

أثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال -

دراسة ميدانية بالإدارة الرئيسية لشركة العامة للكهرباء

د. عزالدين علي مسعود الصويعي أ. سناه ضو احمد ابوزيد

Sanaabozed9 @zu.edu.ly

a.asuaya@zu.edu.ly

كلية الاقتصاد العجلات - جامعة الزواية

The impact of using modern cost management tools in improving the strategic management decisions of business organisations.

This study aimed to identify the reality of the use of strategic management tools in the General Electricity Company, in addition to analysing the impact of using modern cost tools in improving strategic management decisions. The issue of the study centred on answering the following question

What is the impact of using modern cost tools in improving strategic management decisions in the General Electricity Company, the study was conducted on the General Electricity Company, and the descriptive analytical method was used to diagnose the issue under study, and the questionnaire was used as a tool to collect data from the study community, and (42) forms were distributed

Translated with DeepL.com (free version)

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية بالشركة العامة للكهرباء، بالإضافة إلى تحليل أثر استخدام الأدوات الحديثة للتكلفة على القرارات الاستراتيجية فيما تمحورت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل التالي:

ما أثر استخدام الأدوات الحديثة للتكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية بالشركة العامة للكهرباء ، وقد تم اجراء الدراسة على الشركة العامة للكهرباء ، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتشخيص المشكلة موضوع الدراسة ، واستخدمت استماراة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة ، وتم توزيع (42) استماراة وتم الاعتماد على الحزمة العلوم الاجتماعية spss لتحليل البيانات ، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة \geq

ومع التسليم بوجود هذه التغيرات في بيئه التصنيع الحديثة فقد أصبح من الضروري أن يكون لنظم المحاسبة الإدارية دور فعال من توفير المعلومات الازمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتنمية مركزها التنافسي ومن ثم دعمها على التميز عالميا، إلا إن فعالية هذه النظم تتوقف على قدرتها في توفير الطرق والأساليب والأدوات الازمة لتحقيق ذلك.

وفي هذا الشأن فإن نظم المحاسبة الإدارية تعتمد على ركيزتين أساسيتين هما: نظم التكاليف، وأساليب تقييم الأداء.

إلا إن نظم التكاليف والتقييم الأداء التقليدية لم يتوافق فيها الكفاءة ولا الفعالية لتوفير المعلومات الازمة لتحقيق تلك الأهداف، لذا بدأت العديد من المنشأة والتي ترغب في التميز عالميا في تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (أسلوب التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). لتوفير المعلومات الملائمة لدعم المنشأة على التميز عالميا.

3. فروض الدراسة:

تتمثل فروض الدراسة فيما يلي:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي). في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الأدوات وأساليب بشكل منفصل.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية: مساندة وتأييد الإدارة العليا، توفير الموارد المادية توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، توفير الموارد البشرية والتنظيمية، تأييد العاملين على تطبيق التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - القياس المرجعي).

7. متغيرات ونموذج الدراسة:

المتغيرات :

المتغير المستقل : الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة .

المتغير التابع : تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية .

نموذج البحث :

النموذج التابع	النموذج المستقل
تحسين قرارات الادارة	الادوات الحديثة لإدارة التكلفة

8. حدود الدراسة :

أ- تقتصر الدراسة على تناول أداتين من أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) كما تقتصر على تناول أسلوبين من أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي (مقياس الأداء التوازن - أسلوب القياس المرجعي).

ب- كذلك تقتصر الدراسة الميدانية للبحث على الشركة العامة للكهرباء في ليبيا.

9. مصطلحات الدراسة

الادوات الحديثة لإدارة التكلفة ، قرارات الادارة الاستراتيجية ، منظمات الأعمال.

10- الدراسات السابقة :

1- دراسة : (اليمني)، 2024 : بعنوان استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكيد، وهدفت هذه الدراسة إلى استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكيد لأنها تشكل تحدياً كبيراً أمام المنشآت في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث يعكس هذا التحدي طبيعة التغيرات السريعة والمترافقه في السوق حيث يتعين على إدارة اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على معلومات محددة ودقيقة ومتغيرة باستمرار ، فباستخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية يمكن للمنشأة ترشيد القرارات الاستثمارية للمشاريع المحتلة وترشيد استخدام رأس المال والموارد وتحقيق التوازن بين المخاطر والارباح المتعددة ، كما يمكن ان يساعد تلك الأدوات في تحليل وتقديم توجيهات استراتيجية للتعامل مع ظروف عدم التأكيد بشكل فعال وبالتالي يتعين على الشركات والمؤسسات الاستفادة القصوى من أدوات التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكيد من خلال تبني أساليب تقييم شاملة

ومرنة تأخذ في الاعتبار تقلبات وتغيرات السوق وحالات عدم اليقين بهدف تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق الأرباح المستدامة على المدى الطويل .

2- دراسة : (فاطمة الزهراء)، 2019 بعنوان اهمية استخدام ادوات ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، حيث هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، فهذه الاخرية وفي سعيها للوصول الى اهدافها التي تضمن لها البقاء والاستمرارية في محيط يشهد منافسة حادة يدفع بها الى انتهاء اليات وسبل لتحقيق الميزة التنافسية وتحسينها وذلك عن طريق استخدام احدى اساليب ادارة التكلفة التقليدية او الحديثة في حساب التكاليف والتحكم فيها حسب رغبة متذبذب القرار داخل المؤسسة ، وتوصلت الى نتائج اهمها ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يعطي بيانات اكثر دقة و موضوعية وكذلك اسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين ربحية المؤسسة عن طريق خفض الانتاج وضمان جودة المنتج .

3- دراسة: (ساحري)، 2018 بعنوان نظام التكلفة المستهدفة : مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة ومن خلال البحث تبين ان نظام التكلفة المستهدفة يمثل ادارة استراتيجية مهمة ومدخل فعال لتخفيض وتحطيم التكلفة والرقابة عليها وتخفيض الارباح وارضاء الزبون من ناحية السعر والجودة تحقيق الرغبات والتي تتمثل اساسا في الاداء الوظيفي والخصائص والتركيز على تصميم المنتج والعمليات كأساس لإدارة التكلفة وخفض تكاليف دورة حياة المنتج وتحسين الجودة والملازمة .

10. خطة الدراسة:

تنقسم الدراسة إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة والباحث الثاني: اساليب تقييم الأداء الاستراتيجية. والباحث الثالث: اثر أدوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة وتقييم الأداء الاستراتيجية. والباحث الرابع: دراسة ميدانية لأهمية اساليب إدارة التكلفة وتقييم الأداء الحديث في الشركة العامة للكهرباء .

المبحث الأول - اساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة:

1-1. مقدمة:

تشهد بيئه الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات الجوهرية المتلاحقة بفضل العديد من العوامل من أهمها ثورة تكنولوجيا التصنيع والمعلومات والاتصالات الحديثة وعولمة الأسواق واحترام المنافسة العالمية والتي زادت بدورها من صعوبة التميز والتفوق. وتعرف المنشأة المتميزة عالمياً بأنها (المنشأة التي تحسن من وضعها

ومركزها التنافسي العالمي باستمرار لتكون الأفضل عن طريق تعظيم القيمة للعملاء بشكل فعال وزيادة الاهتمام بعمليات المنشأة والتركيز على جودة المنتجات والخدمات (Krishan, et al, 2005, p. 33).

وتعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بمثابة توجيه محاسبي حيث تمكن المنشأة ليس فقط من توفير معلومات التكاليف التي تساعدها في اتخاذ القرارات ولكن أيضاً تساهم في وضع وتطوير الاستراتيجيات الكفيلة بتحقيق مزايا تنافسية متواصلة للمنشأة (Hansen and Mowen, 2000, p. 490).

2-1. مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

يعرف (2) (Anderson, 2005, p. 2) الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها تحليل هيكل التكاليف في ضوء استراتيجية المنشأة وضبط أدائها الاستراتيجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار.

ويرى الباحثان أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة هي منهج محاسبي يسعى إلى توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على تحقيق الاستراتيجية التي قامت باختيارها. كما ترجع أهم أسباب تفوق الشركات الأجنبية على الشركات العربية من حيث القدرة التنافسية، إلى ثبتيها نظام يعتمد على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بما يشلها من أساليب متقدمة لمساعدتها على تحقيق مزايا تنافسية (رزان حسين، 2003: 18).

3-1. أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

ظهرت بعض الاقتراحات في العقد الأخير من القرن الماضي تناولت إتباع عدة مداخل وأساليب مثل أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) (activity based costing target) والتكلفة المستهدفة (tc). وقد اقترحت هذه المداخل الأساليب من أجل مساعدة منشأة الأعمال على تحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (طارق حسين، 2005: 1)، ويمكن تحليل تلك المداخل والأساليب على النحو التالي:

1- **مدخل التكلفة على أساس النشاط:** يقوم هذا المدخل على مساعدة الإدارة في تحسين عملية تتبع تكلفة الموارد للأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، ثم بعد ذلك يتم تتبع تكاليف ذلك الأنشطة بالنسبة لمنتجات المنشأة، أي يعتمد على تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مع تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل (عاطف عبد المجيد، 1999: 92-93).

2- **مدخل التكلفة المستهدفة:** يمثل أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث يتعلق بتوفير المعلومات التي تساعد على تحديد تكلفة المنتج في ضوء بيانات كل من سعر البيع المستهدف والزعيمة المستهدفة، ويعرف (2) (cooper, 2009, p. 2) التكلفة

المستهدفة بأنها أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج.

4-1. التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

يتم تدعيم قدرة إدارة التكاليف من خلال التكامل بين نظام فعال لقياس وتحصيص ورقابة التكلفة متماثلاً في نظام التكافة على أساس النشاط مع الاستعانة بأداة فعالة لتخفيض التكلفة مثل التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في التخفيض الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الإجراءات وتحسين الإنتاجية مع المحافظة على الجودة، وتدعم المركز التنافسي للمنشأة، بما يساعد على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بكفاءة وفعالية (Dierck cokins, 2001, p. 40) ويمكن اتضاح خطوات التكامل بينهم كما يلي: (نبيل المهرى، 2014: 71-62).

1- يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط بتوفير المعلومات عن التكاليف والأنشطة وإعداد مخطط الأنشطة.

2- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بناء على سعر البيع التنافسي المستهدف والربح المستهدف في تحديد التكلفة المستهدفة.

3- يتم تحديد الفجوة التكاليفية (وهي تمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المتوقعة) ومحاولة سدها عن طريق تحديد محركات التكلفة وال العلاقات بين الأنشطة المختلفة ومن ثم يساعد ذلك على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع تفعيل دور الأنشطة التي تضيف قيمة وذلك يهدف تخفيض تكاليف الأنشطة.

4- يساعد التكامل بين التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في التخفيض الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الإيرادات وتحسين الإنتاجية ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

المبحث الثاني - أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي:

مقدمة:

تشير الكتابات المحاسبية والإدارية إلى أن العديد من المنشآت ترى أن مقاييس الأداء التقليدية غير كافية لعملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات في بيئة تنافسية سريعة التغيير، هذا بالإضافة إلى أن المنشآت الصناعية تواجه في الوقت الراهن بيئة متحركة تتصرف بالتعقيد مما أوجب ضرورة استخدام وتطبيق أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية ومن أهمها مقاييس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي (مصطفى المولى، 2012: د.ص)

مقياس الأداء المتوازن:

هو أحد أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي على مستوى المنظمة، ويهدف هذا الأسلوب إلى تقييم الأداء بصورة شاملة ومتوازنة بالاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية وبصورة تتفق مع مدى تحقق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة (مجدي شعلان، 2015: 5).

أسلوب القياس المرجعي:

هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة الذي يهدف إلى إدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة عن طريق المقارنة الخارجية بين المؤشرات المالية وغير المالية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشأة المتميزة المالية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشأة المتميزة عالمياً في مجال الصناعة بالإضافة إلى المقارنة الداخلية مع مؤشرات الأداء الخاصة بالأسماك المتميزة داخل نفس المنشأة وذلك يهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها وكذلك إجراء التحسينات المستمرة في أداء المنشأة يهدف جعلها متميزة عالمياً.

التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي:

يعتبر كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي من أهم ابتكارات المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وكل منها مبني على ومكمل للأخر وذلك يهدف توفير المعلومات الملائمة لدعم المنشأة على التميز عالمياً. ويمكن ايضاح خطوات التكامل بينهم كما يلي: (Punniyamoorthy and Murali, 2008, pp. 422 - 425

1. يساعد أسلوب القياس المرجعي على زيادة كفاءة تطبيق مقياس الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات الخارجية الخاصة عن المنافسين المتميزين في نفس مجال الصناعة، كما يساعد على ترتيب مقياس الأداء المتوازن وفقاً للاهيته وفي ضوء المعلومات المتوفرة عن أفضل المنافسين.
2. يساعد مقياس الأداء المتوازن في زيادة فاعلية تطبيق أسلوب القياس المرجعي فهو يقضي على أهم انتقاداته والتمثلة في تركيزه على مقارنة الأرقام والبيانات أكثر من تركيزه على تقييم الأداء.
3. إن التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي سوف يساعد على تدعيم المنشأة على التميز عالمياً، وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة عن طريق الابتكار في المنتجات والخدمات وتوفيرها بجودة عالية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة منخفضة.

المبحث الثالث:

أثر أساليب إدارة التكلفة وتقييم الأداء الاستراتيجية في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية

مقدمة:

تعمل المنشآت في ظل بيئة ديناميكية سريعة التغير لذا ينبغي عليها تقييم وإدارة أدائها الاستراتيجي بكفاءة وفعالية ومن أهم أساليب تقييم وإدارة الأداء الاستراتيجي كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي.

إلا إن أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وخاصة مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لا تعتبر نظم معزولة عن باقي نظم المنشأة لذا ينبغي أن تتكامل مع نظم وإدارات أخرى وعلى الأخص أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة) ليس فقط من أجل توفير المعلومات التكاليفية لأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة سوف يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة: إن التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية المنشآة وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة سوف يساعد المنشأة على تحقيق الأهداف التكاليفية للمنشأة:

1. التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط: إن تكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية المنشآة ويتم ذلك عن طريق: (نبيل المعمري، 2014: 72)، (شاهين، 2003: 324).

أ- يتم تحديد مقياس الأداء لمقياس الأداء المتوازن بالاعتماد على البيانات والمعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط وخاصة في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة.

ب- يتم تقييم الأداء من خلال مقاييس الأداء التي سبق تحديدها في الخطوة السابقة وبالاعتماد على محركات تكلفة تحقق الدقة والموضوعية في تحويل التكاليف غير المباشرة وبالتالي تعتبر محركات التكلفة بمثابة محركات أداء تقوم على أساس علاقات السبب والآخر.

2. التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة: هناك علاقة تكاملية بين كل من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة المستهدفة، فمقياس الأداء المتوازن يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كما أن أسلوب التكلفة يساعد على توفير المعلومات

- اللزمرة لمقياس الأداء المتوازن خاصة في مجال تخفيض التكلفة ويتم ذلك عن طريق: (فودة، 2007: 219-225).
- أ- يساعد مقياس الأداء المتوازن على زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة عن طريق توفير المقاييس اللازمة لإتمام الفلسفة التكلفة المستهدفة.
- ب- تعتبر التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة لمقياس الأداء المتوازن وخاصة في مجال تخفيض التكلفة، فالتكلفة المستهدفة تقوم بتوفير المعلومات عن سعر البيع المستهدف والربع المستهدف والتكلفة المستهدفة وكل هذه المعلومات لازمه للبعد المالي للمقياس الأداء المتوازن.
- التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.**
إن أسلوب القياس المرجعي يعتبر أحد أهم أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وكذلك يعتبر أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والذي يتكامل مع غيره من الأدوات لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (فرج، 2004: 118).
1. التكامل بين أسلوب القياس المرجعي والتكلفة على أساس النشاط يوفر أسلوب القياس المرجعي العديد من مقاييس المرجعية التي تساعد على زيادة فعالية التكلفة على أساس النشاط وذلك كما يلي: (سيد، 2010: 298).
- أ- تساعد المقاييس المرجعية على فهم أفضل العلاقة بين التكلفة والأنشطة المرتبطة بها وبالتالي القدرة على زيادة القدرة على إدارة الموارد بشكل أمنّ.
- ب- يساعد على معرفة مواطن الضعف في العمليات الإنتاجية والتخلص منها أو تحسينها.
2. التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة المستهدفة: يساعد أسلوب القياس المرجعي على نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك كما يلي: (نبيل المعمري، 2014: 65).
- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساعد على توفير معلومات على المنافسين ويتم المقارنة بين تكاليفهم المستهدفة وتكاليف المنشأة المستهدفة من أجل تحديد الفجوة بينهم وذلك بخفض التكاليف المستهدفة مما يساعد في تحقيق الزيادة التكاليفية للمنشأة.
- ب- يساعد أسلوب القياس المرجعي على التعلم من الآخرين وخاصة المنافسين عن كيفية تصميم المنتجات الجديدة بما يحقق المتكافلة المستهدفة.
- ج- يستخدم أسلوب القياس المرجعي في زيادة كفاءه وفعالية أسلوب التكلفة المستهدفة والأدوات المساعدة لها مثل هندسة القيمة وجداول التكلفة.
- ممارسين يتضح أهمية التكامل بين كل من أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

(التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة). حيث ان أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية لا تعتبر نظماً معزولة بل ينبغي أن تتكامل مع نظم وأدوات أخرى تمده بدخلاته وستقييد من مخرجاته ومن أهم ذلك الأدوات أدوات الإدارة الاستراتيجية للمكلفة (إيمان فرج، 2009: 120). ويساعد التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية لتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات الازمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

المبحث الرابع - دراسة ميدانية لأثر أساليب إدارة التكلفة وتقييم الأداء الحديثة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية :

- **الدراسة الميدانية:**

أساليب جمع البيانات:

يعتمد الباحث في الحصول على البيانات الازمة للدراسة الميدانية و اختيار فروضها على أسلوب قائمه الاستقصاء و تتم إعداد قائمة استقصاء توجه إلى مجموعة الشركات محل الدراسة.

- **منهجية الدراسة:**

منهج الدراسة هو الطريق أو المسلك الذي يسير فيه الباحث للوصول إلى المعرفة، وذلك عن طريق إتباع مجموعة من القواعد والعمليات التي يتبعها العقل والحس للوصول إلى غاية أو نتيجة محددة.

وفي ضوء طبيعة هذا البحث والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الكشف عن أثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمؤسسات الاعمال ومن خلال التساؤلات التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عليها فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على دراسة الواقع أو الظاهره كما هي في الواقع، ويهم بوصفها وصفاً دقيقاً، حيث يتلاءم الأسلوب الوصفي مع الهدف النظري لهذه الدراسة، في حين يتلاءم الأسلوب التحليلي مع الهدف العملي لها.

- **مجتمع الدراسة:**

مجتمع الدراسة هو "مجموع وحدات البحث أو الدراسة التي يراد الحصول على معلومات عنها سواء كانت وحدة العد إنساناً أم نباتاً أم جماداً" ، ويشمل مجتمع البحث الاصلي جميع العاملين في الادارة العامة لشركة الكهرباء في المنطقة الغربية بليبيا خلال فترة البحث، وباعتبار أن مجتمع البحث مجتمع متجانس في الخصائص نظراً

لطبيعة الموضوع وطبيعة العمل الذي يؤديه في مجال المحاسبة فإنه تم اختيار عينة عشوائية بسيطة تتناسب مع حجم المجتمع.

الجدول (1) إجراءات توزيع عينة البحث وحركة الاستبيان

الاستبيانات لخاضعة للتحليل	الاستبيانات غير الصالحة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات الموزعة	
29	2	9	42	العاملين بالادارة العامة بشركة الكهرباء
29	29	33	42	الإجمالي

المصدر : إعداد الباحثين
أداة الدراسة :

لتحقيق أغراض الدراسة و بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع هذه الدراسة، قاما الباحثان بتصميم أداة البحث والذي كان بعنوان: أثر استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال .

اشتملت الاداة على: تضمن المحور الاول المتغير المستقل استخدام الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وتضمن (8) عبارات، وتضمن المحور الثاني وهو يتعلق بالمتغير التابع والمتمثل في تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال ويتضمن (8)، عبارات لمعرفة اتجاه عينة الدراسة على مستوى تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال .

ـ صدق الأداء الظاهري:

للتأكد من صدق مقياس الدراسة قام الباحث بعرض استماره الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في الجامعات الليبية، بالإضافة إلى مجموعة من المهنيين في مجال المحاسبة وذلك لإبداء رأيهم وتقديم مقتراحاتهم حول استماره الاستبيان، والاستفادة من خبراتهم في الحكم على المقياس المستخدمة ومدى ملائمتها للتطبيق في الدراسة، وبناء على الملاحظات القيمة الواردة من المحكمين تم إجراء التعديلات على استماره الاستبيان بشكلها النهائي.

1. صدق المقياس (الاتساق الداخلي):

يقصد بصدق المقياس (الاتساق الداخلي) مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تتنمي إليه هذه الفقرة وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من

خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط سبيرمان) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبابة والدرجة الكلية للمجال نفسه.
المحور الأول: أدوات الحديثة لإدارة التكاليف.

يوضح الجدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية

العبارة	(الادوات الحديثة لإدارة التكاليف)	ت
ستخدم المنظمة أدوات الحديثة لإدارة التكلفة	0.794	1
ستخدم المنظمة برامج إدارة المشاريع كاداء حديثة لإدارة التكاليف	0.841	2
ستخدم المنظمة أنظمة تخطيط موارد المؤسسات	0.776	3
يعتبر هذه الأدوات في عملية إدارة التكلفة في المنظمة مهمة جدا	0.827	4
وثير استخدام الأدوات على جودة القرارات الاستراتيجية في المنظمة	0.884	5
ساهمت هذه الأدوات في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنظمة	0.820	6
ساعدة هذه الأدوات في تقليل التكاليف	0.792	7
ساعدة هذه الأدوات في زيادة الربحية	0.820	8
لعلاقة بين ادارة التكلفة والقرارات الاستراتيجية جيدة		

المصدر : إعداد الباحثان

المحور الثاني - تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال:

يوضح الجدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والدرجة الكلية

العبارة (تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال)	معامل الارتباط	ت
قييم فعالية التواصل الداخلي في المنظمة ممتاز	0.817	1
هناك دعم كاف من الادارة العليا للقرارات الاستراتيجية	0.896	2
تأثير التغيرات الاقتصادية على القرارات الاستراتيجية كبير	0.844	3
من العوامل الأكثر أهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية في لمنظمة البيانات والتحليلات.	0.740	4
تم تقييم المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستراتيجية بشكل دوري منتظم.	0.699	5
ستخدم أدوات تحليل البيانات لدعم قراراتي الاستراتيجية بشكل دائم	0.888	6

7	ابتكار والتكنولوجيا من العوامل ذات الأهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية	0.000	0.704
8	وجد تحيّيات مختلّة تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	0.000	0.752

المصدر: إعداد الباحثان
ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبانة ان تعطي هذه الاستبانة النتيجة ذاتها لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد اتضح أن معامل ألفا كرونباخ كان جيد حيث بلغ معامل الثبات الكلّي للاستبيان (0.841) كما هو موضح في الشكل التالي:

معامل الثبات	عدد الفقرات	متغيرات الدراسة	t
0.820	8	ثبات المتغير المستقل الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف	
0.795	8	ثبات المتغير التابع: تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية	
0.841	16	الثبات الكلّي	

المصدر : إعداد الباحثان

وصف متغيرات الدراسة

توصّف متغيرات الدراسة في هذا الجزء بمقاييس النّزعة المركّبة، ممثّلة بالوسط الحسابي، ومقاييس التشتت المطلق، ممثّلة بالانحراف المعياري، كما يأتي:

المتغير المستقل: (الادوات الحديثة لإدارة التكاليف)

الجدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف

اتجاه أفراد العينة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
إيجابي	1.101	2.98	ستستخدم المنظمة أدوات الحديثة لإدارة التكلفة
إيجابي	1.281	3,09	ستستخدم المنظمة برامج إدارة المشاريع كأداء حديثة لإدارة التكاليف
إيجابي	1.137	2.88	ستستخدم المنظمة أنظمة تخطيط موارد المؤسسات
إيجابي	1.677	3.12	تعبر هذه الأدوات في عملية إدارة التكلفة في المنظمة مهمة جدا
إيجابي	1.183	3.19	نوثر استخدام الأدوات على جودة القرارات الاستراتيجية في المنظمة
إيجابي	1.139	2.92	ساهمت هذه الأدوات في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنظمة
إيجابي	1.067	2.87	ساعدة هذه الأدوات في تقليل التكاليف
إيجابي	1.319	3.22	ساعدة هذه الأدوات في زيادة الربحية
إيجابي	1.161	2.90	لعلاقة بين إدارة التكلفة والقرارات الاستراتيجية جيدة

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (7) أن الفقرة التي تنص على ساعدة هذه الأدوات في زيادة الربحية حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.19) وانحراف معياري (1.183)، مما يدل على أن ساعدة هذه الأدوات في زيادة الربحية في حين حصلت الفقرة التي تنص على حصلت مساعدة هذه الأدوات في تقليل التكاليف على المرتبة

الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.87) وانحراف معياري (1.067)، وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت إيجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف (2.90) وبانحراف معياري (1.161)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت إيجابية.

المتغير التابع: (تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال)

الجدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير: تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال

اتجاه أفراد العينة	انحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
إيجابي	1.149	3.23	قييم فعالية التواصل الداخلي في المنظمة ممتاز
إيجابي	1.071	3.08	هناك دعم كاف من الادارة العليا للقرارات الاستراتيجية
إيجابي	1.133	2.97	تأثير التغيرات الاقتصادية على القرارات الاستراتيجية كبير
إيجابي	1.228	3.14	من العوامل الاكثر اهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمة بيانات والتحليلات.
إيجابي	1.136	3.10	تم تقسيم المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستراتيجية بشكل دوري ومنظم.
إيجابي	1.091	3.31	ستخدم ادوات تحليل البيانات لدعم قراراتي الاستراتيجية بشكل دائم
إيجابي	1.291	3.04	لابتكار والتكنولوجيا من العوامل ذات الامانة عند اتخاذ القرارات لاستراتيجية
إيجابي	1.701	2.91	توجد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
إيجابي	1.117	3.15	تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (8) أن الفقرة التي تنص على استخدام أدوات تحليل البيانات لدعم قراراتي الاستراتيجية بشكل دائم حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.31) وانحراف معياري (1.091)، مما يدل على أن استخدام أدوات تحليل البيانات لدعم قراراتي الاستراتيجية بشكل دائم، في حين حصلت الفقرة التي تنص على توجد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية. في المرتبة الأخيرة من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.91) وانحراف معياري (1.701)، مما يدل على أن توجد تحديات مختلف تواجهنا عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير التي تتعلق بتحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال كانت إيجابية ، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير تحسين قرارات

الاستراتيجية لمنظمات الاعمال (3.15) وبانحراف معياري (1.117)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير تحسين قرارات الاستراتيجية لمنظمات الاعمال كانت ايجابية.

- **اختبار فرضيات الدراسة.**

- **الفرضية العدم:**

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة ≤ 0.05 بين الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال قيد الدراسة.

- **الفرضية البديلة:**

يوجد أثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة ≤ 0.05 بين الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال قيد الدراسة. ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه، لمعرفة أن كان هناك فروق ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات محل الدراسة، على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) ويبين الجدول رقم (11) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة.

الجدول رقم (11) نتائج اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه

الارتباط	R2	الارتباط المصحح	F	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية العدم
0.821			123.623	0.000	رفض

المصدر: إعداد الباحثان

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوياً إلى (123.623) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف على تحسين قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات محل الدراسة، وهذه العلاقة طردية أي انه كلما وجدت الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف زاد تحسن قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال ويتبين من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (الادوات الحديثة لإدارة التكاليف) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (70%) من التباين في المتغير التابع (تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات) وهي قوة تفسيرية جيدة، مما يدل على أن هناك أثراً للمتغير المستقل الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف في المتغير التابع تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- 1- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين وجود اثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة ≥ 0.05 بين ادوات الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال محل الدراسة.
 - 2- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف (2.90) وبانحراف معياري (1.161)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الادوات الحديثة لإدارة التكاليف كانت ايجابية.
 - 3- من نتائج المتحصل عليها من التحليل الاحصائي تبين وجود علاقة ذات دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة ≥ 0.05 بين التحديات البشرية وتبني تطبيقات الذكاء الاصطناعي في مجال المحاسبة.
- ### الوصيات.

في ضوء النتائج السابقة تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات والمقترنات التي من الممكن في حال الأخذ بها تحسين وتطوير أداء الاعمال وأهمها ما يلي:-

- 1- الإسراع بتطبيق أسلوب الإدارة الإستراتيجية في منشآت الاعمال محل البحث.
- 2- إخضاع كافة المدراء على مستوى المنظمات وعلى المستوى الوظيفي إلى دورات تدريبية مكثفة متخصصة في أسلوب الإدارة الإستراتيجية وبالتالي استقطاب خبراء في مجال الإدارة الإستراتيجية من أجل الحصول على أفكارهم المعرفية.
- 3- الحرص على إشراك كافة المدراء على مختلف مواقعهم التنظيمية في عملية تصميم وتنفيذ وتقديم الاستراتيجيات بصورة مباشرة ومبكرة.
- 4- إنشاء إدارة يطلق عليها إدارة نظم المعلومات الإدارية لتكون مهمتها متابعة المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية وتوفير المعلومات الهامة للمدراء في الوقت المناسب حتى يتمكنوا من إدارة استراتيجيات منظمتهم على أفضل وجه.

قائمة المراجع :

أولاً: المراجع العربية:

أ- الدوريات العلمية:

أبو خشبة، عبد العال بن هاشم، (2001)، "مدخل مقترن لتقدير الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التعامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية" البحوث المحاسبية، دوره علمي متخصص، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الخامس، العدد الثاني، سبتمبر.

2- شاهين عبد الحميد احمد احمد، (2003)، "مدخل مقترن لتطوير مقياس الأداء المتوازن (B S D)" كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية" الفكر المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

3- فودة شوقي السيد (2007) إطار مقترن للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي التكاليف بهدف تخفيف تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة دراسة نظرية استكشافية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث والرابع.

4- المعماري، نبيل سعيد عبده (2014)، "تدعم القدرات إدارة التكلفة تقديم معلومات على أساس النشاط" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، الجزء الأول.

5- القسطاوي، اسراء السيد رمضان (2016) "العلاقة التكاملية بين اداره التكاليف وتحسين الاداء" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الاول، الجزء الثالث.

ب- رسائل العلمية:

1. فاطمة الزهراء، عبد الهادي، (2019)، أهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير لدراسة حالة ملبة سيدي خالد - تبارت -.

2. ساحري، اليزيد، (2018)، "نظام التكلفة المستهدفة - مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الجامعة ، جامعة فرحت عباس اسطيف، عدد(1)، الجزائر.

3. اليمني، حنان ابراهيم ، (2024)، بعنوان استخدام أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحث المالية والتجارية ، مجلد 25، العدد الثالث، يوليوب.

4. الزمر، عماد سعيد زكي، (2005)، "تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال" ، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

5. شهيد، رزان حسين كمال، (2007)، "التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء شمس - دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا" ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

6. سيد، عبد الفتاح سيد، (2010)، "نموذج مقترن للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآة على التميز عالمياً" ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

7. فرج، ايمان أحمد علي، (2009)، "نموذج مقترن لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال - مع دراسة تطبيقية" ، رسالة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة الأسماء علمي جامعة فناة السويس.

8. شعلان، مجدي عبد المعبد محمد، (2015)، "تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (B S C) والتكلفة على أساس النشاط (A B C) على قياس وتقدير الأداء - دراسة ميدانية على قطاع انتاج البترول" ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(A) Books

1. Anderson, Shannon W. (2005), Managing Costs and Cost Structure throughout the value chain: Research on strategic cost Management, Rice university, available in swa @ rice.
2. Copper, R(2009), target costing WBC group Harvard university .

(B) Articles

1. Dekke, Henric, (2003), "value chain analysis interfirm relationships= A field study", management accounting research No. 14.
2. punniyamoorthy, M, and Mutali. R(2008), " Balanced scone for the balanced scorecard: A Benchmarking tool" Benchmarking An international Journal;15.

(C) thesis's

1. El Kelety, Ibrahim Abd Elm geed. Ali, (2006), "Towards A conceptual framework for strategic cost management - the concept Objectives, and Instruments" Technischen university at Chemnitz.