



## مجلة كلية بلاد الرافدين الجامعة



مجلة انسانية نصف سنوية تصدر

عن كلية بلاد الرافدين الجامعة

Bilad Alrafidain Journal of Humanities and Social Sciences (BAJHSS)

## The Effect of Cost Accounting Systems and Investing in Competitive Advantage (Government Support) In Reducing Costs in Public Sector Companies (Applied study / Diyala State Company)

*Luay Qais Abdullah*

Administration and Finance Department, Diyala University Presidency, Diyala, Iraq.

\*Corresponding author: [lu\\_iraqi\\_79@yahoo.com](mailto:lu_iraqi_79@yahoo.com)

Received 20-9-2020, Accepted 18-10-2020, Published 25-1-2020

### Abstract:

The research aims to identify how companies can reduce their costs through the use of modern cost systems and investing government support for them, as well as developing production systems and keeping pace with technical development in a way that helps them increase the ability to compete with similar imported products entering the country and how they operate in the permanence and continuity. That. The importance of this study lies in presenting and addressing the challenge facing companies to increase the growth of their profits by reducing their costs to achieve a competitive advantage with their counterparts. This study included presenting the problem of industrial companies in the difficulty of choosing an appropriate mechanism to reduce costs that enables them to achieve profits to maintain their competitive position in the market with the Iraqi market opening up to foreign production. Furthermore, the practical situation was embodied in the Diyala Public Company, which represents one of the Iraqi Ministry of Industry companies. Data related to the research were collected through statements and schedules of production and sales for the electrical transformers department for five years before 2003 and five years after, and that the results of the study prove the weakness of the cost systems followed by these companies It led to a reduction in profits, weak production plans, and failure to protect the local product. The most prominent recommendations were to follow modern cost systems and protect the product by increasing government support in limiting imports.

**Key words:** Accounting Systems, Reducing Costs, Public Sector Companies.

اثر نظم محاسبة التكاليف واستثمار الميزة التنافسية (الدعم الحكومي) في خفض التكاليف في شركات القطاع العام  
(دراسة تطبيقية / شركة ديالى العامة)

لؤي قيس عبدالله

دائرة الشؤون الإدارية والمالية، رئاسة جامعة ديالى، 32001، ديالى، العراق

### الخلاصة:

يهدف البحث الى التعرف على الكيفية التي تتمكن من خلالها الشركات تخفيض تكاليفها من خلال استخدام نظم تكاليف حديثة واستثمار الدعم الحكومي لها وكذلك تطوير الانظمة الانتاجية ومواكبة التطور التقني بما يساعدها على زيادة قدرة التنافس مع المنتوجات المماثلة المستوردة الداخلة للبلاد والكيفية التي تعمل من خلالها على ديمومة واستمرار ذلك . وتكمن اهمية هذه الدراسة في عرض ومعالجة التحدي الذي يواجه الشركات لزيادة نمو ارباحها من خلال خفض تكاليفها لتحقيق الميزة التنافسية مع مثيلاتها من الشركات ، وقد تضمنت هذه الدراسة عرض مشكلة الشركات الصناعية في صعوبة اختيار آلية مناسبة لخفض التكاليف تمكنها من تحقيق الارباح للحفاظ على موقعها التنافسي في السوق مع انفتاح السوق العراقي على الانتاج الخارجي ، وتجسدت الحالة العملية في شركة ديالى العامة والتي تمثل احدى شركات وزارة الصناعة العراقية وجمعت البيانات المتعلقة بالبحث من خلال كشوفات وجدول الانتاج والمبيعات لقسم المحولات الكهربائية لخمسة سنوات قبل 2003 وخمسة سنوات بعدها ، وان النتائج التي توصلت اليها الدراسة تثبت ضعف النظم الكفوية المتبعة من قبل هذه الشركات ادى الى خفض الارباح وضعف خطط الانتاج وعدم حماية المنتج المحلي وكانت ابرز التوصيات هي اتباع نظم كفوية حديثة وحماية المنتج من خلال زيادة الدعم الحكومي في الحد من الاستيراد.

الكلمات المفتاحية: التدريب عالي الشدة، المتغيرات البايوكيميائية.

### المقدمة

ان من اهم التحديات التي تواجهها الشركات المعاصرة هو سعيها المستمر لتخفيض تكاليف منتجاتها لكي يساعدها ذلك في تحقيق الميزة التنافسية مع مثيلتها مع الاخذ بعين الاعتبار ندرة الموارد ، وحتى شركات الاعمال التي حققت النجاح في الميادين التنافسية ليس امامها الا التفكير في ايجاد آليات تتمكن من خلالها خفض كلفها بمستوى يجعلها قادرة على الاستمرار في التنافس والسعي لاستدامته ، ويتم ذلك من خلال تبني نظام كلفوي يمكنها من خفض التكاليف الى الحد الذي تستطيع في المحافظة على مركزها في السوق التنافسي ولا يتم ذلك الا من خلال تحديد واستخدام نظام خفض تكاليف ناجح وادارته بشكل صحيح وبما يسهم في زيادة القيمة التي تخلقها داخلها وتعزيز موقفها التنافسي في اطار بيئتها . وعلى وفق ذلك تضمن البحث اربع محاور هي منهجية البحث، الاطار النظري، الاطار العملي و الاستنتاجات والتوصيات.

### المبحث الاول : منهجية البحث

#### اولا : مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في ان اغلب المنتجات العراقية تعاني من انخفاض في نوعية المنتج وارتفاع كلف التصنيع مما يجعلها في موقع تنافسي ضعيف مقارنة بالمنتجات الاجنبية المماثلة(0)

وان السبب في ذلك يعود الى استخدام انظمة انتاجية تقليدية وقديمة لاتواكب التطورات التكنولوجية وضعف الدعم الحكومي في الحد من الاستيراد لذلك فمن الضروري البحث عن بدائل انتاجية تؤدي الى خفض الكلفة وتحسين النوعية وتحقيق موقع تنافسي جيد بين الصناعات .

#### ثانيا : أهمية البحث

يسلط البحث الضوء على موضوع البيئة التنافسية واعطاء فكرة واضحة عنها وعن علاقتها بانظمة الكلفة المتمثلة باستراتيجية تخفيض الكلف لكي تتمكن المنشأة من التنافس مع القوى الاخرى الموجودة في السوق عن طريق تخفيض الكلف وتحسين النوعية

#### ثالثا : اهداف البحث

يهدف البحث الى التعرف على الكيفية التي تتمكن من خلالها الشركات تخفيض تكاليفها من خلال استخدام نظم التكاليف الحديثة واستثمار الدعم الحكومي لها وكذلك تطوير الانظمة الانتاجية ومواكبة التطور التقني بما يساعدها على زيادة قدرة التنافس بين مثيلاتها من الشركات الصناعية والكيفية التي تعمل من خلالها على ديمومة واستمرار ذلك .

#### رابعا : فرضية البحث

يفترض البحث ان استخدام نظم كلفوية حديثة واستثمار الدعم الحكومي للشركات ان وجد سيساعد بصورة كبيرة في تخفيض التكاليف ونمو الارباح و المحافظة على الموقع التنافسي للشركة في السوق (0)

#### خامسا: مجتمع وعينة البحث

تم اخذ عينة وهي احدى الشركات الانتاجية في السوق العراقية (شركة ديالى العامة ) وتم اخذ عينة وهي انتاج المحولات الكهربائية لعشر سنوات

#### سادسا : حدود البحث

اولا: الحدود المكانية : محافظة ديالى \ شركة ديالى العامة

اولا: الحدود الزمانية : الفترة من 1998 لغاية 2008

### المبحث الثاني : الاطار النظري

#### اولا : مفهوم الكلفة : Cost

هناك مفاهيم عديدة للكلفة وهي كما يأتي :

عرفت الكلفة بانها موارد مضى بها في سبيل تحقيق هدف محدد وهذه التكاليف تقاس بالوحدات الحالية المدفوعة من السلع والخدمات (العزوي ، محمد سلمان 2009"ص 33)ومن الضروري التمييز بين مفاهيم الكلفة والمصروف والخسارة اذ الكلفة ترتبط بالنشاط والمنتج ولا ترتبط بمدة محاسبية بينما المصروف يرتبط اساسا بالمدة المحاسبية.

كما عرفت ايضا "بانها السعر التبادلي الذي يقاس بالوحدات النقدية ، أو التضحية بشيء للحصول على المنفعة ، وتتمثل هذه التضحية بالمبالغ النقدية المنفقة ، أي ممتلكات مدفوعة ، أسهم مصدره ، خدمات مؤداة أو انشاء دين مقابل الحصول على السلع والخدمات " . Colin, Drury 2000 ص 44

#### ثانيا: مفهوم خفض التكاليف واهميتها :-

عرفه (L.Brow & m.Mcdonald- 1998 ص 84 )- بان خفض الكلفة عبارة عن مصطلح يوصف به الاسلوب المخطط والايجابي لتحسين الكفاءة

كما عرفه معهد محاسبي التكاليف (ICAWA) بأنه تحقيق وقرارات حقيقية ومستمرة في كلفة الوحدة من البضائع المصنعة او الخدمة المقدمة من دون التأثير في ملائمتها للاستخدام المطلوب

كما عرفها (الجزار) : بأنها صفة ايجابية موضوعة لتحسين وزيادة كفاءة جميع المجالات واستخدام وسائل متطورة لتقليل هذه الاسراف .

وفي اغلب الاحيان عملية خفض الكلفة ليست اسلوباً تلجأ اليه المنشأة في اوقات الازمات بل هي عملية مستمرة تحاول ان تنظم وتستمر القدرات والتسهيلات كافة المتاحة لاية منشأة " (2003), Frank H. Selto, Ronald ص 61

ويمكن الوصول الى خفض الكلفة من خلال

1- تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج بتخفيض تكاليف الانتاج في ضوء حجم معين من النشاط

2- تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بزيادة الانتاجية اي زيادة الانتاج في ضوء حجم معين من النفقات .

#### أ- انواع خفض الكلفة :

ويمكن تميز الانواع من خلال العرض الذي قدم وعلى النحو الآتي :

#### ■ التميز على مدى استقرار المنشأة ويتمثل

أ- خفض الكلفة الساكن :

يطبق هذا التخفيض في حالة كون ظروف المنشأة مستقرة وتعتمد على مستوى واحد من الانتاج مع ثبات الظروف الخارجية للمنشأة

ب- خفض الكلفة الحركي :

هذا الاسلوب ينطبق في حالة اعتماد المنشأة على مستويات انتاج متفردة يتناسب كل منها مع ظروف السائدة وظروف السوق المحيطة ويعد هذا الاسلوب فعالاً في حالة تكاليف الأنشطة التي يصعب وضع معايير محددة لها مثل أنشطة المبيعات والصيانة ( العزاوي، محمد سلمان 2009 ص30)

#### ■ التميز على اساس الفرض من التحقيق :

أ- ويقصر به تلك الفعاليات التي تنصب في تنظيم الارباح وخفض نصيب الوحدة من دون المساس باجمالي التكاليف ويتضمن هذا التخفيض بالاساليب الآتية :

1- زيادة الانتاج

2- زيادة اسعار البيع

3- أثر قرارات الدولة المركزية

4- اثر القرارات الداخلة للمنشأة

ب- التخفيض الحقيقي للتكاليف :

ويقصد به مجموعة من الفعاليات التي تتضمن في اختراق المعايير وتحديدها بهدف تحقيق كلفة الوحدة الواحدة وبكل السبل المتاحة لبلوغ هذا الهدف

#### ب- تخفيض التكاليف والرقابة عليها :

ان عملية تخفيض التكاليف تحتاج الى اساليب واجراءات تختلف عن تلك المستخدمة في الرقابة .

لان الرقابة على التكاليف هي وضع نظام رقابي على عمليات ونشاطات المنشأة على الموازنات التخطيطية سواء كانت الثابتة ام المرنة والتكاليف المعيارية التي بدورها يعطي الفروقات عن الخطط المرسومة عند مقارنة الاداء المتحقق معها فهي توفر للادارة اداة فعالة للرقابة على التكاليف اي القدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط ، فهدف اساليب الرقابة فهو ايجاد مقياس لرقابة كفاءة العمل وتحسينه في حين انها تفتقر للديناميكية لعوامل عدة تؤثر في التكاليف بينما عملية التخفيض هي اعتماد اسلوب التحدي المستمر لواقع الكلفة بمقارنتها مع المعايير الموضوعية لجميع الأنشطة وكيفية اخضاعها وتقليلها بشرط ان لا تؤثر في كمية ونوعية البضائع ( اي اختيار موضوعية المعايير الموضوعية بصورة مستمرة في ضوء التغييرات التي تطرأ نتيجة عن مل الوقت التي تتطلبها عملية تخطيط التكاليف في تخفيض عملية ديناميكية نتيجة التطورات التكنولوجية والعمليات الانتاجية وتصميم المنتجات والتسويقية والاجراءات والقوى الحاصلة ودراسة الوقت والحركة وتميزها .

#### ثالثاً: اهمية تخفيض الكلفة :

ويمكن ابرازها بالنقاط التالية :

1- ان عملية خفض الكلفة سوف تؤدي الى دعم موقع المنشأة التنافسي اذ ان تقدم الوحدات الاقتصادية يتوقف على قدرة تلك الوحدات على بيع في اسعار معتدلة للتمكن من منافسة الوحدات الأخرى ويتوقف ذلك على مدى الكفاءة التي يتم بها الانتاج وان العمل بكفاءة لا بد وان ينعكس على التكاليف بتخفيضها

2- ان عملية خفض الكلفة تؤدي الى زيادة الارباح عن طريق خفض كلفة الانتاج مما يؤدي الى تعزيز رأسمالها ومن ثم تتمكن من اجراء التوسعات في خطط النشاط الاقتصادي من خلال توجيه الوفورات المالية المتحققة نحو افاق جديدة للمجتمع والاقتصاد .

- 3- ان عملية خفض الكلفة تؤدي الى الحرص والاقتصاد في استخدام عناصر الانتاج والقضاء على التبذير والاسراف والتقليل من الضياع ومما يؤدي الى زيادة الكفاءة الانتاجية .
- 4- ان التخفيض يمثل درعا او حصانة للمنشأة لمواجهة التغيرات المستقبلية والناجمة من مصادر خارجية لصدور قانون بزيادة نسبة الضرائب المفروضة على المنشأة او زيادة حصة الضمان التي تسهم بها المنشأة .
- 5- وبسبب ظروف التنافس والرغبة في البقاء والاستمرار فان الادارة تحاول تطبيق وسائل واساليب التخفيض لرفع مستوى ارباح المنشأة وارضاء حملة الاسهم عن طريق توزيع حصصهم من الارباح وارضاء المستهلكين بتقديم سلع وخدمات وبمستوى عالي من الجودة ..... المتميزة بأسعار معتدلة
- 6- ان تحقيق تكاليف يمثل هدفا او حافزا يسعى العاملون الى بلوغه لا سيما اذا ارتبطت عملية التخفيض بمنح مكافآت تحفيزية لأشخاص الذين تعاونوا او حققوا عملية التخفيض
- 7- واخيرا فان عملية خفض الكلفة لها انعكاسات واضحة على الاقتصاد الوطني عن طريق تقليل اسعار البيع ومن ثم تقليص ظاهرة التضخم الاقتصادي ولا سيما اذا اقترنت عملية التخفيض بزيادة عملية الانتاج وبما يؤدي الى زيادة العرض . ( عبدالرحمن، ايمان شاكر (2006)، ص 55-60

#### رابعا: قواعد واساليب تخفيض الكلفة

ان توافر الرغبة المستمرة في تخفيض الكلفة ليس كافيا في انجاح عملية التخفيض بل يجب توفر الجهود الكفيلة لاقناع الادارة العليا بالعملية وعلى هذا الاساس فإنه يستلزم تنظيم وتخطيط والرقابة وتحديد الجهة المسؤولة القادرة على عملية التخفيض وتنسيق الجهود .

ومن الواجب هنا ايضا مجموعة من القواعد والمستلزمات التي يجب ان تأخذ بالحسبان عند خفض الكلفة والتي يمكن ادراجها بالاتي :

- 1- توفير التعاون بين جميع المستويات الادارية والهيكل التنظيمي للمنشأة بحيث يتطلب الامر ان يفهم كل فرد ما عليه من مسؤولية في هذا المجال ولا بد من اتاحة الفرص الى العاملين لتقديم اي اقتراحات سواء كانت بالنشرات الدورية او الشخصية ودراساتها .
- 2- تحديد اولويات العمل عن طريق تحديد مواطن عدم الكفاية ومن ثم ترشيد الاجراءات الواجب اتخاذها وهذا المجال يهتم به محاسب التكاليف اذا يقدم صورة عن تفاصيل الكلفة واتجاهاتها في الماضي ويعرض تطبيق الاجراءات الخاصة .
- 3- الاهتمام بجميع المجالات في المنشأة من خلال دراسة روتين العمليات وتقرير الاستغناء عن اي دور لا لزوم له .
- 4- وضع جدول زمني للعمل والبحث يتضح عملية الرقابة الدائمة والتلقائية
- 5- ان وضع اي اقتراحات عمل التنفيذ يتطلب المتابعة المستمرة حتى يتضح فهمها للعاملين
- 6- ضرورة الاخذ بالحسبان تكلفة اجراءات ( برنامج تخفيض التكاليف ) حتى لا يكون هو نفسه منفذا لزيادة او تكاليف .

شروط خفض التكاليف :

من خلال ماتقدم يمكن ان نستنتج بعض الشروط الواجب توفرها لانجاح عملية التخفيض وعلى النحو التالي:

- 1- شروط القبول والرضا : هذا يعني ان عملية التخفيض يجب ان تحظى بالقبول والرضا من جميع المستويات العاملة في المنشأة لتحقيق الخدف
- 2- شروط الديمومة والبقاء : اي ان عملية التخفيض ليست في مدة زمنية معينة دائما هي عملية مستمرة ويجب ان تواكب التطورات والتحسينات في العمل .
- 3- زيادة المردودات المالية ( تحقيق الارباح ) : اذ ان الهدف الاساسي من تخفيض التكاليف هو زيادة الرغبة المنشأة وتوسيع القاعدة التنافسية لها في الاسواق .
- 4- تحديد المعايير : ان عملية التخفيض تتطلب دائما تحديد المعايير وعلى جميع المستويات التي تعمل على تحقيق هذا الهدف وذلك بأخترق المعايير ويحيطهما باساليب مختلفة ومن خلال ذلك تحفز العاملين على تقديم الاعتراضات الخاصة بتسهيل الانتاج والعمل ومحاربة الضياع .
- 5- المحافظة على نوعية الانتاج وتحسينها : يجب ان لا تؤدي عملية التخفيض اي التقليل من نوعية وجودة المنتج ومن ثم يؤدي الى تقليل المردود المالي للمنشأة وماله من انعكاسات سلبية على سوق المنافسة . (L.Brow & m.Mcdonald 1998)

#### خامسا : البيئة التنافسية واثرها في المنشآت

##### أ- مفاهيم خاصة بالمنافسة

يعد مفهوم الميزة التنافسية مفهوما اداريا ، يمكن ان يحقق للمنظمة البقاء والنمو باتجاه هدف التفوق على الآخرين ، وتنبثق الميزة التنافسية عن قدرة المنظمة على تحقيق الكفاءة والأداء المتفوق فضلا عن الجودة العالية والتجديد والاستجابة لمتطلبات العميل .

ويؤكد بورتر بأن الميزة التنافسية تنشأ بشكل أساسي نتيجة للقيمة التي يمكن للمنظمة ان تقدمها لمشتري سلعتها او خدماتها ، والتي تزيد على تكلفة انتاجها .

والقيمة هي الثمن الذي يكون المشترون على استعداد لدفعه مقابل القيمة العالية لما هو معروض ، وبأسعار أقل من المنافسين ولمنافع مستوية ، أو تقديم منافع متفوقة عن الآخرين مع سعر اعلى . إذ يمكن تقديم مفهوم اوسع للميزة التنافسية وهو قدرة المنظمة على حصول موقع تنافسي متميز بالاسناد الى ما تملكه من مدخلات وموارد متميزة تزيد من أداء نشاطاتها الداخلية بفاعلية من اجل زيادة قيمة السلع أو الخدمات المقدمة إلى الزبون حيث يصعب على المنافسين القيام بها.

ب- العوامل التي ادت الى ظهور حدة المنافسة :- (دلال ، عظيمي (2010)ص89)  
يمكن تلخيص بعض العوامل التي ادت او ساعدت الى ظهور حدة المنافسة بين المنشآت بما يلي :-

- 1- العوامل والمتغيرات الاقتصادية :  
وهي مؤثرات تتصل بمخطط التنمية الوطنية ( ولا سيما تطوير البنى الارتكازية للاقتصاد ) معدل النمو الاقتصادي ، معدل الدخل القومي ، الناتج القومي الاجمالي ، متوسط دخل الفرد تذبذب اسعار السوق ومن ثم التأثير المباشر في الارباح .
- 2- العوامل والمتغيرات السياسية والقانونية :  
تتعلق هذه العوامل بقياسات الدولة العامة وبرامجها التنموية وخططها الاستثمارية وان توفر الاستقرار السياسي والاجتماعي يؤدي الى تقليص الفجوة التنافسية بين المنشآت من خلال التفرقات المحددة والصارمة على الانتاج والاستثمار فالاستقرار يخلق فرص جديدة للاستثمار
- 3- العوامل والمتغيرات الاجتماعية والثقافية  
العوامل الاجتماعية يسبب التغييرات الحاصلة لرغبات المستهلكين وانواقهم فقد ادى هذا الى تعدد المنتجات والبدائل والذي بدوره خلق حدة التنافس المدني لهذه المنتجات.
- 4- العوامل الثقافية والتكنولوجية  
تتصل هذه العوامل بالتطورات الثقافية والتكنولوجية والخبرات المتراكمة التي ادت الى ثورة الصناعات الحديثة وضيهور الصراعات بين المنشآت متشابهة الانتاج مما ادى الى تطور واضح في التقدم الصناعي والتكنولوجي في سبيل تحسين المنتجات وجودتها العالية لبلوغ الهدف المنشود( ياسين ، 1998 ، ص62 )

ت- تحليل قوى المنافسة : (أمال ، حمو رزوقي وعلي ، زيان بروجعة (2011)ص21)

أن طبيعة درجة المنافسة في الصناعة تتوقف على اربعة عوامل وهي :

- 1- شدة المنافسة في الصناعة :  
تمثل شدة المنافسة في الصناعة محور ومركز القوى التي تسهم في تحديد جاذبية الصناعة ومن بين العوامل المؤثرة في تحديد درجة شدة المنافسة ما يأتي :  
أ - نمو الصناعة  
ب- نصيب الكلفة الثانية الى اجمالي القيمة المضافة للنشاط  
ج- مدى عمق تميز المنتج  
د- التمرکز والتوازن بين المنافسين  
هـ- التمرکز والتوازن بين المنافسين  
فاذا كانت صناعة ما تتميز بنمو مرتفع وتكاليف ثابتة بنسبة اقل ومدى واسع من امكانية تمييز المنتج ودرجة عالية من التمرکز فأن الاحتمال الاكثر هو تواغر ربحية اكبر لمعظم المشاركين في الصناعة والعكس صحيح
- 2- تهديد دخول منافسين جدد  
ان جدية تهديد دخول المنافسين يعتمد بالربحية الاولى على المعوقات الموجودة في البيئة وعلى التوقعات المشسارك الجديد بشأن ردود فعل المنافسين الآخرين .  
وفي ما يخص معوقات دخول المنافسين الجدد وتوجد مصادر كثيرة لهذه المعوقات منها :

- أ- مشكلة تميز المنتج :- اي مشكلة الولاء العالي للمستهلكين اتجاه العلامات التجارية المعروفة مما يتطلب من المنافس الجديد بذل جهود كبيرة لتغيير هذا الولاء .
- ب- تكاليف الانتاج والتسويق والتوزيع والتمويل والبحث والتطوير :  
هذه التكاليف تكون قليلة للمنشآت الموجودة في السوق اذ ان التكاليف تقل كلما زادت عدد الوحدات المباعة .
- ت- الدخول الى قنوات التسويق : اذا ارادت المنظمات الموجودة ادارة قوية ذات تأثير مباشر في قنوات التوزيع الرئيسية تكون عملية دخول المنافسين الجدد الى السوق مكلفة جدا
- ث- رد فعل المنظمات الموجودة في السوق : اذا كانت ردة فعل باتجاه ( بيغين ودع الآخرين يعيشون ) فأن مسألة الدخول الى السوق تكون سهلة وممكنة اما اذا كان رد الفعل بالعكس فأن مسألة الدخول ستكون مكلفة وصعبة للغاية
- 3- قوة المساومة للمجهزين  
تهتم المنافسة هنا بتحليل المتغيرات الخاصة بعمليات التجهيز ولا سيما كلفة ونوعية العناصر او المواد او المنتجات المتسلمة والتغير التكنولوجي لهذه المواد في المستقبل القريب على الاقل
- 4- قوة مساومة المشتري :  
تتعاظم قوة المشتري الى الحد الاقصى عندما تكون صناعة المشتري مكثفة وتمثل حصة مهمة في حجم تجهيزات الاعمال ككل وعندما يستطيع المشتري فعليا تحقيق التكامل الخلفي . وتقل قوة المشتري عندما تكون صناعة تنافسية وتكلفة التحول الى مواد البديلة مرتفعة جدا . Charles T.Horngren , George Foster and Srikanth. M.Datar,(2000)ص90

ث- انواع الميزة التنافسية :

ان انواع الميزة التنافسية حسب تصنيف (porter) ثلاثة انواع وهي (الابداع، التميز، تخفيض الكلفة) اذ يركز الابداع على تطوير المنتجات والخدمات بشكل اسرع من المنافسين، في حين ينصب اهتمام التمييز على تحسين جودة المنتجات والخدمات، أما تخفيض الكلفة فيحاول كسب الميزة التنافسية من خلال الانتاج المنخفض الكلفة (Schuler & Jackson 1987 ص 59)، وهناك عدة انواع للميزة التنافسية التي تعتمد على المنظمة في المنافسة ضد المنظمات الاخرى ضمن القطاع الذي تعمل فيه، ويمكن تحديد اهمها بالاتي:

1. ميزة قيادة الكلفة (تخفيض الكلفة): أي تسعى المنظمة الى ان تكون تكلفة منتجاتها اقل كلفة في السوق، اذ تتميز بقدرتها على انتاج وبيع نفس المنتجات باسعار اقل من المنافسين (هل، شارلز و جونز، جاريت (2010) ص 52)
2. التمييز: يعني قدرة المنظمة على تقديم منتج متميز وفريد ذات قيمة مرتفعة من وجهة نظر الزبون تتضمن: جودة اعلى، خصائص فريدة، خدمات مابعد البيع، وهناك عدة مصادر للوصول الى التمييز من اهمها الموارد المالية، رأس المال الفكري والمقدرات التنظيمية (امال وعلي، 2011 ص 61)
3. ميزة تمييز المنتج وبكلفة اقل: تجمع هذه الميزة بين الميزتين السابقتين، اذ يتوجب على المنظمة في هذه الحالة عرض منتجات مختلفة ومتميزة عن منتجات المنافسين لاشباع الحاجات ذاتها للمجموعات الاستهلاكية، وفي الوقت ذاته باسعار منخفضة ناتجة عن التكاليف المنخفضة لتلك المنتجات. (دلال، 2010 ص 80):

سادسا: **الستراتيجيات التنافسية الشاملة للمنشأة (Colin, Drury (2000) ص 51)**

#### أ- مفهوم الاستراتيجية التنافسية الشاملة

يمكن تعريف الاستراتيجية على انها بناء واقامة دفاعات ضد القوى التنافسية او ايجاد مواقع في الصناعة حيث تكون القوى أضعف ما يمكن كما ويمكن توصيف الدور الذي يمكن ان تؤديه العمليات في الاستراتيجية الشاملة للمنافسة من خلال **المراحل الاربعة الاتية:**

- 1- التعادل الداخلي: وهذا يعني ان الشركة يجب ان لاتتفقد المبادرة في السوق لان مثل هذه الشركات الصناعية التي تركز نظرتها الى المنتج او العملية الانتاجية بمستوى فني متدن
- 2- التعادل الخارجي: هذا يعني بقاء الشركات الصناعية ان كانت جيدة او روثية وفقا للمنافسة.
- 3- الاسناد الداخلي: ويعني المعرفة التامة او الفهم الكامل للمساحات الوظيفية ومساندة حاجاتها، اذ تقوم ادارة الانتاج بفحص قراراتها للتحقق من ان هذه القرارات تكون ذات محتوى ومضمون متطابقة مع الاستراتيجية الشاملة للمنافسة.
- 4- الاسناد الخارجي: وهذا يعني ان التصنيع او الانتاج يعد مصدرا من مصادر المزايا التنافسية، ففي هذه المرحلة يكون التصنيع شريكا كاملا في بناء الاستراتيجية الشاملة للمنافسة.

#### ب- انواع الاستراتيجيات التنافسية للمنشأة

**الاستراتيجية التنافسية (امال وعلي، 2011 ص 34)**

يمكن اتباع اربع استراتيجيات نوعية للتفوق على الشركات المنافسة في صناعة معينة وهي

#### 1- القيادة الشاملة في الكلفة الكلية:

تتطلب هذه الاستراتيجية " بناء الامكانيات الانتاج ذات الكفاءة العالية والمداومة على تخفيض التكاليف الثابتة والتكلفة بشكل عام وتجنب العملاء الهامشيين وتقليل النفقات الى الحد الادنى في مجالات البحوث والتطوير والخدمات و مندوبي البيع والاعلان.

الا ان هذا التخفيض في التكاليف مفيد وناجح على المدى القصير اما على المدى الطويل فانه ذو تأثير عكسي لذلك يجب ان يؤخذ هذا التأثير بنظر الاعتبار

#### 2- استراتيجية تميز المنتجات (صفر، سهام سالم، (2008) ص 33)

تتطلب هذه الاستراتيجية انشاء منتج او خدمة ينظر لها العاملون على انها مميزة، ويمكن تحقيق هذا التميز عن طريق التصميم او العلامات التجارية ويمثل تميز المنتجات استراتيجية حيوية بحقق عائدا فوق المتوسط في مجال معين لان ولاء العملاء للعلامة التجارية يقلل من الزيادة في الاسعار.

#### 3- استراتيجية التركيز:

تركز هذه الاستراتيجية على فريق معين من العملاء او خط منتجات معين او قطاع جغرافي بذاته وهناك نوعان من استراتيجية التركيز

- 1- التركيز على التكاليف
  - 2- التركيز التمييزي
  - 3- التركيز على التكاليف: اذ تسعى الشركة في هذه الحالة الى الحصول خبرة التكاليف في السوق المستهدفة
  - 4- التركيز التمييزي: فتسعى الشركة الى تميز منتجاتها في السوق المستهدفة ويجب ان يتوافر في هذه الاسواق عملاء لهم احتياجات غير عادية او ان تتطلب خدمة القطاعات اجهزة انتاج وتوزيع تختلف عن مثيلاتها في القطاعات الاخرى في الصناعة نفسها.
- وهنا بين سؤال في الكيفية التي من خلالها تستطيع المؤسسة الصناعية تحقيق الميزة التنافسية ان الاجابة على هذا السؤال يمكن ان يكون باعطاء المستهلكين كل مايرغبون بصورة افضل من اي مؤسسة اخرى.
- ويتوجب على المؤسسة المعرفة التامة ببيئتها الخارجية والفرص فضلا عن بيئتها الداخلية المتمثلة بقوتها وضعفها وكذلك الفرص والتهديدات ويسهم الفهم التام لحاجات المستهلكين من المؤسسة الصناعية في ايجاد مجموعة من القدرات التنافسية التي تساعد في تحقيق الرضا الكامل لدى المستهلك وليس تحقيق مجرد الرضا السوقي. امال، حمو رزوقي وعلي، زيان بروج (2011) ص 81

## 4-أستراتيجية العمليات وبناء القدرات التنافسية :

يعد التركيز على العملية الانتاجية العامل الحاسم لتحقيق القدرات التنافسية التي تقود الى تحقيق رضى المستهلك الذي بدوره الى نجاح المؤسسة فمن الممكن ان تحتوي المؤسسة الصناعية على الكثير من العمليات الاساسية المختلفة والعمليات الفرعية ، الا اننا سنركز على اربع عمليات اساسية تقوم على تطوير وبناء القدرات التنافسية في المؤسسة الصناعية وهي :

اولا : تطوير الاستراتيجية التنافسية الشاملة :

تقود الاستراتيجية المنظمة الى الامام لغرض تحقيق الهدف النهائي . كما تدرس كل التهديدات والفرص التي تعد البيئة الخارجية للمؤسسة الصناعية وكذلك تقيس نقاط القوة والضعف .

وتحتاج عملية التطوير الاستراتيجية التنافسية الى وجود فريق عمل ذي معرفة متخصصة من مختلف الوظائف او الانشطة .

ثانيا : تطوير المنتج :

يعد تطوير المنتج الكمية التي يركز عليها فريق العمل والتي تبدأ مع استراتيجية المنظمة التنافسية ودراسة وتحليل الاسواق بعدها المدخلات .

اذ يقوم فريق العمل بتطوير كل من مفهوم المنتج وتصميمه وكذلك تصميم وتنفيذ العملية الانتاجية التي تمثل المخرجات .

ثالثا : تطوير انظمة التصنيع :

يمثل تطوير الانظمة على تقييم الموارد مما يجعل المنظمة قادرة على تحقيق انتاج السلع والخدمات التي جرى تصميمها في عملية تطوير المنتج والخدمات السابقة .

وان المدخلات الاولية المستخدمة لتطوير هذه الانظمة هي كل من تصميم العملية لتصنيع المنتجات والخدمات .

رابعا : أنجاز الطلبات :

يتمثل عملية انجاز الطلبات على الخطوات كافة اللازمة لتحقيق المرض لدى المستهلك وذلك ابتداء من لحظة ورود الطلبة وادخالها في نظام المعلومات بالمنظمة المعلومات بالمنظمة ولغاية توريد المنتج الى مكان المستهلك .

وعلى هذا الاساس فان المدخلات الاولية لهذه المرحلة تبدأ بالزيون والتسويق وتنتهي بالافراد المسؤولين عن تصنيع المنتجات المطلوبة بموجب هذه الطلبات . عبدالرحمن، ايمان شاكرا (2006)ص77

## المبحث الثالث : الاطار العملي

في هذا الفصل سوف نتناول الجانب العملي ( التطبيق ) من بحثنا هذا وهو اخذ نموذج احدى الشركات الانتاجية في السوق العراقية (شركة ديالى العامة ) واخذ عينة من انتاج الشركة ( المحولات الكهربائية ) وتطبيق الجانب النظري من البحث على انتاج الشركة وذلك لمعرفة اثر استخدام نظم التكاليف والدعم الحكومي في خفض التكاليف ونمو الارباح في الشركة وعلى موقعها التنافسي في السوق قبل عام 2003 وبعده عام 2003 و بعد دخول البطائع المستوردة بصورة كبيرة واستخدام اساليب جديدة لخفض التكاليف وازدياد حدة المنافسة(دخول البضائع المستوردة ) في السوق العراقية بصورة كبيرة .

## اولا : قبل 2003

بعد البحث والتدقيق في منتجات الشركة وجد ان انتاج المحولات الكهربائية مستمر ولم يتوقف رغم كل الظروف التي مرت بها الشركة لذلك سوف يكون عينتنا لهذا البحث هو ( محولات التوزيع الكهربائية )

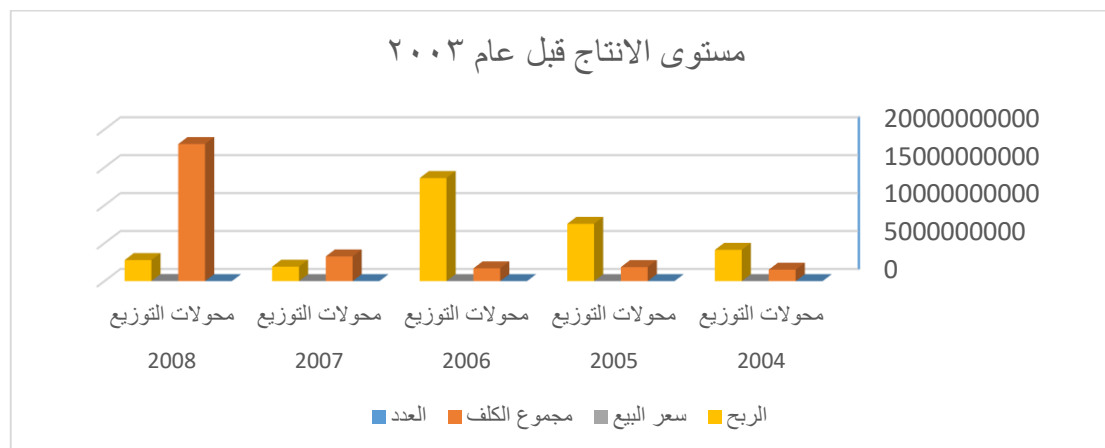
وفي مايلي جدول يبين انتاج الشركة من المحولات الكهربائية لخمس سنوات متتالية قبل عام 2003 اي في ضل الدعم الحكومي (حماية المنتج من خلال الحد من الاستيراد 0

جدول رقم 1 يوضح كميات الانتاج ونمو الارباح وثبات التكاليف لخمس سنوات قبل عام 2003

السنة	المادة	العدد	كلفة المفرد	سعر البيع للمفرد	مجموع سعر البيع	مجموع الكلف	الربح
1998	محولات	1080	224000	280000	302400000	241920000	60480000
1999	محولات	929	600000	750000	696750000	557400000	139350000
2000	محولات	1053	600000	750000	789750000	631800000	157950000
2001	محولات	1992	600000	750000	1494000000	1195200000	298800000
2002	محولات	4001	840000	1050000	4201050000	3360840000	840210000
مجموع		9055					



## مخطط 1 رقم مستوى الانتاج والتوزيع للمحولات



## أ- نظم احتساب التكاليف المستخدمة في الشركة

## 1- نظام الاوامر الادارية :

ويعتمد احتساب التكاليف في هذا النظام على اوامر الانتاج الصادرة من قبل الادارة العليا في الشركة ويتضمن الامر عدد ونوع المحولات المراد انتاجها وتجهيزها الى جهة معينة ويتم احتساب التكاليف على العدد الاجمالي للمحولات .

## 2- نظام المراحل :

وفي هذا النظام يتم احتساب الكلفة حسب المرحلة الانتاجية حيث ان عملية انتاج المحولة الكهربائية تمر بعدة مراحل منها مرحلة صنع الغطاء الخارجي ومن ثم صنع الغطاء ومرحلة صنع الملف الداخلي للمحولة ومن ثم تجميع الاجزاء والفحص ، حيث يتم احتساب الكلف وفقا لكل مرحلة ومن ثم تجميع كلف المراحل الذي يحدد كلفة المنتج .

## ب- استراتيجية الشركة التسويقية

قبل عام 2003 كانت الاستراتيجية المتبعة في التسويق ان هناك خطة انتاجية تصدر من قبل وزارة الصناعة والمعادن فيما يخص عمل شركات الوزارة ومن ضمنها شركة ديالى العامة والوزارة هي التي تقوم بتسهيل تسويق المحولات الى الوزارات الاخرى ، وكان للحكومة المركزية دور بارز في عملية تسويق المنتجات عن طريق قانون حماية المنتج حيث لايسمح لاي وزارة ان تستورد المحولات والمنتجات الاخرى التي كانت تنتجها الشركة من خارج العراق الا بعد اعتذار شركة ديالى العامة عن تزويدها بهذا المنتج المطلوب مع بيان سبب الاعتذار .

والخطة الانتاجية التي كانت تصدر من الحكومة المركزية يتم اعدادها بالتعاون مع وزارة التخطيط والوزارات الاخرى ذات الصلة باحتياجات منتجات شركات وزارة الصناعة ، وكانت الوزارة ايضا تساعد الشركة في الحصول على المواد الاولية . وكان ذلك يمثل حصانة وبيئة تسويقية مريحة لتسويق منتجاتها وكذلك باقى منتجات جميع شركات وزارة الصناعة والمعادن 0

## تحليل بيانات الجدول رقم 1 (مع الاخذ بنظر الاعتبار نظام الكلف والاستراتيجية التسويقية )

لو نظرنا الى الجدول رقم 1 سيظهر بوضوح ارتفاع اعداد الانتاج مع ثبات التكاليف نوعا ما لاننتاج المحولات الكهربائية ولو دققنا باسعار البيع لهذا المنتج سيظهر بوضوح ايضا نمو الارباح بصورة متوازنة نوعا ما وهذا يعود سببه الاول الى الدعم الحكومي الامحدود والى استخدام نظم تكاليف وخطط تسويقية ساعدت على ذلك

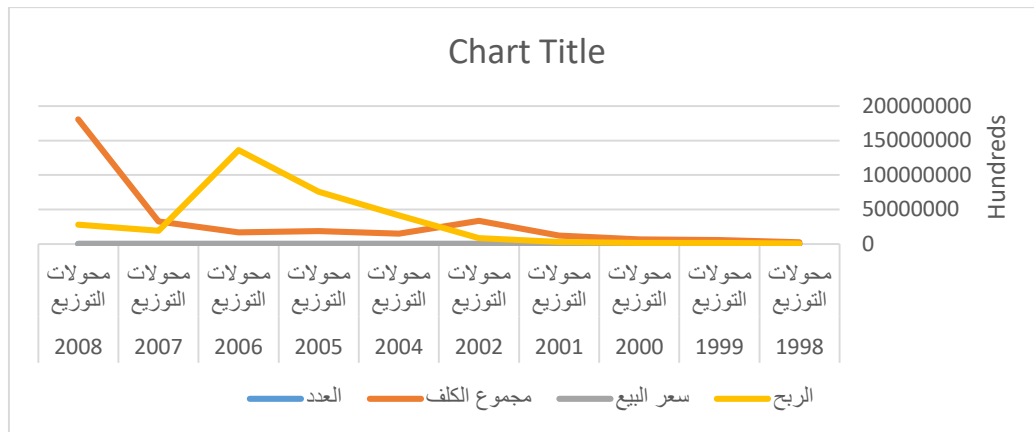
## ثانيا : بعد 2003

جدول رقم 2 يوضح كميات الانتاج وتذبذب الارباح والتكاليف لخمس سنوات بعد عام 2003

السنة	المادة	العدد	كلفة المفرد	سعر البيع	مجموع سعر البيع	مجموع الكلف	الربح
2004	محولات	1717	875034	3275000	5623175000	1502433378	4120741622
2005	محولات	2125	870534	4425000	9403125000	1849884750	7553240250
2006	محولات	1927	870534	7925000	15271475000	1677519018	13593955982
2007	محولات	651	5000000	7925000	5159175000	3255000000	1904175000
2008	محولات	1580	11443843	13200000	20856000000	18081271940	2774728060
		8000					

جدول رقم (2) من اعداد الباحث

مخطط رقم 2 يوضح تغير منحنيات الانتاج والتوزيع للمحولات للسنوات ككل



#### أ- نظم احتساب التكاليف المستخدمة

##### 1- نظام الاوامر الادارية :

ويعتمد احتساب التكاليف في هذا النظام على اوامر الانتاج الصادرة من قبل الادارة العليا في الشركة ويتضمن الامر عدد ونوع المحولات المراد انتاجها وتجهيزها الى جهة معينة ويتم احتساب التكاليف على العدد الاجمالي للمحولات .

##### 2- نظام المراحل :

وفي هذا النظام يتم احتساب الكلفة حسب المرحلة الانتاجية حيث ان عملية انتاج المحولة الكهربائية تمر بعدة مراحل منها مرحلة صنع الغطاء الخارجي ومن ثم صبغ الغطاء ومرحلة صنع الملف الداخلي للمحولة ومن ثم تجميع الاجزاء والفحص ، حيث يتم احتساب الكلف وفقا لكل مرحلة ومن ثم تجميع كلف المراحل الذي يحدد كلفة المنتج .

#### ب- استراتيجيات المنشأة التسويقية

بعد عام 2003 اختلفت الاستراتيجية التسويقية المتبعة في الشركة وذلك بسبب عدم التدخل الحكومي في خطط الانتاج السنوية وفي الخطة التسويقية ايضا بالاضافة الى ذلك فان تمويل الوزارات من الموازنة العامة لم يلزم الوزارات بشراء المنتجات المحلية الصنع والتي من ضمنها منتجات شركة ديالى العامة مما دعى الشركة الى تغيير استراتيجيتها التسويقية ، حيث تقوم الشركة بمجموعة اجراءات لغرض تسويق منتجاتها وهي:

##### أ- الاعلام

##### ب- حضور المعارض والندوات

##### ت- اللقاءات الخاصة

##### ث- مخاطبة الوزارات والدوائر بكتب رسمية

وكل ذلك الهدف منه تسويق منتجاتها بعد ان تخلت الحكومة المركزية عن دورها بالتدخل المباشر في تسويق منتجات الشركة

#### تحليل بيانات الجدول رقم 2 (مع الاخذ بنظر الاعتبار نظام الكلف والاستراتيجية التسويقية )

لو نظرنا الى الجدول رقم 2 سيظهر بوضوح انخفاض مستويات الانتاج مع ارتفاع وتذبذب التكاليف لاننتاج المحولات الكهربائية ولو دققنا باسعار البيع لهذا المنتج سيظهر بوضوح ايضا التذبذب (عدم الاستقرار) في مستوى الارباح هذا يعود سببه الاول الى نقص او انعدام الدعم الحكومي والى استخدام نظم تكاليف وخطط تسويقية ضعيفة ساعدت على ذلك (مع ملاحظة ان ارقام المبيعات تضخمت مبالغها بسبب انخفاض قيمة الدينار العراقي فاصبحت بالملايين بعدما كانت بالالاف )

#### ثالثا : التحليل العام للبيانات والجدول

##### ■ اسباب ارتفاع وتذبذب التكاليف بعد عام 2003 وكما هو واضح من الجداول اعلاه

هناك مجموعة من الاسباب التي ادت الى زيادة في كلفة انتاج المحولات الكهربائية وهي:

- أ- عدم تحديث نظم التكاليف المتبعة في الانتاج لكي تواكب التطور الحاصل من دخول بضائع اجنبية اقل كلفة بعد انفتاح البلد على الاستيراد
- ب- زيادة اليد العاملة في الشركة بشكل هائل بعد عام 2003 بسبب عودة الكثير من الموظفين على قناة المفصولين السياسيين مما ادى الى زيادة في الاجور (الرواتب) والذي يعتبر من اكثر التكاليف على انتاج المحولات.

## ■ اسباب انخفاض المبيعات بعد عام 2003

- أ- التخلي الحكومي عن التدخل بشكل مباشر لغرض تسويق منتجات الشركة عن طريق منع استيراد المنتجات الموجودة داخل العراق .
- ب- فتح الحدود امام المنتجات والشركات المنافسة وعدم فرض الرسوم على البضائع الخارجية .
- ت- عدم التأكد من قبل الحكومة على قانون حماية المنتجات المحلية الذي كان يعمل به سابقا.
- ث- قلة ثقافة المستهلك بسبب اعتماد قلة الاسعار بغض النظر عن جودة المنتج.

## ■ الدعم الحكومي للمنشأة

عند قراءة وتحليل جداول وكميات المبيعات بعد عام 2003 نلاحظ ان الدعم الحكومي شبه معدوم بسبب مجموعة من الاسباب التي تم ذكرها سابقا وكل ما هنالك من دعم هو مجرد مخاطبات وكلام في الاعلام وعدم وجود قرارات ملزمة. وذلك على العكس من بيانات وجداول قبل عام 2003 حيث يظهر جليا من ارقام المبيعات مستوى الدعم الحكومي العالي .

## المبحث الرابع ( الاستنتاجات والتوصيات )

## الاستنتاجات

- 1- عدم اتباع نظام كلفوي حديث يتلائم مع سياسات الانتاج المتبعة في الشركات العالمية والاقليمية المماثلة .
- 2- ازدياد اليد العاملة في الشركات بعد 2003 بسبب كثرة الموظفين مما ادى الى ارتفاع التكاليف والذي بدوره يؤثر على امكانية التنافس السعرية مع البضائع المسوردة.
- 3- خطة الانتاج في الشركات الصناعية العامة كانت تعد سابقا بشكل مركزي من قبل وزارة الصناعة والحكومة تفرض على بقية الوزارات ذات الصلة بشراء المنتج .
- 4- بعد 2003 الحكومات المتعاقبة لم تلزم الوزارات ذات الصلة بشراء المنتجات المحلية للشركات الصناعية العامة مما ادى الى قلة الطلب على هذه المنتجات بسبب توفر البديل.
- 5- عدم حماية المنتج المحلي بدخول البضائع المستوردة الى داخل السوق المحلية بكميات كبيرة بسبب عدم فرض ضرائب مناسبة ورسوم كمركية او التهرب من هذه الضرائب والرسوم ادى الى انخفاض اسعارها مقارنة بالانتاج المحلي .
- 6- عدم وجود حافز للتنافس وزيادة الانتاج في شركات وزارة الصناعة لعدة اسباب منها صعوبة امكانية التصدير وضعف الطلب في السوق المحلي .

## التوصيات

- 1- استخدام نظام كلفوي واساليب حديثة متبعة لخفض تكاليف الانتاج للمنتج المحلي بحيث يتقارب في الاسعار مع المنتجات المستوردة المتوفرة في الاسواق مع مراعاة الجودة في الانتاج لكي يطابق المواصفات العالمية.
- 2- نقل الموظفين الفائضين عن الحاجة الى شركات اخرى او وزارات اخرى هي بحاجة لهم والحد من البطالة المقنعة التي تؤدي الى زيادة تكلفة المنتج المحلي مقارنة بالمستورد
- 3- التنسيق بوضع خطط الانتاج للشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن وذلك لتلافي الوفرة في منتج معين وشحة منتج آخر مما يؤثر على اسعار النوعين من الانتاج .
- 4- نوصي بزيادة الدعم الحكومي للشركات الصناعية من خلال الزام الوزارات ذات الصلة بشراء منتجات هذه الشركات كونها ذات جودة عالية وتطاهي المنتجات العالمية .
- 5- حماية المنتج المحلي من خلال الحد من الاستيراد بصورة عشوائية بعدة طرق منها منع الاستيراد للبضائع المتوفرة محليا الا عند الضرورة القصوى ، وفرض ضرائب عالية على المنتج المستورد المشابه للمنتج المحلي .
- 6- امكانية اضافة ميزة تنافسية لمنتجات الشركات الصناعية العراقية لتصديرها للاسواق الاقليمية بعدة طرق منها اعفاء الشركات المصدرة من بعض الرسوم والضرائب المفروضة عليها .

## المصادر

- ❖ البكري ، جواد كاظم ، فخ الاقتصاد الامريكى ، الأزمة المالية ، 2008 مركز حمورابي للدراسات والبحوث الاستراتيجية 2009 .
- ❖ الدويري ، غسان غريب، (2009) "ادارة التميز في القطاع العام الأردني " مجلة المسارات الثقافية الامارات العربية المتحدة .
- ❖ الغزوي ، محمد سلمان " استخدام محاسبة التكاليف في احتساب تكاليف المؤسسات التعليمية : دراسة تطبيقية في جامعة بغداد " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد السابع لسنة 2009 .
- ❖ الفرعان ، علي زكريا فرحان (2007) اثر مرونة التصنيع على الميزة التنافسية : دراسة ميدانية في شركات صناعة الأثاث العاملة في مدينة الملك عبدالله الثاني الصناعية سحاب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاردنية ، عمان .
- ❖ بارحمة ، ماجد محمد عبدالله (2007) " الخيار الاستراتيجي واثره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة " دراسة ميدانية في عينة من الشركات اليمنية المصنعة للادوية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عدن، اليمن .
- ❖ دلال ، عظيمي (2010)، مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الاعمال في ظل محيط حركي ، مجلة العلوم الاقتصادية.
- ❖ صفر، سهام سالم ، (2008) " اثر كلف الجودة في الميزة التنافسية : دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة البطاريات .

- ❖ عبدالرحمن، ايمان شاكر (2006)، "دور منهج ادارة الكلفة المتكامل في التخطيط للموازنة العامة ، دراسة تطبيقية في كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد " رسالة دكتورا مقدمة الى الجامعة المستنصرية ، 2006 .
- ❖ آمال ، حمور زوقي وعلي ، زيان بروجة (2011) راس المال الفكري كميزة تنافسية للمؤسسة الفندقية ، الملتقى الدولي حول : راس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في ظل الاقتصادية الحديثة ، جامعة حسيبة بن بو علي – الشلف ، كلية العلوم الاقتصادية .
- ❖ هل ،شارلز و جونز ، جاريت (2010)، الادارة الاستراتيجية : مدخل متكامل ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- ❖ Charles T.Horngren, George Foster and Srikanth. M.Datar,(2000)"Cost Accounting : A Manageril Emphasis" Prentice Hall.
- ❖ Colin, Drury (2000"Management and cost Accounting" Business press.
- ❖ L.Brow & m.Mcdonald , competitive Marketing Strategy for Europen Developing, Maintaning and defending competitive Advantagec,New Yourk : Macmilan,1998.
- ❖ Ronald W,Hitton, Michal W.Maher and Frank H. Selto,(2003),"Cost Management" Irwin,McGraw-Hill.