مقارنة بين الأسلوب الياباني والأمريكي في الإدارة الإستر اتيجية للتكلفة

Comparison between the Japanese and American method of strategic cost management

آسيا بعضي*

مخبر إدارة أعمال المؤسسات الاقتصادية المستدامة، جامعة حمة لخضر الوادي – الجزائر

assiaba@gmail.com /baadi-assia@univ-eloued.dz

تاريخ الإستلام:2021/09/19 تاريخ القبول:2021/10/01 تاريخ النشر: 2021/12/31

ملخص:

تهدف الدراسة إلى مقارنة الأسلوب الياباني بالأمريكي في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، من خلال عرض الأسس التي تقوم عليها أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية وإبراز نقاط التشابه والاختلاف بينهما، من خلال استخدام المنهج الوصفي لعرض هذه الأدوات والمنهج المقارن من اجل تحديد نقاط التشابه ونقاط الاختلاف.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن اليابان طورت أدوات تعتمد في الأساس على مشاركة الأفراد في إحداث التغير الهادئ طويل المدى، في أن حين الولايات المتحدة الأمريكية تعتمد أدواتها في الغالب على التغير الجذري والقوي، هذه الأدوات تشترك في الأهداف المراد تحقيقها من أهمها تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء، بتقديم منتجات تتميز بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة مع سرعة تسليمها، في حين أنها تختلف في كيفية تحقيق ذلك، فلكل واحدة أسلوبها الخاص.

الكلمات المفتاحية: مقارنة، أدوات، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية.

تصنيف JEL: L52، P52.

Abstract:

The study aims to compare the Japanese and American method in strategic cost management, by presenting the foundations on which the strategic cost management tools developed in Japan and the United States of America are based. And to highlight the points of similarity and difference between them, using the descriptive approach to present these tools and the comparative method in order to identify the points of similarity and points of difference.

The study concluded that Japan has developed tools that depend mainly on the participation of individuals in the events of long-term quiet change, while the United States of America depends mostly on radical and strong change, These tools share the goals to be achieved, the most important of which is to meet the needs and requirements of customers, by providing products characterized by high quality and low cost with fast delivery, while they differ in how to achieve this, each one has its own style.

Keywords: Comparison; Tools; Strategic cost management; Japan; USA.

Jel Classification Codes: L52; P52.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

لطالما تنافست اليابان والولايات المتحدة الامريكية من اجل السيطرة على الأسواق العالمية، وقد بذلت كل واحدة منهما جهودها لتقديم أفضل المنتجات والخدمات، وعملت على تطويرها بالاستعانة بأفضل التقنيات والأدوات بغية تحقيق التميز والتفوق على جميع المستويات، السعي للتقديم منتجات ذات جودة عالية وسعر منخفض في الوقت المناسب، أي القدرة على تقديم منتجات تلبي احتياجات و توقعات العملاء مع تحقيق الأرباح كان بمثابة هاجس للمؤسسات، عملت على تحقيقه والنجاح فيه على المدى الطويل ، خلال هذا التنافس قامت اليابان والولايات المتحدة الأمريكية بتطوير الأدوات التي تمكنها من تحقيق معادلة الجودة، السعر، الوقت، هذه الأدوات كانت مصدر قوة، و لها دور كبير في نجاح وصمود منتجات كلاهما في المنافسة الدولية،

كانت المنافسة بين البلدين على جميع المستويات إدارة، إستراتجية، تسويق....الإدارة الإستراتيجية للتكاليف من بين العناصر التي تنافست عليها، أي كيفية إدارة تكاليفها، ومع اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والجغرافية، طورت كل من اليابان والولايات المتحدة الأمريكية أدوات خاصة بها تختلف عن بعضها البعض، تسعى جميعها لتحقيق أهداف المؤسسة في المنافسة على الأسواق، مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو الفرق بين الأسلوب الياباني والأمريكي في الإدارة الإستر اتيجية للتكلفة ؟

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي الأسس التي تقوم عليه أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في اليابان؟
- ما هي الأسس التي تقوم عليها الأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في الولايات المتحدة الأمريكية؟
- ما هي أوجه التشابه والاختلاف بينهما؟

1. 1. الفرضيات: للإجابة على هذه التساؤلات نتبنى الفرضيات التالية:

- طورت اليابان أدوات تعتمد في الأساس على مشاركة الأفراد وعلى التغير الهادئ بخطوات صغيرة طويلة المدى.
- طورت الولايات المتحدة أدوات تعتمد في الأساس على التغير الجذري القوي قصيره المدى.
- توجد نقاط تشابه واختلاف بينهما حيث تتشابه في الهدف ولكن تختلف في الطريقة والأسلوب.

1. 2. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة تحديد الفرق بين الأسلوب الياباني والأمريكي في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن طريق إبراز أهم الأسس التي تقوم عليها أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في اليابان والولايات المتحدة، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

1. 3. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كون أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من الوسائل المهمة، التي استخدمت في المنافسة بين البلدين، التي كانت تعتبر من إسرار نجاحهما في المنافسة وتفوقهما في الأسواق العالمية، طوال عقود من الزمن وقد كانت سبب في زيادة قدرتهما التنافسية.

1. 4. هيكلة الدراسة: من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور كما يلي المحور الأول يتمثل في أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في اليابان، المحور الثاني أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في الولايات المتحدة, المحور الثالث مقارنة بين الأدوات المطورة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية.

2. المحور الأول: أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة المطورة في اليابان:

تتميز اليابان بطبيعة جغرافية صعبة، و ندرة في الموارد الاقتصادية، بالإضافة إلى ذلك ما خلفته الحرب العالمية الثانية من دمار ، لذلك كان عليها إعادة بناء اقتصادها من جديد، كما كانت تعاني في تلك المرحلة من المنافسة القوية من قبل الدول الغربية والأمريكية، عملت على تطوير منتجاتها لتتمكن من الصمود أمام المنافسة، ركزت على تحسين الجودة والسعر وسرعة وصول منتجاتها إلى الأسواق، فقامت بتطوير مجموعة من الأدوات، ساعدتها على النجاح في اكتساح الأسواق العالمية وحتى الأمريكية، ما حير المؤسسات الغربية والأمريكية، خاصة قدرة المؤسسات اليابانية على تقديم منتجات عالية الجودة وبأسعار منخفضة في نفس الوقت، تتمثل هذه الأدوات في:

2. 1. التحسين المستمر kaizen:

بداية تطبيقه في اليابان كان من قبل شركة توشيبا عام 1946، ماتشوشيتا للكهرباء عام 1950 تويوتا عام 1951 وصفت بانها سر نجاح اليابان في المنافسة، فهذه الفلسفة تشير إلى السعي المستمر نحو التحسينات الصغيرة، وتعني أداء الأشياء الصغيرة بطريقة أفضل وتحقيق مستويات أداء أعلى، التحسين المستمر يعتمد على التحسينات التدريجية والطويلة المدى، ويساهم في ذلك مشاركة الإدارة والموظفين على جميع مستويات المؤسسة، يعرف التحسين المستمر على انه الجهود المستمرة للعمليات الحالية لاستكشاف أفضل طرق التنفيذ، والتي تشمل البحث المركز على الأنشطة التي تهم الشركة لتلبية متطلبات العميل . (Al-Maryani, 2015, p. 5) فهو يركز على عناصر أساسية مستمد من التراث والحضارة الممتدة لالاف السنين، ويقصد بها أنشطة التحسين اليومية على جميع المستويات وهي : **S1** التركيز على حذف الانشطة غير الضرورية في مكان العمل، S2 التركيز على الكفاءة وفعالية عمليات الإنتاج (تنظيم وإدارة العمل)، **S3** غربلة وتنظيف مستمر لموقع العمل،S4 تطوير معايير الأداء لتحديد الأخطاء والانحرافات ويجب إشراك الموظفين لأنهم الأقرب إلى واقع العمل فضلا عن كونه يولد حافز عليهم العمل على تحقيقه .**S5** تدريب قوى العاملة لتحقيق العناصر السابقة وجعلها جزء من سلوكهم . (Al-Maryani, 2015, p. 6) يقوم التحسين المستمر على أن : الموارد البشرية هي الأهم بالنسبة للمؤسسة، يجب تنفيذ العملية بطريقة التحسين المستمر بدلا من التغير الجذري، يجب بناء التحسينات على أساس التقييم الإحصائي الكمي للأداء . (Al-Maryani, 2015, p. 6) كما يتميز بأنه : يخلق ثقافة تسمح بإبداع الموظفين والازدهار لأفكارهم، ستكون المؤسسات قادرة على الاستجابة بسرعة للتغيير، كما يخلق عقلية (ثقافة) حديثة تتقبل التغير والتكنولوجية الجديدة بسهولة، كما انه يخلق مخزون من العمالة الماهرة في تحليل وتوحيد إجراءات العمل وهو مصدر الميزة التنافسية، تفرد التحسين المستمر يكمن في أن عملية التحسين لا تنتهي و تؤكد على التواصل والثقة بين العمال والإدارة من اجل تحسين الإنتاجية والجودة .(Zailani, Rizaimy, & Bernard Saw, 2015, p. 187) .

2.2 . إدارة الجودة الشاملة Total qualité management:

بدأت الجهود لدراسة وضبط الجودة في اليابان عام 1949 عندما تم تنظيم مجموعة خاصة من اتحاد العلماء والمهندسين اليابانين بهدف توفير برنامج تعليمي لتعزيز مراقبة الجودة في الشركات اليابانية، تمت دعوة الدكتور W.E.Deming عام 1950 لالقاء محاضرة حول مراقبة الجودة الاحصائية (SQC) .(Lakhe & Mohanty, 1994, p. 9) تطورت إدارة الجودة الشاملة عبر أربع مراحل: مرحلة فحص المعايير وفرزها، المرحلة تطوير أنظمة إصدار الشهادات، المرحلة برامج مراقبة الجودة المرحلة الاستراتيجية تستند على التحسين المستمر كقوة دافعة .(Lakhe & Mohanty, 1994, p. 9)

عرفت إدارة الجودة الشاملة: بأنها فن إدارة جميع الأجزاء لتحقيق النتائج، و أنها إجراء ذكي وهادئ ومستمر يلبي أهداف المؤسسة ويؤدي في النهاية إلى إرضاء العملاء وزيادة الأداء والقدرة على المنافسة في السوق(Chirani & Nourpash, 2013, p. 72)

تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى تحقيق جودة عالية للمنتجات، من خلال إشراك جميع الموظفين داخل المؤسسة، لخلق التحسين المستمر مما يمكن المؤسسات من تجاوز توقعات العملاء، يشجع تطبيق إدارة الجودة الشاملة على التحسين المستمر مما يؤدي إلى تعلم تنظيمي أفضل وقدرات ثابتة، إمكانية التكيف مع التغير، قدرة أعلى للتكيف مع متطلبات السوق . (Phan, Nguyen, Nguyen, & Matsui, 2019, p. 4.5) الهدف النهائي من إدارة الجودة الشاملة هو تحسين جودة المنتجات والخدمات من خلال تحسين الموارد البشرية والإجراءات والمعدات وتقليل التكاليف في نفس الوقت، تتميز إدارة الجودة الشاملة بكونها: إدارة منهجية منظمة، تميل إلى تحقيق نتائج أداء أعلى في الأهداف الإستراتيجية والنجاح في ذلك على المدى الطويل، التركيز على العملاء وتلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم هي مبادئ أساسية، تقوم على الجودة والتأكيد على أداء العمل المناسب من المرة الأولى والى الأبد من اجل تحقيق التحسين المستمر للإجراءات . تعتمد على تعاون الجميع وفريق العمل، تقوم على حقائق (بيانات). (Chirani & Nourpash, 2013, p. 72)

3.2 . التكلفة المستهدفة target costing:

في الستينيات قام اليابانيون بتطوير فكرة هندسة القيمة، من قبل مدير إنتاج تويوتا "سوشا" والتي عرفت بمصطلح "جينكا كيكاكو" باليابانية و**target costing** بالانجليزية، وذلك من خلال دمج هندسة القيمة مع مبدأ خفض تكلفة الانتاج في المراحل الأولى من عملية الإنتاج، بدءا من مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم وانتهاء بمرحلة البيع للوصول إلى المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة وهامش ربح معقول (Al-Kasawneh, jrairah, Endut, & Norfadzilah, 2019, p. 109) وقد عرفت جمعية المحاسبة اليابانية عام 1996 إدارة التكلفة المستهدفة TCM : بأنها نشاط شامل لإدارة الأرباح، يتم فيه تحديد الأهداف من حيث الجودة والأسعار والموثوقية وتاريخ التسليم، إثناء تخطيط المنتج وتطويره ليتوافق مع احتياجات العملاء . (Baharudin & Jusoh, 2015, p. 3)تعتمد في أساس على أن : السعر يقود التكلفة، التركيز على العميل و على مرحلة التصميم، مشاركة فرق متعددة التخصصات، مشاركة سلسلة القيمة (العملاء والموردين الموزعين)، موجه لدورة الحياة. (Swenson & Bell, 2003, p. 12) بهدف : تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، التحكم في مواصفات التصميم وتقنيات الانتاج، تحقيق أهداف الإدارة في الإرباح والمنافسة على المدى البعيد، مراقبة دورة حياة المنتج من البداية إلى البيع، زيادة تحسين الجودة . (Al-Kasawneh, jrairah, Endut, & Norfadzilah, 2019, p. 109) ومع ذلك يمكن أن تسبب ضغط كبير على القوى العاملة، كما انه في حالة مؤسسة تحقق خسارة متتالية فالاعتماد على TC بناءا على الأرباح العادية يمكن أن يؤدي الى اهداف غير واقعية . (Al-Maryani, 2015, p. 4)يتطلب التنفيذ والاستخدام الفعال تطوير بيانات التكلفة التفصيلية، والاستعداد للتعاون، العديد من الاجتماعات للتنسيق، قد تقل جودة المنتجات بسبب استخدام مكونات قد تكون جودتها منخفضة (The institute of cost accountants of india, 2014, p. 704)

4.2 . الانتاج في الوقت JIT :

هي طريقة إدارة تصنيع يابانية تم تطويرها في السبعينيات، تم اعتمادها لأول مرة من قبل مصانع تويوتا بواسطة Taichi ohno، كان الشاغل الرئيسي في ذلك الوقت هو تلبية طلبات المستهلكين، بسبب نجاح JIT تم تسمية Taichi ohno ابو JIT ، بعد نجاح تويوتا تابعت العديد من الشركات ذلك .(Phogat, 2013, p. 97)

تحاول JIT تقديم خدمة سريعة للعملاء بينما تقلل المخزون، وتعتمد على حذف الفاقد من خلال تبسيط عملية الانتاج، تقليل وقت التحضير والتحكم في تدفق المواد مع التركيز على الصيانة الوقائية من اجل حذف وتقليل المخزونات . (Pour Asiabi & Pour Asiabi, 2012, p. 1222) تعتمد في تنفيذها على عناصر أساسية هي : مشاركة الأفراد (لتقليل الجهد والوقت والمشاكل

المرتبطة بالتنفيذ)، المخططات (تخطيط المصنع، الإنتاج بالسحب، Kanban، التحسين المستمر) النظام (يشير إلى التكنولوجيا والعملية التي تجمع بين العمليات والأنشطة المختلفة) . (Phogat, 2013, p. 98)كما تهدف إلى : زيادة قدرة المؤسسة على التنافس مع الآخرين وعلى المدى الطويل، زيادة كفاءة العملية الإنتاجية من خلال زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة ، تقليل الهدر في المواد والوقت والجهد يمكن أن يساعد في تقليل التكلفة (Phogat, 2013, p. 99). يتميز JIT بـ: يجب على المؤسسة المصنعة تسليم المنتجات بكميات صغيرة لتقليل تكلفة الاحتفاظ بالمنتجات والقبول بتوريد كميات صغيرة من المواد الخام لتخفيض تكلفة الحيازة، مفهوم JIT مبني على أساس مفهوم سحب الإنتاج, يعتمد JIT على فكرة بسيطة مفادها انه لا ينبغي أن يحدث أي نشاط في نظام ما حتى تكون هناك حاجة إليه، يركز JIT على العملية وليس المنتج، لذا يمكن تطبيقه على شركات التصنيع وعلى شركات الخدمات، لكن الاستخدام الواسع لمصطلح JIT طوال الثمانينيات تلاشى سريعا في التسعينيات حيث أصبح المصطلح الجديد Lean Manufacturing شائعا .(Tabitha & Ogunagbade, 2016, p. 51.52) بالرغم من ذلك هناك ما يحد من تطبيقها : الاختلافات الثقافية وذلك لصعوبة تغير ثقافة في غضون فترة زمنية قصيرة، الطريقة التقليدية في تخزين كميات كبيرة قد تواجه الشركات التي تعتمد على مخزون الأمان مشكلة في استخدام JIT . فقدان الاستقلالية الفردية يرجع ذلك في الأساس إلى فترات الدورة القصير ة مما يزيد من ضغوط العمل، مقاومة تغير JIT (Phogat, 2013, p. 99)

من خلال ما سبق يمكن استخلاص المزايا والخصائص التالية:

- تسعى المؤسسات من خلال تطبيق هذه الأدوات للحصول على منتجات أكثر جودة واقل سعر؛
- إزالة التكاليف غير الضرورية والأنشطة عديمة القيمة؛
- زيادة الأرباح على المدى الطويل, تحسين قدرة المؤسسة على الاستجابة والتكيف مع التغيير؛
- مشاركة الإدارة والموظفين في جميع مستويات المؤسسة في التنفيذ؛
- تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء وتوقعاتهم بشكل مستمر وبالتفصيل، مع إمكانية تجاوز تلك التوقعات؛
- إمكانية إشراك العملاء والموردين؛
- إمكانية التطبيق في الصناعة وفي الخدمات؛
- الحرص على تبسيط التصاميم للمنتجات والعمليات؛
- التغير يتجسد ببطء من خلال إدخال تحسينات صغيرة على المدى الطويل؛
- تعمل على خلق عمال يتمتعون بمهارات متعددة مع مرونة للتغير وذلك ناجم عن المشاركة الفعلية في إحداث التغير؛
- العمل بهذه الأدوات بكون مستمر وطويل الأمد؛
- لكنها تشكل ضغط كبير على العمال بسبب تحملهم لمسؤلية المساهمة في عملية التحسين الدائمة؛
- السعي لزيادة قدرة المؤسسة على التنافس والنجاح في ذلك وعلى المدى الطويل؛
- تقليل الهدر في المواد الوقت الجهد ما يؤدي إلى خفض التكاليف؛

3. المحور الثاني: الأدوات الإدارة الإستراتيجية المطورة في الولايات المتحدة الأمريكية:

بعدما تمكنت اليابان من النجاح في إعادة بناء اقتصادها بعد الحرب العالمية الثانية، وقدرتها على العود إلى المنافسة بقوة إلى السوق الدولية، قامت الولايات المتحدة الأمريكية بالعمل على تطوير منتجاتها لمواجهة هذه المنافسة، بالاعتماد على تطوير أدوات تقنيات تمكنها من تحسين جودة وسعر منتجاتها هي الأخرى وقد قامت بتطوير عدة أدوات من بينها:

1.3. هندسة وتحليل القيمة:

تم تطوير ها في الولايات المتحدة الامريكية من قبل Larry Mailes في شركة General Electric اثناء الحرب العالمية الثانية لغرض تخفيض تكاليف تصنيع المنتجات عن طريق تطوير المصممين لمنتجات تؤدي نفس الوظائف، بتكاليف منخفضة، وذلك عن طريق تحليل وظائف المنتجات بدلا من المنتجات نفسها، بدأ Larry Mailes في عمله خلال الفترة (1947-1952) ليضع الأسس والنواة الرئيسية لتطوير هذه المنهجية، أقامت الشركة أول دورة لموظفيها في تحليل القيمة عام 1952 " (الموساوي، 2010، صفحة 14.15), في عام 1954 طبق مكتب السفن التابع للبحرية الأمريكية تحليل القيمة (VA) لتحسين التكلفة أثناء التصميم ، وأطلق عليه اسم هندسة القيمة. عرفها مايلز (Milles) : "هندسة القيمة تشكل وظيفة التفكير القائم على تحديد وإزالة جميع التكاليف غير الضرورية، مع الحفاظ وتعزيز الجودة في أي مجال صناعة، إنشاءات وخدمات أو في أي شيء يتم فيه إنفاق دولار واحد " (السيد، 2012، صفحة 16)كان الهدف من هندسة القيمة هو توفير وسيلة للتحكم الكلي في التكلفة في أي مكان داخل دورة حياة المشروع, يتم تحقيق هذا التحكم في التكلفة الإجمالية بشكل أساسي، من خلال تحديد وفصل التكاليف الضرورية عن التكاليف غير الضرورية كخطوة أولى, الخطوة الثانية هي إزالة التكاليف غير الضرورية وتطوير وسائل بديلة لإنجاز الوظيفة المطلوبة بتكلفة إجمالية أقل. يتم ذلك مع الحفاظ على الجودة والموثوقية المطلوبة للمنتج. (Youssef, Mohammed, braheem, & Hussein, 2012, p. 105).

2.3. المقارنة المعيارية Benchmarking:

تم إطلاق مصطلح " المقارنة المعيارية التنافسية لأول مرة في عام 1982 في شركة Xserox إثناء تدريب الموظفين في نيويورك، وصفت المقارنة المعيارية على أنها " إمكانية وضرورة للمقارنة ليس فقط بالمنافسين الطبيعين المباشرين ولكن ايضا مع أي شركة بغض النظر عما إذا كانت منافسة أم لا، أو ما إذا كانت كبيرة أو صغيرة، النقطة المهمة هي مقارنة الأعمال بإحدى الشركات الرائدة أو المبتكرة لوظيفة تجارية معينة، قامت Xserox بمقارنة منتجاتها بمنتجات شركة يابانية تسمى Fuji-Xserox كان التركيز على تحديد كيفية بيع الشركة اليابانية لمنتجاتها في سوق معدات التصوير بتكلفة اقل من تكاليف انتاج Xserox ...من خلال ذلك تعلمت Xserox كيفية تحسين جودة منتجاتها وخفض تكاليف وأسعار منتجاتها . (Babovic, Raicevic, & Caric, 2012, p. 117) يؤدي تطبيقها إلى : التحسين الدائم للعمليات والأعمال التجارية، تحسين الجودة المنتجات والخدمات وتحقيق القدرة التنافسية في السوق، زيادة الإبداع، القضاء على الأداء السيئ، توفير التكاليف وفهم أفضل للمنافسين، زيادة الإنتاجية لكل عملية، تحديد المطالب الموضوعية وزيادة رضا المستهلكين، تطبيق أفضل الممارسات باستخدام التقنيات والمنتجات الحديثة، الأداء المتفوق ووضع أهداف تجارية جديدة وزيادة الكفاءة الاقتصادية والربحية . " (Babovic, Raicevic, & Caric, 2012, p. 124) يتطلب نجاحها : تحديد الشركات التي تعتبر قدوة للتعلم، الحصول على بيانات موثوقة وصحيحة من هذه الشركات حول أفضل ممارساتها ومعاييرها وكيفية وضعها في المجالات الحرجة التي تهم المؤسسة، تحديد الفجوات التنافسية الحالية وفهم الأسباب الإستراتيجية والتكتيكية لهذه الفجوات،

إعادة هندسة الممارسات والعمليات أو تحسينها أو ابتكارها لتحقيق معايير أفضل في المجالات الحرجة، إعداد خطة عمل لإجراء التحسينات المحددة، تحفيز الموظفين على التنفيذ الفعال لعملية المقارنة المعيارية .(Sekhar, 2010, p. 885)

أما عيوبها فتنجم عن : الفهم الخاطئ للعملية والهدف وتقنية تطبيق المقارنة، عدم احترام العمليات وظروف البيئة، صعوبة تحديد أفضل الممارسات، جمع المعلومات معقد ومكلف ومستحيل في كثير من الأحيان، الاختيار السيئ للأنشطة والأشياء المعيارية التي سيتم التطبيق عليها، من اجل التنفيذ الناجح للمقارنة المعيارية من الضرورية اختيار عدد صغير أو

منظمة قيادية واحدة فقط مناسبة للمقارنة وتحسين الأعمال ."(Babovic, Raicevic, & Caric, 2012, p. 124) الأخطاء التي يمكن مواجهتها في تطبيق المقارنة المعيارية : هي عدم قدرة الإدارة على الدعم و عدم اختيار الفريق العمل المناسب ذوي الخبرة . (Erdil & Erbiyik, 2019, p. 706)

3.3. تحليل سلسلة القيمة Value chaine analysis :

مفهوم من إدارة الإعمال تم وصفه ونشره لأول مرة من قبل مايكل بورتر في كتابه الميزة التنافسية عام 1985، تحليل سلسلة القيمة: أداة إستراتيجية تستخدم لتحليل أنشطة الشركة الداخلية هدفها التعرف على الأنشطة الأكثر قيمة (أي مصدر للتكلفة المنخفضة أو ميزة التمايز) للمؤسسة، وأي الأنشطة التي يمكن تحسينها لتوفير ميزة تنافسية، أي من خلال تحليل الأنشطة الداخلية يمكن اكتشاف مزايا وعيوب المؤسسة التنافسية . (Jariwala, 2015, p. 14) يهدف تحليل سلسلة القيمة لتحديد تكاليف وربحية المراحل المختلفة في سلسلة القيمة، فهم تكوين التكلفة، قياس القدرة التنافسية. (Jariwala, 2015, p. 15) كما تستخدم لـ: رؤية مصادر الميزة التنافسية للشركة من خلال أنشطتها المنفصلة وكيفية تفاعلها مع بعضها البعض، فحص أنشطة المؤسسة بشكل منهجي كيف تتفاعل مع بعضها البعض وتؤثر على تكلفة وأداء كل منها، تكتسب المؤسسة ميزة تنافسية من خلال أداء هذه الأنشطة بشكل أفضل أو بتكلفة اقل من المنافسين، تساعد على البقاء خارج منطقة عدم الربح، عرض فرص الاندماج، يوازن الإنفاق مع القيمة، تكمن أهمية تحليل سلسلة القيمة في انه يمكن أن يساعد في تقييم التكاليف في السلسلة التي قد تنخفض أو تتأثر بتغير في إحدى عمليات السلسلة، من خلال مقارنتها بسلسلة القيمة الخاصة بالمنافس التي غالبا ما تؤدي إلى العثور على مناطق أو روابط السلسلة التي تكون أكثر كفاءة من المؤسسة، هذا يواجهها نحو التحسين. (Jariwala, 2015, p. 16)تحليل سلسلة القيمة أداة مهمة يمكن أن تساعد المنظمة على تقييم أدائها في ثلاث مجالات رئيسية : أولا من خلال تحديد مصادر الربحية وفهم تكلفة عملياتهم الداخلية, ثانيا تحديد فرص لخلق والحفاظ على المنتجات المتميزة , ثالثا فهم العلاقات والتكاليف المرتبطة بها مع الموردين والعملاء الخارجين .(Alawadi, Alrajawy, & Bhaumik, 2019, p. 501)

4.3. إعادة الهندسةReengineering :

تم تعريف الفكرة الرئيسية رسميًا من قبل Hammer and Champy في عام 1993 على أنها " إعادة النظر الأساسية وإعادة التصميم الجذري للعملية التنظيمية، من أجل تحقيق تحسن جذري في الأداء الحالي من حيث التكلفة والخدمة والسرعة" كتب Guimaraes and Bond في كتابه "يهدف إعادة الهندسة إلى جعل هذه العمليات أكثر قدرة على المنافسة من خلال تحسين الجودة وخفض التكاليف وتقصير دورة تطوير المنتج".(Bahramnejad, Sharaf, & Nabiollahi, 2015, p. 25) تتميز إعادة الهندسة بـ: التركيز على الابتكار والتحسينات، تتضمن عملية إعادة التصميم، استخدام تكنولوجيا المعلومات وهو عنصر مهم في إعادة هندسة تصميم الأعمال، ومكون أساسي في أنشطة الأعمال اليوم، تساعد في تقليل التكلفة وتحسين جودة الخدمة، إعادة الهندسة هي محاولة تحسين كفاءة العملية باستخدام منهج تغيير جذري، يساعد في تغير,

وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وإعادة بناء عملية وهيكل وثقافة المؤسسة، لقبول التغير ومواجهة التحديات من الضروري تحديد التغير المطلوب بالضبط والتنبؤ بمدى تأثير هذا التغير ، بالإضافة إلى تحديد نوع التغير والأدوات المتاحة التي يمكن أن تساعد في تنفيذ التغير المطلوب . (Zaini & Saad, 2019, p. 67) تنطوي إعادة الهندسة على مخاطر فنية: تتمثل في الخوف من عدم نجاح تغيرات العملية . مخاطر التنظيمية : يتمثل الخطر الأكبر وهو احتمال رد فعل ثقافة الشركة ضد التغيير .(Bhaskan & Singh, 2014, p. 36) يتطلب إعادة الهندسة 6 أشهر لإكمال العملية، كما يتطلب تكلفة عالية في إعادة التصميم العملية وإنتاج أنظمة مخصصة .(Zaini & Saad, 2019, p. 81)

5.3. التكلفة على أساس النشاط ABC :

في منتصف الثمانينيات تم تصميم طريقة ABC من قبل Robin Cooper و Robert Kaplan تم تطويره بشكل أساسي لتصحيح تحميل المصاريف غير المباشرة ABC هي طريقة لحساب تكلفة المخرجات النهائية من خلال مراقبة الأنشطة، وتتبع استهلاك الأنشطة للموارد، يتم تخصيص الموارد للأنشطة والأنشطة للمنتجات بناء على تقدير الاستهلاك يستخدم الأخير محركات التكلفة لإرفاق تكاليف الأنشطة بالمخرجات (Tabitha & Ogunagbade, 2016, p. 52) الفكرة الأساسية في هذا النظام هي أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد بناء على هذه الفكرة يجب تحليل الأنشطة بناء على علاقة السبب والنتيجة بالتكلفة .(Alsoboa, Al-Ghazzawi, & Joudeh, 2015, p. 118) يحقق استخدام ABC فوائد متعددة منها : زيادة دقة تخصيص التكلفة للمنتجات . تحسين قدرة المحلل على تقدير التدفق النقدي، تعزيز فائدته للإستراتيجية صنع القرار، دقة اكبر في تكلفة المنتج . زيادة مشاركة مديري الإنتاج, تحسين المعلومات الإدارية، تحسين الربحية ، تاثير على كيفية صياغة الاستراتيجية .(Alsoboa, Al-Ghazzawi, & Joudeh, 2015, p. 118) ABC : نظام تكلفة محسن يمكن من تصنيف المزيد من التكاليف على انها مباشرة .تفضل ABC تخصيص تكلفة أفضل باستخدام مجموعات تكلفة اصغر تسمى أنشطة، باستخدام محركات التكلفة فان تكاليف هذه الأنشطة هي الأساس لتعين تكاليف المنتجات والخدمات ، ABC يقضي على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء والمؤسسة، يقلل أو يتجنب التشوهات في التكلفة المنتج التي قد تحدث بسبب التخصيص التعسفي للتكاليف , إلا أن تنفيذ ABC مكلف يستغرق وقت طويل ويصعب تعديلها . (Tabitha & Ogunagbade, 2016, p. 52.53)

6.3. نظرية القيود TOC :

في عام 1979 قدم Goldratt نظام تخطيط مراقبة التصنيع المسمى جداول زمنية لانتاج الأمثل OPT، عرف النظام لاحقا باسم تقنية الإنتاج الأمثل الذي يتكون من أربعة مكونات برمجة رئيسية، Serve و OPT تحوي خوارزمية لجدولة الإنتاج بينما يقوم Buildnet وSplit بجمع البيانات وترتيبها بالتنسيق المطلوب ....من هذه المرحلة الأولية انتقل المفهوم العام تدريجيا من أرضية الإنتاج، ليشمل جميع أقسام وعمليات الشركة، وأصبح يعرف لاحقا باسم نظرية القيود، يمكن تقسيم تطور نظرية القيود إلى خمسة مراحل، في الوقت الحاضر ينظر إلى نظرية القيود على أنها نظرية شاملة لإدارة المنظمة لـ"القيد" و هو أي شيء يحد من تحقيق النظام أداء أعلى مقابل هدفه, تسلط هذه النظرية الضوء على أن كل نظام يجب أن يكون له قيد واحد على الأقل .(Panizzolo, 2016, p. 16) تم تعريف نظرية القيود على أنها فلسفة إدارة توفر التركيز على التحسين المستمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي، ينتج عن تطبيقها نتائج ايجابية مثل زيادة الأرباح ،انخفاض مستويات المخزون ونفقات التشغيل وبالتالي تحسين الأداء.(Pacheco, 2014, p. 16) مع ذلك يمكن أن تظهر المشكلات التي تم تحديدها في نظرية القيود بسبب التبسيط المفرط، عدم التركيز على القيود التي قد تصبح قيودا في بيئة ديناميكية ،

عدم التركيز على مقاييس الأداء المتعدد ، نقص التوجيه بشأن أداة المخزون المؤقت، الإفراط في التبسيط يؤدي إلى نتائج عكسية (Jaydeep, Hng, & Dan, 2008, p. 13.14).

مما سبق نستخلص الخصائص والمزايا التالية:

- تخفيض تكاليف المنتج وتحسين جودته؛
- زيادة رضا العملاء؛
- زيادة الأرباح وعلى المدى الطويل؛

- تحديد وإزالة التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على الجودة ، من خلال إلغاء الأنشطة عديمة القيمة؛
- تحسين قدرة المؤسسة على المنافسة؛
- تعتمد في الغالب على الابتكار والإبداع؛
- عمل مؤقت يتطلب انجازه فترة محددة؛
- تؤدي إلى إحداث تغيرات كبيرة وحاسمة وقصيرة المدى؛
- إمكانية التطبيق في الصناعة والخدمات؛
- عملية مكلفة قائمة على إدخال تغيرات كبيرة وجذرية؛
- يتطلب دعم الإدارة واختيار الفريق المناسب؛
- ضرورة تحديد التغير المطلوب بالضبط والتنبؤ بمدى تأثير هذا التغير (تحديد نوع التغير والأدوات المتاحة)؛
- احتمال مقاومة التغير كبيرة.

4. المحور الثالث : المقارنة بين الأدوات المطورة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية:

بعد عرض مختلف الأدوات التي تم تطويرها في كل من اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، يمكن أن نستخلص نقاط التشابه ونقاط الاختلاف بينهما .

- **نقاط التشابه**: تسعى جميع الأدوات المطورة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية إلى:

- تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء وبالتالي زيادة رضاهم؛
- تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكلفتهم؛
- زيادة الربحية؛
- تعمل على تحديد وإزالة التكاليف غير الضرورية مع الحفاظ على الجودة عن طريق إزالة الأنشطة عديمة القيمة؛
- تحسين قدرة المؤسسة على المنافسة على المدى الطويل بتحسين قدرتها على الاستجابة والتكيف مع التغير؛
- إمكانية تطبيقها في الصناعة والخدمات.

- **نقاط الاختلاف**:

- تعتمد الأدوات المطورة في اليابان على مشاركة جميع الأفراد وعلى جميع المستويات في إحداث التغير ، في حين أن الأدوات المطورة في الولايات المتحدة الأمريكية يعتمد الأمر على دعم الإدارة واختيار الفريق المناسب للقيام بالتغيرات المناسبة؛
- الأدوات المطورة في اليابان تعتبر عملية دائمة ومستمرة، أما بالنسبة الأدوات المطورة في الولايات المتحدة الأمريكية فهي عملية مؤقتة يقتصر انجازها على فترة محددة .
- الادوات المطورة في اليابان تعتمد على التغير التدريجي، أما الأدوات المطورة في الولايات المتحدة الأمريكية تعتمد على التغير الجذري .
- الأدوات المطورة في الولايات المتحدة مكلفة بسبب التغيرات الكبيرة التي تتطلبها .
- احتمال حدوث مقاومة التغير في الأدوات المطورة في الولايات المتحدة كبير وذلك راجع إلى التغيرات الكبيرة و عدم مشاركة جميع الأفراد في إحداث هذا التغيير.

- الأدوات المطورة في اليابان تشكل ضغط اكبر على العمال بسبب مشاركتهم في عملية التحسين المستمر لأعمالهم مع ضرورة القيام بالاعمال بشكل مناسب من المرة الأولى .
- ضرورة تحديد التغير المطلوب والتنبؤ بمدى تأثير هذا التغير (التغير والأدوات المتاحة) في الأدوات المطورة في الولايات المتحدة .من اجل نجاحها ..

5. تحليل النتائج:

قامت اليابان بتطوير عدة أدوات لكي تتمكن من مواجهة المنافسة ومن إعادة بناء اقتصادها من جديد بعد الحرب العالمية الثانية من خلال:

- التحسين المستمر عملية موجه نحو الأفراد حيث تركز على تحفيز الأفراد على الإبداع والمساهمة في التغير عن طريق إدخال تحسينات صغيرة بشكل دائم ومستمر ، تحسينات لا تنتهي تؤكد على التواصل والثقة بين العمال والإدارة من اجل تحسين الإنتاجية والجودة، وتساهم في وزيادة قدرة المؤسسة على الاستجابة والتكيف مع التغيير ؛
- إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى تحقيق الجودة على جميع المستويات، بحيث يتم تحسين مستوى جودة المنتجات والخدمات من خلال تحسين الموارد البشرية والإجراءات والمعدات المتاحة، وفي نفس الوقت تقليل التكاليف, وبمشاركة جميع الموظفين؛
- تعمل التكلفة المستهدفة على تلبية متطلبات العملاء، عن طريق التحكم في مواصفات التصميم وتقنيات الإنتاج، ما يؤدي إلى التأثير في كل من الجودة والتكلفة أثناء مرحلة التصميم، وذلك لتحقيق الأرباح في المنافسة على المدى الطويل؛
- JIT يركز على العملية وليس المنتج، يعمل على تقديم خدمة سريعة للعملاء بين ما يقلل من المخزون، بتبسيط عملية الانتاج، تقليل وقت التحضير والتحكم في تدفق المواد مع التركيز على الصيانة الوقائية، تخفيض الهدر في المواد والوقت والجهد الذي يمكن أن يساعد في تقليل التكلفة, يسعى JIT إلى تحقيق الجودة وزيادة الناتج من خلال الإنتاج دون قطع غير صالحة وغير فعالة وصفر هدر ، يتطلب مشاركة الجميع من الإدارة والموظفين؛
- ركزت اليابان في الأدوات التي تم تطويرها على ضرورة مشاركة جميع الانفراد، في تنفيذ هذه الأدوات وجعلها ضمن سلوكهم العادي في أعمالهم اليومية، عن طريق مساهمتم في تحسين اعمالهم بادخال تحسينات صغيرة بشكل دائم ومستمر، وبالتالي المساهمة في إحداث التغير التدريجي والهادئ وعلى المدى الطويل، بذلك تضمن تقبلهم للتغير من دون مقاومة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛

أما الولايات المتحدة الأمريكية قامت هي الأخرى بتطوير عدة أدوات لمواجهة المنافسة اليابانية تتمثل في:

- هندسة القيمة تعمل على تحديد وإزالة جميع التكاليف غير الضرورية، مع الحفاظ وتعزيز الجودة، عن طريق تحليل وظائف المنتجات بدل تحليل المنتجات، وإيجاد بدائل تقوم بوظيفة هذه المنتجات بكلفة اقل وجودة أفضل، ويتم ذلك بمشاركة فريق متعدد التخصصات؛
- مقارنة المعيارية تعمل على تحسين أداء المؤسسة وتحسين جودة وسعر منتجاتها، من خلال التكيف مع أفضل الممارسات واتخاذ المؤسسات التي تتميز بالأداء العالي كقدوة يمكن التعلم منها وبالتالي تحسين قدرتها على التنافس, لكن من الضروري تحديد واختيار المؤسسة المناسبة والحصول على معلومات صحيحة؛
- تحليل سلسلة القيمة تحليل أنشطة الداخلية للمؤسسة، من اجل التعرف على الأنشطة الأكثر قيمة، تلك الأنشطة التي بمكن أن تكون مصدر لميزة تنافسية في التكلفة أو التميز، أو تلك الأنشطة التي يمكن تحسينها لتوفير ميزة تنافسية، كما يمكن

من خلال مقارنتها بسلسلة القيمة للمنافسين العثور على مناطق أو روابط بالسلسلة، تكون أكثر كفاءة من المؤسسة هذا يوجهها نحو التحسين؛

- إعادة الهندسة تعمل على إعادة النظر وإعادة تصميم العملية التنظيمية من اجل تحقيق تحسين جذري في الأداء يقوم على الابتكار، واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تعتبر عامل أساسي في تطوير الابتكار , وجعل العمليات أكثر قدرة على المنافسة، بتحسين الجودة والتكلفة، لكنها تعتبر عملية مكلفة بسب أعاد التصميم العملية، كما أنها عملية مؤقتة تستمر لمدة 6 أشهر ؛
- ABC نظام تكلفة محسن لتصحيح تحميل المصاريف غير المباشرة، بغرض زيادة دقة تخصيص تكلفة المنتجات، وتحسين الربحية، والقضاء على الأنشطة عديمة القيمة، إلا انه مكلف ويستغرق وقت طويل ويصعب تعديله؛
- نظرية القيود الفكرة تعمل هذه الأخيرة على التركيز على التحسين المستمر، الذي يؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي للمؤسسة، من خلال إزالة القيود التي يمكن أن تحد النظام على تحقيق أداء أفضل؛
- لقد قامت الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير مجموعة من الأدوات، لمواجهة المنافسة اليابانية والمحافظة على مكانتها في السوق العالمية والداخلية، فقامت بتطوير مجموعة من الأدوات ترتكز في الأساس على إحداث تغيرات جوهرية كبيرة يتطلب انجازها مدة محددة ويتطلب نجاحها دعم الإدارة واختيار الفريق المناسب للقيام بذلك, وما يثبت صحة الفرضية الثانية.

تشترك الادوات المطورة سواء في اليابان او في الولايات المتحدة في سعيها نحو تحقيق رضا العملاء بتوفير منتجات ذات جودة عالية وسعر منخفض، مع تحسين قدرتها على المنافسة والتكيف مع متطلبات السوق التي تتميز بسرعة التغير أي تشترك في الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في حين تختلف في كيفية القيام بذلك فاليابان اعتمدت في تطويرها للأدوات على مشاركة الأفراد في الأساس من اجل إدخال تحسينات وتغيرات تدريجية على مدى الطويل، أما الولايات المتحدة الأمريكية فقد طورت أدوات تعتمد في الأساس على إحداث تغيرات جذرية وكبيرة وفي فترة قصيرة ، وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة.

6. خاتمة:

بعد الحرب العالمية الثانية تغير العالم كثيرا، نتيجة للتطور الكبير في التكنولوجية، و سرعة التغير في رغبات العملاء وشدة المنافسة على تحقيق رضاهم، لذلك عملت كل من اليابان والولايات المتحدة الأمريكية مواجهة ذلك، بتطوير أدوات الإدارة الإستراتيجية كواحدة من وسائل التي اعتمت عليها في المنافسة.

قامت اليابان بتطوير عدة أدوات لتتمكن من إدارة تكاليفها، حيث قامت بتطوير التحسين المستمر التي كانت موجهة في الأساس إلى الأفراد والمستمد من التراث والحضارة اليابانية، وإدارة الجودة الشاملة التي كانت موجهة إلى تطوير جودة المنتجات والعمليات والأفراد، وjit والتي كانت لتحسين سرعة سرعة تقديم الخدمة مع القضاء على المخزون، التكلفة المستهدفة التي كان الهدف منها هو التحكم في تكلفة المنتجات خلال دورة الحياة أثناء مرحلة التصميم، أي عملت على تطوير أدوات تعمل بشكل متكامل مع بعضها البعض لتحسين كل من المنتج، العملية، الوقت، الإفراد، الجودة، التكلفة في نفس الوقت فهي تقوم على بناء التغير خطوة بخطوة بشكل متناسق ومنسجم لتفادي مقاومة التغير ، يتطلب أن تكون هناك ثقة متبادلة بين الإدارة والعمال، وروح العمل الجماعي وهو ما يميز الاسلوب الياباني.

رغم ذلك هذه الأدوات تسبب ضغط كبير على العمال بسبب مشاركتهم في إدخال التحسين بشكل دائم ومستمر ضرورة أدائهم العمل بشكل مناسب من المرة الأولى، العمل دون هدر في المواد والوقت والجهد يتطلب من العمال أن تكون لديهم مهارات متعددة ومرونة اتجاه التغير.

قامت الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير مجموعة من الأدوات، لمواجهة المنافسة اليابانية والمحافظة على مكانتها في السوق العالمية والداخلية، فقد قامت بتطوير هندسة القيمة بغية الحفاظ على الثنائية الجودة والتكلفة، وتحليل سلسلة القيمة من اجل اكتشاف مصادر الميزة التنافسية وabc لتحسين نظام تخصيص التكاليف غير المباشرة، والمقارنة المعيارية من اجل الاستفادة والتعلم من المؤسسات الرائدة، وإعادة الهندسة من اجل احداث تغير جذري وإعادة تصميم، أما نظرية القيود التي تمكن المؤسسة من معرفة وتحديد القيود التي تحد النظام من تحسين أدائه، هذه الأدوات في الغالب تقوم على دعم الإدارة واختيار الفريق المناسب لتحديد والقيام بالتغير ، عادة ما تكون تغيرات كبيرة وفي فترات قصيرة، لكنها مكلفة وعرضة لمقاومة التغير وهو مايميز الأسلوب الأمريكي.

التوصيات: يتطلب النجاح في تطبيق احد الاسلوبين توفير الظروف المناسبة، فالأسلوب الياباني يعتمد في الأساس على موارد بشرية، التي يجب أن تتميز بالمهارة والمرونة اتجاه التغيير ، أما الأسلوب الأمريكي يتطلب دعم الإدارة واختيار الفريق المناسب والموارد المادية للقيام للنجاح في تحقيق الأهداف المنشودة.

7. قائمة المراجع:

1. عباس نوار كحيط الموساوي. (2010). دور هندسة القيمة في تعزيز تطبيق ادارة الجودة الشاملة وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، 1(3)، الصفحات 153-190.
2. محمد السعيد مصيلحي السيد. (2012). الهندسة القيمية نحو منهج توافقي قيمي لمشروعات الاسكان بمصر من خلال التحليل الوظيفي. مصر:دكتوراه. جامعة القاهرة.
3. The institute of cost accountants of india. (2014). Business strategy and strategic cost management (Vol. 2). kolkata: The Institute of Cost Accountants of India.
4. Alawadi, S., Alrajawy, I., & Bhaumik, A. (2019, June). Effect of value chain analysis and activity-based costing on performance of uae petroleum firms. International Journal of Innovative technology and Exploring Engineering, 8(8s2), pp. 500-508.
5. Al-Kasawneh, S. M., jrairah, t. s., Endut, W. A., & Norfadzilah, N. M. (2019, July). The relationship between target costing method and pricing-development of products in industrial companies. International Business and Accounting Research Journal, Vol 3(Issue 2), pp. 107-118.
6. Al-Maryani, M. A. (2015, August). The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reduction and competitive adventage : an analytical study. MERIT Research Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance, 3(4).
7. Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A. (2015, january). The impact of stategic costing techniques on the performance of Jourdanian listed manufacturing companies. Research Journal of Finance and Accounting, 6(10), pp. 116-127.
8. Babovic, J., Raicevic, V., & Caric, M. (2012). Benchmarking as a function of competitiveness and efficiency in business. Economices of Agriculture, 59(1), pp. 115-127.
9. Bahramnejad, P., Sharaf, S. M., & Nabiollahi, A. (2015, January). A Method For Business Process Reengineering Based ON Enterprise Ontology. International Journal of Software Engineering & Applications (IJSEA), 6(1), pp. 25-39.
10. Bhaskan, H. L., & Singh, R. (2014, Dec). Business Process Reengineering : arecent review. GJBM, 8(2), pp. 24-50.
11. Chirani, E., & Nourpash, M. (2013, July). Role of total quality management in competition business. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, 2(11), pp. 71-76.
12. Jariwala, S. (2015, Feb-March). Value chain analysis tool of strategic cost management. International Journal for research in Management and Pharmacy, 4(2).
13. Jaydeep, B., Hng, C. C., & Dan, T. (2008). The theory of constraints in academia: its evolution, influence, controversies, and lessons. Appeared in the Operations Management Education Review, 2, pp. 97-118.
14. Lakhe, R., & Mohanty, R. (1994). Total quality management concepts evolution and acceptability in developing economies. I nternational Journal of Quality and Reliability Management, 11(9), pp. 9-33.
15. Pacheco, D. A. (2014, February-May). Theory of constraints and six sigma : investigating differences and similarities for continuous improvement. Independent Journal of Management and Production, 5(2), pp. 331-343
16. Panizzolo, R. (2016). Theory of constraints (TOC) production and manufacturing performance. International Journal of Industrial Engineering and Manageent (IJIEM), 7(1), pp. 15-25.
17. Phan, A. C., Nguyen, H. T., Nguyen, H. A., & Matsui, Y. (2019, May). Effect of total quality management practices JIT production practices on flexibility performance empirical evidence from International Manufacturing Plants. Sustainability, 11.
18. Phogat, S. (2013, Nov-Dec). Introduction to JIT : review. International Journal of Latest of Research in science and Technology, Vol 2(Issue 6), pp. 97-101.

19. Sekhar, S. C. (2010, June). Benchmarking. African Journal of Business Management, 4(6), pp. 882-885.
20. Swenson, D., & Bell, J. (2003). Best practices in target costing. Management Accounting Quarterly, 4(12).
21. Tabitha, N., & Ogunagbade, O. I. (2016, Jan-Fab). Cost accounting technique adopted by manufacteur service industry within the laste decade. International Journal of Advancees in Management and Economies, Vol 5(1), pp. 48-61
22. Youssef, M., Mohammed, L., braheem, A., & Hussein, I. (2012). Value engineering analysis for the educational buildings in egypt. Internationl Journal of Optimization in Civil Engineering, 2(1), pp. 103-113.
23. Zailani, S., Rizaimy, M., & Bernard Saw, S. (2015). Impact of kaizen on firm's competitive adventage in a japanese owned company in Malysia. International Journal Prodactivity and Quality Management, 16(2)
24. Zaini, Z., & Saad, A. (2019). Business process reengineering as the current best methodology for improving the business process. Journal of ICT in Education, 6, pp. 66-85.
25. Baharudin, N., & Jusoh, R. (2015). Target costing management (TCM) : a case study of an automative company. Global conference on business and social science-2014,GCBSS-2014,15th-16th Decemder . 172, pp. 525-532. Kuala Lumpur; Malysia: Elsevier, Procedia - social and behavioral sciences.
26. Erdil, A., & Erbiyik, H. (2019). The importance of benchmarking for the management of the firme:evaluating the relation between total quality management and benchmarking. 3rd World conference on technology innovation and entrepreneurship (WOCIENE). 158, pp. 705-714. Procedia computer science.
27. Pour Asiabi, H., & Pour Asiabi, H. (2012). Just in time (JIT) production and supply chain. International Iron and Steel Seymposuion, 02-04 April.
28. Sinasit, Z. T., Gunay, N. S., & Vayvay, O. (2014). Theory of constraints : a literature eiview. 10th International Strategic Management Conference. 150, pp. 930-936. Procedia Social and Behavioral Science.