



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية

(دراسة حالة إقليم كردستان العراق)

**The Impact of Using Modern Management Accounting Techniques in  
Industrial Companies to Achieve Competitive Advantage**

**(Case Study OF Iraq's Kurdistan Region)**

إعداد

علي حسين عبدالكريم الكسنزاني

إشراف

الأستاذ الدكتور

جمال عادل الشرايري

قدمت هذه الخطة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

الفصل الأول

٢٠١٩ / ٢٠١٨

## التفويض

أنا الطالب علي حسين عبدالكريم أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي بعنوان (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية) (دراسة حالة إقليم كردستان العراق)) ورقياً للمكتبات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

 التوقيع: .....

التاريخ: 6 / 1 / 2018

## مؤدج إقرار وإلتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة الماجستير

الرقم الجامعي: 1520504032

أنا الطالب : علي حسين عبدالكريم

الكلية: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

التخصص: المحاسبة

اعلن بأنني قد إلتزمت بقوانين جامعة آل البيت، وأنظمتها، وتعليماتها، وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بأعداد رسالتي بعنوان :

" أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة إقليم كردستان العراق)"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية، وكما أعلن بأن رسالتي غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أية منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أية وسيلة، وتأسيساً على ما تقدم فأني أتحمل المسؤولية بأنواعها لو تبين غير ذلك.

توقيع الطالب .....

التاريخ / / 2018

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة إقليم كردستان العراق)" واجيزت بتاريخ 20/2/2018م

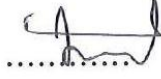
أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع



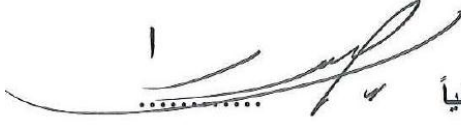
مشرفاً ورئيساً

الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري



مناقشاً داخلياً

الأستاذ الدكتور محمد ياسين سليمان رحاطه



مناقشاً داخلياً

الأستاذ المشارك الدكتور محمد ناصر موسى حمدان



مناقشاً خارجياً

الأستاذ المشارك الدكتور محي الدين عبدالرزاق حمزة

## الإهداء

إلى كل من

أحمل اسمك بكلّ عزّ وفخر يامن افتقدك منذ الصغر ((ابي)) .. أهديك هذا الجهد

إلى من بحبها، وحنانها كبرت وعليها اعتمدت وكأنت شمعة مضيئة أنارت درب حياتي ((امي)) أهديك هذا الجهد.

إلى رفيقة دربي في هذه الحياة زوجتي (سروه).. في نهاية مشواري أهديك هذا الجهد لمواقفك النبيلة، التي كأن لها الفضل الكبير في وصول عملي هذه المحطة الاخيرة.

إلى أبنائي (بوار ومحمد وحسين) وبنتي الوحيدة (جم) كنتم البلمس الشافي لي والدواء الكافي لي .. أهديكم جهدي هذا.

إلى من كأن له الفضل الأكبر في معاونتي، في تنوير طريقي ودربي في زحمة الحياة عمي الشيخ محمد الكسنزان، وخالي الشيخ طاهر رحمه الله ...

إلى كل من تفضل علي بشيء تجاه عملي هذا أهديكم هذا العمل.

## الشكر والتقدير

بسمه تعالى، والحمد لله الذي يَسِّر لي أمري بأنجاز هذا العمل، والصلاة والسلام على سيدنا محمد الوصف والوحي والرسالة والحكمة وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً.

يَسِّرني ويسعدني، أن اتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من ساهم في تقديم وإسداء النصح لي في اخراج رسالتي هذه، الموسومة بـ (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة إقليم كردستان العراق)) وأخص بالذكر أستاذي المشرف الدكتور جمال عادل الشرايري، الذي لولا نصحه وإرشاده، لما كان لهذا العمل أن يظهر بهذه الكيفية، وأن حالي معه كما قال الشاعر:

ولقد تناولني بنائله فاصابني من علمه سجل  
فلأشكرن فضول نعمته حتى أموت وفضله فضل

فأسأل الله أن يحفظه ويديمه، ويوفقه لخدمة الحركة الأكاديمية العلمية، وأن يديم عليه نعمة الصحة والعافية.

كما أشكر الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية قسم المحاسبة، سائلين المولى أن يحفظهم ويديمهم، ولا أنسى أن أتقدم بالشكر الوافر الجزيل للساتذة في لجنة المناقشة، متمنياً لهم التوفيق والسداد والله ولي التوفيق.

## قائمة المحتويات

هـ	الإهداء	.....
و	الشكر والتقدير	.....
ز	قائمة المحتويات	.....
ط	قائمة الجداول	.....
ي	قائمة الأشكال	.....
ك	قائمة الملاحق	.....
ل	الملخص باللغة العربية	.....
م	Abstract	.....
١	الفصل الأول : الإطار العام	.....
١	مقدمة	.....
١	مشكلة الدراسة وأسئلتها	.....
٢	أهداف الدراسة	.....
٢	اهمية الدراسة	.....
٣	فرضيات الدراسة	.....
٤	نموذج الدراسة	.....
٥	الاصطلاحات الاجرائية	.....
٦	الفصل الثاني: الاطار النظري للدراسة	.....
٦	المبحث الاول : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	.....
١٩	المبحث الثاني : الميزة التنافسية	.....
٢٤	المبحث الثالث : الدراسات السابقة	.....
٣٣	الفصل الثالث : منهجية الدراسة	.....
٣٣	منهجية الدراسة	.....
٣٣	مجتمع الدراسة وعينتها	.....
٣٥	أدوات الدراسة وطرق جمع البيانات	.....
٣٦	صدق أداة الدراسة	.....
٣٦	ثبات أداة الدراسة	.....
٣٨	أدوات التحليل	.....
٣٩	الفصل الرابع : التحليل الاحصائي	.....
٣٩	تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات	.....

٥٣	..... الفصل الخامس : النتائج والتوصيات
٥٣	..... النتائج
٥٤	..... التوصيات
٥٥	..... قائمة المراجع
٥٥	..... اولاً : المراجع باللغة العربية
٦٠	..... ثانياً : المراجع باللغة الأنكليزية
٦٥	..... قائمة الملاحق



## قائمة الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (المستوى العلمي)	٤٤
٢	وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (سنوات الخبرة)	٤٥
٣	وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (المركز الوظيفي)	٤٥
٤	وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (التخصص)	٤٦
٥	معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)	٤٨
٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للكشف عن أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة إقليم كردستان العراق	٥٠
٧	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التكلفة المستهدفة	٥١
٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال أسلوب هندسة القيمة	٥٢
٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التكلفة على أساس النشاط	٥٣
١٠	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال أسلوب التحسين المستمر	٥٤
١١	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال بطاقة الأداء المتوازن	٥٥
١٢	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الميزة التنافسية	٥٦
١٣	اختبار التوزيع الطبيعي لمجالات المتغير التابع	٥٧
١٤	اختبار العلاقة الخطية لمجالات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	٥٨
١٦	اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية	٦٠
١٧	اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر أسلوب هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية	٦١
١٨	اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية	٦٢
١٩	اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية	٦٣

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(١)	نموذج الدراسة	٥

## قائمة الملاحق

الرقم	الملاحق	الصفحة
١	قائمة المحكمين	٨٤
٢	الاستبانة	٨٥

# أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة إقليم كردستان العراق)

إعداد: علي حسين عبدالكريم الكسنزاني

إشراف: الاستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري

## الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية في تلك الشركات، وما يترك تلك الأساليب من أثر لمنح المنتج ميزة تنافسية، بحيث يرضى المستهلك والعملاء، وكذلك يحقق أرباحاً مقبولة لدى الشركة، وقد أخذ الباحث الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، نموذجاً للدراسة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتطبيق إستبانة مطورة لغايات بيان أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، التحسين المستمر، بطاقة أداء المتوازن)، على عينة الدراسة التي تألفت من (50) شركة في إقليم كردستان العراق، وظهرت الدراسة أن درجة الأثر على عينة الدراسة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، جاءت بدرجة أثر متوسط على الأداء بشكل إجمالي، وعلى مجالاتها الخمسة، كما أظهرت الدراسة أثراً ذا دلالة احصائية، لاستخدام نظم المحاسبة الإدارية الحديثة والمعاصرة على الميزة التنافسية، إذ بلغ مستوى الدلالة في المستوى الكلي أقل من ( $\alpha \leq 0.05$ )، وفي ضوء هذه النتائج تم التقدم بجملة من التوصيات، ومنها على الشركات في إقليم كردستان العراق إلى الاهتمام بالتقنيات الحديثة، وتغذية الوعي المحاسبي في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة، وإعادة هندسة عملياتها الإدارية والمحاسبية والاستفادة من تلك الأساليب مروراً بمرحلة أنتقالية تسمح بالممارسة التدريجية، وكذلك الجزئية في بعض مراكز المسؤولية للشركة، وتوضيح معالم ومبادئ الأنظمة الجديدة من خلال المزيد من الدورات والمنتديات، للوقوف على السلبيات واليجابيات ومواطن الضعف والقوة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، الكلفة على أساس النشاط، أسلوب التحسين المستمر (كايزن)، بطاقة الأداء المتوازن، الميزة التنافسية.

# **The Impact of Using Modern Management Accounting Techniques in Industrial Companies to Achieve Competitive Advantage: Case Study OF Iraq's Kurdistan Region**

Prepared by: Ali Hussein Abd Al-Karim

Supervised by: Professor Dr Jamal Adil Al-Sharayri

## **Abstract**

This study Sets out to explore the effectiveness of using modern management accounting methods by industrial companies to achieve competitive advantage. It examines the role of these methods in giving the product competitive advantage, thus satisfying the consumers and clients, while at the same time generating satisfactory profits for the company. The study industrial companies in Iraq's Kurdistan region as a case study. In order to meet the objectives of the study, the researcher has designed a questionnaire to show the impact of using modern management accounting methods (target costing, value engineering, activity-based costing, continuous improvement (kaizen), balanced scorecard. The questionnaire, which consists the (50) companies in Iraq's Kurdistan region that represent the sample of the study. The study reveals that as a result of applying modern management accounting methods, these companies have achieved medium improvement to performance in general and to its five fields. The study also shows that using modern management accounting methods has a statistically significant ( $\alpha < 0.05$ ) positive effect on competitive advantage. In the light of these findings, this study makes a number of recommendations.

Keywords: Target costing, value engineering, activity-based costing, continuous improvement (kaizen), balanced scorecard, competitive advantage.

## الفصل الأول : الإطار العام

### مقدمة:

إنَّ التطور العلمي والتكنولوجي الذي شهده العالم في الآونة الاخيرة، وخاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، جعلت اصحاب المنظمات الإنتاجية، وغير الإنتاجية أن يفكروا في إعادة تصميم وصياغة استراتيجيتها التنافسية، بشكل يلائم ويناسب التطورات والتغيرات الحاصلة على جميع المستويات والاصعدة، وأن يدرسوا السوق قبل الشروع بالعملية الإنتاجية، وتكوين تصور عن الوضع التنافسي في بيئة الاعمال الحديثة، التي يتميز بخصوصيتها، وتدفق المنتجات المتنوعة بأسعار مغرية وقيادية، يصعب على أي منتج أن يكون لها موقع تنافسي دون حضور، وامتلاك المزايا الخاصة التي تجذب لها عملاءها الدائمين والخاصين، وتهيئ لها بيئة صالحة، ونتيجة لهذ التطور السريع، وتواكب التغيرات السريعة في سلوك الأنتاج والمنتجات، وهناك عدد كبير من المفاهيم والأساليب، بحيث يعطي زخماً ودعماً لتلك المنتجات، ونحن إذ نركز هنا على أحد المفاهيم، وهي أسلوب التكاليف المستهدفة، ومن المفاهيم الحديثة في سلوك المنشآت، والمنظمات الإنتاجية وغير الإنتاجية في عملية تسعير المنتجات في ظل الظروف الجديدة، والتطورات المعاصرة السريعة، وعليه فإن المنظمات لا بد أن تنحى منح عدة، بحيث يواكب هذا التطور والبيئة الحديثة للحفاظ على موقعها ومكانتها التنافسية، ويبقى ذلك في ظل ديمومة واستمرارية ترفع من مركزها الاقتصادي الاجتماعي .

وإن ما يهمنا نحن هو توظيف مزايا هذه الأساليب كاستراتيجية تتخذها الشركات الصناعية، في إقليم كردستان العراق، والذي اثبتت هذا الأسلوب فعاليتها في تخفيض التكاليف، ونظراً لما يمرّ به الأقليم من ظروف استثنائية، باعتبارها أقلية فنياً وتجري فيها عمليات البناء والإعمار، ولارتفاع تكاليف الأنتاج، وعدم قدرة المنتجات المحلية منافسة المنتجات الإقليمية والاجنبية.

### مشكلة الدراسة واسئلتها:

تكمن مشكلة الدراسة في تمسك اكثر الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق بالانظمة المحاسبية التقليدية وعدم اتباعها تقنيات وانظمة حديثة التي لها تأثير مباشر على تكلفة ونوع المنتج مما يفقد المنتج المحلي فرصة المنافسة وعجزه امام المنتجات المستوردة، وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحقيق الغرض من الدراسة، وذلك من خلال الاجابة عن التساؤلات الرئيسة:

السؤال الرئيس: هل يوجد أثر لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية؟.

السؤال الفرعي الاول: هل يوجد أثر للتكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، في الشركات الصناعية؟.

السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد أثر لأسلوب هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، في الشركات الصناعية؟.

السؤال الفرعي الثالث: هل يوجد أثر للتكلفة على أساس النشاط، لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

السؤال الفرعي الرابع: هل يوجد أثر لأسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

## أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي للتعرف إلى أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في تحقيق الميزة التنافسية من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١. التعرف إلى أثر التكلفة المستهدفة كأحد أساليب إدارة التكلفة الحديثة لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية (أقليم كردستان).

٢. التعرف إلى أثر استخدام أسلوب هندسة القيمة، لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية (أقليم كردستان).

٣- التعرف إلى أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية (أقليم كردستان).

٤- التعرف إلى أثر استخدام أسلوب التحسين المستمر (كايزن) لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية (أقليم كردستان).

٥- التعرف على أثر استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية (أقليم كردستان).

يمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال التعرف إلى مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، التحسين المستمر، بطاقة أداء المتوازن) ومبادئها وخصائصها والمعوقات التي تؤثر عليها وتحديد أدواتها وعناصرها الأساسية لتحقيقها، وبالإضافة إلى إجراء دراسة ميدانية للتعرف إلى أثر إمكانية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق لتحقيق الميزة التنافسية.

## اهمية الدراسة:

تأتي أهمية البحث من خلال بيان الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة لتسعير المنتجات مما يعزز الدور التنافسي للشركات الصناعية. ولأهمية تأثير استخدام استراتيجيات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تم استخدامها في أغلب الدول المتقدمة والنامية واثبتت فعاليتها في تخفيض التكاليف، والمساعدة في تطوير المنتجات ودعم النوعية، وهنا تظهر أهمية هذه الدراسة حول مدى الفائدة التي سوف تحصل عليها الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق من خلال استخدامها لأساليب وعناصر المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية واثرت ذلك في تحقيق الميزة التنافسية، وبالتالي تأثير ذلك على اقتصاد العراق بشكل عام وعلى اقتصاد إقليم كردستان العراق بشكل خاص.

## فرضيات الدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى فرضية رئيسة هي:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟

وقد أنبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي كما يلي:

-الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة عند مستوى دلالي ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

-الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسلوب هندسة القيمة عند مستوى دلالي ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

-الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للتكلفة على أساس النشاط عند مستوى دلالي ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

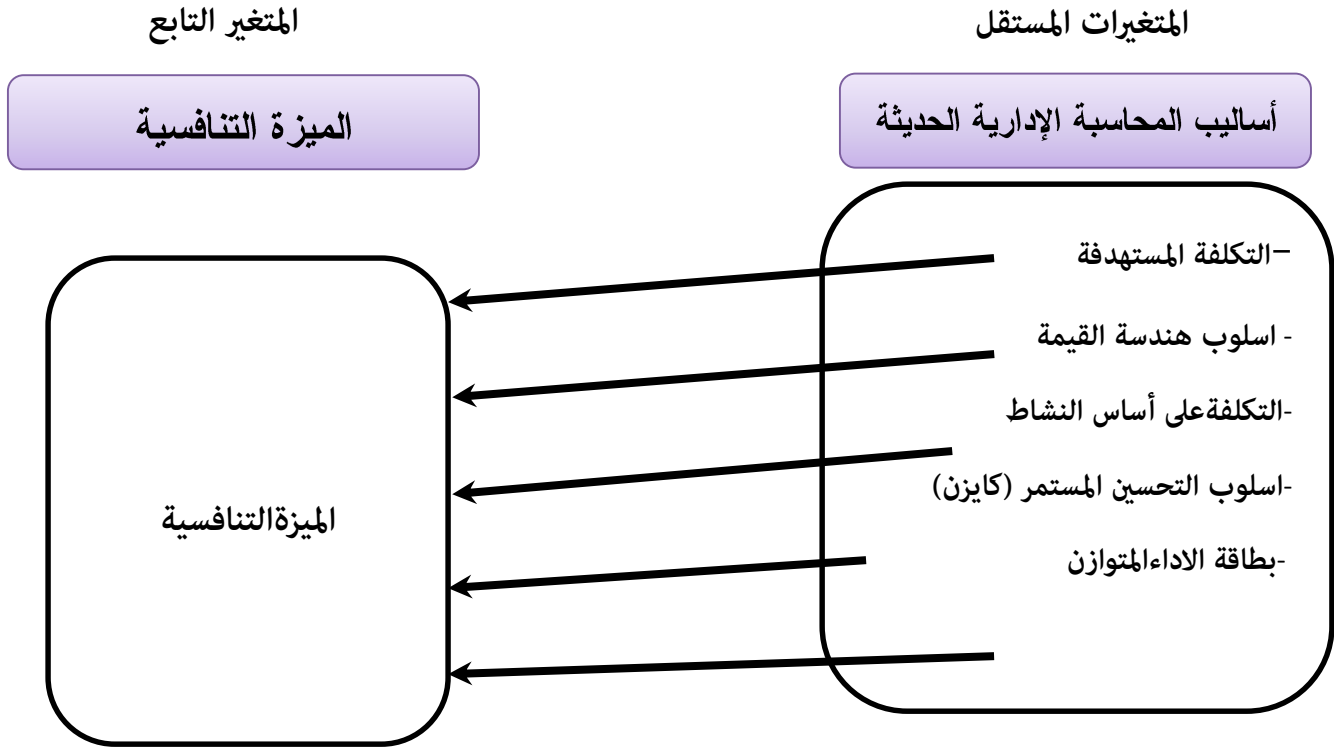
-الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأساليب التحسين المستمر (كايزن) عند مستوى دلالي ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.

-الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لبطاقة الأداء المتوازن عند مستوى دلالي ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية؟.



## نموذج الدراسة:

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فسوف يعتمد الباحث على مخطط خاص بها، للتعرف فيما إذا كان هناك تأثير في النتائج بين المتغيرات المستقلة، والمتغيرات التابعة، ويوضح الشكل (١) علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (١)

مخطط العلاقة بين متغيرات الدراسة

المصدر : من اعداد الباحث

## الاصطلاحات الاجرائية:

فيما يلي اهم التعريفات لمصطلحات الدراسة:

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: هي الأساليب التي تبنى عليها الادارة واستراتيجيتها لإدارة التكلفة، وتحقيق أهداف الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، للوصول إلى الميزة التنافسية، وتحتوي على عدة عناصر تستخدم لهذا الغرض.

التكلفة المستهدفة: هو النظام الذي يدعم عملية تخفيض التكلفة في مرحلة التطوير، وتصميم منتج جديد تماماً، أو إجراء تغيير شامل أو بسيط على منتج قديم في الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق.

هندسة القيمة: هي تصميم اي منتج او خدمة قبل تصنيعها، وذلك بإدخال التغييرات والتحويلات الأساسية لدعم المنتج للشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، وإضافة قيمة له.

الكلفة على أساس النشاط: هي عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على عناصر التشغيل لضبط وتقليل الهدر، او التلف غير الطبيعي، وكذلك الضياع في عناصر الكلفة، وتحقيق كفاءة الأداء للشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق.

أسلوب التحسين المستمر (كايزن): هي عملية التحسينات الجزئية على المنتج خلال عملية التشغيل ويقوم بها أفراد ذو خبرة وكفاءة من العاملين في الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق.

بطاقة الأداء المتوازن: هو نظام اداري يهدف إلى مساعدة الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، على ترجمة رؤيتها ورسالتها واستراتيجيتها إلى عدة أهداف لتحقيقها. وتساعد على ضبط التكلفة والاهتمام على أداء وكفاءة العاملين والحدّ من التسبب والإهمال.

الميزة التنافسية: هو تمتع المنتج أو الخدمة بجودة وتكلفة ملائمة ومناسبة في السوق، بحيث يمنح ذلك المنتج او الخدمة سعراً قيادياً وتنافسياً يميزه عن غيره من السلع والخدمات في سوق المنافسة للشركات الصناعية، في إقليم كردستان العراق.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للدراسة

يتناول هذا الفصل المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة وذلك للتعرف على اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ومدى تأثيراتها على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق، والمباحث كالآتي: التعرف على مفهوم اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، التكلفة المستهدفة، والتكلفة على اساس النشاط، وهندسة القيمة، وبطاقة الاداء المتوازن والتحسين المستمر ثم تم تخصيص مبحث للميزة التنافسية ومبحث للدراسات السابقة.

### المبحث الاول : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

يسود العالم المعاصر العديد من المتغيرات السريعة، والأحداث المتلاحقة، دخل العالم في ظل العولمة ورفع القيود عن التجارة الخارجية، ونتاجت عنها فتح الاسواق العالمية امام السلع والخدمات، كما جلبت معها متغيرات ومميزات جديدة، تلقي بايجابياتها وسلبياتها على واقع الاقتصاد بشكل عام إذ أصبح التغير سنة الحياة، وخاصة في بيئة الصناعة المتميزة بتنوع المنتجات، اذ تكون للتنوع السلعي أثر مهم في زيادة حدة المنافسة (سمان والهاشمي، ١٥٥:١٩٨٩).

مع ظهور مداخل التغيير الجديدة والتي اعطت المنظمة القدرة لمواجهة تلك التغيرات والتكيف معها مع ارتفاع ترقب وتكهات جمهور المستفيدين، فقد تعاضمت حمة وفوران المنافسة بين مختلف الشركات (حمه امين، ٢٠١١)، لذلك ولتحقيق أهداف المنظمة بات من الضروري البحث عن اسباب ووسائل جديدة تلبى تلك التغيرات واعادة النظر في نظام المحاسبة المالية التقليدية المتبعة والملتزمة بها الشركات، والمنظمات لفترة طويلة من الزمن والتي لا تتماشى مع التغيرات والظروف البيئية الحالية لتلك الشركات، والمنظمات (الاصقع، ٢٠١٧:٢٠).

يرى الباحث أنه أصبحت الحاجة الملحة للبحث عن أساليب محاسبية جديدة، تفوق صفات ومقومات الأنظمة التقليدية التي أظهرت الكثير من القصور في توفير المعلومات والبيانات الصحيحة تواكب كل تغير محتمل وخاصة الدور الذي تلعبه تلك البيانات في اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص تحقيق أهداف المنظمة، ومن الأساليب الحديثة التي حظيت باهتمام الكبير لدى معظم الشركات والمنظمات هي الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي اعطت نتائج باهرة على صعيد دعم والرقابة على التكلفة للدخول في بيئة السوق الجديدة، وتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات الشركة او المنظمة.

### مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة نقلةً نوعيةً متطورةً في مجال العلوم الإدارية، التي توفر للشركات معلومات مفيدة، ومهمة لبناء استراتيجيتها للتوافق مع خططها المستقبلية.

يرى (Waldron,2007) في هذا الأسلوب ادخار للمعلومات المفيدة لبناء القرارات المستقبلية للدخول في عملية المنافسة.

كما يرى (زعر، ٢٠١٣) ضعف القدرة التنافسية للشركات بسبب عدم اتباع الأساليب الحديثة على المستويين المحلي والعالمي، ونتيجة لتقدم عجلة نمو الشركات والسباق مع تطور، وارتفاع حدة المنافسة والاستحواذ على مناطق أكثر من الاسواق العالمية تألقت اهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، (Alvaredo,et.al,2013)، وبناء عليه ولاختلاف نوع وطبيعة المنشآت والمنتجات ولأهمية دور محاسبة التكاليف لذا اصبح لزاما على الشركات الصناعية اتباع أساليب وتقنيات أكثر ملائمة لتطبيع نشاطاتها ومنتجاتها مع التغيرات الجديدة (الاصقع، ٢٠١٧:٢٢).

ويرى الباحث أن رياح التغيير التي تجتاح عالم الأعمال اليوم هي الدافع والمحرك الحقيقي للمنظمة للتفكير بإعادة بناء هيكله أنظمة عملياتها الداخلية، بسبب القصور التي صاحبت تلك الأنظمة وخاصة الأنظمة المحاسبية المبنية على الأساليب التقليدية لعدم استجابتها لمتطلبات ومواجهة التغيرات الجديدة في البيئة الحديثة.

وهناك بعض الأساليب المحاسبية الحديثة، والتي حظيت باهتمام الكثير من رجال الأعمال والمنظمات، والتي لها التأثير الكبير على تحقيق الميزة التنافسية ويحافظ على بقاء المنظمة في السوق، والاستحواذ على موقع تنافسي متميز، ولقد طورت المحاسبة الإدارية مجموعة من النظم أو المداخل، والأساليب المتكاملة التي يمكن استخدامها في خفض التكلفة، مثل: التكلفة المستهدفة، ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والتحسين المستمر، بطاقة الأداء المتوازن، هذا ومن دواعي ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هيمنة تكنولوجيا المعلومات والاتصال والتكنولوجيا المعقدة وانتفاء الحاجة إلى التكنولوجيا القديمة والبسيطة وتبديلها بأخرى متجددة، مما يؤكد صناعة المعلومات التي دفعت إلى إرساء وتعظيم الثروة وتقليص الفوارق والمسافات، بفعل العولمة وحصصها جميعاً تحت تكنولوجيا الاتصال والمعلومات (جودة، ٢٠٠١).

ومن الأساليب المحاسبة الإدارية الشائعة في الوقت الحاضر وعلى مستوى الصناعات مايلي:

-التكاليف المستهدفة.

-نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

-بطاقة الأداء المتوازن.

-التحسين المستمر.

التكاليف المستهدفة:

ومن دواعي الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب والنواقص التي شابت النظم التقليدية وكذلك التطور التكنولوجي في أساليب الإنتاج الحديثة والمميزات والصفات التي يحملها المنتج الجديد إذ تعطيه زخماً وقوة في سوق المنافسة العالمية، فقد أدت هذه الأسباب إلى صرف النظر عن تلك النظم التقليدية التي تحدد سعر البيع بعد تسويقها إلى سوق المنافسة وهذا يعني تحديد التكلفة أولاً، ثم السعر وإضافة هامش الربح ثانياً، وهذه لا تنسجم ولا تلي مقومات وشروط المنافسة الشديدة على صعيد السوق وعلى أثرها برز أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد السعر أولاً وإضافة هامش الربح بناءً على دراسة السوق ثم البدء بتحديد التكلفة وما يتطلب ذلك من إجراء التحسينات على المنتج وتخفيض التكلفة، وغيرها مما ينسجم والظروف والبيئة الحالية.

مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة المطورة لغايات تخفيض التكاليف، وسعر قيادي بحيث يضيف قيم نوعية للمنتج الجديد في سوق المنافسة وفي هذا الصدد يرى (Cooper, ١٣٥:١٩٩٠) أن التكلفة المستهدفة أداة لاقتراح سعر المنتج وذلك بإضافة وظيفة جديدة والحفاظ على الجودة لتحقيق مبيعات مناسبة والربحية المطلوبة لدى الشركة، اما (Tanka ٤:١٩٩٣) و (Tani, et. al. ٦٧:١٩٩٤) فيريان من أن التكلفة المستهدفة التخطيط لتحقيق تخفيض التكلفة من خلال تطوير أجزاء المنتج أثناء عملية التصميم

وكذلك يرى كل من (Jiang & Hansen,2016) فيريان من أن التكلفة المستهدفة أداة تخطيطية واستراتيجية ناجحة للابتكار والتسويق وتحسين المنتج ومن خلال التصميم وتقاطع الوظيفي وإضافة الخدمات محققة اسعار السوق المقبولة، كما ويذهب مع هذا الرأي (Ansari, et. Al. ١١:١٩٩٧) أن التكلفة المستهدفة هي أداة الرقابة ودعم التكاليف وتطوير المنتج وتعزيز العلاقة مع الزبائن من خلال القيادة السعرية لتحقيق رغبة هؤلاء الزبائن، كما ويعتبره (Helton et al, 2005:53) الجمع بين قدرة الزبون ورغبة الشركة بتحقيق سعر السوق الذي يقبله الزبون والشركة معا، هذا ويضيف (Jambalvo,2007:31) أن ميزات المنتج او السعر هي معيار لتحقيق التكلفة المستهدفة وبمعنى آخر أن إنجاز التكلفة المستهدفة من عدمه تعتمد على وظائف المنتج وسعره، ويرى (Nersi, 2017) أن التكلفة المستهدفة توقع وتحليل المنافسين معتمداً على رغبات الزبون والشركة وعلى مهندسي التصميم النظر إلى المعلومات والتعليمات المتوافرة بحالة السوق والاسعار التنافسية، كما يرى (حجاج وباسيلي، ٢٠٠٧:٩٢) أن التقدم والتطور في التكنولوجيا وحجم الشركات العالمية والمنافسة الشديدة من الأسباب التي تحدو بتلك الشركات التخطيط لتخفيض التكاليف، ويرى (Kaplan,et.al.2012) في مفهوم التكلفة المستهدفة هي أداة لتخفيض الاثار المتوقعة والناجمة عن التكاليف في دورة حياة المنتج وفي مراحلها الاولى (مرحلة البحث والتطوير والتصميم)، كما ويؤكد على هذا الرأي كل من (Kaplan & atkenson,2012:306)، كما ويرى (Horngren et al, 2012) في التكلفة المستهدفة بأنها التنبؤ بقوة الشركة في الأمد الطويل للوصول إلى ارباح تشغيلية والوصول إلى السعر المستهدف، كما وبين (Garrison, et. al. ٢٠١١) هي عملية تطوير المنتج وتهذيب وتخفيض التكلفة المادون بها او المسموح بها، كما ويحدد (Ghafeer,et.al.٢٠١٤) خمسة مجاميع للتكلفة المستهدفة وكالآتي:

- ١- هي تحقيق واشباع وتلبية رغبات الزبائن من خلال عملية السيطرة والرقابة والتخفيض والتقليل من التكاليف الكلية بدءا بالتخطيط وتصميم المنتج.
  - ٢- الحفاظ على تطوير وتحسين المنتج والتركيز على جميع الأنشطة، التي تدعم سلسلة القيمة لتحديد الحد الاعلى من التكاليف المستهدفة.
  - ٣- عملية تقديرية في دورة حياة المنتج، للحد ودعم التكلفة والمواظبة الدورية في تخفيض التكلفة.
  - ٤- التغذية العكسية بالتركيز على آراء ورغبات العملاء، بما يخدم العملية الإدارية وتحقيق أهداف الشركة.
  - ٥- بالرغم من الضغوط الداخلية والخارجية فأنها الاستمرار في المنافسة على مدى البعيد لتحقيق أهداف الادارة العليا في ظل التغيرات السوقية والاقتصادية.
- ومن وجهة نظر الباحث أن التكلفة المستهدفة أداة لتوفير القيمة الحقيقية التي يقبلها الزبون عند اشباع رغباته وحاجاته، في منتج معين بحيث يكون مستعدا للتنازل عن ثمن معين واستبدالها باخرى، ترغبه اعتمادا على التفوق النوعي في سوق المنافسة.

الاسس والمبادئ التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة:

أن للتكلفة المستهدفة على اسس ومبادئ تقوم عليها وتحقق الغايات والأهداف بواسطتها وقد أجمع اكثرية الباحثين على عدد من المبادئ نوجزها فيما بعد ومنهم:

١- (Ansari, et. al.1997):

القيادة السعرية: هي السعر المنافس، والمقبول لدى الزبون، ويتم تقديرها على أساس السوق.  
التكيز على العملاء: العميل هو الذي يغطي التكاليف الاجمالية مع ضرورة وضمان اشباع حاجاته.

٢- (Kwa, 2004):

التكيز على تصميم المنتج: ادخال الامتيازات ووظائف مقبولة، وتخفيض التكاليف قبل الإنتاج.  
التدخل عبر الوظيفة أو التقاطع الوظيفي: التكامل الوظيفي وتوزيع الأدوار من قبل الشركة لتسليم المنتج إلى الزبون في الوقت المناسب.

٣- (خلف وزويلف، ٢٠٠٧):

دورة حياة المنتج: تجمع التكاليف بدءاً من التصميم وعملية الإنتاج حتى الوصول إلى المستهلك.  
توجيه سلسلة القيمة: هناك بعض الوظائف والأنشطة غير ضرورية تشكل عبئاً على تكلفة المنتج.  
خطوات ومراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.:

توجد عدد من الخطوات لتطبيق الكلفة المستهدفة في الادبيات المتخصصة نذكر منها :

تحديد السعر المستهدف: وهو سعر البيع المسموح به لدى الشركة على أساس معطيات السوق والمقبول لدى الزبون معتمداً على النوعية، والكفاءة الوظيفية (Capusneanu & Bricius,2011: 53-54).

تعين هامش الربح المستهدف حسب المعادلة التالية: التكلفة المستهدفة= السعر المستهدف-هامش الربح ( Radu & Anamaria,2014:350).

تحديد التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة: هي مقارنة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة فإذا كان التكلفة المستهدفة كانت اعلى من المقدرة فيجب التوقف عن التكلفة المستهدفة (Baharudin&Jusoh ٢٠١٤).

حساب التكلفة التقديرية للمنتجات والأنشطة المقدرة: تحسب جميع التكاليف والأنشطة المقدرة كما ذكرنا سابقاً للمقارنة بين التكاليف المقدرة والمستهدفة والأنشطة التي لا تضيف القيمة يمكن استبعادها وكذلك التكاليف التشغيلية القابلة للتعديل والتخفيض (Baharudin&Jusoh ٢٠١٤).

أهداف التكلفة المستهدفة:

تسعى التكلفة المستهدفة إلى تحقيق بعض الأهداف ونوجزها فيما يأتي:

١- (2003:29,Dakker):

تخفيض تكاليف الإنتاج مع مراعاة النوعية، وتحفيز موظفي الشركة لتحقيق أهدافها.

تقدير التكلفة التنافسية بالتركيز على السوق، ودراسة معطيات الأسواق المنافسة الداخلية والخارجية.

٢- (الموسوي، ٥:٢٠١٠):

وضع استراتيجية معينة تتماشى مع الخطط المستقبلية، للحد من التكاليف وتطوير المنتج على المدى الطويل.

التركيز على كل جزء من اجزاء الإنتاج في العملية التشغيلية، وتحديد تكلفة كل جزء.

مزايا التكلفة المستهدفة.:

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من التقنيات والأنظمة الاستراتيجية الحديثة في المحاسبة الإدارية، وخاصة في مجال خفض التكلفة ولا بد لكل نظام سلبياته وميزاته الايجابية ونذكر منها وحسب كل من:

أداة تحليلية لتطوير المنتج لتحقيق الكثير من الوفورات بازالة الأنشطة السائبة في سلسلة القيمة (غنيمي، ٢٠١٤).

بناء العلاقات التبادلية مع الموردين والزبائن، ليكون عامل مشترك بين الأعضاء الفنية للمنظمة اي تواصل البيئة الداخلية مع بالبيئة الخارجية (مصاروة، ٢٠١٠).

أداة مهم لاتخاذ القرارات الإدارية، لتخفيض التكلفة، والتنبؤ بتوقعات الزبائن (مصري، ٢٠٠٩).

اوجه القصور في التكلفة المستهدفة:

أن هذا المدخل نظام حديث، لذا لا تخلو من القصور والعيوب كما موجود في اية أنظمة اخرى لاتصل إلى الكمال المطلق، حسب كل من:

١- (Kwah,2004:39-4):

التخوف في ارتفاع التكاليف خلال عملية التصميم، لكونها استراتيجية طويلة الأمد.

تتعرض القوى العاملة إلى ضغوطات أثناء العملية التشغيلية لمراقبة، والسيطرة على التكلفة.

٢- (Atinson et al, 2012:314-315):

عدم استجابة الموردين لطلبات الشركة، نتيجة سوء أداء العمل الجماعي وحدوث اختلافات في الأطراف الخارجية مع الأطراف الداخلية.

افتقارها إلى شكلية معينة، تحدد صورتها العامة، والنهائية لكي تتجاوز الخصوصية وتعميمها كدليل عمل في جميع البيئات، ومختلف طبائع الشركات.



يكتنف هذا المدخل بعض الغموض والالتباسات في كيفية اليات وميكانيكية تخفيض التكاليف، وكذلك من الصعب الالتزام الطويل بها، نظرا للتغيرات المستمرة في البيئة التنافسية والاسواق المتقلبة.

يرى الباحث ان التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.

نظام التكلفة على أساس النشاط:

لقد تناولت الادبيات المحاسبية مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط، وسوف وما يلي بعض التعاريف في هذه الدراسة:

فقد عرفه (Kaplan, 1989) على انها اتاحة ومعالجة بيانات ومعلومات موثوقة ودقيقة للغاية، وذلك لتحسين اقتصاديات عملية الإنتاج بشكل أفضل من أنظمة التكاليف التقليدية، وفي نفس الوقت لا يخفى كل من (Kaplan & Anderson, 2007) تردددهما وتخوفهما من أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط تكون مكلفة، عند الممارسين والقائمين عليها، وقد أنحى ( Helton et al, ٢٠١١) نفس المنحى استنادا إلى دراسات نظام التكلفة على أساس النشاط المحاسبة الإدارية وإدارة الخدمات اللوجستية، وإدارة الإنتاج ان سياسة خفض التكاليف غير ملائمة في بيئة نظام التكلفة على أساس النشاط.

أما (Cooper&Kaplan,1991) أنه قياس تكاليف الاشياء، وتخصيص الموارد واستخدام مسببات التكلفة للوصول إلى تكاليف الأنشطة المتولدة عنها، لخدمة العملاء والمستفيدين من المنتج، وحسب (Shafiee et al, 2012)، أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعكس ويتيح للمديرين صورة مضيئة عن العمليات التشغيلية، كونها تشمل وتطبق في جميع وظائف الشركة، ويظهر العلاقة بين أداء أنشطة معينة والأهداف التي تقدمها تلك الأنشطة، كما أن صور الربحية المبينة من تحليل نظام التكلفة على أساس النشاط يعكس للمديرين قدرة تلك الأنشطة وملائمتها مع تلك النشاط، لذلك فإن هذا النظام متمم للعلاقات بين الادارة والعملاء، وإدراك المديرين للتكاليف الحقيقية لتوفير المنتجات والخدمات، وتجميع كافة العمليات التجارية حول رغبات العملاء، لتحقيق ارباح كبيرة للمنظمة، ويذهب كل من (جارتون ونورين، ٢٠٠٢) إلى هذا الرأي اذ هي استجابة لحاجة المديرين وتنويرهم بمعلومات وبيانات دقيقة حول الأنشطة، وتكاليف المنتج، وأنه عملية تحليلية لتحديد والسيطرة وتتبع تكاليف مراكز الأنشطة لالغاء الأنشطة التي لاتضيف القيمة ومن ثم تشخيص واختيار محركات أو مسببات تلك التكلفة، كما يقول عنه (James,2012)، أن الغرض المستند إلى التكلفة بحاجة إلى طريقة مفيدة لقياس تلك التكاليف وهدفها.

ويعرفه (Horn gren et al, 2012) أن تجميع تكاليف الأنشطة الفردية، وتحديد التكاليف غير المباشرة الداخلة في إنتاج السلع، والخدمات على مرحلتين وتأتي تخصيص التكاليف غير المباشرة و ثم تجميع تلك التكاليف في مجمع واحد وهي مجمع التكلفة وبعبارة اخري تجميع وتحويل التكاليف غير المباشرة وتحويلها إلى مباشرة في مجمع تكاليف واحدة، فيما عرفه (Gareson et al, 2012) بأنه العلاقة المتبادلة بين النظام الرئيسي، لدعم الطاقة الإنتاجية والتكاليف الثابتة، والمتغيرة بتوفير المعلومات اللازمة إلى الادارة العليا لاتخاذ القرارات الصائبة، والاستراتيجية بهذا الخصوص.



## مقومات التكلفة على أساس النشاط:

يحدد كل من (Cooper & Kaplan, 1992) مقومات النظام المبني على النشاط كالآتي:

الموارد: وتمثل مدخلات الإنتاج والعناصر التي تؤدي إلى الإنتاج.

الأنشطة: وهي الاصل التي يدور حوله كل نظام تكلفة والتي تنجم عنه الإنتاج.

ويمكن تقسيم الأنشطة كالآتي:

أ- أنشطة ترتبط بالدفعات الإنتاجية: هي النشاط الذي يؤدي إلى سلة إنتاجية محددة.

ب- أنشطة ترتبط بالمنتج: وهي التي تتأثر بكمية ودفعات المنتجات المختلفة.

ت- أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل: وهي الأنشطة التي لا تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية، ولكن تكون سببا لها، والتي تعتمد عليها جميع العمليات الإدارية للمنشأة بشكل عام كالتشغيل والمالية والادارة والعلاقات العامة، لدعم وإنتاج المنتج او الخدمة.

المزايا الأساسية في نظام التكلفة المبني على أساس النشاط:

فيما يلي اهم المزايا الاساسية فنظام التكلفة المبني على اساس النشاط:

١- تزويد الادارة العليا بالبيانات والمعلومات الموثوقة عن المنتج، لاتخاذ القرارات الاستراتيجية للدخول في سوق المنافسة. (Horngren et al, 2005)، (Kaplan & Norton, 2005)، (Gari & Ronen, 2005).

٢- السيطرة على هدر الأموال وتوفير عملية رقابية قوية، لتشخيص المصاريف غير المباشرة، وتحديد الهدف من تلك المصاريف، وتقليصها بما يلائم عملية الإنتاج (درغام، ٢٠٠٦)، (الظاهر، ٢٠١٢: ٢٠٠٢).

٣- أن احلال التكنولوجيا المتقدمة محل العمالة المباشرة، ارتفعت من نسبة المصاريف غير المباشرة في الإنتاج بنسبة (٥٠%) من التكاليف الكلية، والتي تركز نظام التكلفة على أساس النشاط على هذه التكاليف.

٤- تخصيص التكاليف تستند على أساس الأنشطة بعيدا عن العشوائية مما يضيف الدقة والموثوقية لتكلفة المنتج أو الخدمة، ويعكس صورة واضحة للإدارة حول التكلفة النهائية، والتي تعتمد عليها القرارات الاستراتيجية (Adamu, et al, 2003)، (Needy et al, 2010).

٥- تختلف هذا النظام عن النظام التقليدي، باقل تكلفة في إنتاج منتجات معقدة ذات الحجم المنخفض الي تسبب تكاليف باهضة نسبيا مع منتجات بسيطة ذات الحجم الكبير، كونه تستخدم مزيدا من محركات تكلفة الإنتاج (Jimbalvo, 2006).

يرى الباحث أن نظام التكلفة على أساس النشاط هي تتبع التكاليف غير المباشرة وتشخيص أنشطة السائبة وغير ضرورية للاستبعادها لتقليل الهدر والضياع التي تؤدي الى تضخيم التكاليف جراء العمليات التشغيلية.

## هندسة القيمة:

تُعرَّف بأنها نشاط فني وابتكار لتنفيذ مشروع معين بأقل تكلفة بديلاً عن غيرها مع الحفاظ على النوعية والوظائف معتمداً على مناهج علمية وبحثية (اليوسفي، ٢٠٠٦:١) كما ويضيف بأن هندسة القيمة تعديل لأنشطة سلاسل القيمة، بما يمكن تخفيض التكاليف في دورة حياة المنتج، كما وتعتبر بداية لتخفيض التكلفة في دور حياة المنتج دون المساس بالوظائف والصفات والنوعية (Wang, et al, 2009).

## مفهوم هندسة القيمة:

يرى كل من (هامر وشامبي، ١٩٩٥) أن هندسة القيمة ليست عملية اصلاح وتغيير الاجزاء بل انها عملية جديدة تبدأ من نقطة الصفر وتهدف الى تغيير النوع والشكل واطافة قيم جديدة، كما يرى (الكبيجي، ٢٠١٤) أنها مقارنة بين التكلفة التقديرية، والتكلفة المسموح بها لما يتيح لمهندسي التصميم التعديل أو الاضافة في بداية التصميم في حالة ايهما أقل أو أعلى تكلفة، ويرى (Mrics, 2016) أن هندسة القيمة نشاط ابداعي ليس لتخفيض التكلفة، وأما هي جهد جماعي لتحسين الأداء لخلق قيم جديدة ومرغوبة لدى المستهلك، اما (Hilton&Plat, 2012) يختلفان قليلا عن تفسير مفهوم هندسة القيمة اذ يريان بأنه التركيز على سمات المنتج القابلة للتحسين، للبلوغ إلى التكلفة المستهدفة من خلال التخفيض وتحسين العمليات، ولذلك تعتبر معلومات هندسة القيمة مدخلات لتحديد التكاليف المستهدفة ، ويرى (Horngren at al, 2011)، أن تقنية هندسة القيمة عملية إلغاء الأنشطة التي تكون عبئاً على المنتج وتحويلها إلى أنشطة مفيدة من خلال التحسين، وخلق قيمة جديدة للزبائن مع أنها أداة تستخدمها الإدارة لتخفيض التكاليف، كما يؤكد (صالح، ٢٠١٤)، أن هندسة القيمة هي تحسين الأنشطة في مرحلة التصميم لخلق قيمة للشركة والزبون معا، والبلوغ إلى الميزة التنافسية.

## عناصر هندسة القيمة:

من خلال التعرف إلى مفاهيم هندسة القيمة وحسب (همر وشامبي، ١٩٩٥) يمكن تحديد عناصر هندسة القيمة كالآتي:

١- أساسي: وهي اعادة هندسة العمليات، والبدء من الصفر والتأسيس والتنظير وخلق افكار وتخطيط كيفية العمل وماذا ومتى واين.

٢- جذري: التغيير الكلي للأسس والمبادئ القديمة التي بنيت عليها الموجودات، والمنتجات السابقة والتخلي عن جميع الهياكل وخلق قيم جديدة معتمدا على الإبداع والإبتكار.

٣- جوهري: هي ليست فقط اعادة الهندسة، بل أنها تغيرات وتحسينات هائلة، وخلق افكار وأساليب من الأساس أن تحل الجديد محل القديم والإستمرار بالتطوير.

٤- العمليات: هي فكرة التقسيم وتوزيع الادوار بما هو مناسب، وأفضل من خلال تشكيل فرق عمل مختصة ومدعومة بالخبرة والتجربة وذلك للقيام بالمهام الوظيفية حسب الاختصاص، والخبرات للتعامل مع المدخلات الجديدة بكفاءة، وخبرات افضل لتقديم منتج يحمل مزايا مقبولة، وتنافسية للمستهلك النهائي.

## أهداف هندسة القيمة:

تهدف هندسة القيمة إلى إعادة هندسة العمليات لاجراء تغييرات جذرية في بنية المنتج وتقديم نموذج افضل تحقق رغبات المستهلك والشركة معا وفيما يلي اهم الأهداف الأساسية لتقنية هندسة القيمة وحسب (خليل، ٢٠٠٨) و(عبدالقادر، ٢٠٠٨).

١- تحقيق تغير جذري في الأداء: وتمثل ذلك في تغير أسلوب وادوات العمل، والنتائج من خلال تمكين العاملين من تصميم العمل، والقيام به وفق حاجات العملاء.

٢- التركيز على العملاء: توجيه المنظمة إلى الاحتفاظ بالزبائن، وعرض منتجات بمواصفات مرغوبة لكسب زبائن جدد وولائهم نحو المنظمة .

٤- تحقيق الجودة: تحسين جودة الخدمات والمنتجات التي تقدمها، لتناسب مع احتياجات ورغبات العملاء.

٥- تخفيض التكلفة: من خلال الغاء العمليات غير ضرورية، والتركيز على العمليات ذات، القيمة المضافة.

٦- التفوق على المنافسين: مساعدة المنظمة في التفوق على المنظمات المنافسة، التي لايصعب اللحاق بهم، ولكن يصعب التفوق عليهم فقد يتعذر تقليدهم اوتختفي الدافعية للتغير، لذلك كان مهما " تحقيق الميزة تنافسية مثل ضغط التكاليف مع زيادة قيمة المنتج، وذلك من خلال تحسين استغلال الموارد المتاحة وترشيد العمليات والبيع بشروط افضل.

هذا ويرى (عابد، ٢٠١٥:٥٧) من هذه الأهداف أن أسلوب هندسة القيمة تتكامل مع بعضها لبعض، وأنها تنظر إلى كافة جوانب السوق من عملاء، ومنافسين والمنتج ضمن مواصفات الجودة والسرعة، وزيادة قيمة المنتج.

## فوائد هندسة القيمة:

وفقا (لكندوري، ٢٠٠٦) أن لتقنية هندسة القيمة فوائد مهمة، ونتائج جيدة كتخفيض التكلفة وجودة المنتج ومقياس الأداء وغيرها وهي ما يلي:

التصميم الجيد تنتج عنه البساطة وتكرار الأجزاء المفيدة وتحسين الجوانب الوظيفية.

أن القرارات الرشيدة تأتي من تفاعل الجهود الإدارية وبنمط منسق ورشيد.

أن كفاءة عمل العاملين نتيجة لروحهم المعنوية، وذلك عن طريق رضا الزبائن.

أن تخفيض تكاليف الإنتاج تزيد من هامش الربح، وبالتالي زيادة الأنتاجية ومن خلال توظيف معايير دقيقة، وواقعية لقياس الأداء وتدعم النوعية والجودة.

تحسين الأداء الجماعي باتباع نظام رقابي فعال وتحفيز العاملين بتحقيق روح التعاون، وعدم اضاءة الوقت، وسرعة التنسيق بين مختلف الأنشطة.

تعتبر هندسة القيمة مدخلاً سريعاً وتقليص فارق الزمن، وتحسين جوهر في الأداء، حيث أن توفير الوقت وعامل الزمن يمنح الشركة ميزة تنافسية في هذا المجال.

## بطاقة أداء المتوازن:

لقد اهتم الكثير من المفكرين والباحثين إلى تطوير تقنيات وأساليب جديدة، تعطي نتائج فعالة للبعد الاستراتيجي للمؤسسة بما ينسجم مع رؤى الإدارة والعاملين بها، لذا اتجه التفكير نحو استخدام بطاقة الأداء المتوازن تتماشى مع التغيرات والتحديات الحديثة، وعلى المدى البعيد في اسواق المنافسة المليئة بالتغيرات الفجائية والسريعة (يوسف، ٢٠٠٥)، كما أن العيب والقصور للذان شاب النظام التقليدي حيث يعتمد على فترة واحدة قصيرة لم يعد يستجيب لتلك التغيرات، وتواجه هكذا الصعوبات، لذا تم تطوير هذا النهج التي تكون اوسع واكثر تقيدا على مدى الطويل (Kapln & Nortn, 2006)، وهي اعادة بناء استراتيجيات وبيانات مالية، وغير المالية تنتهج تقنية بطاقة الأداء المتوازن (Perks & Leiy, 2010) وبما أن بطاقة الأداء المتوازن تملأ فراغاً كبيراً بين الادارة واستراتيجيتها، عليه حُضيت بقبول واسع لدى أكثر الباحثين ولمؤسسات الصناعية وكذلك رضا العملاء (Viglas et al, 2011) هذا وأن فلسفة بطاقة الأداء المتوازن حسب (ملو العين، ٢٠١٥) تطورت نتيجة للوضع الاقتصادي للمؤسسات وحاجتها إلى أنظمة حديثة وبناءة لتقويم اداء تلك المؤسسات وتحقيق، أهدافها الاستراتيجية، فقد قدم كل من (Kapln & Nortn, 2006)، نموذج بطاقة الأداء المتوازن التي تعطي مجموعة من المؤشرات التحليلية للإدارة بفضل تبسيط الاستراتيجية لتحقيق مجموعة من الأهداف والمقاييس، بينما يشير (عبدالمك، ٢٠٠٦) إلى العلاقة المتولدة بين الأسباب والنتائج وبين مجموعة من المقاييس تمثل هيكلية متوازنة وواضحة المعالم، لتقييم الأداء الاستراتيجي يحتوي على مقاييس مالية، وغير المالية، وتنسجم مع أهداف كل فرع من الفروع والاقسام في المؤسسة، ويؤكد كل من (عبد الحميد والحسن منصور، ٢٠١٥) على هذا الرأي أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل علاقة السبب والنتيجة المرتبطة بمجموعة من المقاييس تظم هيكلية واطار معين لقياس وتقييم الأداء، كما يشير (Geuser et al, 2009) أن مقياس الأداء المتوازن أسلوب وطريقة حديثة لإدارة المنشأة علاوة على قيامها بقياس الأنجاز وذلك للوصول بالمنظمة إلى موقع ريادي والتفوق على المنافسين الاخرين ومن خلال ضمان التنسيق بين المحركات المختلفة للربح، وكذلك فهم الأشياء الهامة للمنشأة بتحديد الأهداف، والمقاييس اللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية، اما (Helton & Plat, 2011) فيعرفان بطاقة الأداء المتوازن على أنها عملية ابتكارية، لتحقيق رضا العملاء من خلال توازن مهمة الأداء المالي والتشغيلي، وحسب رؤية (جودة، ٢٠٠٣) أن مردودات ومعلومات التغذية العكسية، تعتبر دوافع قوية لتحسين الأداء، والتي تشكل نظاماً ادارياً قبل أن تكون أداة لقياس الأداء المالي وغير مالي، كما يؤكد (يوسف، ٢٠٠٥) أنها ليست دليلاً لرؤية المنظمة فقط، لتقييم خطط المنظمة واداء وتنفيذ استراتيجيتها، بل أنها نظام متكامل تضم مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، وقد أكد (Garrison et al, 2012)، في تعريفهما لبطاقة الأداء المتوازن على هذا الرأي أنها ليست مقياساً واستراتيجية توفير المعلومات، لتوضيح رؤيا المنظمة، لغرض التحسين المستمر، وتجسيد وتصوير الاحداث، بل أنها نظام تطوير اداري شامل للتغيرات التي تحدث، من خلال عمل المنشآت بشكل عام كما ويرى (Horngren et al, 2001) في تعريفه لبطاقة الأداء المتوازن عملية رقابية لسيطرة على خطط المؤسسة، تشكل علاقة موازية بين التدابير المالية وغير المالية، معتمداً على بعض المكافآت لتحقيق الأهداف ورؤيا المؤسسة، ويرى (بلاسكة، ٢٠١٢) في بطاقة الأداء المتوازن، أنها نظام لنقل رؤيا واستراتيجيات المؤسسة إلى الوحدات التنظيمية من خلال توضيح الاستراتيجية إلى أهداف تشغيلية برنامج عمل لإبراز وتوثيق التآزر والتكافؤ بين جميع اطراف ذوي المنفعة في المؤسسة.

## إبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تتعلق فكرة بطاقة الأداء المتوازن عند كابلان ونورتن بالبيئة المحيطة بالمؤسسة او الشركة سواء كانت الداخلية أم الخارجية، وهاتان البيئتان محفوفتان بالمخاطر كون المؤسسة لاتعمل في الفراغ بل أنها تتحرك في محيط حيوي وعليه ركزا في دراستهما على الوضع المالي والتشغيلي في الشركة، وكذلك الوضع خارج الشركة من منظور المنافسة والعملاء والموردين والتاثيرات المتبادلة والعلاقات المرتبطة بها، وسنذكر بعض الابعاد المهمة لبطاقة الأداء المتوازن.

البعد المالي: أن هذا المنظور من وجهة نظر المالية التقليدية بأنها مقياس لتحقيق الأهداف المالية والخطط الموضوعية في استراتيجية المنشأة، لتحقيق الربحية وتخفيض مديات التكاليف، بمايخدم منفعة المساهمين وذلك بمقارنتها مع الوحدات المنافسة ويركز هذا المنظور على كمية المخرجات التشغيلية، والعائد على رأس المال المستثمر وزيادة حجم المبيعات والعائد على حقوق الملكية، ومجموع الأصول والقيمة المضافة والتدفقات النقدية.

بعد العملاء: يمكن تحديد مقياس أداء الوحدة بالتركيز على الزبائن، ورضاهم وتحقيق واشباع حاجاتهم لغرض الاستمرار معهم والاحتفظ بهم، وكذلك كسب زبائن جدد والتركيز على الاسواق التي تقبل منتجات المؤسسة، وتحقيق أهداف تنافسية من ناحية الكم والوقت، والجودة والخدمة والتكلفة.

بعد العمليات الداخلية: ينطوي ثقافة المؤسسة على اضافة قيمة إلى الخدمة أو المنتج من منظور أربعة مجالات هي: الابتكار والنوعية المرغوبة، والكفاءة، وادارة العملاء، والعملية التنظيمية الاجتماعية وتجري من مبدأ أن العملية الداخلية هي سلسلة توريد وتحسين خدمات العملاء.

بعد التعلم والنمو: وتعتبر من الأصول غير الملموسة والمؤشرات المهمة، التي من الضروري أن تستخدمها أية مؤسسة كدليل عمل لما يمتاز بميزات مهمة، تشمل هذه المؤشرات الموارد أو رأس المال البشري والمعلومات (الخبرة) ورأس مال المنظمة والثقافة والمواثمة والعمل الجماعي، وعلى المنظمة اتخاذ القرار المناسب حول أي مؤشر يناسب عمل وطبيعة المنظمة، لرفع القدرة التنظيمية وتنمية خبرات العاملين والموظفين ورأس المال البشري من خلال التدريب ودعم هذا الجانب من رأس المال الذي يحتوي على رفع كفاءة مستوى العاملين، بما يعزز البعد الداخلي للمؤسسة، ويمكن النظر إلى أن رأس المال البشري عامل مهم في البعد الداخلي، والتي ينطوي على مدى تقبل العاملين كسب الخبرات وتحسين وتطوير قدراتهم، الذي تمنح المنظمة دفعا قويا لزيادة القدرة التنافسية وأن هؤ هذا الجانب وكسب الخبرات بشكل مطرد، وتراكمي ضمان لبقاء المنظمة في البيئة التنافسية.

## خصائص ومزايا بطاقة الأداء المتوازن:

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في المقاييس المالية، ولمواكبة التطورات في الأداء اذ تميزت بمجموعة من الخصائص ميزتها عن غيرها من الأساليب يمكن تلخيصها بالآتي:

التوازن بين عدد من التوازنات والمقاييس كتوازن بين أهداف بعيدة المدى وقصيرة المدى وبين المقاييس المالية، غير المالية، وكذلك الأداء المستقبلي والحالي (توفيق واخرون، ١٩٦:٢٠١٥).

تتحقق أهداف المالكين والزبائن من خلال توفير المزايا التنافسية والاستفادة من الفرص المتاحة من خلال الربط بين مقاييس الأداء المختلفة وتكوين رؤيا بعيدة المدى وشاملة (درغام وابوفضة، ٧٥١:٢٠٠٩).

تقوم بتكوين رؤيا شاملة للمنظمة وعن استراتيجيتها، وكذلك اشباع عدة حاجات ادارية ومن خلال مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء لتعزيز الاستراتيجية التنافسية (زغلول، ٢٠١٠:١٣).

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تخفيض التكاليف والسيطرة على الفاقد والعيوب (Kaplan & Nortn، 1992:79).

يرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن هي معيار لخلق وقياس العلاقة بين مكونات المنشآت داخل المنشأة وخارجها كالتوازن بين استراتيجية الشركة وأهدافها والتوازن بين رغبات العملاء وأهداف الشركة من تعظيم الارباح واستمراريتها والتوازن بين الأداء المالى وقياسها من خلال المقاييس غير المالية، للتعريف الى قدرة العاملين من الاستخدام الأمثل للموارد واستثمارها بكفاءة افضل لتحقيق أهداف واستراتيجيات الشركة على الأجل البعيد والقصير.

التحسين المستمر:

مفهوم التحسين المستمر:

حسب رأي (جارستون ونورين و٢٠٠٣: ٢٠٩) هي عملية الابتكار، وتحسين وتطوير العمليات التشغيلية بشكل منتظم، تستوجب أن تعمل الآلات والمعدات كل بشكل ثابت في وحدات الإنتاج وبأنسيابية متوازنة ومتناسقة دون تنقل، أو تحرك تلك الآلات من محل إلى آخر، مما يسمح للعاملين التركيز والسيطرة على المنتج من البداية إلى النهاية.

لذا فإنها تنجز وتقدم التحسين والتطوير في المنتج من خلال خطوات بسيطة وصغيرة، من التغيرات الجذرية وتهدف إلى الحد من النفايات والفاقد دون تكاليف كبيرة، ويؤدي العاملين هذه المهمة بهدوء وتأنٍ في خطوط الإنتاج لاجراج حصيلة تتميز بالميزة التنافسية في سوق المنافسة (Ramezani& Razmeh, 2014:44) وفي الواقع إن التحسين المستمر، إعادة بناء بطريقة جديدة، وعملية رقابية على الجودة الشاملة بالفصل بين الأنظمة والمنتجات والخدمات (Slobodan, 2012) وبناءً عليه تستخدم اكثرية الشركات تقنية كايزن بهدف تحقيق تخفيض التكاليف بشكل مستمر، وتحقيق الميزة التنافسية من خلال التحسينات التدريجية والبسيطة في جميع مراحل الإنتاج، وعلى جميع الاقسام والفروع، اذ أن الأنشطة الفائضة تزيد من الفاقد والعيوب والتسيب الاداري لذلك يجري استبعاد الأنشطة الضرورية وتقليل الفارق في المدي الزمني، والسيطرة على تكاليف الضياع بشكل مستمر (Hilton, 2005:234).

وعرفه كل من (Kaplan & Atkinson, 1998:229) أنه تشجيع المديرين والادارة العليا باتجاه نحو اختيار السبل المناسبة لتخفيض التكاليف المنتج أو الخدمة، في حين عرفه (Weetman, ٢٠٠٦:٤٨٦) هي عملية اتصال التحسينات على المدى القصير باحداث تغيرات كبيرة على مدى البعيد من خلال تخفيض التكاليف الصغير قياساً بمعدلات محددة، كما عرفه (التكريتي، ٢٠٠٨) بأنه التزام المديرين والعاملين باستراتيجية ادارة التكاليف للالتزام بالنوعية والجودة والوقت واجراء دراسة مراحل تصنيع المنتج، لتنفيذ تحسينات مستمرة في مفاصل التكاليف للوصول إلى تخفيض التكلفة.

وعرفه (Hilton & Plat, 2011:59) أنه عملية تخفيض التكاليف أثناء التصنيع التدريجي لمنتج معين من تحسين أنشطة صغيرة عوضاً عن التغيرات الكبيرة والجذرية، كما عرفه (Besterfield, et al, 2011) أنها عمليات لأنهائية لادخال التحسينات على المنتج في سلسلة من الأنشطة المختلفة الإنتاجية او التجارية ودعم جودة تلك المنتج او الأنشطة بهدف الوصول إلى الكمال، ويرى كل من (عطيانى ونور، ٢٠١٤:٢٧٦) هي فحص الأنشطة الزائدة التي لاتضيف قيمة لتقليل الفاقد، وتقليل تكاليف الضياع، ومقارنة كل مرحلة من مراحل العمل وتحقيق الميزة التنافسية باستخدام المقارنة المرجعية.



أهداف التحسين المستمر:

إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول إلى أعلى مستوى من الكفاءة والأنتاج ويستلزم اتباع الآتي:

١- (عبدالرحمن، واحمد، ٢٣٢:٢٠١٣):

تحقيق الأداء الأفضل بالبحث عن افضل السبل، والتقنيات في مجال الصناعة، باستخدام تقنية المقارنة المرجعية.

هي استخدام خرائط السيطرة، لإكمال العملية الرقابية على نسبة التلف والفاقد.

٢- (الركابي، ٩٧:٢٠٠٤):

البحث عن مصادر المشكلات لرفع كفاءة وفاعلية عمليات التحسين. وتذليل معوقات هذا النظام.

المتابعة المستمرة للأنشطة الفائضة والتي تظر بالقيمة وازالتها.

أن رضا العملاء امر يمكن أن تلمسه وتتوقعه والوصول اليه .

مزايا التحسين المستمر:

إن منهجية التحسين المستمر لديها الميزات التالية لتحسين سير العمل (Almeida et al، 2016):

تشخيص واختيار أهداف واضحة.

العمل الجماعي.

استثمار الوقت من الأولويات الاستراتيجية.

الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وإنجاز العمل بالسرعة.

حل النزاعات وتنفيذ الأعمال لا يستغرق أكثر من (٣٠) يوماً.

مشاركة متعددة الأطراف والوظائف اي إلغاء المستويات الهرمية، وإضعاف روح المكتبية والبيروقراطية.

يرى الباحث أن التحسين المستمر هو تدفق المنافع بصورة يومية ومستمرة، اذا احسنت الشركة أداءها بشكل كفؤ،

وإصلاح العيوب والسيطرة على الفاقد في الوقت المناسب، للوصول إلى التميز في الأداء، والجودة في المنتج واستحسان

رضا الزبون، والتفرد بالريادة التنافسية وإلغاء البيروقراطية واتباع أسلوب الادارة الأفقية في التنفيذ.

## المبحث الثاني : الميزة التنافسية

### تعريف الميزة التنافسية:

لا يوجد هناك تعريف محدود ودقيق للتنافسية، ويمكن توضيح ذلك من خلال العديد من الأدبيات وآراء المفكرين والباحثين:

ثمة اختلاف بين المنافسة، والتنافسية فمن يجمع بينهما، ومن يفرق وحسب (العبد، ٢٠١٥) هناك تباين في الآراء حول التنافسية، فمن ينظر إليها بشكل اوسع يشمل الإنتاجية العامة والكلية والتطور الاقتصادي ومستويات المعيشة في بيئة، أو مجتمع معين، كما تناول البعض هذا المفهوم من جانبه المحدود، كتنافسية السعر والتجارة وحسب محل الغرض، وعرف (وديع، ٢٠٠٣) التنافسية بأنها مقدرة المؤسسة الجمع بين السلع المرغوبة لدى الزبائن والجودة، وسعر تنافسي في الوقت المناسب، وكذلك التفوق بأعلى معدل الذي يحققه المنافسون النظراء في نفس المجال والدخول في تنازع من أجل الاستحواذ على الحصة السوقية، كما يرى (العيهار، ٢٠٠٥) في احتدام التنافسية بين جميع المؤسسات نتيجة للأنفتاح الاقتصادي، وما أفرزته تحرير التجارة الدولية، والغاء الحدود أمام السلع والبضائع التي تتحرك بسهولة بين الدول، ومما زادت في امر التنافس والتنافسية الرغبة في الجودة وتحسين النوعية وهي تشمل كافة المجهودات الإدارية والتسويقية والضغوط من اجل التطوير والابداع والابتكار، لاشغال مساحة أكثر في أسواق المنافسة، وعرفه (اسية، ٢٠١١) أن المنافسة هي تحمل وصمود امام المنافسين الموجودين عن طريق الابتكار وتطويره باتجاه النمو والاستقرار، اما (الصميدعي ويوسف، ٢٠١١) فيريان من المنافسة تحقيق واشباع اذواق ورغبات العملاء والمستهلكين من خلال توفر عدد كبير من المنتجات المماثلة في السوق، والمننتجة من قبل المؤسسات المتشابهة بنوعيات وميزات مختلفة، وعليه فإن المواجهة تكون قوية ومحتدمة بين تلك المؤسسات من الصعب أن تصعد المؤسسة إلى الصدارة بوحدها لما يلقي من المنافسة من غيرها ولذلك اصبح إلزاماً على أية مؤسسة أن تجد أساليب جديدة لدراسة السوق وتحليل أنشطة المنافسين، باستخدام الطرق الرياضية والإحصائية للوصول إلى الوضع التنافسي لكل منظمة، وتأثيراتهم على السوق والتي تأتي كعامل بيئي خارجي، كما عرفت المنافسة أنها الاستجابة للشروط التي تفرضها السوق بين المنافسين عند تبادل السلع والخدمات، وقبول سعر معين للمنتج (عبدالمحسن، ٢٠٠١)، ويرى (Kotler, 2000) أنها تعتبر حافزا على قبول واستمرار العملاء للعروض المتنافسة.

كما يرى (حمزة، ٢٠١٥) أن عالمية المنافسة أنتقلت إلى غاية الشراسة، بفعل تطور واستخدامات تكنولوجيا الاتصال والمعلومات والتعلم من نتائج الأبحاث وتطويرها، بما ينطوي على الابتكار والتقنيات الحديثة والسرعة في الاستلام والتسليم، وكذلك المفاضلة بين البدائل الجيدة، وتعدد الفرص في السوق بفعل معايير منظمة التجارة العالمية الخاصة بتحرير التجارة والتعريفات الجمركية، وحسب (هل وجاريت، ٢٠٠١) هي الاستفادة من الميزة النسبية من إحدى وسائل الإنتاج، كالعمالة المتوافرة في بعض البلدان، وخاصة شرق آسيا والطاقة والمواد الأولية، وذلك للوفورات في تكلفة المنتج، وكذلك الاستفادة من مزايا العمولة الاقتصادية.



وتريان (بشرى ونوال، ٢٠١٦) أن احد الأسباب التي ادت إلى ظهور التنافسية العجز الكبير في الميزان التجاري الامريكي، وزيادة كميات الديون الخارجية، مما ادي إلى تراجع وتعسر المؤسسات في الولايات المتحدة الامريكية تجاه المنافسين العالمين، فيما عالج تقرير التنافسية العالمي الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي المشاكل والمعوقات التي تعتري الدول المتنافسة فيما بينهم، ومساعدتهم لوضع استراتيجيات لرفع مستوى المعيشة، ومكافحة ظاهرة العوز والبؤس والفقر، وذلك بتقليل سلبيات المنافسة والفرص التي توفرها ميزات الاقتصاد العالمي التي تعطي بعض الشركات الصغيرة الدفع والقوة إلى محيط الاسوق العالمية، ولا مناص من هذه الدول الا اللحاق بمصافي الدول المتقدمة

نرى أن اكثرية الباحثين متفقين، وإن اختلفوا قليلا في أسباب ظهور المنافسة هي الاستفادة من مزايا ظاهرة العولمة والمعايير، التي فرضتها منظمة التجارة العالمية والاتفاقية العالمية من التعرفة الجمركية، وكذلك الاستفادة من الميزة النسبية لأحد عوامل الإنتاج المتوافرة بكثرة في بعض الدول الاسيوية، كالايدي العاملة والطاقة والمواد الاولية التي تمنح المؤسسة وفورات تكاليفية، بحيث يعزز من وضعها التنافسي في الأسواق العالمية.

#### أنواع التنافسية:

هناك عدة معايير ومقاييس تقسم وفقاً لها المنافسة، وهي، السوق، السعر، ومجال التنافس، وتتفق أكثرية الباحثين عليها ومنهم (العيد ٢٠١٤:٢٠٥، Keat) و (339، 2014:338، e، (330 واهمها هي:

#### ١- حسب هيكل السوق ويقسم إلى:

ا- سوق المنافسة التامة.

ب- سوق المنافسة الاحتكارية.

ج- سوق احتكار القلة.

د- سوق الاحتكار.

#### ٢- حسب السعر: وتقسم المنافسة حسب هذا المعيار إلى منافسة سعرية، ومنافسة غير سعرية:

المنافسة السعرية: وهي المنافسة التي يكون الصراع فيها مركزاً حول تخفيض الأسعار، وفي هذ الصدد يقول (تومسون وستريكلاوند، ٢٠٠٦:٨٨)، قد يلحق بعض الخسائر بالمنافسين نتيجة للصراع المحتدم من بعض الشركات للحفاظ على اسواقها بسبب المنافسة السعرية القوية، وتخفيضها حتى يصبح في بعض الاحيان السعر لا يغطي التكلفة.

المنافسة غير السعرية: وهي التركيز على نوعية المنتج وخدمات ما بعد البيع، والإعلان والترويج والعملية التسويقية بشكل عام.

يرى الباحث أن المنافسة السعرية هي أحد العوامل، او الدرجات لتوجيه المشتري إلى اقتناء المنتج واشباع، او تحقيق احدي رغباته وقد يضحى الشركة أو المؤسسة ببعض الخسائر، نتيجة اشتعال واحتدام المنافسة في السوق وذلك لسببين أولاً: كسب المشتريين الجدد، وثانياً: القضاء على المنافسين الآخرين واخلاء السوق من هؤلاء المنافسين، وتبقى الشركة المنافسة في الصدارة، وما الإعلان عن الخصومات والتنزيلات في الأسعار من قبل بعض الشركات في منتجاتها إلا دليلاً عن نهج المنافسة السعرية القوية بين المنافسين.

## الاستراتيجية التنافسية:

أن المنافسة من الركائز التي عليها تركز الشركات لانجاح خططها واستراتيجيتها الإنتاجية والتنافسية، وتخلق فرصاً لتحقيق الربحية من خلال اختيار جاذبية صناعية مبتكرة، وعلى المدى الطويل، كما تحدد الأنشطة والعمليات المناسبة في الدخول إلى سوق التنافس بتشخيص المحددات التي يعيق الوضع التنافسي والبحث عنه في المجال الصناعي الذي يتيح للمؤسسة مستويان ربحية متواصلة تنافس غيرها من المنافسين الآخرين (porter,1998:21) أما كل من (تومسون وستريكلاوند، ٢٠٠٦، ١٥٩، ١٦٠) فيريان من الاستراتيجية التنافسية مقارنة بينها وبين الاستراتيجية التجارية، فهي خلق ميزات وصفات المنتجات التي يقبل الزبائن التنازل من قيمة معينة لاقتناء تلك المنتج، وهذه التي يميزها من الاستراتيجية التجارية التي تركز على الكمية التسويقية للسلع والبضائع، فيختلفان في النوع والكم، أي أن ملخص الاستراتيجية التنافسية هي خلق القيم فائقة الميزات والصفات تحتوي على خطط الهجوم والدفاع في آن واحد كما ويذكر بورتير خمسة توجهات عامة للاستراتيجية التنافسية وهي، استراتيجية مورد التكلفة المنخفضة، استراتيجية التميز والتفرد، استراتيجية مورد افضل تكلفة لكسب العملاء واستراتيجية مركزة، كشهرة منتج في السوق بالإضافة إلى التكلفة المنخفضة، استراتيجية المركز او اختصاص السوق مبنية على التميز والتفرد، أما كل من ( Al-Awaqleh,Alsbil، 2012) فيضيف أن بعداً آخر للاستراتيجية التنافسية وهي نظام (JIT)، وهي التفوق على المنافسين في كسب واختصار الوقت وتخفيض الاسعار بالاعتماد على استخدام التكنولوجيا الحديثة والتخلي عن الأساليب التقليدية التي تعجز عن توفير فرص التنافس والقدرة على كسب الوقت في سوق المنافسة، كما يحدد (ابراهيم، ٢٠١٣) ملامح الاستراتيجية التنافسية في التصنيع الرشيد والتوقيت المناسب، وجودة المنتجات التي تبنتها أكثرية الشركات العالمية في صياغة استراتيجيتها التنافسية ويعتبر التصنيع الرشيد من الاستراتيجيات العالمية في الوقت الحاضر، التي تختارها أهم المنشآت في بناء الاستراتيجية التنافسية.

ويرى الباحث بما أن الشركات وخاصة الصناعية تعيش في بيئة شديدة المنافسة تتسم بالدينامية والحركة، لذا على تلك الشركات ولضمان بقاءها واستمراريتها، عليها أن تفهم حاجات وأذواق العملاء، وهذه ليس بالعمل اليسير بل يستوجب اتباع استراتيجيات متعددة تضمن الابداع والابتكار في المنتجات الصناعية، تكون جذابة وقوية بحيث تجذب تلك الأذواق وتشبع رغبات هؤلاء الزبائن والعملاء وكذلك استخدام وسائل المحاسبة الإدارية المختلفة كتخفيض التكلفة، والتركيز على بعض الاسواق المستهدفة، والأنتاج والتسليم والتسلم في الوقت المناسب، بحيث يمنح منتجاتها ميزة تنافسية، تجعلها تتفوق على المنافسين الآخرين، لكي تضمن معدلاً مناسباً من الربحية، والعائد على الاستثمار تناسب راس المال المستخدم وتضمن استمرارية الشركة في موقعها التنافسي.

## تحليل قوى تنافس في بيئة الصناعة:

في تحليل قوى التنافس تحدد بورتير (Porter, 1980)، إلى خمس قوى تتحكم في سوق المنافسة، فإن زيادة وإحدى هذه القوى تؤدي إلى اضعاف قدرة المؤسسة إلى تحقيق ارباح عالية نتيجة لهبوط اسعار منجاتها وبالعكس تتوفر الفرص للمنظمة من تحقيق نتائج مرضية لمنتجاتها، كما ويؤكد (porter,1989)، أن جاذبية الصناعة احد العوامل المهمة في ربحية الشركة، وعليه يجب صياغة وتطوير الاستراتيجية التنافسية حسب قواعد التنافس الخمس، وحسب (الدوري، ٢٠٠٥) على الشركات الاهتمام الكبير بالقوى الخمس الذي حددها بورتير في القيام بمسح للوضع الصناعي القائم للمنظمة.

## القوى الخمس لبورتر:

١- التهديدات الخارجية: قوة المنافسين جدد وما مدى سهولة الحصول على موطن قدم في مجال عمل الشركة وتتوقف ذلك على القدرة المالية والتكنولوجية للمنافس الجديد.

٢- القوة التفاوضية للمجهزين: كم عدد المجهزين لديك واختيار الافضل والارخص سعرا من بينهم وتعتمد ذلك على قوة التفاوض والتعاون بين العاملين في الشركة.

٣- القوة التفاوضية للمشتريين: وتحدد ذلك بمدى طلبات المشتري واستعداده للدفع وكم سيكلف عليه التحول من منتجك الى منتج منافس؟

٤- التهديدات من المنتجات البديلة: وتحدد ذلك في احتمالية استبدال عملاء الشركة الى منتجات اسهل وارخص وهذه يؤدي الى اضعاف موقع الشركة وتفيض الربحية.

٥- شدة المنافسة بين المتنافسين الموجودين. ينظر إلى عدد وقوة المنافسين الداخليين، كم عددهم؟ من هم، وماهي منجته وكيف تقارن جودة منتجاتهم وخدماتهم مع منتجات شركتك؟ وحيثما يكون المنافسة شديدة من الممكن جذب عملاء جدد بتخفيضات هائلة في الاسعار وحملات تسويقية عالية التأثير.

هذا وأن هذه القوى، قد تتغير من صناعة لآخرى، وحسب تغير طبيعة الشركات أو المؤسسات الصناعية المختلفة، كما يشير كل من (تومسون وستريكلاوند، ٢٠٠٦:٨٥)، أن قياس الطبيعة التنافسية تمر بشكل لاختلف تنفيذها بين الشركات الصناعية، على الرغم المزاحمة التي تواجه تلك الشركات.

يرى الباحث أن المنافسة بين الشركات مرهونة بخمس قوى التي ذكرها مايكل بورتر، وأن لأية شركة تريد أن تدخل البيئة التنافسية أن تعي هذه القوى الخمس وأن تدرس البيئة التنافسية، وتقيم الوضع الداخلي للشركة وتتعرف الى المنافسين الاخرين، وما لديهم من الامكانيات الصناعية، وكذلك التعرف على استراتيجياتهم، لكي تتخذ القرار بالدخول الي سوق المنافسة، وتتوقع كل الاحتمالات من دخول منافسين جدد والتهديدات والاتفاقات بين منافسين أو تكتلهم ضد منافسين آخرين، لذا عليه صياغة استراتيجيات قوية تواجه كل الاحتمالات المتوقعة في سوق المنافسة.

### مؤشرات تنافسية الشركات الصناعية:

يشير (wang، 2005) أن تنافسية الشركات الصناعية مرهون بعوامل البقاء والاستمرار في سوق المنافسة، معتمداً على مقدرة الشركة بتوفير أعلى المنتجات مصحوبة بأفضل الميزات، لتقدمها لزبائنها الحاليين والمحتملين، كما يرى (Ajitabah، 2008) أنها استخدام موارد المؤسسة بحكمة لتتميز البيئة بالديناميكية والتغيرات المفاجئة، وباقل تكلفة، وما يطرأ على أذواق الزبائن والعملاء، وهي التميز والصفات التي تفرق المؤسسة عن غيرها، ويرى (نسرين، ٢٠١٤) أنها الجهود التي تبذلها المؤسسة للحصول على حصة أكبر من خلال العمليات المنشأة والابتكارات التي تقدّمها للزبائن.

ويمكن حصر تلك المؤشرات كالتالي:

١- الأنتاجية :حسب (اللامي، ٢٠٠٨) هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات ووفقاً ل(Stevenson,2013) تعني أنخفاض تكاليف الوحدة عند التقليل من فاقد المدخلات.

٢- الربحية: يعتبر دليلاً "ملحوظاً" للوضع التنافسي، اذا ما احتفظ المؤسسة بمستوى الربحية على المدى القصير والبعيد، والعمل بنمو تلك الربحية لمدة أطول (بلالي،٢٠٠٧).

٣- الحصة السوقية: أن مؤشر الحصة السوقية تمثل مخرجات العملية التسويقية ومستوى المبيعات التي وصلت اليها (نسرين،٢٠١٤،مصدر سابق).

٤- تخفيض التكلفة: يرى (ابراهيم،٢٠١١) هي الاستخدام المطلوب لتخفيض تكلفة الوحدة التي تمكن الشركة من الوقوف في سوق المنافسة، وبدون الحد من نوعية وجودة المنتج.

٥- رضا الزبائن: أن تحقيق رضا لزبائن واشباع رغباتهم بالغ الأهمية لتعويدها على منتجات المؤسسة فهي تعني أن تلبية حاجاتهم من الاستمرار مع تلك المنتجات (kotler,2003)، هذا وان تنافسية الشركة وفقاً ل(الوطيفي وصاحب، ٢٠١٧)، هي قدرتها التفوق على المنافسين من خلال رصد الفرص الخارجية والمتاحة لدرء التهديدات الخارجية، والاستخدام الامثل لموارد ونمو الربحية بزيادة الأنتاجية.

يرى الباحث أن الميزة التنافسية هي خلق القدرة والتفوق النوعي للمنتج الجديد التي تمنح المؤسسة الحيوية وديناميكية الاستمرار في سوق المنافسة العالمية وتميزها عن غيرها من المنافسين الآخرين وذلك بناءً على قواعد ومعايير علمية وتكنولوجية، يضمن أنجاح استراتيجية المنظمة ، لأنتاج قيم ومنافع جديدة، تحقق رضا العملاء والزبائن، والحفاظ على ولائهم ومما لايجب عن الأذهان تلك القواعد والمعايير في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للرقابة على إدارة التكلفة.

## المبحث الثالث : الدراسات السابقة

### الدراسات باللغة العربية:

الجنابي، (٢٠١١)، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة.

هدفت هذه الدراسة إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ، والتي تم اتباعها استجابة لمواكبة تطورات البيئة التنافسية الحديثة، وتوصلت الدراسة إلي أن تقنية التكلفة المستهدفة تعتمد في التسعير علي عملية استهداف التكلفة القائمة علي أبحاث ودراسات السوق، وتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يساعد الشركات علي تحقيق قيادة التكلفة ، وتنفيذ السياسات والاستراتيجيات التنافسية، كما أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يساعد علي توفير معلومات عن إدارة التكلفة ومعلومات عن العملاء والمنافسين، وهذا بدوره يخدم الشركة في تحديد رغبات حاجات العملاء المستقبليين ومواجهة خطط وسياسات المنافسين.

زعر، (٢٠١٢)، مدى امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، قطاع غزة - دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى التعرف رأي امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، لتخفيض التكاليف وراقبتها، والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف، وتحديد المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد استخدمت استبانة لجمع البيانات من (٥٠) شركة صناعية، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بل يتم اتباع أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف، وأن الشركات تواجه صعوبات تعيق استخدام التكلفة المستهدفة، منها قلة معرفة الادارة بمزايا التكلفة المستهدفة ومنافعها، كما لا توجد دراية كافية بها، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، والاستفادة من مزاياها الايجابية على أنشطتها، وتذليل الصعوبات التي تحول دون تطبيقها، وتوفير المقومات الأساسية لتطبيقها.

غدير، (٢٠١٢)، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

هدفت الدراسة إلى بيان المضامين الجوهرية لمحاسبة تكاليف الجودة في تحسين الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية العراقية، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة تكاليف الجودة يمكن أن تُعتمد كمؤشر جوهري للتحقق من قدرة المنظمات الصناعية قيد الدراسة، في تحقيق الميزة التنافسية، وعلى أنها المصدر الأهم لاستكشاف فرص التحسين المستمر والإبداع واستثمارها، وذلك على الرغم من تدني مستويات الاهتمام والتنفيذ الفعال لتقنيات محاسبة تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية قيد الدراسة، وقد أوصت الدراسة إلى أن نجاح تنفيذ تقنيات محاسبة تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية قيد الدراسة، يتطلب إعادة هيكلة نظمها المحاسبية التقليدية، لتحقيق حالة من التعاون والتعاقد بين الأقسام الهندسية والمحاسبية، وأقسام السيطرة النوعية لتأمين التدفق الفعال والمشاركة الحقيقية للمعرفة والمعلومات المرتبطة بتعقب تكاليف الجودة وأنشطتها ومراكزها ونتائجها المنظورة وغير المنظورة، التي سيكون لها آثار مهمة في أداء المنظومة المحاسبية في تلك المنظمات الصناعية.

البشتاوي، وجريرة (٢٠١٥). أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير، وتحسين العمليات الإنتاجية، لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد قام الباحثان بتصميم استبانة، تم توزيعها على مديري الدوائر المالية، والأنتاج والمبيعات بواقع ثلاث استبانات لكل شركة، وبلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل (١٣٥) استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وإن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية، واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة. ولكن بالمقابل هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

وأوصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: إن هناك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في هذه الشركات، وذلك لوجود مقومات أساسية، منها: كتوافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية، وانتشار ظاهرة الأتمتة، ووجود برامج تدريبية متخصصة، لتأهيل وتدريب العاملين.

دراسة، عابد (٢٠١٥) أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

هدفت الدراسة الى قياس اثر استخدام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأسلوبي التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة والأستفادة من العلاقة التكاملية بين الاسلوبيين لتدعيم الميزة التنافسية، لكل شركة من شركات عينة الدراسة ومن خلال مؤشرات، القيمة السوقية الدفترية، نسبة التداول، العائد على الأصول، ربحية السهم، الأيرادات الى رأس المال، والتي تم استخراجها من القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها: هناك تطبيق بدرجة معقولة من قبل الشركات المدرجة لأسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة فأكثر الشركات المستخدمة هي قطاعي التأمين والصناعة واقلها استخداما هي قطاع الخدمات، كما توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين ممارسة الشركات المدرجة للأسلوبيين وزيادة القدرة التنافسية.

اوصت الدراسة الشركات بضرورة توعية وتدريب العاملين بتطبيق واستخدام اسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لما لهما من مزايا تتحقق جراء تكاملهما في تحسين كفاءة الاسعار وتخفيض وتطوير الانظمة المحاسبية، لتواكب التطور المستمر في بيئة الاعمال، وبالتالي يؤدي التكاليف استغلال مقدرتها بكفاءة وفعالية للأخذ بالقرارات.



دراسة توفيق واخرون (٢٠١٥). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجية للوحدات الحكومية" دراسة ميدانية في وزارة المالية الأردنية.

هدفت الدراسة الى تقييم الأداء الأستراتيجي للمنظمات الحكومية من خلال الأعتداد على مجموعة من المقاييس المالية وغيرالمالية ضمن مجموعة من المناظير التي تعطي صورة واضحة عن أداء المنظمة، وتمكين المنظمات الحكومية من التعرف على أسلوب جديد في تقييم الأداء كذلك بيان كيفية تكيف بطاقة الأداء المتوازن للتطبيق في الوحدات الحكومية في ضوء طبيعة عمل الوحدات الحكومية. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان وزارة المالية تعمل على تطوير التقنيات والأساليب المستخدمة في تقييم الأداء لمواكبة التطور العلمي في مجال تقييم الأداء، من خلال استخدام العديد من المقاييس في تقييم أداء منها مقاييس تقليدية وأخرى مقاييس جديدة تمتلك وزارة المالية الأردنية تصوراً واضحاً عن الأبعاد الرئيسية لبطاقة أداء المتوازن، وأوصت الدراسة إن الأهتمام بتخفيض التكلفة للخدمات المقدمة كمؤشر مهم في تقييم الأداء، وذلك من اجل تخفيف الضغط على الموازنة العامة وزيادة القيمة المضافة دون المساس بمستوى الخدمة المقدمة، والتأكيد على إجراءات الحد من المخاطر وكفاءة الأداء لتقليل المخاطر فيما يتعلق بتطبيق محور العمليات الداخلية في تقييم الأداء للوحدات الحكومية، واخيرا ربط إنتاجية الموظف بالحوافز وتعزيز الموظف وتفعيل نظام العقوبات مع الموظف المقصر وكذلك تعزيز قيم الأبداع والأبتكار لدى الموظفين وتكريم الموظف المميز وإعطاؤه دفعات مادية ومعنوية.

### الدراسات باللغة الأنكليزية:

دراسة (Dekker, H. & Smidit, P. 2003) بعنوان:

A Survey of The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms

(استفتاء عن اعتماد واستخدام التكاليف المستهدفة في شركات هولندية)

هدفت هذه الدراسة إلى حصر الشركات الألمانية التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتمت الدراسة على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، والبالغ عددها (٣٢) شركة، وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك (١٩) شركة تقوم بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو أساليب مشابهة لها، وذلك بهدف خفض التكلفة، أن أكثر إدارات الشركات تطبيقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير، وإدارة تصميم المنتجات، وأن إدارة الحسابات والمالية كانت أقل الإدارات مشاركة مع الإدارات الأخرى في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

أوصت الدراسة باقي الإدارات في الشركة الألمانية المسجلة في سوق الارواق المالية إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب .

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها جاءت لتبسيط الضوء على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، التحسين المستمر، بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، وما لذلك من أثار مهمة وإيجابية في تحقيق الميزة التنافسية لهذه الشركات الصناعية في ظل بيئة ذات طبيعة خاصة والمنافسة الشديدة التي أفرزتها بيئة الاعمال الحديثة.

دراسة (Rattray, et. Al, 2007) بعنوان:

Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms

(التكاليف المستهدفة في شركات تصنيع نيوزلندية)

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الباحثين للتعرف إلى مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات النيوزلندية من عدمه، وذلك من خلال دراسة عينة من الشركات وعددها (٣١) شركة من أصل (٨٠) شركة، وتوصلت الدراسة إلى أنه الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، هو تخفيض التكلفة وزيادة مبيعات الشركات التي قامت بتطبيقها، والشركات التي قامت بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كانت تركز بصفة أساسية علي تطبيقه في مرحلة التصنيع أكثر من أية مرحلة أخرى من مراحل الإنتاج بالشركة، وهناك اثنتا عشرة شركة قامت بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، من أصل إحدى وثلاثين شركة صناعية نيوزلندية، وكانت عملية التطبيق تتم على المنتجات القائمة حالياً خلال مرحلة التصنيع فقط.

دراسة (Kocsoy& Karabayir 2008) بعنوان:

Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises".

(التكاليف المستهدفة في مؤسسات تصنيع تركيا)

هدفت هذه الدراسة إلى كيفية استفادة الشركات من التكنولوجيا الحديثة، في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، خاصة في ظل التغير السريع في توقعات ورغبات العملاء، وزيادة حدة المنافسة علي المستوى العالمي، وتم تطبيق الدراسة على أكبر الشركات الصناعية في إسطنبول بتركيا، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج وهي أنها كشفت عن الاختلافات الجوهرية بين الشركات، التي تطبق أساليب محاسبة التكاليف التقليدية، والشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن الشركات التي تعمل في ظروف الأسواق التنافسية تحرص علي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتعطي أهمية كبيرة للتعرف الي رغبات العملاء، قبل تصميم المنتج، كما أن الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة تكون أكثر حرصاً علي اتباع استراتيجيات تنافسية متوازنة.

دراسة (Filomena, et.al, 2009) بعنوان :

Target Costing Operation Alization During Product Development: Model and Application

(تشغيل التكاليف المستهدفة خلال تطوير المنتج : النموذج والتطبيق)

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على التجربة في بعض الدول النامية، وتم استعراض تكلفة إنتاج منتج معين خلال عملية التنمية، وقام الباحثون بتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة بالتطبيق على شركات الصناعات التحويلية في البرازيل، بهدف تخفيض التكلفة علي أجزاء المنتج، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ضرورة لوضع استراتيجية تحدد معايير مناسبة لضبط النفقات، خلال عملية الشراء والتفاوض مع الموردين، وأن المشاركين في عملية الشراء مثل المصممين أو المهندسين هم أكثر الأطراف قدرة علي التحكم في التكلفة بشكل دقيق.



Investigation of Difference Between Target Costing Setting (TCS) Users and Non-Target Costing Setting (Non-TCS) Users in Iranian Companies.

(دراسة الفرق بين مستخدمي تحديد التكاليف المستهدفة والذين لا يستخدمونها في شركات إيرانية) هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة في بيئة الشركات الإيرانية، وما يحققه هذا الأسلوب من مزايا في الأداء وزيادة القدرة التنافسية للشركات التي تستخدم في استراتيجيتها أسلوب التكاليف المستهدفة، وأن ما يميز هذه الدراسة عن غيره أنها فرق بين مجموعتين من الذين يستخدمون التكاليف المستهدفة وبين الذين لا يستخدمون أسلوب التكاليف المستهدفة، واتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي، ولأجل ذلك قام بتوزيع الاستبيان على (١٣٠) شركة، وقد تم ارجاع (٥٢) استبانة، واطهرت النتائج أن الذين يستخدمون التكاليف المستهدفة والبالغ عددهم (٢٣) شركة يحملون تصورا "اكثر تفاؤلا" من الذين لا يستخدمون التكاليف المستهدفة والبالغ عددهم (٢٩) شركة وأنهم راضون من التكلفة بحيث يحقق للشركة ميزة تنافسية بين الشركات الاخرى، وقد أوجد فرقا" ذات دلالة بين اداء الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة، وبين غير مستخدمي التكلفة المستهدفة، ويشير ذلك إلى أن فوائد التكاليف المستهدفة تفوق التكلفة، كما أن التكاليف المستهدفة مفيدة في بيئة الشركات الإيرانية، وأوصت الدراسة إلى اشتراط دعم الإدارة لهذا الأسلوب وأن يتخذه كاستراتيجية في الشركة.

جدول الدراسات السابقة

الدراسة	اهم هدف	اهم نتيجة	اهم توصية	الاستفادة من هذه الدراسات
الجنابي، معاذ خلف ابراهيم، (٢٠١١). دور الاستراتيجية التقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة	أن أسلوب التكلفة المستهدفة من اهم تقنيات الادارة الاستراتيجية وكذلك مواكبة تطوره البيئة التنافسية الحديثة	توصلت إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة تعتمد في التسعير على استهداف التكلفة القائمة على اساس السوق ،ويساعد على تحقيق قيادة التكلفة وتنفيذ السياسات الاستراتيجية	على المنظمات التكيف والتفاعل مع تطورات ومستجدات البيئة الحديثة والعمل تطويرها لخدمة أهدافها وأهداف ومستقبلها واستراتيجيتها الممكن المنظمات الاستعانة من v.e وكايزن	تمت الاستفادة من الدراسة من خلال تقنية التكاليف المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة والاطلاع على مبادئ ومزايا التكلفة المستهدفة
زغرب، حمدي (٢٠١٢) مدى امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية ، قطاع غزة _ دراسة ميدانية	التعرف رأي مكأنية مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة في تخفيض التكاليف ورقابتها	لا يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، بل يتم اتباع اساليب متنوعة لتخفيض تكاليف لوجود بعض المعوقات	أوصت الدراسة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والاستفادة من مزاياها.	تمت الاستفادة من الدراسة من خلال دور تخفيض الكاليف في الشركات الصناعية وامكانية استخدام وتطبيق التكلفة المستهدفة في تلك الشركات.
غدير، أنعام (٢٠١٢) دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	بيان المضامين الجوهرية لمحاسبة تكاليف الجودة في تحسين الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية العراقية	أن محاسبة تكاليف الجودة يمكن أن تعتمد كمؤشر جوهري لتحقيق من قدرة المنظمات الصناعية في تحقيق الميزة التنافسية، المصدر اهم لاستكشاف فرص التحسين المستمر	أن نجاح تنفيذ تقنيات محاسبة تكاليف الجودة في تلك المنظمات قيد الدراسة يتطلب اعادة هيكله نظمها المحاسبية التقليدية.	تمت الاستفادة من الدراسة من خلال الدور الذي تلعبه اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم المنتج وتحسين النوعية في تحقيق الميزة التنافسية
١.البشناوي، وجريرة (٢٠١٥) أهمية تطبيق التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية .	بيان أهمية تطبيق ادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية في تطور وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة الاردنية	إن الادارة الاستراتيجية للتكاليف باساليبها المتعددة تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة الاردنية وأن هذه الشركات تطبق تلك الادوات	نظرا لتوافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات ادارة التكاليف الاستراتيجية وانتشار ظاهرة الائمة ووجود برامج تدريبية للعاملين لذا يمكن تطبيق تلك الادوات في ادارة التكاليف الاستراتيجية	تمت الاستفادة من الدراسة من خلال الأطلاع على انواع اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في توفير المعلومات للادارة لاتخاذ القرارات الرشيدة بمستقبل الشركة .

<p>تمت الاستفادة من الدراسة من خلال الاطلاع على ميزات واهداف كل من التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وتكاملهما في تدعيم الميزة التنافسية وامكانية استخدام هاتين الأسلوبين في الشركات الصناعية في اقليم كردستان.</p>	<p>ضرورة توعية وتدريب العاملين بتطبيق واستخدام اسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لما لهما من مزايا تتحقق جراء تكاملهما في تحسين كفاءة الاسعار وتخفيض وتطوير الانظمة المحاسبية، لتواكب التطور المستمر في بيئة الاعمال، وبالتالي يؤدي التكاليف استغلال مقدرتها بكفاءة وفاعلية للأخذ بالقرارات</p>	<p>هناك تطبيق بدرجة معقولة من قبل الشركات المدرجة لأسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة فأكثر الشركات المستخدمة هي قطاعي التأمين والصناعة واقلها استخداما هي قطاع الخدمات، كما توجد علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين ممارسة الشركات المدرجة للأسلوبين وزيادة القدرة التنافسية.</p>	<p>قياس اثر استخدام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، لأسلوبي التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة والاستفادة من العلاقة التكاملية بين الاسلوبين لتدعيم الميزة التنافسية.</p>	<p>دراسة، عابده (٢٠١٥) أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين</p>
<p>تمت الاستفادة من الدراسة من خلال الاطلاع على ابعاد واهداف ومبادئ بطاقة أداء المتوازن وكيفية توظيف هذا الاسلوب الحديث في المحاسبة في الشركات الصناعية في اقليم كردستان.</p>	<p>الأهتمام بتخفيض التكلفة للخدمات المقدمة كمؤشر مهم في تقييم الأداء؛ وذلك من اجل تخفيف الضغط على الموازنة العامة وزيادة القيمة المضافة دون المساس بمستوى الخدمة المقدمة، والتأكيد على إجراءات الحد من المخاطر وكفاءة الأداء.</p>	<p>ان وزارة المالية تعمل على تطوير التقنيات والأساليب المستخدمة في تقييم الأداء لمواكبة التطور العلمي في مجال تقييم الأداء، من خلال استخدام العديد من المقاييس في تقييم الأداء منها مقاييس تقليدية وأخرى مقاييس جديدة تمتلك وزارة المالية الأردنية تصوراً واضحاً عن الأبعاد الرئيسية لبطاقة أداء المتوازن</p>	<p>تقييم الأداء الاستراتيجي للمنظمات الحكومية من خلال الاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ضمن مجموعة من المناظير التي تعطي صورة واضحة عن أداء المنظمة، وتمكين المنظمات الحكومية من التعرف على أسلوب جديد في تقييم الأداء</p>	<p>دراسة توفيق واخرون (٢٠١٥). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجيات للوحدات الحكومية" دراسة ميدانية في وزارة المالية الأردنية</p>

<p>يمكن الاستفادة من اسلوب التكلفة المستهدفة في الأسواق المالية وكذلك اساليب اخرى من اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك في الأسواق المالية في إقليم كردستان العراق.</p>	<p>أوصت الدراسة باقي الادارات في الشركات الهولندية المسجلة في سوق الأوراق المالية إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأساليب مشابهة.</p>	<p>توصلت الدراسة إلى أن (19) شركة من أصل (23) تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة وأساليب مشابهة لها بهدف خفض التكلفة.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة إلى حصر الشركات الهولندية التي تطبق التكاليف المستهدفة والتي أجرتها على الشركات في الأسواق المالية .</p>	<p>، (Dekker &amp; Smidit P.2003) A Survey of The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms استفتاء عن اعتماد واستخدام التكاليف المستهدفة في الشركات الهولندية.</p>
<p>يستفاد من الدراسة من محاولة الباحثين في تطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات النوزيلندية وكذلك امكانية تطبيقها في اقليم كدستان.</p>	<p>أوصت الدراسة بضرورة تطبيق الأساليب الحديثة في مراحل الإنتاج الاولى .</p>	<p>إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تخفيض التكلفة وزيادة المبيعات</p>	<p>هدفت الدراسة إلى محاولة الباحثين للتعرف الى مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الشركات اليزلندية من عدمه.</p>	<p>(Ratray, et, al, 2007) Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms التكاليف المستهدفة في شركات تصنيع اليزلندية .</p>
<p>تمت الاستفادة من الدراسة من خلال الدور الذي تلعبه التكنولوجيا الحديثة واستخدام أساليب المحاسبة أدارية الحديثة وتخفيض التكاليف من خلال التكلفة المستهدفة للأستجابة لتوقعات ورغبات العملاء</p>	<p>توصي بضرورة التحول من النظام التقليدي إلى النظام الحديث .</p>	<p>توصلت الدراسة إلى نتائج أنها تكشف الاختلافات الجوهرية بين الشركات التي تطبق أساليب التقليدية وشركات التي تطبق الأساليب الحديثة وأن التي تطبق الأساليب الحديثة تعطي اهمية لرغبات العملاء في تصميم المنتج.</p>	<p>هدفت هذه الدراسة إلى كيفية الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة في تطبيق نظام التكالفة المستهدفة وفي ظل تغيير توقعات ورغبات العملاء وزيادة حدة المنافسة على المستوى العالمي</p>	<p>(Kocsoy, et, al, 2008) (Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises". التكاليف المستهدفة في مؤسسات تصنيع تركيا.</p>

<p>تمت الاستفادة من الدراسة من خلال التجربة التي اجريت في الدول النامية في استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في بعض الشركات الصناعية و من الممكن تكرار هذه التجربة في شركات الصناعية في اقليم كردستان.</p>	<p>واوصت أن المشاركين في عملية الشراء مثل المصممين او المهندسين هم اكثر الاطراف قدرة على التحكم في التكلفة بشكل دقيق.</p>	<p>توصلت الدراسة إلى أن هنالك ضرورة لوضع استراتيجية وعدد من معايير مناسبة لضبط النفقات خلال عملية الشراء والتفاوض مع الموردين .</p>	<p>هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء لتجربة بعض الدول النامية في تطبيق واستخدام تقنية أسلوب التكلفة المستهدفة في بعض الشركات الصناعية التحويلية في البرازيل بهدف تخفضة التكلفة</p>	<p>Filomena, et, al, (2009) Target Costing Operationalization During Product Development: model and Application تشغيل التكاليف المستهدفة خلال تطوير المنتج: النموذج والتطبيق:</p>
<p>تمت الاستفادة من الدراسة من خلال تسليط الضوء على الشركات الايرانية التي تستخدم اسلوب التكلفة المستهدفة والتفاوض التي تتمتع بها تلك الشركات ولفرق بن الشركات التي لا تستخدم الاسلوب المذكور التي تكون في موقع متردد من استخدام تلك الاسلوب</p>	<p>أوصت الدراسة إلى اشتراط دعم الإدارة لهذا الأسلوب ويتخذها كاستراتيجية في الشركة .</p>	<p>أن الذين يستخدمون التكاليف المستهدفة يحملون تصورا " اكثر تفائل من الذين لا يستخدمونه وإنهم راضون من هذا الأسلوب ،لأنه يحقق للشركة ميزة تنافسية .</p>	<p>هدفت الدراسة لتسليط الضوء على أسلوب التكاليف المستهدفة في بيئة الشركات الايرانية وما تحققة الأساليب الحديثة من مزايا في الأداء والقدرة التنافسية للشركات التي تستخدمه في استراتيجيتها خدمة الأساليب .</p>	<p>(Baher, 2015) Investigation of Difference Between Target Costing Setting (TCS) Users and Non- Target Costing (Non-TCS) Users in Iranian. دراسة الفرق بين مستخدمي تحديد التكاليف المستهدفة والذين لا يستخدمونه في شركات إيرانية .</p>

## الفصل الثالث : منهجية الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهجية الدراسة ومجتمعها، وعينتها، وكيفية اختيارها والمصادر المستخدمة لجمع البيانات والمعلومات، وكيفية إعدادها وتطويرها، وإجراءات التأكد من صدق الأداة وثباتها، وتوضيحاً لإجراءات التطبيق والمعالجة الإحصائية التي استخدمت لمعالجة البيانات.

### منهجية الدراسة:

الدراسة الحالية دراسة سببية ذات سمة كمية تقوم على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، لما يمتاز به من قدرة على توفير البيانات، والحقائق عن المشكلة قيد الدراسة وتفسيرها والوقوف على دلالاتها.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدققين ومديري المال في الشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق. ونظراً لصعوبة الوصول إلى أفراد المجتمع كافة، قام الباحث بسحب عينة عشوائية مقدارها (١٥١) من خلال تقسيم المجتمع إلى طبقات، ومن ثم السحب منه عشوائياً، وتعتبر هذه العينة ممثلة لمجتمعها وعلى أساس حجم العينة المختارة تم توزيع (١٥١) استبانة تم استرجع (١٤٠) فقط حيث كأن الفاقد (١١) استبانة كما تم استبعاد (٣) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل لتصبح العينة النهائية (١٣٧) استبانة بنسبة (٩٠.٧%) من عدد الاستبانة الموزعة.

والجداول تبين وصف عينة الدراسة، إذ تم استخدام الاحصاء الوصفي، لاستخراج التكرارات والنسبة المئوية لوصف عينة الدراسة:

جدول (١): وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (المستوى العلمي)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المستوى العلمي	دبلوم فما دون	39	28.5
	بكالوريوس	70	51.1
	دبلوم عال	20	14.6
	ماجستير	7	5.1
	دكتوراه	1	0.7
	الكلي	137	100.0

ويتضح من الجدول (١) أن نسبة الموظفين الحاصلة على شهادة الدبلوم فما دون بلغت (٢٨.٥%) في حين بلغت نسبة الموظفين الحاصلة على شهادة بكالوريوس (٥١.١%)، في حين بلغت نسبة الموظفين الحاصلة على شهادة الدبلوم العالي (١٤.٦%) وبلغت نسبة الموظفين الحاصلة على شهادة الماجستير (٥.١%)، وأخيراً بلغت نسبة الموظفين الحاصلة على شهادة الدكتوراه (٠.٧%).

جدول (٢): وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (سنوات الخبرة)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	8	5.8
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	38	27.7
	من ١٠ إلى ١٥ سنة	21	15.3
	١٥ سنة فما فوق	66	48.2
	الكلي	137	100.0

ويتضح من الجدول (٢) أن نسبة من سنوات خبرتهم (أقل من ٥ سنوات) بلغت (٥.٨%)، في حين بلغت نسبة من سنوات خبرتهم (من ٥ إلى ١٠ سنوات) (٢٧.٧%)، في حين بلغت نسبة من سنوات خبرتهم (من ١٠ إلى ١٥ سنة) (١٥.٣%)، وبلغت نسبة من سنوات خبرتهم (١٥ سنة فما فوق) من عينة الدراسة (٤٨.٢%).

جدول (٣): وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (المركز الوظيفي)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	مدير مالي	23	16.8
	مدير الحسابات	87	63.5
	مدير الإنتاج	22	16.1
	المحاسبين والمدققين	5	3.6
	الكلي	137	100.0

ويتضح من الجدول (٣) أن نسبة من كانوا يشغلون منصب (مدير مالي) بلغت (16.8%)، في حين بلغت نسبة من كانوا يشغلون منصب (مدير الحسابات) (٦٣.٥%) وبلغت نسبة من كانوا يشغلون منصب (مدير الإنتاج) (١٦.١%)، كما بلغت نسبة كانوا يشغلون مناصب (أخرى) (٣.٦%).



جدول (٤): وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (التخصص)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
التخصص	محاسبة	17	12.4
	إدارة أعمال	18	13.1
	علوم مالية	65	47.4
	اقتصاد	19	13.9
	مالية ومصرفية	18	13.1
	الكلي	١٣٧	100.0

ويتضح من الجدول (٤) أن نسبة من كانوا يتخصصون (بالمحاسبة) بلغت (١٢.٤%)، في حين بلغت نسبة من كانوا يتخصصون (بإدارة الأعمال) (١٣.١%) وبلغت نسبة من كانوا يتخصصون (علوم المالية) (٤٧.٤%)، كما بلغت نسبة من كانوا يتخصصون (بالاقتصاد) (١٣.٩%)، كما بلغت نسبة من كانوا يتخصصون (بتخصصات أخرى) (١٣.١%).

#### أدوات الدراسة وطرق جمع البيانات:

لتحقيق الغرض من الدراسة الحالية والهادفة إلى معرفة أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة إقليم كردستان العراق.

اعتمد الباحث على مصدرين لجمع البيانات لتحقيق أهداف الدراسة، وهي:

١- المصادر الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية والمراجعة الأدبية للدراسات ذات الصلة، وذلك لوضع الأسس العلمية والإطار النظري مثل:

- المراجع والمصادر المتعلقة بأثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية.

- الوثائق المتعلقة بالبيانات والمعلومات المستحدثة عن أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية.

- المجلات والمؤلفات العربية والأجنبية المحكمة لتغطية الجانب النظري.

- المعلومات المتوفرة على الشبكة العنكبوتية (الأنترنت).



٢- المصادر الأولية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال:

الاستبانة: إذ قام الباحث بتطوير استبانة مكونة من جزئين: الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الديمغرافية للعينة، ممثلة في (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، والتخصص) أما الجزء الثاني من الإستبانة فيتكون من محورين رئيسيين مجموع فقراتهما (٣٥) فقرة موزعة على النحو الآتي:

المحور الأول: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ويشتمل على (٢٦) فقرة مقسمة إلى ٥ مجالات:

المجال الأول: التكلفة المستهدفة ويشتمل على (٦) فقرات.

المجال الثاني: أسلوب هندسة القيمة ويشتمل على (٥) فقرات.

المجال الثالث: التكلفة على أساس النشاط ويشتمل على (٧) فقرات.

المجال الرابع: أسلوب التحسين المستمر وتشتمل على (٥) فقرات.

المجال الخامس: بطاقة الأداء المتوازن وتشتمل على (٣) فقرات.

المحور الثاني: الميزة التنافسية، ويشمل على (٩) فقرات.

صدق أداة الدراسة:

للتأكد من أداة الدراسة تقيس ما وضعت من أجله استخدم الباحث طريقة الصدق الظاهري

الصدق الظاهري:

تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة وهي الاستبانة، وذلك من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين والمتخصصين بلغ عددهم (١٢) أستاذًا من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية والمتخصصين في مجال موضوع الدراسة، والمبينة أسماؤهم بالملحق (٢). وقد تم الاخذ بأراء وتعليقات المحكمين حيث اضيفت بعض الفقرات، وحذف البعض الاخر، وعدل البعض الثالث، وبذلك خرجت في صورتها النهائية من (٣٥) فقرة).

ثبات أداة الدراسة:

الاتساق الداخلي:

من أجل التأكد من أن الاستبانة تقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها، قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وذلك لأن اختبار كرونباخ ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة للثبات.

جدول (٥): معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

الرقم	المجال	عدد الفقرات	قيمة (α) ألفا
١	أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	٢٦	٠.٨٨٢
١-١	التكلفة المستهدفة	٦	٠.٧٩٢
١-٢	أسلوب هندسة القيمة	٥	٠.٧٣٦
١-٣	التكلفة على أساس النشاط	٧	٠.٦٩٢
١-٤	أسلوب التحسين المستمر	٥	٠.٧٣٧
١-٥	بطاقة الأداء المتوازن	٣	٠.٨٥٥
٢	الميزة التنافسية	٩	٠.٨٥٩

وتدل معاملات الثبات كما هي مبينة في الجدول رقم (٥) بتميز الأداة بمعامل ثبات مرتفع وقدرة الأداة بصورة عامة على تحقيق أغراض الدراسة. إذ يتضح من الجدول أن أعلى معامل ثبات لأبعاد الاستبانة بلغ (٠.٨٨٢) فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات كانت (٠.٦٩٢)، وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي ستسفر عنها تطبيق الاستبانة، حيث تعتبر قيم معامل الثبات ( $\text{Alpha} > 0.60$ ) مناسبة من أجل تطبيق الاستبانة على الدراسة وبعد التأكد من صدق الأداة وثباتها أصبحت بصورتها النهائية مكونة من (٣٥) فقرة ملحق (٣).

وقد تم إعطاء كل عبارة من العبارات الخاصة بكل فقرة من أبعاد الدراسة من الاستبانة درجات لتتم معالجتها إحصائياً على النحو الآتي: موافق جداً (٥) درجات، موافق (٤) درجات، محايد (٣) درجات، لا أوافق (٢) درجتان، لا أوافق إطلاقاً (١) درجة واحدة.

وقد استخدم المقياس الآتي في تحليل البيانات:

الحد الأعلى للمقياس - الحد الأدنى للمقياس / عدد الفئات =  $5 - 1 = 4/3 = 1.33$  طول الفئة وبهذا تصبح الفئات على النحو الآتي:

من (١-٢.٣٣) منخفض.

من (٢.٣٤-٣.٦٧) متوسط.

من (٣.٦٨-٥) مرتفع.

## أدوات التحليل:

بعد أن تمت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات الدراسة، تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، حيث تم الإستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-V21) لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها، من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فأن الباحث استخدم الأساليب الإحصائية الآتية:

اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha): وذلك لإختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي إشملت عليها الدراسة.

الإحصاء الوصفي: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وذلك لوصف أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الإستبانة للإجابة عن السؤالين الأول والثاني.

اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، مثل الالتواء، التفلطح، كلوموجروف - سميرنوف، معامل تضخم التباين (VIF).

تحليل الأنحدار المتعدد (Multiple Regression): لإختبار أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

تحليل الأنحدار البسيط (Simple Regression): لإختبار أثر كل متغير مستقل في المتغير التابع.

## الفصل الرابع : التحليل الاحصائي

### تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات:

يتناول هذا الفصل تحليل النتائج، والإجابة عن أسئلة الدراسة باستخدام الطرق الإحصائية والمحددة في منهجية البحث، كما تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-21) لإجراء التحليل الإحصائي على البيانات التي تم تجميعها من خلال الإستبانات التي تم توزيعها على عينة الدراسة.

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة أقليم كردستان العراق، وفيما يلي عرض لما توصلت له الدراسة:

أولاً: المتوسطات الحسابية لمجالات الدراسة:

يظهر الجدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على درجة أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة أقليم كردستان العراق، مقسمة إلى مجالاتها والتي من خلالها يمكن أن نستدل على ما يلي:

جدول (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للكشف عن أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة أقليم كردستان العراق

المحور	موضوع المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
١	التكلفة المستهدفة	2.58	0.67	متوسطة
٢	أسلوب هندسة القيمة	2.52	0.68	متوسطة
٣	التكلفة على أساس النشاط	2.47	0.64	متوسطة
٤	أسلوب التحسين المستمر	2.54	0.71	متوسطة
٥	بطاقة الأداء المتوازن	2.57	0.72	متوسطة
٦	الميزة التنافسية	2.57	0.62	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.54	0.59	متوسطة

أظهرت النتائج أن مجال التكلفة المستهدفة حصل على متوسط حسابي بلغ (٢.٥٨) و أنحراف معياري بلغ (٠.٦٧) في حين حصل مجال أسلوب هندسة القيمة على متوسط حسابي بلغ (٢.٥٢) و أنحراف معياري بلغ (٠.٦٨)، كما حصل مجال التكلفة على أساس النشاط على متوسط حسابي بلغ (٢.٤٧) و أنحراف معياري بلغ (٠.٦٤) كما حصل مجال أسلوب التحسين المستمر على متوسط حسابي بلغ (٢.٥٤) و أنحراف معياري بلغ (٠.٧١)، كما حصل مجال بطاقة الأداء المتوازن على متوسط حسابي بلغ (٢.٥٧) و أنحراف معياري بلغ (٠.٧٢) كما حصل مجال الميزة التنافسية على متوسط حسابي بلغ (٢.٥٧) و أنحراف معياري بلغ (٠.٦٢)، مقارنة مع الدرجة الكلية اذ كان المتوسط الحسابي لها (٢.٥٤) و أنحراف معياري بلغ (٠.٥٩).

ونستنتج مما سبق أن نتائج التحليل اظهرت أعلى معدل للوسط الحسابي للتكلفة المستهدفة ب(٢.٥٧) و أنحراف معياري (٠.٦٧) ودرجة الموافقة متوسطة وادنى مستوى هندسة القيمة (٢.٥٢) و أنحراف معياري(٠.٦٨) والدرجة الكلية بمعدل (٢.٥٤) و أنحراف معياري (٠.٥٩) ودرجة الموافقة متوسط ويعني ذلك أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة(أسلوب التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، هندسة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، التحسين المستمر) منخفض إلى حد يؤثر سلبياً على تحقيق الميزة التنافسية .

المجال الأول: التكلفة المستهدفة: تم حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال التكلفة المستهدفة كما هو مبين في الجدول (٧):

جدول (٧): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمجال التكلفة المستهدفة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
٨	أن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقع منها	2.65	0.84	1	متوسطة
٦	توجد معوقات وصعوبات في تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة	2.61	0.83	2	متوسطة
٥	تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في إقليم كردستان بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق التكلفة المستهدفة	2.58	0.81	3	متوسطة
١٠	تعتبر المنافسة الشديدة من العوامل الأساسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	2.56	0.84	4	متوسطة
٩	تأخذ الشركة بنظر الاعتبار عدد المنافسين في السوق	2.55	0.79	6	متوسطة
	الكلية	2.58	0.67		متوسطة

يظهر جدول (٧) المتوسطات والانحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٥٥-٢.٦٥) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٥٨). فقد جاءت الفقرة (٨) التي تنص على " أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقع منها " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٦٥) وانحراف معياري بلغ (٠.٨٤)، وجاءت الفقرة (٩) التي تنص على " تأخذ الشركة بنظر الاعتبار عدد المنافسين في السوق " في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٥٥) و انحراف معياري بلغ (٠.٧٩). أن الاجابات في الفقرات (١) و(٢) و(٣) و(٤) و(٥) و(٦) جاءت بمتوسط كلي (٢.٥٨) وانحراف معياري (٠.٦٧) ودرجة الموافقة متوسط الخاصة بأسلوب التكلفة المستهدفة يعني أن هناك تردداً لدى المجيبين عن الفقرات المذكورة وبدوره يقلل فرصة استخدام الأساليب الإدارية الحديثة

المجال الثاني: أسلوب هندسة القيمة :

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال أسلوب هندسة القيمة كما هو مبين في الجدول (٨):

جدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال أسلوب هندسة القيمة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
١٣	تأخذ الشركة بنظر الاعتبار تكلفة الجودة عن تصميم منتجاتها	2.58	0.84	1	متوسطة
١١	تولي الشركة اهتماماً بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط	2.57	0.85	2	متوسطة
١٤	تواجه الشركة صعوبات في طبيعة المنتج	2.50	0.81	4	متوسطة
	الكلي	2.52	0.68		متوسطة

يظهر جدول (٨) المتوسطات والانحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٤٠-٢.٥٨) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٥٢). فقد جاءت الفقرة (١٣) التي تنص على "تأخذ الشركة بنظر الاعتبار تكلفة الجودة عن تصميم منتجاتها " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٤٠) وانحراف معياري بلغ (٠.٨٤)، وجاءت الفقرة (١٥) التي تنص على " تقوم الشركة بإضافة خصائص ومميزات لمنتجاتها تفوق خصائص ومميزات لمنتجات الشركات الاخرى " في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٤٠)، وانحراف معياري بلغ (٠.٧٧).

كذلك يمكن أن نستقرا نفس الحالة في الفقرات (١) و(٢) و(٣) و(٤) و(٥) الخاصة بأسلوب هندسة القيمة بمتوسط حسابي كلي (٢.٥٢) وانحراف معياري (٦٨) ودرجة الموافقة متوسط وجود اختلافات وترددات لدى افراد المجيبين حول الفقرات المذكورة.

المجال الثالث: التكلفة على أساس النشاط:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال التكلفة على أساس النشاط كما هو مبين في الجدول (٩):

جدول (٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التكلفة على أساس النشاط

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
٢١	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة موضوعية اعداد ارقام التكاليف غير المباشرة المخططة مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة.	2.55	0.82	1	متوسطة
١٧	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى وضوح تسلسل اجراءات العمل في مراكز المسؤولية بشكل أكبر مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة	2.50	0.85	2	متوسطة
٢٢	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى التنسيق بين خطط مراكز المسؤولية بشكل أكبر مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة	2.50	0.78	3	متوسطة
١٦	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة وضوح العلاقة بين مراكز المسؤولية مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة	2.46	0.81	4	متوسطة
١٨	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تنسيق أكثر بين مراكز المسؤولية مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة	2.43	0.79	6	متوسطة
١٩	يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحديد مسؤوليات كل مركز مسؤولية بشكل أكثر موضوعية ودقة مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة	2.39	0.78	7	متوسطة
الكلية		2.47	0.64		متوسطة

يظهر جدول (٩) المتوسطات والانحرافات المعيارية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٣٩-٢.٥٥) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٤٧). فقد جاءت الفقرة (٢١) التي تنص على " يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة موضوعية أعداد أرقام التكاليف غير المباشرة المخططة مما يؤدي إلى ترشيد وتحديد مقياس التكلفة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٥٥) و انحراف معياري بلغ (٠.٨٢)، وجاءت الفقرة (١٩) التي تنص على " يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحديد مسؤوليات كل مركز مسؤولية بشكل اكثر موضوعية ودقة مما يؤدي إلى الترشيد وتحديد مقياس التكلفة" في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٣٩)، وانحراف معياري بلغ (٠.٧٨).

بالنسبة لل فقرات الخاصة بالتكلفة على أساس النشاط (١) و(٢) و(٣) و(٤) و(٥٩) و(٦) و(٧) فأن هناك متوسط حسابي كلي (٢،٤٧) وانحراف معياري (٠.٦٤) ودرجة الموافقة متوسط تدل على تردد وتشتت إجابات أفراد المجيبين مما يفقد الثقة باستخدام هذا الأسلوب لترشيد الاستهلاك والسيطرة على الهدر والإسراف وتفقد تحديد مسؤوليات كل مركز في السيطرة على الهدر والإسراف وترشيد الاستهلاك.

المجال الرابع: أسلوب التحسين المستمر :

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال أسلوب التحسين المستمر كما هو مبين في الجدول (١٠):

جدول (١٠): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال أسلوب التحسين المستمر

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
٢٣	تضع ادارة الشركة خطط مستقبلية واضحة في التحسين المستمر لمنتجاتها	2.59	0.88	1	متوسطة
٢٦	تراعي الشركة احتياجات ورغبات العملاء عند قيامها بإجراء التعديلات والتحسين المستمر في عملياتها الإنتاجية	٨2.5	0.84	2	متوسطة
٢٤	تتبني الشركة استراتيجية التصميم والتحسين في منتجاتها بشكل مستمر	2.55	0.81	3	متوسطة
٢٥	تستخدم الشركة أساليب علمية حديثة في حل المشاكل والعيوب الإنتاجية لتحسين مستويات التشغيل	2.51	0.81	4	متوسطة
الكلي		2.54	0.71		متوسطة



يظهر جدول (١٠) المتوسطات والانحرافات المعيارية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٤٧-٢.٥٩) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٥٤). فقد جاءت الفقرة (٢٣) التي تنص على " تضع ادارة الشركة خطط مستقبلية واضحة في التحسين المستمر لمنتجاتها " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٥٩) و أنحراف معياريا" بلغ (٠.٨٨)، وجاءت الفقرة (٢٧) التي تنص على تتبنى الشركة نظام التحسين المستمر في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج " في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٤٧)، و أنحراف معياري بلغ (٠.٨١).

من المتوسطات الحسابية لأسلوب التحسين المستمر في الفقرات (١) و(٢) و(٣) و(٤) و(٥) اعطت متوسطا " كليا" (٢.٥٤) و"أنحرافا" معياريا" (٠،٧١) ودرجة موافقة متوسطة تدل على أن اجابات الافراد المجيبين توحى بأنه ليست للادارة خطط مستقبلية واضحة في التحسين المستمر واستراتيجية التصميم مستندا على أساليب علمية حديثة لتحسين المنتج وتقيق رغبات العملاء.

المجال الخامس: بطاقة الأداء المتوازن:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال بطاقة الأداء المتوازن كما هو مبين في الجدول (١١):

جدول (١١): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال بطاقة الأداء المتوازن

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
٢٩	تلتزم الشركة بإجراء الرقابة والمتابعة والتفتيش بشكل دوري على مواردها البشرية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	2.64	0.82	1	متوسطة
٣٠	تهتم الشركة بإقامة دورات تدريبية لمواردها البشرية لتحسين مهاراتهم وخبراتهم	2.56	0.81	2	متوسطة
٢٩	تمتلك الشركة موارد بشرية مؤهلة ومدربة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	2.51	0.81	3	متوسطة
الكلي		2.57	0.72		متوسطة

يظهر جدول (١١) المتوسطات والانحرافات المعيارية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٥١-٢.٦٤) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٥٧). فقد جاءت الفقرة (٢٩) التي تنص على " تلتزم الشركة بإجراء الرقابة والمتابعة والتفتيش بشكل دوري على مواردها البشرية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٦٤) و أنحراف معياري بلغ (٠.٨٢)، وجاءت الفقرة (٢٩) التي تنص على " تمتلك الشركة موارد بشرية مؤهلة ومدربة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن " في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٥١)، و أنحراف معياري بلغ (٠.٨١).

المجال السادس: الميزة التنافسية:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع الفقرات المتعلقة بمجال الميزة التنافسية كما هو مبين في الجدول (١٢):

جدول (١٢): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الميزة التنافسية

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
٣١	تسعى الشركة للتميز باستعمال وسائل اعلانية حديثة	2.64	0.80	1	متوسطة
٣٤	تسعى الشركة إلى تقديم منتجات مزايا ومواصفات تنفرد بها عن غيرها من المنافسين	2.62	0.81	2	متوسطة
٣٩	التزام الشركات العراقية بالمواصفات والمعايير الصادرة عن وزارة الصناعة	2.61	0.80	3	متوسطة
٣٧	تتميز الشركة بقدرتها على الاستجابة لمتغيرات البيئة الخارجية	2.58	0.78	4	متوسطة
٣٥	تعمل الشركة على اعتماد علامة تجارية تتميز بها عن المنافسين	2.56	0.79	5	متوسطة
٣٨	تتميز الشركة بسرعة الاستجابة في تبني تكنولوجيا جديدة في عملياتها الإنتاجية	2.55	0.77	6	متوسطة
٣٦	تعمل الشركة على تقليل الزمن لتطوير منتجات تلي رغبات الزبائن	2.51	0.75	٨	متوسطة
٣٢	تسعى الشركة في عملياتها الإنتاجية إلى إنتاج منتج فريد	2.50	0.77	٩	متوسطة
	الكلية	2.57	0.62		متوسطة

يظهر جدول (١٢) المتوسطات والانحرافات المعيارية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (٢.٥٠-٢.٦٤) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام البالغ (٢.٥٧)، فقد جاءت الفقرة (٣١) التي تنص على "تسعى الشركة للتميز باستعمال وسائل إعلانية حديثة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٢.٦٤) وانحراف معياري بلغ (٠.٨٠)، وجاءت الفقرة (٣٢) التي تنص على تسعى الشركة في عملياتها الإنتاجية إلى إنتاج منتج فريد " في المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٥٠)، وانحراف معياري بلغ (٠.٧٧).

## ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في استخدام الأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة في إدارة الكلفة الاستراتيجية النوعية (اسلوب الكلفة المستهدفة، أسلوب هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التحسين المستمر (كايزن)، بطاقة الأداء المتوازن) اثر لتحقيق الميزة التنافسية بتخفيض الكلفة في الشركات الصناعية؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد الدراسة، وذلك للتحقق من خلو بيانات الدراسة من المشاكل الاحصائية التي قد تؤثر سلباً على نتائج الدراسة، ويشترط في الاختبار توفر التوزيع الطبيعي في البيانات، وبعكس ذلك ينشأ ارتباط مزيف بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وبالتالي يفقد الارتباط قدرته على تفسير الظاهرة محل الدراسة، كما هو مبين في الجدول (١٣):

جدول (١٣): اختبار التوزيع الطبيعي لمجالات المتغير التابع

Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		اسم المجال
درجات الحرية	الإحصائي	
137	.163	الميزة التنافسية

يتبين من الجدول (١٣) أن مجال الميزة التنافسية بلغت قيمة الإحصائي (٠.١٦٣).

اختبار العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة:

تم إجراء اختبار العلاقات الخطية لمجالات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كما هو مبين في الجدول (١٤):

جدول (١٤): اختبار العلاقة الخطية لمجالات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

العلاقة الخطية Collinearity Statistics			مجالات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
Skewness	قيمة VIF	الحد المسموح به Tolerance	
.730	2.958	.338	التكلفة المستهدفة
.800	3.405	.294	أسلوب هندسة القيمة
.950	5.174	.193	التكلفة على أساس النشاط
.749	2.938	.340	بطاقة الأداء المتوازن

يتبين من الجدول (١٤) أنه في مجال التكلفة المستهدفة بلغت قيمة (VIF) (٢.٩٥٨) وفي مجال أسلوب هندسة القيمة بلغت قيمة (VIF) (٣.٤٠٥)، وفي مجال التكلفة على أساس النشاط بلغت قيمة (VIF) (٥.١٧٤) وفي مجال أسلوب التحسين المستمر بلغت قيمة (VIF) (٣.٢١٥) وفي مجال بطاقة الأداء المتوازن بلغت قيمة (VIF) (٢.٩٣٨).

تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity) باستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) (Variance Inflation Factor) واختبار التباين المسموح (Tolerance) لكل متغير من متغيرات الدراسة، مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين (VIF) للقيمة (١٠)، وقيمة اختبار التباين المسموح (Tolerance) أكبر من (٠.٠٥).

وبعد التأكد من صلاحية نموذج الإنحدار للإجابة عن هذا السؤال تم استخدام تحليل الأنحدار المتعدد (Multiple Regression)، للتحقق من أثر استخدام أساليب الإدارة الحديثة والمعاصرة في إدارة التكلفة الاستراتيجية النوعية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التحسين المستمر (كايزن)، بطاقة الأداء المتوازن)، لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ).

جدول (١٥): اختبار الأنحدار المتعدد (Multiple Regression) لقياس تطبيق نظم والأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة في إدارة الكلفة الاستراتيجية النوعية (أسلوب التكلفة، أسلوب هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التحسين المستمر (كايزن)، بطاقة الأداء المتوازن) اثر لتحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

المتغير التابع	(R)	(R <sup>2</sup> )	F	DF	Sig*	B	قيمة T	Sig*
معامل الارتباط	معامل التحديد	المعدلة	المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	معامل الأنحدار	قيمة T	مستوى الدلالة
الميزة التنافسية	0.844	0.713	65.117	بين	.٠٠٠٠	التكلفة	1.258	.211
				المجموع		المستهدفة		
				البواقي		أسلوب	1.438	.153
						هندسة		
						القيمة		
				136		التكلفة على	1.046	.297
						أساس النشاط		
						أسلوب	5.104	.000
						التحسين		
						المستمر	2.197	.030
						بطاقة الأداء		
						المتوازن		

\* يكون الأثر ذا دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (١٥) وجود أثر ذي دلالة إحصائية، لاستخدام نظم والأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة على الميزة التنافسية، إذ بلغ مستوى الدلالة في مستوى المجالات الكلي (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبذلك، فأنها ذات دلالة إحصائية وبلغ معامل الارتباط المتعدد R (٠.٨٤٤). أما معامل التحديد ( $R^2$ ) ففسر ما نسبته (٠.٧١٣) من التباين في المتغير التابع، أي أن قيمة (٧١.٣%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن استخدام نظم و الأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة على الميزة التنافسية. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة وبالغة (٦٥.١١٧) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تطبيق نظم والأساليب الإدارية الحديثة والمعاصرة في إدارة الكلفة الاستراتيجية النوعية له اثر لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

تم استخدام تحليل الأنحدار البسيط (Linear Regression) للتحقق من أثر التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). والنائج مبينة كما يلي:

جدول (١٦): اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

معاملات الأنحدار				المتغير التابع	R	معامل الارتباط	$R^2$	معامل التحديد	$(R^2)$	F المحسوبة	درجات الحرية
Sig* مستوى الدلالة	قيمة T	B معامل الأنحدار	المتغير المستقل								
٠.٠٠٠	١١.٤١٨	٠.٦٤٨	الكلفة المستهدفة	٠.٧٠١	٠.٤٩١	٠.٤٨٧	١٣٠.٣٦٠	١٣٦	الميزة التنافسية		

يوضح الجدول (١٦) قيم الأنحدار البسيط أثر التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، إذ بلغ مستوى الدلالة (٠.٠٠) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) فقد بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٧٠١) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، أما معامل التحديد ( $R^2$ ) فقد بلغ (٠.٤٩١) و كما يبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع والباقي يعزى إلى ظروف أخرى، أي أن قيمة (٤٩.١%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن التكلفة المستهدفة. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة وبالغة (١٣٠.٣٦٠) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت قيمة درجة الأثر B (٠.٦٤٨) وأخيرا بلغت قيمة (T) (١١.٤١٨). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) أن أسلوب التكلفة المستهدفة له اثر لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

## الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب هندسة القيمة اثر على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية تم استخدام تحليل الأنحدار البسيط (Linear Regression) للتحقق من أثر أسلوب هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). والنتائج مبينة كما يلي:

### جدول (١٧)

اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر أسلوب هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

معاملات الأنحدار				درجات الحرية	F المحسوبة	(R <sup>2</sup> ) المعدلة	R <sup>2</sup> معامل التحديد	R الارتباط	المتغير التابع
Sig* مستوى الدلالة	قيمة T	B معامل الأنحدار	المتغير المستقل						
٠.٠٠٠	697١١.	645٠.	أسلوب هندسة القيمة	١٣٦	830١٣٦.	500٠.	503٠.	709٠.	الميزة التنافسية

يوضح الجدول (١٧) قيم الأنحدار البسيط أثر أسلوب هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، إذ بلغ مستوى الدلالة (٠.٠٠) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) فقد بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٧٠٩) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، أما معامل التحديد (R<sup>2</sup>) فقد بلغ (٠.٥٠٣) وكما يبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع، والباقي يعزى إلى ظروف أخرى، أي أن قيمة (٥٠.٣%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن أسلوب هندسة القيمة. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والبالغة (١٣٦.٨٣٠) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت قيمة درجة الأثر B (٠.٦٤٥) وأخيرا بلغت قيمة (T) (١١.٦٩٧). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية التي تنص لا يوجد اثر لهندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب هندسة القيمة اثر لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

### الفرضية الفرعية الثالث:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب التكلفة على اساس النشاط اثر على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية

تم إستخدام تحليل الأنحدار البسيط (Linear Regression)، للتحقق من أثر التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). والنتائج مبينة كما يلي:

#### جدول (١٨)

اختبار الإنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

معاملات الأنحدار				درجات الحرية	F المحسوبة	(R <sup>2</sup> ) المعدلة	R <sup>2</sup> معامل التحديد	R الارتباط	المتغير التابع
Sig* مستوى الدلالة	قيمة T	B معامل الأنحدار	المتغير المستقل						
٠.٠٠٠٠	١٣.٩٠٧	٠.٧٤٣	التكلفة على أساس النشاط	١٣٦	407.193	586٠.	589٠.	767٠.	الميزة التنافسية

يوضح الجدول (١٨) قيم الأنحدار البسيط أثر التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، إذ بلغ مستوى الدلالة (٠.٠٠٠) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) فقد بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٧٦٧) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، أما معامل التحديد (R<sup>2</sup>) فقد بلغ (٠.٥٨٩) و كما يبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع ، والباقي يعزى إلى ظروف أخرى، أي أن قيمة (٥٨.٩%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن التكلفة على أساس النشاط. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والبالغة (١٩٣.٤٠٧) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت قيمة درجة الأثر B (٠.٧٤٣) وأخيرا بلغت قيمة (T) (١٣.٩٠٧). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب التكلفة على اساس النشاط اثر لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

## الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب التحسين المستمر اثر لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية تم استخدام تحليل الأنحدار البسيط (Linear Regression) للتحقق من أثر أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). والنتائج مبينة كما يلي:

### جدول (١٩)

اختبار الأنحدار البسيط (Linear Regression)، لقياس أثر أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

معاملات الأنحدار				درجات الحرية	F المحسوبة	(R <sup>2</sup> ) المعدلة	R <sup>2</sup> معامل التحديد	R الارتباط	المتغير التابع
Sig* مستوى الدلالة	قيمة T	B معامل الأنحدار	المتغير المستقل						
٠.٠٠٠	١٥.٣٥١	٠.٦٩٧	أسلوب التحسين المستمر (كايزن)	١٣٦	٢٣٥.٦٥٧	633٠.	636٠.	797٠.	الميزة التنافسية

يوضح الجدول (١٩) قيم الأنحدار البسيط أثر أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، إذ بلغ مستوى الدلالة (٠.٠٠) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) فقد بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٧٩٧) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، أما معامل التحديد (R<sup>2</sup>) فقد بلغ (٠.٦٣٦) و كما يبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع والباقي يعزى إلى ظروف أخرى، أي أن قيمة (٦٣.٦%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن أسلوب التحسين المستمر (كايزن). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والبالغة (٢٣٥.٦٥٧) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت قيمة درجة الأثر B (٠.٦٩٧) وأخيرا بلغت قيمة (T) (١٥.٣٥١). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب التحسين المستمر اثر لتحقيق الميزة في الشركات الصناعية.



## اختبار الفرضية الخامسة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب بطاقة الاداء المتوازن اثرعلى الميزة التنافسية في الشركات الصناعية. تم إستخدام تحليل الأنحدار البسيط (Linear Regression) للتحقق من أثر بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). والنتائج مبينة كما يلي:

جدول (٢٠): اختبار الأنحدار البسيط (linear Regression) لقياس أثر بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية

معاملات الأنحدار			المتغير المستقل	درجات الحرية	F المحسوبة	(R <sup>2</sup> ) المعدلة	R <sup>2</sup> معامل التحديد	R الارتباط	المتغير التابع
Sig* مستوى الدلالة	قيمة T	B معامل الأنحدار							
٠.٠٠٠٠	١٢.٠٨٩	٠.٦١٧	بطاقة الأداء المتوازن	١٣٦	١٤٦.١٤٦	516٠.	520٠.	721٠.	الميزة التنافسية

يوضح الجدول (٢٠) قيم الأنحدار البسيط أثر بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، إذ بلغ مستوى الدلالة (٠.٠٠) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) فقد بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٧٢١) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، أما معامل التحديد (R<sup>2</sup>) فقد بلغ (٠.٥٢٠) وكما يبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) تمثل ما يمكن تفسيره على المتغير التابع والباقي يعزى إلى ظروف أخرى، أي أن قيمة (٥٢.٠%) من التغيرات في الميزة التنافسية ناتجة عن بطاقة الأداء المتوازن. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والبالغة (١٤٦.١٤٦) وهي دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت قيمة درجة الأثر B (٠.٦١٧) وأخيرا بلغت قيمة (T) (١٢.٠٨٩). وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأسلوب بطاقة الاداء المتوازن اثر على لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

## الفصل الخامس : النتائج والتوصيات

### النتائج:

اظهرت نتيجة الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس أنشطة، هندسة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، التحسين المستمر) منخفص إلى حد يؤثر سلباً على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية التابعة لأقليم كردستان العراق، ويعني ذلك أن هناك تأثيراً مباشراً على استراتيجيات المنافسة، لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية في الأقليم عند استخدام الأساليب المذكورة .

اظهرت نتائج التحليل يوجد اثر ذو دلالة إحصائية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمعاصرة في إدارة الكلفة الاستراتيجية النوعية (أساليب التكلفة، أسلوب هندسة القيمة، التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التحسين المستمر (كايزن)، بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية في إقليم كردستان ولذلك اثر محدود في الشركات التي تستخدم هذه الأساليب وعليه أن هذه الشركات حافظت على وجودها في سوق المنافسة، واما بقية الشركات التي لم تستخدم الأساليب المذكورة فقد تم اغلاقها من قبل اصحابها لعدم قدرتها على تحقيق الميزة التنافسية في سوق المنافسة.

أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط ، وهندسة القيمة ، وبطاقة الأداء المتوازن ، والتحسين المستمر (كايزن) توفر للشركة معلومات مفيدة، لتخفيض تكاليف المنتج، وترشيد النفقات العامة بالسيطرة على الهدر والإسراف، وإضافة قيم جديدة للمنتج وبادء يتناسب مع التكلفة الكلية، والنفقات العامة وتدفق المنافع بشكل مستمر خلال العمليات الداخلية لتحقيق الميزة التنافسية ، وكسب رضا العملاء، واشباع رغباتهم لضمان ولائهم للمنتج المحلي.

رغم أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس أنشطة، هندسة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن، التحسين المستمر) له أثر كبير لتحقيق الميزة التنافسية إلا أن الادارة في معظم الشركات الصناعية في الأقليم لا يهتم بهذه الأساليب لبناء وصياغة الاستراتيجيات من خلال زيادة قدرات الشركة فنيا لتقدير تكاليف المنتج وتقليل التبذير في النفقات العامة لتخفيض التكلفة، وإجراء تحسينات جديدة ومستمرة في العمليات الإنتاجية ، وتحقيق التوازن بين الأداء المالي وغير المالي الا أنها لا تلمس جدية لدى الشركات الموجودة في إقليم كردستان العراق باتباع الأساليب المذكورة في بناء استراتيجيتها التنافسية نظراً لأن اكثرية أصحاب الأعمال غير ملمين بهذا الجانب ويجهلون مضمون هذه الأساليب.

أن عدم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وخاصة التكلفة على أساس النشاط تؤدي بالشركة إلى العشوائية في توزيع وتحميل الشركات، وبذلك تفقد الادارة التواصل والوضوح والتنسيق الداخلي وتسلسل اجراءات العمل بين مراكز المسؤولية وتحديد تلك المسؤوليات بشكل اكثر موضوعية ودقة وضمان الهدر والتبذير في النفقات العامة، مما يسبب من ارتفاع تكاليف المنتج وعدم قدرتها على تحقيق الميزة التنافسية، وتعتبر ذلك من مأخذ النظام التقليدي.

## التوصيات:

التوسع في إجراء التغييرات في الأنظمة التقليدية القديمة، والخوض في إجراء الممارسة المحاسبية في هذا المجال دون تردد والخوف، وأن كان جزئياً في البداية كمرحلة جديدة خاضعة للتجربة، وقابلة للتعدلات للوقوف على مواطن الضعف والخلل.

ظرورة الاهتمام بتأهيل المحاسبين والكوادر الإدارية والمالية المتخصصة عن طريق وضع برامج تدريبية تتعامل بقوة مع نظم، وأساليب المحاسبية الحديثة لرفع الكفاءة العلمية، والتقنية في هذا المجال لكي تتماشى نظام الشركة مع وتيرة التغييرات والتحولت التي شهدتها المنطقة بشكل عام للانتقال إلى موقع تنافسي متميز في سوق المنافسة، لأن تلك الأسواق بحاجة إلى أدوات ووسائل جديدة وحديثة.

على الشركات في إقليم كردستان العراق بالاهتمام بالتقنيات الحديثة، وتغذية الوعي المحاسبي في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة، وإعادة هندسة عملياتها الإدارية والمحاسبية، والاستفادة من تلك الأساليب مروراً بمرحلة أنتقالية تسمح بالممارسة التدريجية، وكذلك الجزئية في بعض مراكز المسؤولية للشركة وتوضيح معالم ومبادئ الأنظمة الجديدة من خلال المزيد من الدورات والمنتديات للوقوف على السلبيات والايجابيات، ومواطن الضعف والقوة.

تدراك الوضع الحالي من خلال تبني نظام جديد يتماشى، والتطلعات المستقبلية للوضع الصناعي في إقليم كردستان العراق، وضرورة الانتقال من الأنظمة التقليدية التي لم يعد مناسبة في الوقت الحاضر، وتفادياً لأوجه القصور التي رافقتها تلك الأنظمة.

تبني منهج متكامل يهتم بادوات وتقنيات جديدة لإستخدام هذه التقنيات والادوات في الاستراتيجيات التنافسية، لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية في إقليم كردستان العراق، وذلك للانتقال من الأنظمة التقليدية إلى أنظمة متقدمة تعني بكافة الجوانب من دورة حياة المنتج، وسلسلة القيمة بالاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج وهندسة القيمة لتصميم منتج جديد تتميز بالابداع والابتكار، ووظائف متعددة، وبأداء مالي يضمن التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية للرقبي بها إلى مصاف الشركات المنافسة العالمية والأقليمية والقيام ببعض الاصلاحات من قبل الدولة، لتبني مخطط ونظام محاسبي جديد يلزم جميع الشركات بالمبادئ والقواعد والمعايير الحديثة في تلك.

تحديد مراكز المسؤولية كل حسب طبيعته وحجمه، وتوزيع النفقات العامة على تلك المراكز لترشيد الاستهلاك، والحد من التبذير والهدر غير المبرر، وتقليل الأسراف في تلك النفقات باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وذلك للوصول إلى قرارات رشيدة بصدد العملية الإنتاجية.

## قائمة المراجع

اولا : المراجع باللغة العربية:

ابراهيم، ماجدة حسين (٢٠١٣). انعكاسات بيئة التصنيع في ظل مدخل الترشيد على ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابية"، مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، المجلد(١٧)، العدد(٣)، ص ٣٢٣-٣٩٨.

ارثر ايه تومسون و.دايه جي ستريكلاند (٢٠٠٨). الادارة الاستراتيجية المفاهيم والحالات العلمية، شركة ماكجروهل الطبعة الأنكليزية. لبنان: مكتبة لبنان الناشر، الطبعة العربية.

الاصقع، محمد هدار محمد (٢٠١٧). أثر الحاكمية على الأداء المالي وغير المالي في ظل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية. رسال ماجستير، جامعة آل البيت ، كلية المال والاعمال، قسم المحاسبة الاردن.

الشتاوي، سليمان حسين، جريه، طلال سليمان (٢٠١٥). أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد (٤٢)، العدد (١).

بصول، ريم احمد (٢٠٠٦). مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.رسالة ماجستير الجامعة الاردنية.

بلاسكة، صالح (٢٠١٢). قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائري"-دراسة حالة- رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف- الجزائر.

بلالي، احمد (٢٠٠٧). الميزة التنافسية ونموذج الادارة الاستراتيجية". مجلة العلوم الأنسانية، جامعة محمد خضير بسكرة، ١١٤.

التكريتي، اسماعيل يحيى (٢٠٠٨). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

الجنابي، معاد إبراهيم (٢٠١١). الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد: جامعة تكريت. المجلد(٧)، العدد (٢١).

جودة، زغلول (٢٠٠٣). استخدام مقاييس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الاستراتيجي في بيئة الاعمال المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل. كلية التجارة: جامعة طنطا. العدد الأول .

جودة، يسري (٢٠٠١). اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات والأساليب الإدارية الحديثة. دراسة تطبيقية على بيئة الادارة المصرية . مجلة البحوث التجارية، المجلد (٢٣)، العدد (٢).

جودى، يسري جودة (٢٠٠١). اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات والأساليب الإدارية الحديثة: دراسة تطبيقية على بيئة الادارة المصرية ، مجلة البحوث التجارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني.

حجاج، احمد حامد وباسيلي، مكرم عبد المسيح (٢٠٠١). المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط-الرقابة-اتخاذ القرارات، ط٣، المكتبة العصرية .

حسن، علاء احمد واحمد، ميسون عبدالله. (٢٠١١). "قياس أداء جامعة الموصل وتقييمه باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الموصل- كلية لإدارة والاقتصاد، المجلد ٧، العدد الثامن والعشرون، العراق.

حسن، أنعام محسن وعبد النصر نور (٢٠٠٥). همية ومدى استخدام بطاقة العمليات المتوازنة في تقوم الأداء، المجلة الأردنية في إدارة العمال، الجامعة الاردنية، المجلد (١)، العدد الثاني.

حمزة، بن العربي (٢٠١٥). طمساهمة المواصفات القياسية العالمية (iso) في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية" (دراسة حالة مؤسسة condor الالكترونيك)، رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة اكلي محند اولحاج- البويرة.

حمه امين، عثمان عبد القادر حمه امين (٢٠١١). "خفض التكاليف باستخدام مدخل اعادة هندسة العمليات، دراسة تطبيقية في جامعة السليمانية، رسالة دكتوراه، جامعة السليمانية، كلية الادارة والاقتصاد.

خلف، نزال محمد وزويلف، أنعام محمد (٢٠٠٧). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطري الاردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة، قسم المحاسبة، العدد الاول، ٢٠٠٧، ص ١٧٦.

درغام، ماهر موسى و ابو فضة، مروان محمد (٢٠٠٩). " أثر تطبيق أمودج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، للدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، المجلد (١٧)، العدد الثاني.

درغام، ماهر موسى (٢٠٠٧). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الأنشطة نظام تكاليف في الشركات غزة الصناعية في قطاع : (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص ٦٧٩- ص ٧٢٥ .

الدوري، زكريا مطلق (٢٠٠٥). الادارة الاستراتيجية مفاهيم و عمليات وحالات دراسية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

الركابي، كاظم نزار (٢٠٠٤). الادارة الاستراتيجية-العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

ري ايتش جاري سون، إريك نورين (٢٠٠٢). المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.

زعر، حمدي شحدة محمود (٢٠١٣). دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)"، كلية التجارة- قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية- غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني ص ١، ص ٢٨.

زعر، حمدي (٢٠١٢). مدى امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة جامعة النجاح للعلوم الأنسانية، مجلد ٢٥، عدد ١٠.

زعر، حمدي شحدة محمود (٢٠١٣). دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، غزة، المجلد (١١)، العدد (٢) ص ص ١-٢٨.

زغول ، جودة عبد الرؤف محمد (٢٠١٠). استخدام مقياسالأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لادارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي لأصول الفكرية، مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، كلية ادارة الاعمال.

زواية بشرى وكافي نوال (٢٠١٦). أثر نظام المعلومات التسويقية على الميزة التنافسية، دراسة حالة مؤسسات الاتصالات الجزائرية لولاية سعيدة.

سالم عبدالله حلس محمد حسن حداد (٢٠١٢). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية). الجامعة الاسلامية بغزة، كلية التجارة.

شارل هيل وجارث جونز (٢٠٠٨). الادارة الاستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة محمد احمد سيد عبد المتعال، اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، ص ١٨٣.

صالح، صباح فوزي (٢٠١٤). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية، غزة.

الصميدعي، محمود جاسم ويوسف، ردينة عثمان (٢٠١١). التسويق الاستراتيجي. الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

ظاهر، أحمد حسن (٢٠٠٢). المحاسبة الإدارية. الاردن: دار وائل للنشر.

عبدالحميد، معتصم فضل عبد الرحيم ومنصور، فتح الرحمن الحسن (٢٠١٥). بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات"كلية الشريعة الاسلامية ، مجلة العلوم الاقتصادية ،المجلد ١٦، العدد (٢)، المملكة العربية السعودية.

عبدالرحمن، مهند واحمد، رشا عدنان (٢٠١٣). اثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، بغداد، العراق.

عبدالمحسن، توفيق محمد ( ٢٠٠١). بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية. لبنان: دار النهضة للنشر.

عبدالملك، احمد (٢٠٠٦). مدخل القياس المتوازن كأداة لتقييم نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية"، دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان.

عطوي، راضية (٢٠٠٨). دور التكلفة المستهدفة وتحميل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير جامعة الحاج خضير، الجزائر.

عطياتي، مراد سليم ونور، عبدالناصر ابراهيم (٢٠١٤). أثر المقارنات المرجعية (Benchmarking) في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات، دراسة ميدانية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد ١٠، العدد ٢٥٥.

توفيق، عمر اقبال والقضاة، مأمون محمد والعبادي، ابراهيم يوسف، (٢٠١٥). تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الحكومية"، مجلة لإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد (٣) العدد العاشر، العراق.

العيد، فراحتية، (٢٠١٥). "دور نظام المعلومات التسويقية تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية. دراسة حالة بعض المؤسسات لولاية المسيلة، الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس.

العيهار ، فلة (٢٠٠٥). دور الجودة في تحقيق التنافسية للمؤسسة ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة أعمال، الخروبة ، جامعة الجزائر.

غدير، أنعام (٢٠١٢). دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مجلة الاقتصاد، جامعة الكوفة، بغداد، ص 6.

غنيمي، سامي (٢٠١٤). مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير.

كبيجي، مجدي وائل (٢٠١٤). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلاطينية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٤١، العدد ٢٥٥.

كندوري، عماد محمد (٢٠٠٦). دور ادارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق.

اللامي، غسان قاسم داود (٢٠٠٨). ادارة الإنتاج والعمليات مرتكزات كمية ومعرفية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان.

مايكل، هامر وشامبي، جيمس (١٩٩٥). اعادة هندسة نظم العمل في المنظمات، دراسة ميدانية، ترجمة شمس الدين عثمان، الشركة العربية للاعلام العربي، القاهرة، مصر، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة.

المحمود، صالح، محمود رزق (٢٠٠٥). مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الأنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، ص ٦٦.

مخيمر، عبد العزيز جميل وجدوة، عبدالمحسن عبدالمحسن وخشبة، ناجي محمد فوزي وعبدالقادر، محمد ومطوع، سعد عبدالحמיד، (٢٠٠٠). قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية. المنظمة العربية لتنمية الادارة، سلسلة ندوات ومؤتمرات ١٣، القاهرة، الطبعة الاولى



مزغيش، عبد الحلیم (٢٠١٢). تحسين أداء المؤسسة في ظل إدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

مصاورة، ذاكر (٢٠١٠). مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة جدارا، كلية الادارة والاقتصاد والاعمال. الاردن.

مصري، مرفت (٢٠٠٩). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق ربحية المشروع في ظروف البيئة التنافسية- دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية السورية" رسالة ماجستير، جامعة حلب، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا.

المطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٨). "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية – دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٤)، العدد الثاني.

ملو العين، علاء محمد (٢٠١٥). استخدام القياس المتوازن للأداء لتقييم خدمات القطاع المصرفي السعودي في ظل حوكمة الأداء الاستراتيجي بالتطبيق على البنوك التجارية السعودية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد (٤٢) العدد (١).

منصور، محمد (٢٠٠٨). ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة الازهر، القاهرة.

الموسوي، عدنان هاشم (٢٠١٠). "هندسة القيمة والكلفة المستهدفة وأثرهما في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية" دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مقدم إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.

الجبوري، ميسر ابراهيم احمد (٢٠٠٨). "نظم ادارة الجودة، ط١، العراق، بغداد.

نديم، مريم شكري محمود. (٢٠١٣) "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الاردن.

نسرین، مهربة. (٢٠١٤)، "تأثير تنافسية الشركة على ادائها المالي" -دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر موبليس للفترة ٢٠٠٧-٢٠١٢، رسالة ماجستير ، جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر.

وديع، محمد عدنان (٢٠٠٣). القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، مجع ٢، ع ٢٤٤.

الوظيفي، كامل شكير وصاحب، قاسم حاجم (٢٠١٧). دور ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تعزيز تنافسية الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السمنت الجنوبية، معمل سمنت كربلاء، مجلة كلية الادارة والاقتصاد والمالية، جامعة بغداد، المجلد ٩، العدد ٣، ص ١٤٣.

يوسف، محمد محمود (٢٠٠٥). البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية، بحوث والدراسات.

اليوسفي، عبدالعزيز سلمان (٢٠٠٦). ماذا بعد توطين الهندسة القيمة في دول مجلس التعاون الخليجي، رئيس فرع الخليج العربي للجمعية الدولية للهندسة القيمة.



## ثانياً : المراجع باللغة الأنكليزية:

- Adamu, A. (2010).The practicability based costing system in hospitality industry, Journal of Accounting , Nasarawa State Universty.
- Al-Hosaini, F. F. & Sofian, S. (2015). A review of balanced scorecard framework in higher education institution (HEIs). International Review of Management and Marketing, 5(1), 26.
- Al-Zu'bi, H. A. & Judeh, M. (2011). Measuring the Implementation of Total Quality Management: Ibn Al-Haytham Hospital Case Study. International Journal of Business and Management, 6(5), 114.
- Ansari, S. L. (Ed.). (1997). Target costing: the next frontier in strategic cost management. Irwin Professional Publishing.
- Atkinson, A. A., Anthony, A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M. & Young, M. S. (2011). Management Accounting: Information for that is and on The Making and Strategy Execution.
- Atkinson A. R. S., Kaplan E. Matsumura and S. M. Young. (2012). Management Accounting–Information for Decision Making and Strategy Execution (with Robert Kaplan, Tony Atkinson and Ella Mae Matsumura); Pearson-Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Bahar M. (2012), 'Conceptual Framework for Launching and Implementing Target Costing in Automotive Industry", IJRIM, 2, (6), 21-33.
- Bahar, M. ,Naqdi,(2015),Investigation of Difference Between Target Costing Setting (TCS)Users and Non-Target Costing Setting (Non-TCS) Users in Iranian Companies, MAGNT Research Report, 3 (7).
- Baharudin, N. & Jusoh, R. (2015). Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 172, 525-532.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2012). Financial Times Press. Management and Cost Accounting.
- Blocher, J, Stout, DE & Cokins, G. (2010). Cost Management: A Strategic Emphasis, 5th edn, McGraw Hill, New York.
- Cadez, S. (2006). A cross-industry comparison of strategic management accounting practices: an exploratory study. Economic and Business Review for Central and South-Eastern Europe, 8(3), 279.
- Căpuşneanu S. & Briciu, S. (2011). Analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune prin metoda Target Costing (TC) în cadrul entităților din România. Revista Economie teoretică și aplicată volumul XVIII, (9), 562.
- Căpuşneanu, S. & Briciu, S. (2011). Analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune prin metoda Target Costing (TC) în cadrul entităților din România. Revista Economie teoretică și aplicată volumul XVIII, (9), 562.
- Chuang, M. (2007). The Balanced Scorecard: Creating a management system for private technical universities in Taiwan(Doctoral dissertation, Spalding University).

Cooper, R. (1995). When lean enterprises collide: competing through confrontation. Harvard Business Press.

Cooper, R. G. (1990). Stage-gate systems: a new tool for managing new products. *Business Horizons*, 33(3), 44-54.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135.

de Almeida, W., Giacaglia, G. E. O., de Queiróz Lamas, W., & Bargas, F. F. (2015). KAIZEN TOOLS FOR PRODUCTIVITY IMPROVEMENT: a real case. *Engineering Research: technical reports*, 6(4).

De Geuser, F., Mooraj, S., & Oyon, D. (2009). Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, 18(1), 93-122.

Dekker, H. & Smidit, P. (2003). "A Survey of The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms " , *International Journal of Produc.*

Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305.

Driscoll, G., & Ganye, K. (2004). Target Costing in Swedish Firms—Fiction, fad or fact? "An Empirical study of some Swedish firms". rapport nr.: Masters Thesis.

Duh, R. R., Xiao, J. Z., & Chow, C. W. (2008). An overview and assessment of contemporary management accounting research in China. *Journal of Management Accounting Research*, 20(s1), 129-164.

Everaert, P., & Bruggeman, W. (2007). Time-driven activity-based costing: exploring the underlying model. *Journal of cost management*, 21(2), 16-20.

Filomena, T., Kliemann, N. F., & Duffey, M. (2009). " Target Costing Operation alization During Product Development: Model and Application " , *International Journal Production Economics*, 1(18).

Gareson et al. (2012). "Managerial accountng" 14Thed.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2012). Study Guide and Workbook for Managerial Accounting. McGraw-Hill/Irwin.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & McGowan, A. (2010). Managerial accounting. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 792-793.

Geri, N., & Ronen, B. (2005). Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human systems management*, 24(2), 133-144.

Ghafaer, N. A. M., Rahman, A. A. A. A., & Mazahrih, B. J. (2014). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies. *International Journal of Business and Social Science*, 5(2).

Hilton, R. W., & Platt, D. E. (2013). Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment. McGraw-Hill Education.

Hilton.W.( 2005) , Managerial accounting creating value in a dynamic business environment , 5th ed , New York , McGraw-hill.

Hornrgren et al.(2011). Introudction to Management accounting ,15thed Edition ,Typest in 10\12 Times by GEX publshing service.

Hornrgren , C. T. (2015). Cost accounting: A managerial emphasis , 15/e. Pearson Education India.

Hornrgren , C. T. , Foster , G. , Datar , S. M. , Rajan , M. , Ittner , C. , & Baldwin , A. A. (2010). Cost accounting: A managerial emphasis. Issues in Accounting Education , 25(4) , 789-790.

Horvath , P. (1994). Advanced Target Costing: CAM-I State of the Art Review. CAM-I Publications.

Imeokparia , L. (2014). Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria. Global Journal of management and business research.

Jammis ,Jmbalvo.(2007) , Managerial Accounting , by johen wily and sons ,hnc.

Jiang , L. , & Hansen , C. Ø. (2016).Target costing as a strategic tool to commercialize the product and service innovation.

KAPLAN R. S. , ATKINSON A. A. , (1989). Advanced Management Accounting , Prentice Hall , Englewood Cliffs , New Jersey (USA).

Kaplan , R. S. (1986). Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. California management review , 28(2).

Kaplan , R. S. (1986). The role for empirical research in management accounting. Accounting , Organizations and Society , 11(4-5) , 429-452.

Kaplan , R. S. (2011). Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution. Pearson Education Limited.

Kaplan , R. S. , & Anderson , S. R. (2007). Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits. Harvard business press.

Kaplan , R. S. , & Norton , D. P. (2006). Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies. Harvard Business Press.

Kaplan , Robert S. & Norton , David P.(1992) , " The Balanced Scorecard ,Measures that Drive Perspective " , Harvard Business Review.

Kocsoy , M. ; Gurdal , K. & Karabayir , M. (2008) , " Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises " , European Journal of Social Sciences , 7 (2).

Kotler ,Dubois b.( 2000)." Marketing Management" , édition union public , 10 em edition , Paris.

Kumar , A. (2014). Association of Quality Function Deployment and Target Costing for Competitive Market . International Journal of Management Research , 2(2).

Mărginean , R. , & Bobescu , A. Ţ. (2014). The Cost Control By Applying The Target Costing Method In The Construction Industry. SEA-Practical Application of Science , (2) , 348-357.

- Mărginean, R. & Bobescu, A. Ț. (2014). The Cost Control By Applying The Target Costing Method In The Construction Industry. *SEA-Practical Application of Science*, (2), 348-357.
- Maria, M. A. (2012). Cost measurement and cost management in target costing. *The Annals Of The University Of Oradea*. 533.
- Michael, porter (1998). "Competitive advantage". Creating and sustaining superior performance. New introduction.
- Mondren, Yasuhiro . Hamada, kazuki (1991) Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*. 3, 16-34.
- Needy, K. L., Nachtmann, H., Roztocky, N., Warner, R. C., & Bidanda, B. (2003). Implementing activity-based costing systems in small manufacturing firms: A field study. *Engineering Management Journal*, 15(1), 3-10.
- Pauline Weetman.(2006)."Management Accounting"Prentice Hall/Financial Times.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competition*. New York, 300, 28.
- Prošić, S. (2011). Kaizen management philosophy. In I International Symposium Engineering Management And Competitiveness, June (pp. 24-25).
- Rattray, C. J. ; Lord, B. R. & Shanahan, Y. P. ,( 2007)," Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms" ,*Pacific Accounting Review* , Emerald , 19 (1).
- Reza Ramezani, A., & Razmeh, A. P. Kaizen and Kaizen Costing(2014)," Kaizen and Kaizen Costing", *Academic Journal of Research in Business & Accounting*, 2, (8), 43-52.
- Robert Perks & Danny Leiwly.(2010),*Accounting Understand Sences. And Practic*, Exclusivw right by The McGraw-Hill companies, Inc. for manuScifacture and export.
- Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. *Journal of cost management*, 3(2), 39-50.
- Scott w.cullen, MRICS(2016), Hancomb consultin "Value Engirening" WBDG(Hole Building Gesibn GuidE,Natinoal Instuitute of building.
- Seif Obeid ALshbiel & Qasim Ahmad Al-Awaqleh.(2012), "Jit Production System and Its Effect On Achieving Competitive Advantage For Public Shareholding Industrial Companies In Jordan",*Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*. October 2012, vol4, No 6.
- Shafiee, M., Amooee, G., & Farjami, Y. (2012). Developing an activity-based costing approach to maximize the efficiency of customer relationship management projects. *arXiv preprint arXiv:1207.5108*.
- Stevenson, W. J., & Hojati, M. (2007). *Operations management*, 8. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Talib, F. (2013). An overview of total quality management: understanding the fundamentals in service organization.
- Tanaka, T. (1993). Target costing at Toyota. *Journal of cost management*, 7(1), 4-11.

Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994). Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, 5(1), 67-81.

Vasile, E., & Croiteru, I. (2013). Target cost-tool for planning, managing, and controlling costs. *Romanian Journal of Economies/Institute of National Economy*, 36(1), 114-127.

Vasile, E., & Croiteru, I. (2013). Target cost-tool for planning, managing, and controlling costs. *Romanian Journal of Economies/Institute of National Economy*, 36(1), 114-127.

Waldron, M. (2007). Today's management accounting techniques in NZ businesses.

Wang, C. R., Wang, G. P., & Wang, M. L. (2005). Analysis of the competitiveness of the Ningbo garment industry.

## قائمة الملاحق

ملحق رقم ١

قائمة بأسماء محكمي استبانة الدراسة

اسم المحكم	الجامعة
د. نوفان حامد العليمات	جامعة آل البيت
د. طارق عودة الخالدي	جامعة آل البيت
د. محمد الحذب السرحان	جامعة آل البيت
د. محمد الحايك	جامعة آل البيت
أ.د. وليد صيام	الجامعة الهاشمية
د. حمزة الموالي	الجامعة الاردنية
د. احمد عادل	جامعة الزيتونة
د. زياد عبدالحليم الذيبة	جامعة الزرقاء
د. عبدالرزاق شحادة	جامعة الزيتونة
د. طارق حمادة مبيضين	جامعة الزرقاء
د. محي الدين عبدالرزاق حمزة	جامعة الزرقاء

## ملحق رقم ٢



جامعة آل البيت

كلية ادارة المال والاعمال

ماجستير - قسم المحاسبة

.....:سعادة الدكتور الفاضل:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

يقوم الباحث بإجراء دراسة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير من قسم المحاسبة بجامعة آل البيت بعنوان ( أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة إقليم كردستان العراق).

بههدف قياس أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة إقليم كردستان العراق) ، وتعتمد الدراسة على مدى تطبيق أسلوب المحاسبة الإدارية الحديثة، وتأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية للشركات العاملة في كردستان.

ونظرا لجهودكم العلمية وخبرتكم البحثية ، فأن الباحث يتطلع لمساهمتمكم في إثراء أداة الدراسة التي بين ايديكم ، راجياً منكم قراءتها وتحديد رأيكم فيها من حيث:

الصياغة اللغوية.

أنتهاء الفقرات للبعد الذي تدرج تحته.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير....



## "الاستبانة"

تحية طيبة وبعد:

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة كأداة رئيسة في جمع البيانات المتعلقة بدراسة ميدانية لاستكمال درجة الماجستير في جامعة آل البيت ، وهي بعنوان " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة إقليم كردستان العراق".

ومن أجل تحقيق الغاية من الدراسة ، أرجو قراءة الفقرات بتمعن والاجابة عنها بموضوعية وبدقة من خلال وضع علامة (✓) أمام الفقرة المناسبة من وجهة نظرکم ، ونؤكد بأن جميع المعلومات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولکم جزيل الشکر ووافر الامتنان

الباحث

علي حسين عبدالکريم

المشرف

الاستاذ جمال عادل الشرايري

القسم الأول (معلومات عامة): يرجى وضع اشارة (✓) في الفراغ المناسب:

١- المؤهل العلمي  دبلوم فما دون  بكالوريوس

دبلوم عال  ماجستير

دكتوراه

٢- سنوات الخبرة  أقل من سنتين  من ٢ - أقل من ٥ سنوات

من ٥ إلى أقل من ١٠ سنة  أكثر من ١٠ سنوات

٣- المركز الوظيفي  مدير شركة  نائب مدير الشركة

مدير قسم  أخرى

الجزء الثاني: مجموعة من الفقرات التي ترمي لتحديد مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة إقليم كردستان العراق  
الرجاء وضع اشارة (✓) في المكان المناسب:

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	يتوفر لدى الشركة المعرفة الكافية للممارسة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة					
٢	تهتم الشركة بتحليل المنتجات المنافسة للتعرف إلى نقاط القوة والضعف في منتجاتها					
٣	تحدد الشركة التكلفة الاجمالية وهامش الربح للمنتج بناءً على السعر المقابل للمنافسة قبل البدء بعملية الإنتاج					
٤	تهتم الشركة برضا العملاء عن المنتج من حيث الجودة والسعر معاً					
٥	تتعامل الشركة مع مجموعة من الموردين ذوي السمعة الطيبة					
التكلفة المستهدفة						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٦	تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في إقليم كردستان بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق التكلفة المستهدفة					
٧	توجد معوقات وصعوبات في تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة					
٨	لدى الشركة دراية ووعي لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الابحاث والمنشورات الخاصة بهذا المدخل					
٩	أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها					
١١	تاخذ الشركة بنظر الاعتبار عدد المنافسين في السوق					

أسلوب هندسة القيمة						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موا فق	محا يد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٢	تولي الشركة اهتماماً بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط					
١٣	لدى الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج عن تصميم المنتج					
١٤	تأخذ الشركة بنظر الاعتبار تكلفة الجودة عن تصميم منتجاتها					
١٥	هل تواجه الشركة صعوبات في طبيعة المنتج					
١٦	هل تقوم الشركة بإضافة خصائص ومميزات لمنتجاتها تفوق خصائص ومميزات لمنتجات الشركات الأخرى					
التكلفة على أساس النشاط						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موا فق	محا يد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٧	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة وضوح العلاقة بين مراكز المسؤولية					
١٨	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى وضوح تسلسل اجراءات العمل في مراكز المسؤولية بشكل اكبر					
١٩	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تنسيق اكثر بين مراكز المسؤولية					
٢٠	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحديد مسؤوليات كل مراكز مسؤولية بشكل اكثر موضوعية ودقة					
٢١	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحديد الأهداف المخططة غير المباشرة لمراكز المسؤولية على أساس أهداف الشركة بشكل اكثر دقة					
٢٢	يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة موضوعية اعداد ارقام التكاليف غير المباشرة المخططة					

أسلوب التحسين المستمر (كايزن)

ت	الفقرة	موافق بشدة	موا فق	محا يد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٢٤	تضع ادارة الشركة خطط مستقبلية واضحة في التحسين المستمر لمنتجاتها					
٢٥	تتبنى الشركة استراتيجية التصميم والتحسين في منتجاتها بشكل مستمر					
٢٦	تستخدم الشركة أساليب علمية حديثة في حل المشاكل والعيوب الانتاجية لتحسين مستويات التشغيل					
٢٧	تراعي الشركة احتياجات ورغبات العملاء عند قيامها باجراء تعديلات والتحسين المستمر في عملياتها الانتاجية					
٢٨	تتبنى الشركة نظام التحسين المستمر في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج					

بطاقة الأداء المتوازن

ت	الفقرة	موافق بشدة	موا فق	محا يد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٢٩	تمتلك الشركة موارد بشرية مؤهلة ومدربة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن					
٣٠	تلتزم الشركة باجراء الرقابة والمتابعة والتفتيش بشكل دوري على مواردها البشرية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن					
٣١	تهتم الشركة باقامة دورات تدريبية لمواردها البشرية لتحسين مهاراتهم وخبراتهم					

الميزة التنافسية						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٣٢	تسعى الشركة للتميز باستعمال وسائل اعلانية حديثة					
٣٣	تسعى الشركة في عملياتها الإنتاجية أنتاج منتج فريد					
٣٤	تمتلك الشركة القدرة على أنتاج منتج قادر على اشباع حاجات ورغبات المستهلك					
٣٥	تسعى الشركة إلى تقديم منتجات بمزايا ومواصفات تنفرد بها عن غيرها من المنافسين					
٣٦	تعمل الشركة على اعتماد علامة تجارية تتميز بها عن المنافسين					
٣٧	تعمل الشركة على تقليل الزمن لتطوير منتجات تلبي رغبات الزبائن					
٣٨	تتميز الشركة بقدرتها على الاستجابة لمتغيرات البيئة الخارجية					
٣٩	تتميز الشركة بسرعة الاستجابة في تبني تكنولوجيا جديدة في عملياتها الإنتاجية					
٤٠	تعتبر المنافسة الشديدة من العوامل الأساسية لتطبيق مدخل الكلفة المستهدفة					