة لذلك .
- ب- استخدام تقنية التكلفة المستهدفة يعد اسلوبا ناجحا للوصول الى سعر البيع المستهدف .
- ت- هناك علاقة بين سعر البيع المستهدف من جهة وتحقيق الميزة التنافسية للمنتوج .

٣- اهداف البحث :-

يرمى البحث الى تحقيق الاتي :-

- أ- تحليل واقع حال عينة البحث لبيان امكانية توفر النظام المحاسبي الكفوي لاسيما البيانات اللازمة لاستخدام هكذا تقنية .
- ب- البحث في امكانية تطبيق هذه التقنية في المستقبل وما توقعات نجاحها في تحقيق الميزة التنافسية لعينة الدراسة .
- ٤- أهمية البحث :-

تأتي اهمية البحث من اهمية وفوائد تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية إذ تتضح هذه الاهمية عن طريق الاتي :-

- أ- تقديم اطار مفاهيمي لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكلفة وصولا الى سعر البيع المستهدف ، فان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يتطلب الاهتمام بدور المحاسب الاداري المستمد من التغيرات والتحديات التي تتولد في الشركات الصناعية .
- ب- دراسة اسلوب الميزة التنافسية في البيئة التي تعيش فيها الشركات الصناعية إذ تتصف هذه البيئة بالتنافس الشديد وسرعة التغير .
- ٥- محل البحث :-

تم اختيار معمل الالبسة الرجالية الجاهزة في النجف الاشرف مجتمعنا للبحث للاسباب الاتية :-

- أ- المعمل مستمر بالإنتاج وتجهيز السوق المحلية بالمنتجات المختلفة .
- ب- عدم تبني المعمل موضوع البحث لتقنية التكلفة المستهدفة .

ثانياً :- دراسات سابقة وموقع البحث الحالي

١- دراسة (محمد رضا وحسن 2007) بعنوان ((التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة)) . الهدف منها هو دراسة فلسفة والية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة مع بيان الاجراءات اللازم اتخاذها للوصول الى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها في ظل ظروف المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر لاسيما في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردنية وتوصلت الدراسة الى ضرورة تطبيق هذا المنهج لتسعير منتجاتها في ظل الظروف السائدة في السوق الاردني .

٢- دراسة (Kocsoy, 2008) بعنوان

(Target Costing in Turkish manufacturing Enterprises) :- الهدف من الدراسة توضيح الاختلافات الاساسية بين الشركات الصناعية التركية التي تطبق تقنية التكلفة المستهدفة من ناحية مستوى التطبيق والتحليل ، وقد توصلت انه يمكن تحقيق الاهداف المتعلقة بتخفيض التكاليف باقل وقت ممكن مع جودة عالية عن طريق تطبيق هذه التقنية .

٣- دراسة (الجوهري، 2012) بعنوان ((الادارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد)) :- الهدف من الدراسة هو الاستفادة من المعلومات التي توفرها جداول التكلفة كأحد ادوات الادارة الاستراتيجية للتعرف على فرص خفض تكلفة المنتج واختيار الموردين بما يحقق ميزة تنافسية للمنشأة ، وتوصلت الدراسة الى ان جداول التكلفة توفر معلومات تساعد على المفاضلة بين البدائل المختلفة سواء للمكونات وعمليات التصنيع والمواصفات بما يدعم جهود تخفيض التكاليف واختيار الموردين وبالنتيجة اصبحت المنشأة تتمتع بخبرة تنافسية تتمكن من تحقيق اهدافها لضمان الاستمرارية في سوق العمل .

٤- دراسة و (Hwaity, 2014)

(Strategic Cost Management To Maximize The Value Of Organization And Its Competitive Advantage)

الهدف من الدراسة هو بيان اهمية تطبيق الاساليب والادوات المستعملة في ادارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز الموقف التنافسي بين الوحدات الاقتصادية

وقد توصلت الدراسة الى عدة توصيات اهمها: وجود تحديات وسمات جديدة يجب ان تأخذ بالحسبان نظم التكاليف المطبقة في بعض الشركات وكذلك تطوير المتطلبات والمتغيرات التي تتماشى مع البيئة الاقتصادية والصناعية مما يؤدي الى تخفيض التكاليف وتحسين القرارات المختلفة.

٥- دراسة (وائل، 2014) بعنوان ((مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف بالشركات الصناعية الفلسطينية)) :- الهدف من الدراسة هو تطبيق التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع مساعدة اقسام الهندسة والانتاج والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة وعبر استخدام ادوات التحسين كهندسة

القيمة في تخفيض الوقت والحفاظ على الجودة . وتوصلت الدراسة الى ان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على تنمية روح الفريق الواحد إذ لا يمكن تبني هذا المدخل الا عن طريق تعاون مجموعة من الافراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية والذي يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات الكفوية .

وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة نجد معظمها تركز على تطبيق تقنيات سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج مع تقنية التكلفة المستخدمة كأساس لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية وهنا يرى الباحث ان يقدم اطار مفاهيمي لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف وصولا الى سعر البيع المستهدف وهذا يتطلب اعطاء دور ضروري للمحاسب الاداري في الشركة لمواجهة التغيرات والتحديات التي تواجهها عن طريق مشاركته مع فرق العمل في موضوعات التقييم والتطوير وتنفيذ المنتجات وصولا الى تحقيق الميزة التنافسية للمنتج .

المبحث الثاني

الاطار النظري لمفهوم التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

اولا : مفهوم التكلفة المستهدفة

- ١- تعريف التكلفة المستهدفة :- وردت عدة تعاريف للتكلفة المستهدفة يمكن تلخيص بعضها بالاتي
 - أ- هي الطريقة التي تستعملها الوحدة الاقتصادية بتصميم المنتجات والخدمات لتلبي معا كل من رغبات الزبون وارياح الشركة المستهدفة (Hilton , 2000 , 52) .
 - ب- عبارة عن اسلوب لإدارة التكاليف يركز على مراحل البحث والتطوير وتصميم للمنتج من اجل ايجاد الاساليب الممكنة لتخفيض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج لزيادة الربحية (السيد ، ٢٠٠٤ ، ١٩)
 - ت- هي عملية التأكد على ان المنتجات المراد تصنيعها في ظل مواصفات ووظائف معينة واسعار محددة يمكن تصنيعها بتكلفة قابلة لتحقيق مستوى الربحية المنشود مع الضمان التام لاستيفاء احتياجات ورغبات الزبائن(وائل،٢٠١٤:٦٨)
 - ث- يمثل مدخل من مداخل المحاسبة الادارية والذي يهدف الى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وتقديم منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات الزبائن وتقديم منتجات ذات جودة عالية تشبع حاجات الزبائن (Horengren ,et al,2011:218).
- ويرى(الموسوي ، 2008 ، 19) ان اساس هذه التقنية يركز على مراحل تخطيط وتصميم المنتج وحتى وصوله الى الزبون عن طريق الاتي :-

- أ. السعر يؤدي الى التكاليف :- وفقا لهذا الاساس فان تحديد التكاليف باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة يتم طرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق التنافسي .
- ب. التركيز على الزبون .

- ت. التركيز على عملية التصميم :- اي يجب اجراء التغييرات الهندسية قبل البدء بعملية الانتاج للحصول على تكاليف منخفضة .
- ث. التنسيق بين الانشطة الانتاجية .
- ج. تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج .
- ح. تضمين سلسلة القيمة .

٢- أهمية ومزايا التكلفة المستهدفة

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الادوات الاستراتيجية والحديثة في المحاسبة الادارية لاسيما في مجال خفض التكلفة ويمكن عرض اهم اهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة كما يأتي : (وائل ، 2014:172)

- أ. ايجاد فهم حقيقي للتكاليف المتحققة خلال دورة حياة المنتج بدأ من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل 80-90% من تكاليف المنتج خلال هذه المرحلة وانتهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك .
- ب. تخفيض التكلفة بدءا من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاء بمرحلة خدمات ما بعد البيع .
- ت. العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات الزبائن .
- ث. الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة المستهدفة وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة اسبابها والعمل على سد هذه الفجوة .
- ج. تخطيط ربحية المنشأة في ضوء الامكانيات المتاحة للمنشأة على وفق المنظور الخارجي الذي يأخذ بنظر الاعتبار اسعار السوق وتكلفة اسعار المنافسين في السوق .
- ح. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق الواحد إذ لا يمكن تبني هذا المدخل الا عن طريق تعاون مجموعات من الافراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية
- خ. التغلب على المنافسين عن طريق تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة
- د. يحقق التخفيض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة
- ذ. يحقق التفاعل الايجابي بين البيئة الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية لها من زبائن وموردين .

كما يرى الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات الكلفوية عن طريق ادارة تشكيلية لأنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والزبائن بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة

٣- مراحل تنفيذ التكلفة المستهدفة

قبل البدء بتنفيذ منهج التكلفة المستهدفة لابد في البداية من التأكد من وجود نظام تكاليف فضلا عن استراتيجية واضحة تلائم اهداف الوحدة الاقتصادية كما يتم تحديد الهدف من تنفيذ منهج التكلفة المستهدفة وهو تخفيض التكاليف

وتمر عملية تنفيذ منهج التكلفة المستهدفة بمراحل رئيسة وكالاتي :

المرحلة الاولى : تخطيط التكلفة المستهدفة

ويمكن التعرف على هذه المرحلة عن طريق الخطوات الآتية: (Horengren,et al,2011:425)

أ- تحديد السعر المستهدف: المقصود به هو السعر المقدر للسلعة او الخدمة والذي يرغبه الزبون ويكون قادرا على دفعه

ب . تقدير تكاليف التصميم

ت. تحديد هامش الربح المستهدف : يعرف الربح المستهدف على انه مقدار ذلك الربح الذي ترغب الادارة في تحقيقه من المنتج والذي يتم تحديده على اساس خطة الربح الطويلة او المتوسطة الاجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للموضوع ،وهناك عوامل تؤثر في تحقيقه لابد من اخذها بنظر الاعتبار(العمر،
(2007: 29)

١. حجم المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في المصارف وبدائل الاستثمار المتاحة .

٢. تحليل المنافسين وما يرتبط به من أسعار خدمات وجودتها .

٣. مستوى دخول الزبائن.

ث. التخطيط الاستراتيجي :تؤثر الخطة او السياسة الاستراتيجية الموضوعية من الادارة في تحديد هامش الربح المستهدف بحيث اذا كانت الخطة طويلة الاجل وهذا يعني تحديد ربح بسيط او مقبول عمليا بعد تحقيق الاسم والشهرة والمزيد من الزبائن

وفي ضوء المعلومات السابقة يمكن للادارة من الوصول الى خيارين هما (راجحان ،2002: 17)

١. اقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع امكانية تسويق الخدمة أو المنتج

٢. ادنى هامش ربح يمكن القبول به بحيث لا يتعارض مع سياسات الادارة وأهدافها ويمكنها من المنافسة

المرحلة الثانية : مرحلة تحليل التكاليف

إذ يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة ايجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير في جودة اداء ووظائف

المنتج(Williams, 2005 :p811)

وتتمثل تحليل التكلفة بتحليل كل جزء من اجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض التكلفة الى اقصى حد ممكن للوصول الى التكلفة المستهدفة عملية تحليل التكاليف تتضمن الانشطة الآتية (عيسى، 2001: 529)

أ- اعداد قائمة باجزاء ووظائف المنتج

ب- اعداد التحليل الوظيفي للتكاليف

ت- تحليل الاهمية النسبية لمتطلبات العمل

ث- ايجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج

ج- اعداد الترتيب النسبي للوظائف

المرحلة الثالثة : مرحلة تطبيق هندسة القيمة وتعرف هندسة القيمة بأنها التقويم المنظم لجميع الفعاليات بهدف تخفيض التكاليف مع تخفيض رغبات وحاجات الزبائن ويمكن ان تؤدي الى تحسين تصميم المنتج ، تغير خصائص المواد او تعديلها في عمليات الانتاج (Horengren,et al,2003:417)

يتم في هذه المرحلة تحليل وظائف مكونات المنتج وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج ب أقل تكلفة ممكنة (wany,et al ,2009:25)

ودون المساس بجودة واداء المنتج عن طريق تطبيق مدخل هندسة القيمة كأداة من ادوات التحسين المستمر للمنتج (Hilton ,2005: 651).

المرحلة الرابعة: مرحلة الانتاج (القرار النهائي)

يتم في هذه المرحلة اتخاذ القرار النهائي من الادارة بالمضي قدما نحو الانتاج بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة (Hematfor,et al,2011: 7)

٤- اسباب ظهور تقنية التكلفة المستهدفة:

لقد تم ابتكار نظام التكلفة المستهدفة وتطبيقه من الوحدات الاقتصادية المتطورة للعديد من الاسباب أهمها : (راجحان ، 2002 : 25)

أ- ازدياد المنافسة بين الوحدات الاقتصادية دفع اصحابها ومدرائها الى البحث عن اسلوب جديد يمكنها من البقاء

والاستمرار اطول فترة ممكنة في الاسواق عن طريق تقديم منتجات اقل تكلفة وافضل جودة وتكنولوجيا

ب- اصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق اعلى تكنولوجيا وانما اتجهت الى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.

ت- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التاكيد والغموض المحيط ببيئة القرار دفعت المشروعات الى بحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار .

ث- في الوقت التي تزداد فيه الاسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الانتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الاسراف والانشطة التي لا تضيف قيمة.

ج- هناك العديد من الانتقادات الموجهة لانظمة التكاليف التقليدية من الاكاديميين والقائمين على الوحدات الاقتصادية لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.

ح- عجز الاساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق جعل الادارة تبتكر اسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

هـ- الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة :

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها هذه التقنية الا ان هناك بعض الصعوبات التي تعيق تطبيقها اهمها : (جريرة ، 2011 : 165)

أ. عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية
ب. ضعف قدرة ادارة الوحدات الاقتصادية على التنبؤ بسعر السوق والذي يعد نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة

تصعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد بالمستقبل فضلا عن المنافسين الحاليين

ث. صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل

ج. صعوبة التنبؤ بتفضيلات الزبائن المستقبلية

ح. النقص الذي يواجه الوحدات الاقتصادية في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات

خ. ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق ارباح حالية فعندما تحقق الشركة ارباحها تكون هناك علاقة ايجابية

بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الارباح ولكن اذا تحققت خسائر غالبا ما ترحب الادارة بأية طريقة

لتخفيض التكاليف

ثانيا : مفهوم الميزة التنافسية

لقد ظهر الاهتمام بالمزايا التنافسية بعدما شهدته القرن العشرين من تنوع وتسارع في رغبات الزبون وتقديم اداء مميز للقيمة التي يدركها الزبون من خلال اقتنائه لمنتجات الشركة ، واصبح جذب الزبائن وارضائهم يعبر عن حاضر الشركة وسبب وجودها ، وسيتم التطرق في هذا المبحث للاطار النظري للميزة التنافسية من خلال المفهوم ، الاهمية ، مراحل بناء ومصادر الميزة التنافسية.

١- تعريف الميزة التنافسية

حاولت مجموعة من الدراسات اعطاء تعريف للميزة التنافسية وعلى الرغم من تباين آراء الباحثين في تحديد مفهوم محدد ومتفق عليه يعود بسبب التباين الى الابعاد والعناصر التي تتفاعل معها الميزة التنافسية فهي متعددة ومتنوعة

فقد اشار (العاني، 2004: 81) بأنها عبارة عن اداء المنظمة لانشطتها بصورة اكثر كفاءة وفاعلية بشكل يجعلها منفردة ومتميزة في خلق قيمة لا يستطيع بقية المتنافسين تحقيقها في أدائهم لانشطتهم ويمكن ان تحافظ عليها فترة طويلة من الزمن اذا ما استندت الى عمليات معرفية ذات منهجية ادارية واضحة.

وقد عرفها (محسن، 2009: 58) بأنها الطريقة التي تدار بها العمليات والتي يجب ان تعكس الفهم الواضح للاهداف طويلة الامد للمنظمة والمجهودات الوظيفية لها بين التسويق والعمليات بهدف تتبع حاجات كل جزء من اجزاء السوق وتحويل تلك الحاجات الى رغبة

كما عرفها (الدوري وصالح، 2009: 206) بأنها قدرة المؤسسة على فهم الاساس الحقيقي للمنافسة عن طريق تفهم قواعدها الحالية وكيفية تغييرها في المستقبل من أجل النجاح ، وذلك عن طريق ايجاد نماذج جديدة للميزة التنافسية باعتبار ان النماذج القديمة اصبحت معروفة للجميع.

وعن طريق التعاريف السابقة يمكن التوصل الى اهم الخصائص المميزة للميزة التنافسية وهي (العاني ، 2009: 309)

- أ- انها نسبية اي تتحق بالمقارنة وليس مطلقة .
- ب- انها تؤدي الى تحقيق التفوق والافضلية على المنافسين.
- ت- انها تعكس كفاءة اداء المنظمة وذلك من قيمة ما تقدمه للزبائن.
- ث- تنشأ من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
- ج- يجب ان تؤدي الى التأثير في الزبائن .
- ح- انها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

وعن طريق ماتقدم يمكن للباحث من تحديد مفهوم للميزة التنافسية وكالاتي:

لا يمكن تحديد الميزة التنافسية بعنصر معين وانما تكون خليط من مجموعة عوامل قد تركز الوحدة الاقتصادية على واحدة منها او أكثر ومن امثلة هذه العوامل السعر والانتاج وحجم السوق المستهدف والتميز بالموارد فضلا عن تحقيق الارباح العاليه مع كلف منخفضة مقارنة بالمنافسين.

٢- مصادر الميزة التنافسية :

لقد تعددت وتباينت مصادر الميزة التنافسية التي وردت في الادبيات الى اننا لا بد من الخوض في هذه المصادر لما لها من تأثير بالغ في معرفة الميزة التنافسية عند مقارنتها مع الانشطة الاعتيادية الاخرى وهي (اللامي والبياتي، 2008: 60)

- أ- التكلفة :تعد التكلفة الغرض أو الهدف الاخير الذي يؤخذ بنظر الاعتبار بالنسبة للمنظمات التي تتنافس مباشرة على السعر أذ تصبح التكلفة الاقل اهمية.
- ب- الابداع:لا بد من إهتمام المؤسسة بالابداع والتركيز عليه الى درجة اعتباره الحد الأدنى من الاسبقيات الى جانب التكلفة والجودة

ت- الجودة :تتضمن الاتي:

١. التصميم العالي للجودة.
٢. جودة المطابقة.

ث- المرونة:وتحتوي على جملة اسبقيات :

١. الايصائية ،اي القدرة على الايفاء بمتطلبات الزبائن.
٢. مرونة الحجم ،اي القدرة على الافصاح عن نسبة كبيرة من المنتجات او الخدمات .
٣. التنوع .

ج- الزمن :يعد الزمن سواء في ادارة الانتاج او ادارة الخدمات ميزة تنافسية اكثر اهمية مما كان عليه في السابق وكالاتي :

١. اختصار دورة حياة المنتج.
٢. تخفيض زمن سرعة التصنيع للمنتجات.
٣. تخفيض زمن الدورة للزبون .

ح- المعرفة :اذا كانت المعرفة هي حصيلة او رصيد خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات الفرد او المجموعة فانها اصبحت الاكثر اهمية في خلق الميزة التنافسية فالمؤسسة الناجحة هي التي تخلق بشكل مسبق المعرفة الجديدة وتجسدها عن طريق تكنولوجيا واساليب و سلع وخدمات.

المبحث الثالث

تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في الشركة محل البحث

لغرض التنافس على السعر لمنتوج البدلة الرجالية مجتمع البحث سيتم استخدام معادلة التكلفة المستهدفة لغرض تحديد التكاليف الواجب اخذها بالاعتبار عند تحديد السعر التنافسي بالشكل الذي يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج وفق هذا المدخل الاداري بعيدا عن التخفيض العشوائي للتكلفة وبما يمكن الشركة من معرفة نسبة التكاليف غير المستغلة الواجب تخفيضها من سعر المنتج مع تحقيق الجودة المناسبة مع جودة المنتجات التنافسية والتي ستشبع حاجات الزبائن الراغبين بشراء المنتجات المستوردة الاكثر جودة

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

سعر البيع المستهدف : هو المبلغ القادر على دفعه الزبون ، ولان الشركة تواجه منافسة لمنتجات مستوردة مماثلة لمنتج البدلة الرجالية

يوضح الجدول (١) اسعار المنتجات المحلية والمستوردة لمنتج البدلة الرجالية

جدول (١)

اسعار المنتجات المنافسة للبدلة الرجالية

المنتج	سعر البيع التنافسي
بدلة رجالية انتاج الشركة	٧٥٠٠٠
بدلة رجالية محلية	٨٠٠٠٠-٧٥٠٠٠
بدلة رجالية ايرانية	١٠٠٠٠٠-٨٠٠٠٠
بدلة رجالية تركية	١٥٠٠٠٠-٩٠٠٠٠

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات السوق

وبناءً على الاسعار المحددة في الجدول يتضح ان سعر البيع الحالي لمنتج البدلة الرجالية للشركة ٧٥,٠٠٠ دينار تستند الى سعر البيع التنافسي للمنتج المحلي، ولغرض تحديد سعر بيع تنافسي للمنتج المستورد لغرض اعتماده في معادلة التكلفة المستهدفة وبالتشاور مع ادارة الشركة فان معدل السعر (١٠٠,٠٠٠ دينار) للبدلة الرجالية سيكون مناسب كسعر بيع مستهدف في الاجل القصير لاسيما ان الشركة تسعى حالياً الى تحسين جودة المنتج عن طريق استعمال تصاميم جديدة منافسة

اما بخصوص هامش الربح المستهدف ، فان ادارة الشركة ترغب في الوصول الى نسبة الهامش الصناعي السائد في حقل الصناعة وهو ٨% من تكلفة البدلة الرجالية

وعليه فأن التكلفة المستهدفة (س) تحسب وفق الاتي :

$$س = ١٠٠,٠٠٠ - ٨\%$$

$$س + ٨\% = ١٠٠,٠٠٠$$

$$١٠٠,٠٠٠ = ١٠٨\% س$$

$$س = ١٠٠,٠٠٠ / ١٠٨\%$$

$$س = ٩٢٥٩٢ دينار$$

وبالمقارنة مع بيانات الكلفة المأخوذة من سجلات الشركة للمدة من ٢٠١٥/١١/١١ ولغاية ٢٠١٥/١٢/٣١ فيما يخص البدلة الرجالية وفق الجدول (٢) الاتي:

جدول (٢)

التكاليف الكلية لانتاج البدلة الرجالية

المنتج	كمية الانتاج	كلفة الصنع	التكلفة التسويقية والادارية	الكلفة الكلية	تكلفة الوحدة
بدلة رجالية	٤٠٥٢	١٤١٤٣٩٠٨٣٣	١٠١٨٩١٠٤٥	١٥١٦٢٨١٨٧١	٣٧٤٢٠٥

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل

اعتمادا على بيانات الجدول (٢) من الواضح ان تحديد سعر بيع البدلة الرجالية المحدد حاليا من لدن الشركة وهو ٧٥,٠٠٠ دينار لا يعتمد على مدخل الكلفة الكلية في التسعير اذ ان كلفة البدلة المحسوب ٣٧٤,٠٠٠ تقريبا مع الاخذ بنظر الاعتبار نسبة الهامش الصناعي فان سعر البيع كان ينبغي ان يكون ٤٠٤,٠٠٠ دينار تقريبا وبالتاكيد ان هذا السعر عالي جدا قياسا باسعار المنتجات المنافسة المحلية والمستوردة فالشركة استخدمت مدخل سعر السوق التنافسي للمنتج المحلي لتحديد سعر بيع البدلة حتى وان كان لا يغطي اكثر من ٢٠% من كلفتها الكلية وبسبب خسائر عالية للشركة تحاول تغطيتها عن طريق تحقيق الارباح من منتجاتها الاخرى حيث تنوع المعمل في منتجاته، اذ ينتج ١٦ منتج اخر فضلا عن البدلة الرجالية.

ولغرض تحديد مقدار التكاليف غير المستغلة قياسا بمقدار الكلفة المستهدفة التي تم تحديدها المذكور انفا وهي (٩٢,٥٠٠ دينار) يتطلب تحليل اضافي لعناصر كلفة الصنع المحدده في الجدول (٢)

ولصعوبة الحصول على البيانات التفصيلية لعناصر التكاليف المخصصة للبدلة الرجالية من بين منتجات الشركة الاخرى قام الباحث بتحليل عناصر التكاليف اعتمادا على كمية وكلفة المواد الاولية والمستلزمات الاخرى المستخدمة في انتاج البدلة الرجالية الواحدة والتي تم الحصول عليها من استمارة المواد للشركة وهي ٣,٧٦ متر للبدلة الواحدة بتكلفة شراء ٦٠٠٠ دينار للمتر الواحد ، مع اضافة ٢,٥% قيمة التلف المعتمدة من قبل الشركة، مضاف لها مستلزمات سلعية اخرى بكلفة ١٩١٩٨ دينار للبدلة الواحدة

ويوضح الجدول (٣) عناصر التكاليف للبدلة الرجالية

جدول (٣)

عناصر تكاليف انتاج البدلة الرجالية

المنتج	كمية الانتاج	الماد الاولية	مستلزمات اخرى	الرواتب والاجور والمصاريف	التكليف التسويقية والادارية	الكلفة الكلية
بدلة رجالية	٤٠٥٢	٩٣٦٩٨٤٤٨	٧٧٧٩٠٢٩٦	١٢٤٢٩٠٢٠٨٢	١٠١٨٩١٠٤٥	١٥١٦٢٨١٨٧١

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل

ومن الجدول (٣) يمكن تحليل نسبة عناصر التكاليف او الموارد المستهلكة في انتاج البدلة الرجالية وكما بينه في الجدول (٤) الآتي

جدول (٤)

تحليل نسب عناصر التكاليف للبدلة الرجالية

عناصر التكاليف	المبلغ	كلفة الوحدة	النسب المئوية من اجمالي التكاليف
مواد اولية	٩٣٦٩٨٤٤٨	٢٣١٢٤	%٦
مستلزمات اخرى	٧٧٧٩٠٢٩٦	١٩١٩٨	%٥
رواتب واجور ومصاريف	١٢٤٢٩٠٢٠٨٢	٣٠٦٧٣٨	%٨٢
كلفة تسويقية وادارية	١٠١٨٩١٠٤٥	٢٥١٤٥	%٧
اجمالي الكلفة	١٥١٦٢٨١٨٧١	٣٧٤٢٠٥	%١٠٠

المصدر: اعداد الباحث

اي ان الكلفة المستهدفة للبدلة الرجالية الواحدة تشكل ٢٥% تقريبا من الكلفة الكلية المحسوبة حسب بيانات التكاليف للشركة والظاهرة في الجدول (٤) (٩٢٥٠٠ ÷ ٣٧٤٢٠٥) وعلى افتراض ابقاء نسب كلفة المواد والمستلزمات على حالها لانها تمثل كلف مباشرة ويعتمد جودة المنتج على جودة هذه المواد المستخدمة وهدف الشركة في تحسين الجودة قد يتطلب استعمال مواد ذات جودة اعلى وبالتالي قد تحدث زيادة في التكاليف وليس التخفيض

كما ان من الواضح ان ارتفاع كلفة البدلة الرجالية سببه كلفة الرواتب والاجور وهي كلف ثابتة نتيجة ازدياد عدد العاملين في الشركة عن الحد المطلوب وهذا خاضع لقرارات حكومية خارجة عن سيطرة ادارة الشركة

ولغرض تخفيض كلفة الرواتب والاجور والمصاريف الاخرى والتي شكلت نسبة ٨٢% وفقا لحسابات الشركة وتحميل المنتج فقط بتكاليف الرواتب والاجور والمصاريف غير المباشرة التي تضيف قيمة للمنتج من خلال استعمال الكلفة المستهدفة وهي ٩٢٥٠٠ دينار او ما تمثل ٢٥% من نسبة التكاليف الكلية للمعمل وعلى فرض ان نسبة الكلفة التسويقية والادارية ثابتة بنسبة ٧% ويمكن استعمال المعادلة الآتية :

كلفة الرواتب والاجور = الكلفة المستهدفة - (كلفة المواد + كلفة المستلزمات + كلفة تسويقية وادارية)

$$= 92500 - (23124 + 19198 + 25145)$$

$$= 67467 - 92500 =$$

$$= 25033 \text{ دينار}$$

وخلاصة فإن تحقيق الميزة التنافسية لمنتج البدلة الرجالية للشركة مع المنتجات المنافسة في السوق يتطلب تحليل تفصيلي لعناصر التكاليف لتشخيص الكلف غير المستغلة والتي لا تضيف قيمة مقارنة بالكلفة المستهدفة التي استند احتسابها على السعر التنافسي ، وهنا ، وان كانت المعمل تدرك او تشخص ان سبب ارتفاع تكاليف البدلة الرجالية هو عنصر الرواتب والاجور فهي بحاجة الى مدخل كلفة ملائم تستند عليه في تحديد كلفة كل عنصر وبالأخص عنصر الرواتب والاجور التي ينبغي تحميلها على المنتج عند تحديد السعر التنافسي ، وكما اتضح من معادلة الكلفة المستهدفة التي تم احتسابها في هذا

البحث اعتمادا على ما تتوفر من بيانات تكاليف في سجلات المعمل فان حصة البدلة الرجالية من الرواتب والاجور ينبغي ان تكون ٢٥٠٣٣ دينار بدلا من ٣٠٦٧٣٨ دينار للوصول الى السعر المستهدف

وبذلك يمكن اثبات الفرضيتين الفرعيتين الاولى (ان الواقع الحالي للنظام المحاسبي وقاعدة البيانات الكلفوية في محل تطبيق الدراسة توفر الامكانية لذلك) والثانية (استعمال تقنية التكلفة المستهدفة يعد اسلوبا ناجحا للوصول الى سعر البيع المستهدف) حيث أن الواقع الحالي للنظام المحاسبي وقاعدة البيانات الكلفوية في محل مجتمع البحث (يمكن من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة للوصول الى سعر بيع المستهدف) وكذلك يمكن اثبات الفرضية الفرعية الثالثة (هناك علاقة قوية بين سعر البيع المستهدف وتحقيق الميزة التنافسية للمنتج) للبحث وهي ان هناك علاقة طردية بين سعر البيع المستهدف وتحقيق الميزة التنافسية للمنتج .

وتحليل اكثر تفصيل لعناصر التكاليف الاخرى يمكن للشركة تحديد التكاليف التي تضيف قيمة للمنتج من كل عنصر كلفة واستبعادها من كلفة المنتج ومعالجتها كتكاليف غير مستغلة او طاقة عاطلة لكي تركز انتباه الادارة على وضع الخطط لأستغلال هذه الطاقة في منتجات اخرى وتجنب الخسائر من جهة اخرى وتحقيق الميزة التنافسية للمنتج من جهة اخرى بناء على سعر مستهدف مخطط له

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولا : الاستنتاجات

١- يتوفر لدى الشركة مستوى مرضي من الادراك عن تطبيق مدخل تقنية التكلفة المستهدفة وتحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة بتخفيض التكاليف بدءا بمرحلة التخطيط وانتهاء بمرحلة البيع دون التأثير على جودة المنتج والتي سينعكس ايجابا على ربحية الشركة وتعزيز الميزة التنافسية لها

٢- اظهرت نتائج الدراسة عن طريق مرحلة تحليل عناصر التكاليف ان عنصر الرواتب والاجور يشكل نسبة عالية جدا حيث بلغت ٨٢% من مجموع الكلفة الكلية للبدلة الرجالية الواحدة وكما هو محسوب في الجدول رقم (٤) حيث كان مبلغها (٣٠٦٧٣٨ دينار)

٣- عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة لأحتساب عنصر الرواتب والاجور تم تخفيض الرقم من الرقم المشار اليه في الفقرة الثانية اعلاه الى مبلغ ٢٥٠٣٣ دينار كما هو موضح في المعادلة السابقة

٤- يتبين ان هناك طاقة عاطلة غير مستغلة لدى الشركة ينبغي استغلالها في منتجات اخرى لكي تتجنب الشركة الخسائر

٥- ان الشركة قد فقدت حصتها السوقية في السوق المحلية لصالح المنتجات الاجنبية بسبب عوامل المنافسة وعدم مواكبة التطور والتنوع الحاصل في هذا المجال من الصناعة

٦- تمثل تقنية التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية في البيئة التنافسية اذ تعد اداة لتخفيض التكاليف الانتاجية

٧- بينت الدراسة ان الشركة محل البحث تطبق نظام تكاليف فعلي ولم يكن هناك تطبيق لنظام التكاليف المعيارية الا ان هناك مواصفات قياسية تقتصر بشكل اساس على الكميات المعيارية للانتاج كما انها تسعر منتجاتها بصورة رئيسية على اساس التكلفة الكلية.

ثانياً: التوصيات

١- ينبغي تطوير انظمة التكاليف للشركة للمساهمة في تطبيق تقنيات حديثة ومنها تقنية التكلفة المستهدفة في التسعير لمساعدتها على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب وصولاً الى الميزة التنافسية

٢- اهمية قيام الشركة بتخفيض كلفة الانتاج وذلك بأعادة النظر في بند الاجور والرواتب اذ يشكل نسبة عالية بلغت ٨٢% من الكلفة الكلية واعتبار الجزء العاطل او غير المستغل بمثابة مزايا اجتماعية تحمل على قائمة الدخل في نهاية الفترة

٣- ضرورة قيام الشركة بتخفيض اسعار البيع للمنتج في حدود الاسعار التنافسية للحصول على حصة اكبر في السوق

٤- توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعاملين في الشركة بمنهج التكلفة المستهدفة والمزايا التي تحققها في تحسين كفاءة تسعير المنتجات وتخفيض التكاليف وبالتالي القدرة التنافسية

٥- اعطاء العملية الرقابية دوراً كبيراً من الاهتمام لاسيما في مراحل ما قبل الانتاج لما لهذه المرحلة من اهمية في تفادي الاخطاء والعيوب والتكلفة الفائضة (الزائدة)

٦ - العمل على زيادة التعاون بين الاكاديميين من اساتذة الجامعات مديري الشركات حتى تصبح هذه الشركات امام مواجهه للتطور والتقدم العلمي ومن ثم تتمكن من المنافسة والبقاء اطول مدة ممكنة في الاسواق وقد تستطيع تحقيق الانتشار والوصول الى الاسواق الخارجية

المصادر:

اولاً: العربية :

أ: الكتب:

١. الدوري، زكريا، احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري

للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩

٢. عبد الكريم محسن، ادارة الانتاج والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩

٣. الطائي، غسان قاسم ،اميرة شكر البياتي ،ادارة الانتاج والعمليات _مرتكزات معرفية ،دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان،الاردن،٢٠٠٨.

ب: الدوريات والبحوث:

١. الموسوي، عباس نوار كحيط، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس التكلفة المستهدفة ،مجلة كلية الادارة واقتصاد، جامعة واسط، مجلد ٩ ، العدد ٨
٢. وائل مجدي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة والقيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ،مجلة العلوم الادارية ،مجلد ٤١ ،العدد ٢، ٢٠١٤، عمان ، الاردن
٣. صفاء عبد الدايم ، اطار مقترح لادارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،جامعة عين الشمس ،العدد ٤، ٢٠١١
٤. حسن عيسى ،اطار مقترح للتطبيق للتكاليف المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،جامعة عين الشمس ،العدد ٢، ٢٠٠٢
٥. جريرة ،طلال ، منهج التسعير على اساس التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقه في قطاع الادوية في الاردن ، مجلة الدراسات للعلوم الادارية ، الجامعة الاردنية ، المجلد ٣٨ ، العدد ١ .
٦. محمود موسى ، ماهية التكلفة المستهدفة ، كلية التجارة ، مصر ، ٢٠٠٨ .
٧. محمد رضا ، نضال ،انعام محسن حسن ، التسعير في استخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردنية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والادارة ، م ٢١ ع ١ ، ٢٠٠٧ .

ج - الرسائل والاطاريح:

- ١.السيد، علي مجاهد احمد ،اطار إجرائي مقترح بتكاليف اساليب ادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال من وجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة ،محافظة طنطا ،٢٠٠٤
٣. رؤى عبد الحسين موسى ،دور تكاليف الجودة في تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتجات ، رسالة ماجستير ،جامعة بغداد ،كلية الادارة واقتصاد ،٢٠١٢
- ٤.راجحان، ميساء ،دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية في المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير ،جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ،٢٠٠٢
- ٥.العمرو، زياد عودة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ال البيت ، ٢٠٠٧.
- ٦.الجوهري،ابراهيم السيد محمد، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد، رسالة ماجستير ،جامعة المنصورة، كلية التجارة،٢٠١٢.

A:Books:

- 1- Hilton ,Ronald w. , cost management_strategic for business decision ,3rd,2006, mc Graw_hillwin, new york
- 2- Horengren , Charles ,et. and deter m. ,cost accounting a management emphasis , 14th ed, new jersey ,2012.
- 3- William R ,haka F &bettner S ,2005, financial &managial according the basis for business decision ,13 ed ,mc graw-hill lwin.
- 4- Hilton w , 2005 –managial accounting creating value in the dynamic business environment , 5thed , new york , mc graw_hill

B:Thesis and periodicals:

- 1.Kocsoy , mural , target costing in Turkish manufacturing enterprises , Ankara university ,vol.7 ,no.2 ,2008
- 2.Wany s ,chc h ,wang j , 2009 – a three phases integrated model for product configuration change problem , except system with application 36(3) , 5491 – 5509 (part1 , April)
- 3.Hemat far m , arasteh a &Nooryan s , 2001 thr step of implementing target costing , available at SSRN : <http://ssrn.com/abstract=1455184>.
4. Hwaity,Abeer Mohmmcd,2014,Strategic Cost Management To Maximize The Value Of Organization And Its Competitive Advantage, Istlamic university,Gaza.