

جامعة هوام
قسم العلوم المالية
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة باجي مختار - عنابة

تحقيق التنافسية في التكاليف

الملخص:

Summary :

The relevance of cost information in the firm is one of the new support to achieve the competitiveness in the international markets . the international environment and the changes occurred in industrial technology, made the classical cost accounting systems not relevant for price decisions making .

The challenges imposed by the competitive environment of the 80s had forced the developed countries to revise their classical systems of cost accounting which recur to year 1925. Although a concrete change happened in the nature of the firms and in competition dimensions during 60 years left , that the effort done to make such a change in the practice of cost accounting was little as showed in some practical studies.

The public enterprises face today these changes in its industrial environment and to compete at world level must make a change in its cost accounting systems. We found the experiences of developed countries in this field would enrich the topic and make us learn how to make our products achieve world - class .

تعتبر المعلومات المناسبة (الملائمة) عن التكلفة في المؤسسة إحدى المقومات الحديثة لتحقيق التنافسية في الأسواق الدولية .
التغيرات التي حدثت في المحيط الدولي وتكنولوجيا التصنيع ، جعل من الأنظمة التقليدية لحساب التكلفة غير مناسبة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير .

إن التحديات التي فرضها المحيط التنافسي للثمانينات أجبر الدول المتقدمة إعادة مراجعة أنظمة محاسبة التكلفة التقليدية والتي يعود تاريخها إلى سنة 1925 فبالرغم من التغير الملموس في طبيعة المؤسسات وأبعاد المنافسة خلال 60 الماضية ، فإن الجهد المبذول في أحداث تغيير في الممارسات لمحاسبة التكلفة كان ضئيلا وهذا ما أثبتته بعض الدراسات العملية .

إن المؤسسات العمومية الاقتصادية تواجه الآن هذه التغيرات في محيطها وحتى تتنافس على مستوى عالمي عليها بأحداث تغيير في أنظمة حساب تكاليف إنتاجها .

ولعل تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال تريد الموضوع إثراء وتجعلنا نتعلم كيف نجعل من منتجاتنا تحظى بمكانة عالمية مرموقة .

مقدمة:

بتحرير التجارة الخارجية وبانضمامها إلى منظمة التجارة الدولية ، ستواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية سواء العمومية أو الخاصة منافسة حادة في الأسواق الوطنية أو الدولية.

هذه المؤسسات كانت تخضع لقرارات التسيير المركزية وتعيش في ظل اقتصاد محمي من المنافسة الخارجية ومحتكر بقوة القرار الإداري لها .

إن التحرير المفاجئ والمتسارع للتجارة الخارجية ، يجعل من هذه المؤسسات عرضة لمستوى من التنافسية لا يسمح لها بمواجهة منافسة الشركات الأجنبية التي تسوق منتجاتها في السوق الوطني .

هذه المؤسسات تواجه الآن تغيرات في محيطها الصناعي وحتى تتنافس على مستوى عالمي عليها بمواكبة التغيرات التي حدثت في الأنظمة المحاسبية لتحديد وتسيير التكاليف.

إن التطورات التي حدثت في المحيط الصناعي العالمي جعلت من الدول الصناعية الكبرى ، تنتهج طرق جديدة في التسيير وأصبحت النوعية والمرونة تحتل أو لها نفس مكانة التكلفة في تحديد الربحية .

ومن أجل تحسين تنافسياتها وتطوير المؤسسات الصناعية وذلك بالتركيز على برنامج إعادة التأهيل وتطوير أدوات الإنتاج وحشد القدرات التسييرية وتطوير النوعية والتنويع والأسعار وذلك من أجل التحسين الدائم والتوضع المتميز للمؤسسات في السوق .

إن التوغل في الأسواق يتطلب شروط لتحقيق ولمواجهة منافسة حادة ومنظمة، تركز على خصائص تقنية للمنتجات والخدمات، على احترام المعايير الدولية المعمول بها، وعلى تطوير إستراتيجيات التعاون مع أصحاب التكنولوجيا والمعرفة know-how ورؤوس الأموال .

ومداخلتنا سوف تقتصر على الآليات الحديثة التي تمكن المؤسسات العمومية والخاصة من تحقيق التنافسية في التكاليف وكيف يمكننا تطوير مزايا تنافسية ؟

المحيط الصناعي الجديد والتنافسية : إن المحيط الصناعي الجديد يفرض على المؤسسات التي تريد بلوغ الرتبة العالمية بمعنى قدرتها على التنافس داخليا وخارجيا أن تنتبه إلى أربع مظاهر خصوصية (1)

* المستهلك يهتم بالنوعية

* المستهلك يطلب الخدمة الجيدة

* المستهلك يحتاج المرونة

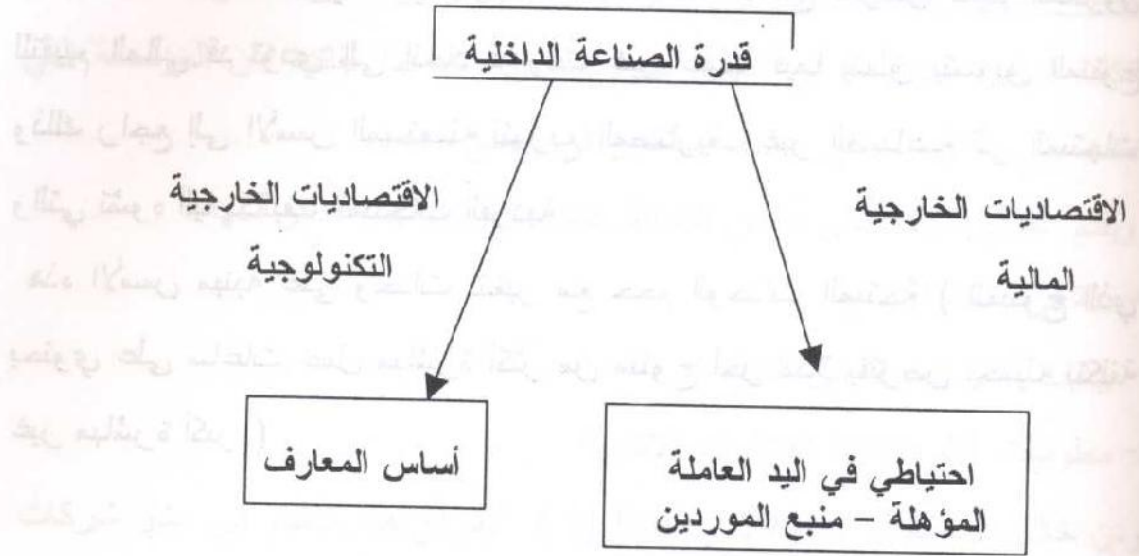
* ويلج على القيمة

فالمؤسسة الصناعية التي تريد بلوغ الرتبة العالمية لابد من أن تستعمل تقنيات حديثة في التسيير كتقنية في الوقت المناسب واشراك العمال في اتخاذ القرارات على كل المستويات العملية وهذا ما يجعل من هياكل التسيير مرنة وإلغاء البيروقراطية . ومع عولمة السوق فإن المؤسسات الكبرى في جميع أنحاء العالم تعمل في إطار واحد " إطار المصنع ذات الرتبة -العالمية " .

حقائق التنافسية : إن التنافسية ليست بمشكل فحتى الدول التي لها إنتاجية ضعيفة تجد دائما أصناف من المنتجات بحيث يكون لها فيها ميزة تنافسية وأن القوى الآلية للسوق تجعل من البلد يتنافس في بعض القطاعات.

فإذا عدنا إلى تركيبة المبادلات بين الدول نجد أنها ترجع تقريبا إلى الاختلافات الدائمة في الموارد الطبيعية و البيئة والهيكل الاجتماعي لها فالبرازيل مثلا هو يصدر البن لان مناخه وأرضه مخولة لذلك. وبالمقابل فإن المبادلات في المنتجات التامة بين الدول المصنعة الكبرى , خاصة المنتجات الأكثر تطورا لا تجد تفسيرها في قانون النفقات النسبية لريكاردو لان الجزء الأعظم من هذه المبادلات هو عبارة عن تجارة Intra-Industry , أي تبادل سلع تم إنتاجها باستخدام العلاقة بين رأس المال/ العمل متشابه وباستخدام نفس النسبة من العمل المؤهل مقارنة بالعمل الغير مؤهل (2).

وفي بعض الحالات , نجد أن القطاعات تخلق مزاياها التنافسية الخاصة بها عن طريق سياق رجعي إيجابي (المخطط يبين ذلك) .



مزايا تنافسية مدعمة ذاتيا

Auto- consolidants

وبافتراض أنه لسبب ما بلد اكتسب وضعية قوية في قطاع خاص مؤديا الى ما يسمى بالاقتصاديات الخارجية :

- الاقتصاديات الخارجية التكنولوجية والتي تفترض دوران المعارف بين المؤسسات , فتمكن هذه الأخيرة من التوصل إلى معرفة الآخرين " فصناعة وطنية قوية تستطيع خلق أساس معارفي لدعم أكثر لمزايا هذا القطاع " .

- أما الاقتصاديات الخارجية المالية , فتوقف على حجم السوق , فقطاع وطني فعال يزود السوق بيد عاملة متخصصة هذا يدعم قدرة هذه الصناعة .

تحقيق التنافسية في التكاليف : للاندماج وبشكل فعال في الأسواق العالمية, يقتضي الأمر على مؤسساتنا العمومية والخاصة أن يتوفر لديها نظام فعال لمحاسبة التسيير .

إن النظام التقليدي الذي يقوم بحساب تكلفة الإنتاج لغرض تقييم المخزون للتقييم المالي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير عملية فيما يتعلق بتسويق المنتج وذلك راجع إلى الأسس المستعملة لتوزيع المصاريف غير الصناعية إلى المنتجات والتي تشوه ألياً تكاليف المنتجات الفردية .

هذه الأسس مبنية على وحدات تتغير مع حجم الوحدات المنتجة (المنتج الذي يحتوي على ساعات عمل مباشرة أكثر من منتج آخر مثلاً يفترض تحميله بتكلفة غير مباشرة أكبر) .

لكن حديثاً ثبت أن التكاليف غير المباشرة لا تتغير مع حجم الإنتاج و إنما مع درجة تنويع المنتجات ومجال الإنتاج بحيث تصبح هذه الأسس غير مناسبة . واليوم ، حلت طرق جديدة في التسيير محل الطرق القديمة ، جعلت من النوعية والمرونة تحتل نفس المكانة كالتكلفة في تحديد الربحية .

فالتكنولوجيا الحديثة للاتصال ومعالجة المعلومات من أجل توفير أفضل المنتجات وبأسرع وقت ممكن للزبائن فرضت على المؤسسات توفير منتجات ذات مستوى عال من حيث التكلفة و المرونة والنوعية من أجل مقابلة التغيرات السريعة في طلبات الزبائن .

ولتحقيق التنافسية في التكاليف ينبغي استعمال أنظمة حديثة لحساب تكلفة الانتاج (مثل النشاط أساس التكلفة) ، فالأنشطة حسب هذا النظام الحديث يستهلك موارد وبالتالي تكاليف تحمل إلى المنتجات وهي تتطلب تصميم، هندسة وتسويق هذه المنتجات .

النشاط أساس التكلفة Activity Based Costing : إن المعلومات المناسبة للتكلفة تساعد المؤسسة في تحقيق ميزة تنافسية وتجعلها القائدة لأن المؤسسة التي تعتمد على معلومات غير ملائمة ستكون في وضع أضعف

ويقدم نظام التكلفة على أساس النشاط عدة منافع للمؤسسة نذكر منها :

- دقة في تكلفة الإنتاج
- بيانات أكثر شمولاً عن التكلفة
- معلومات أكثر لاتخاذ القرارات الإدارية

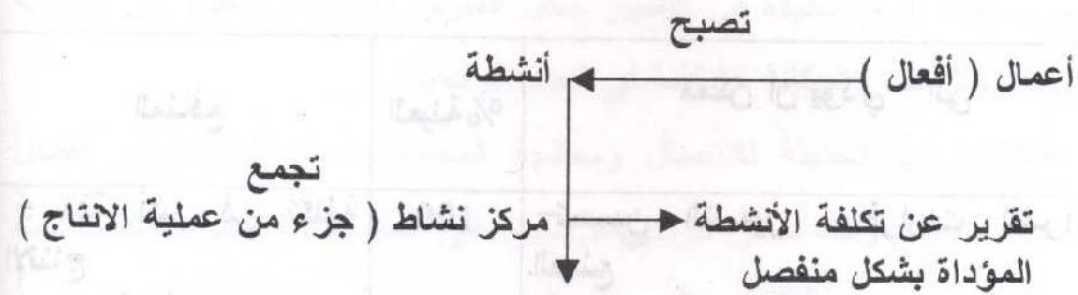
ومن خلال دراسة ل Bailey 1991 (3) لإدراج هذا النظام في عشر شركات بريطانية ، بينت هذه الدراسة المنافع التي يمكن الحصول عليها عند تطبيقه (الجدول الموالي يبين ذلك) .

المنافع	العينة %	ممکن أن يؤدي الى
- دقة أكبر في تكلفة الإنتاج	100	- تحسين التسعير ، قرارات الشراء -
- مساهمة أكبر لمسيرة الإنتاج	90	- تحسين في الفطنة للتكلفة والإحساس بالملكية
- تحسين في معلومات التسيير	70	- فطنة أكبر لمديرو التسيير، تصميم أفضل للمنتوج ، تحسين إستراتيجي ، مراقبة تسيير ونوعية في التسيير .
- تحسين للربحية	40	- ربحية أكبر ، تحسين الاستثمار
- تخفيض في التكاليف	60	- تشجيع في الأداء ، فرص للأعمال .

ولكن هناك مشاكل من تطبيق هذا النظام إلا أن الذين استجابوا لهذا النظام أدركوا بأن المنافع من تطبيقه تفوق مشاكله .

ولتصميم هذا النظام حسب Cooper 1990 (4) هناك خمس خطوات تحتاج إلى التعريف بها :

- تجميع الأعمال إلى أنشطة
- نقل تكلفة الأنشطة (report the cost of activities)
- التعريف بمراكز النشاط (identify activity centers)
- اختيار موجهات التوزيع الأولى للتكلفة (select first-stage cost drivers)
- اختيار موجهات التوزيع الثانوي للتكلفة (select second-stage cost drivers)



وفي هذا النظام فإن موجهات التكلفة تتم من خلال مرحلتين :

- الأولى تتمثل في موجهات التوزيع الأولى للتكلفة أي تكلفة المدخلات إلى منبع التكلفة لكل مركز نشاط ، وكل منبع تكلفة يمثل نشاط مؤدى في ذلك المركز .
- والثانية تتمثل في موجهات التوزيع الثانوي للتكلفة حيث يتابع التكاليف من منبع التكلفة إلى تكلفة المنتج .

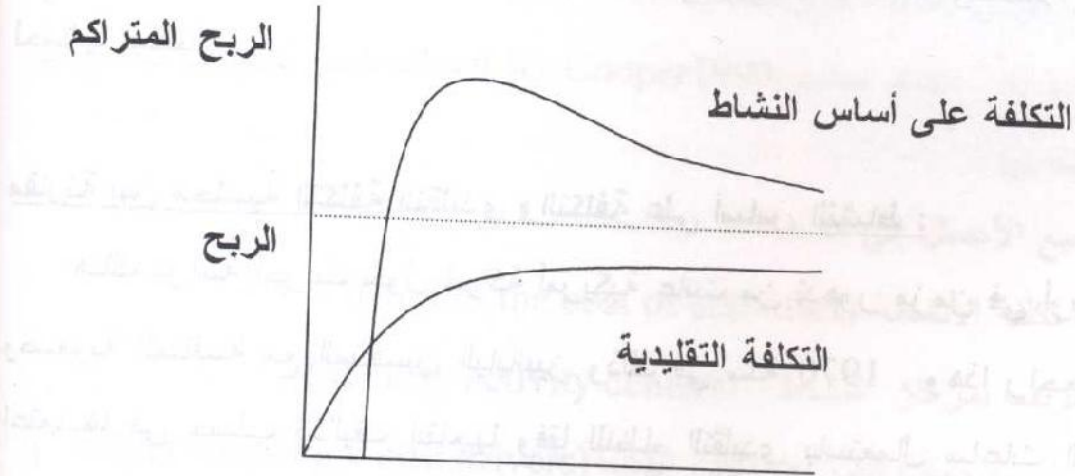
وحتى نعرف هل أن نظام النشاط أساس التكلفة يحدث تغيرات عظمى في محاسبة التكلفة، علينا بإدراج مقارنة بين النظام التقليدي لحساب التكلفة والنظام الجديد لحساب التكلفة.

مقارنة بين محاسبة التكلفة التقليدي والتكلفة على أساس النشاط :

هناك دراسة أجريت حول شركة أمريكية عانت من تدهور مزمن في أرباحها وصعوبة المنافسة مع المنافسين اليابانيين وذلك في سنة 1970 ، وهذا راجع الى اعتمادها في حساب تكاليف إنتاجها وفقا للنظام التقليدي باستعمال ساعات العمل المباشرة .

وفي بداية 1980 أعادت تصميم نظام تكلفة إنتاجها على أساس النشاط وحسب الرسم البياني أدناه نلاحظ أن نظام معلومات التكلفة التقليدي يوضح بأن كل المنتجات تحقق ربح البعض أكثر من الآخر مستعملين هذه المعلومات لعدة سنوات، وأن إدارة الشركة كانت دائما تتخلى عن المنتجات التي تحقق خسائر . ولقد كشفت المعلومات للتكلفة على أساس النشاط أن المنتجات الحالية للشركة ستحقق خسائر في المدى الطويل. عامة ، فالمنتجات التي اعتبرت كمحققة للأرباح في إطار النظام التقليدي تبين أنها تحقق خسائر عند استخدام التكلفة على أساس النشاط والعكس صحيح .

ولكن حسب (Bromwich&Bhimani 1989) (5) ، فإنه بالرغم من إدراج نظام التكلفة على أساس النشاط من قبل عدة مؤسسات ، لكن لم يوجد دليل فعال بأن هذا النظام أثر على مستوى الربح .



منتجات مرتبة حسب الأرباح

المبيعات المتراكمة

Source Robin Cooper, Schrader Belows

تسيير الأنشطة وليس تسيير التكاليف :

للتنافس على المستوى العالمي ، تحتاج المؤسسات إلى تسيير الأنشطة وليس التكاليف . منذ أكثر من ستون سنة ، استخدم المديرون معلومات حول التكلفة على أساس الحسابات المالية للحكم على تأثيرها على قراراتهم على الأرباح .

أما اليوم ، لم تعد الربحية تنتج مطلقاً عن مراقبة التكاليف ولكن كذلك عن المحافظة على معايير الرتبة العالمية (المرونة والنوعية) لقيمة المستهلك . فهناك طرق حديثة رائدة للتسيير في اليابان انتهجت منذ 1980 من قبل أهم الشركات الأمريكية للتوصل إلى مصادر جديدة للمعلومات لمحاسبة التسيير . ومع انتشار المؤسسة المرنة والمنافسة العالمية أصبح تواجد المؤسسة مرهون

بقدرتها على تطوير أنظمة حديثة لتسيير التكلفة , وهناك اتجاهين :

- أشكال جديدة لتسيير التكلفة مطلوب

- إشراك أكبر للأفراد داخل المؤسسة أصبح فعال في عملية تسيير التكلفة , فمحاسبو التسيير عليهم أن يصبحوا جزءا من فريق القيمة المضافة لمؤسساتهم وأن يشاركوا في إعداد وتطبيق الاستراتيجيات و أن يبتعدوا عن كونهم مجرد ماسكي للحسابات وأن يصبحوا مصممين لنظام المعلومات داخل المؤسسة. والواقع العملي يوضح لنا الأهمية المتزايدة لتسيير التكلفة هو تغيير الممارسة لمحاسبة التسيير حيث تم تطبيق تقنيات حديثة من قبل شركات في محيط تنافسي عالمي .

وهناك صنفان من المعلومات على أساس النشاط لابد من أن تشكل العمود الفقري للرتبة- العالمية لمحاسبة التسيير (أنظر الشكل أدناه).

المعلومات على أساس النشاط لتسيير الربحية
تحميل التكاليف تكاليف الانتاج

الطلب على الانشطة

معلومات التكلفة على أساس النشاط
لتقييم تأثيرها على الربحية

• صادر الانشطة

*مزيج المنتجات

مصدر استهلاك الانشطة

معلومات غير مالية
لتقييم تنافسية الانشطة

عرض الانشطة

مؤشرات التلف في الانشطة - العملية

تكلفة

ربح

قيمة

الصنف الأول هو المعلومات غير المالية حول مصادر القيمة التنافسية (مثل النوعية، المرونة والتكلفة) في الأنشطة العملية الفعالة للمؤسسة، وهي تبين كيف أن هذه الأخيرة تقدم قيمة للمستهلك.

أما الصنف الثاني يخص معلومات التكلفة الاستراتيجية، تساعد المسيرين على تعظيم الربح في المدى الطويل لمزيج المنتجات والأنشطة الحالية للمؤسسة (تبين مدى فعالية الأنشطة من حيث التكلفة مقارنة مع البدائل خارج المؤسسة، وفيما إذا كان تسيير مزيج المنتجات اختير للبيع الأنشطة المستعملة بشكل مربح).

*هذين الصنفين يشبهان المراقبة والتخطيط كما هو مستعمل في النظام التقليدي لمحاسبة التسيير.

لكن المعلومات على أساس النشاط نادرا ما نحصل عليها من العمليات التي مصدرها الحسابات المالية والتي توفر معظم المعلومات في أنظمة محاسبة التكلفة التقليدية.

فهي تتضمن على أي معلومات مناسبة حول الأنشطة عبر كامل سلسلة القيمة - التصميم، الهندسة، المصدر، الإنتاج، التوزيع، التسويق وخدمات ما بعد البيع.

التنافسية في التكلفة أم القيمة :

للإجابة على ذلك نعود إلى السنوات قبل السبعينات حيث نجد أن الشركات كانت تتنافس أساسا حول التكلفة. لكن اليوم أصبحت تتنافس حول النوعية والمرونة وكذلك التكلفة.

لقد خفقت محاسبة التسيير في مساعدة المؤسسات لبلوغ الرتبة العالمية للنوعية، المرونة والتكلفة، فهي ليست مصدر قيمة تنافسية، فقط الأنشطة (العمل مثلا)

يستهلك موارد) لها القدرة على إضافة قيمة ولا يوجد نشاط يضيف قيمة للمستهلك 100% من الزمن .

فعلى المسيرين إذا أرادوا التوصل إلى التنافسية ، عليهم بإزالة الجهد الضائع (الأنشطة عديمة القيمة) عن طريق القضاء على أسباب التأخير، الفائض وعدم الانتظام من كل الأنشطة .
إن بلوغ التنافسية في العمليات التي تقدم قيمة للمستهلك يكمن في الحصول على معلومات حول مصادر التأخير... الخ التي تسبب تلف في الأنشطة العملية والقضاء على ذلك يجعل من الأنشطة أكثر تنافسية .

وهناك أربع مراحل لتسيير الأنشطة العملية (المخطط الموالي)
الأنشطة العملية لتقديم قيمة

1 - رسم الأنشطة من خلال كل سلسلة القيمة	
2 - التعرف على مصادر احتياجات المستهلك والقضاء على النشاط عديم القيمة	
3 - تخفيض الضياع باستمرار في الأنشطة العملية بالقضاء على مولدات التأخير، الفائض وعدم الانتظام.	
مولدات النشاط	استعداد
تدريب العمال	تخزين
تدريب العمل	الحركة
تصميم الآلة	المصنع
الوسخ	عملية التصميم
4 - متابعة مؤشرات الضياع	
الزمن المنقضي ، زمن الإقامة ، زمن الدورة ، الفضاء المشغول .. الخ	
الهدف: بلوغ تحسين مستمر في التنافسية بتقليص مؤشرات الضياع في المرحلة	
(4) فعل ذلك باستمرار بواسطة القضاء على المولدات في المرحلة (3)	

إن التعرف على مولد التأخير ، الفائض وعدم الانتظام يتطلب تكاثر الجميع داخل المؤسسة من أعلى إلى أسفل . وعندها تصبح الأسلحة الجديدة لطرق التسيير بالاشتراك مع سياسة في الوقت المناسب ، مراقبة النوعية ومشاركة العمال مطلوبة للقضاء عليها .

إن تسيير الضياع في الأنشطة يتطلب تطوير مقاييس لمتابعة نجاح المؤسسة في القضاء على مولدات التأخير .. الخ وهنا مهم جدا أن يحصل المسيريون على بعض المؤشرات للضياع مثل الزمن المنقضي لفعل شيء " مثلا صنع منتج ، صنع مركب " كل هذا يتضمن على مؤشر التنافسية ، فزمن أقل لعمل شيء ما معناه مرونة أكبر ، نوعية عالية وتكلفة أقل في معظم الحالات مؤديا في النهاية الى تحسين مؤشرات التنافسية .

ولعل تحقيق التنافسية يكمن في بعض الاستراتيجيات التي يجب أن تتبعها المؤسسة .

الاستراتيجيات الواجب اتباعها لتحقيق مزايا تنافسية في التكاليف :

إن أساس المزايا التنافسية حسب Porter تتمثل في استراتيجيتين :

- التكاليف من جانب العرض
 - والقيمة المدركة من جانب الطلب
- ويضيف بعد آخر وهو البعد التوسعي لسوق المؤسسة ليظهر ثلاث استراتيجيات شاملة

(أنظر المخطط الموالي)

استراتيجية التمييز	استراتيجية الهيمنة عن طريق التكاليف	الصناعة
		الفضاء التجاري
استراتيجية بؤرية		القسم الصناعي
القيمة مؤهل تنافسي	التكاليف	

ومهما اختلفت الأشكال للتطبيق فإن المؤسسات التي اختارت نفس الاستراتيجية الشاملة تحصل على نفس المؤهل التنافسي لتأسيس مزاياها التنافسية . والتصور الموالي يختلف نوعا ما عن ذلك المقدم أعلاه .

مؤهل التكاليف

استراتيجية التمييز من أعلى			تكاليف أكبر من المنافسين
استراتيجية التمييز			التكاليف متساوية
استراتيجية مركبة (مزيج)	استراتيجية الهيمنة عن	استراتيجية التمييز من أسفل	التكاليف أقل من المنافسين

طريق التكاليف		
القيمة أقل من	القيمة تساوي القيمة أكبر من	مؤهل القيمة
قيمة المنافسين	ق المنافسين ق المنافسين	

ان واقع الاعمال بين بأن المؤسسة تستطيع التنافس في نفس الوقت في التكاليف والقيمة مثل Microsoft ou Intel .

فاستراتيجية التكاليف تتمثل في اقتراح عرض مشابه للمنافسين ولكن بأقل تكلفة كحالة Nike للاحذية و Ford لصناعة السيارات باستعمال استراتيجية الهيمنة عن طريق التكاليف ولا بد من فحص دقيق لمجمل التكاليف التي تكون أساس الميزة التنافسية .

ان اختيار هذه الاستراتيجية يفترض بشكل عادي بأن يكون للمسيرين المقدرة على وضع نظام للمعلومات يركز بالملاحظة المدققة للتكاليف . ولا بد من أن يكون نظام التكلفة قادرا على تجميع الروابط المسببة للتكاليف (ثابتة , متغيرة) , التعرف على استقراء التكاليف , إمكانيات توزيعها حسبما إذا كانت (مباشرة , غير مباشرة , تكلفة منتج , وظيفة , نشاط) وتحديد مراكز المسؤولية . سابقا , كانت أنظمة التكلفة تسلط الضوء على توزيع التكاليف بشكل دقيق ولكن في المحيط المتغير لليوم , فان هذه الأنظمة لا بد من يعاد النظر فيها لنرى مدى مساهمتها في خلق القيمة إضافة إلى وظيفتها في التوزيع .

لقد قدمنا عرضا مفصلا عن كيف نحقق التنافسية من جانب التكلفة (تعرضنا إلى أهم نظام ممكن أن يحقق للمؤسسة التنافسية على المستوى العالمي وكيف يمكن أن

نسير

الأنشطة وليس التكاليف وما هي الاستراتيجيات الشاملة للحصول على مؤهل من جانب التكاليف .

خلاصة القول:

لتحقيق التنافسية في التكاليف والأسعار ينبغي على مؤسساتنا العمومية والخاصة على حد سواء أن تقوم بإدراج نظام لمحاسبة التسيير / التكلفة يتماشى والتطورات التي حدثت في المحيط العالمي .

إن بقاءها واستمراريتها مرهون بقدرتها على تطوير مزايا تنافسية من جانب التكلفة

ولا ننسى أنه في عالم اليوم حلت المؤسسة المرنة وأن الزبون أصبح هو سيد القرار لعملية الشراء . لذلك على المؤسسة إدخال عنصر التنافسية في القيمة بجانب التكلفة .

- 1)Turney , in cost and management accounting , Duncan Williamson , prentice hall , Paris 1996.
- 2)H.Grubel & P.Lloyd, Wiley , intra- industry trade , New York , 1975.
- 3) Bailey, J, implementation of ABC systems by UK companies , Management Accounting (CIMA) february 1991 , 30-2.
- 4) Cooper , R , 5 steps to ABC system design , Accountancy (november) 1990 , p78-81.
- 5) Bromwich , M and Bhimani , A. Management accounting : evolution not revolution (CIMA) 1989.
- 6)Ablue Print For World-Class Management Accounting by H Thomas Johnson,Management Accounting/ June 88(vol 69),p 23-30.
- 7) Cost& Management Accounting , Duncan Williamson , Prentice-Hall, London 1996.
- 8)Manuel De Gestion , Volume1 , Armand Dayan , Ellipses Edition Marketing , S.A.Paris1999.
- 9)Paul .R .Krugman,la mondialisation n est pas coupable, vertus et limites du libre change, p108-115.
- 10)Séminaire sur La politique D accompagnement etTechniques de mise mise a Niveau et de Compétivité Industrielle , Hotel Aurassi , Alger 2001.