



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في
الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية

**The Effect of Human Capital in the Relationship between the Modern Management
and Competitive Advantage in Iraqi Industrial Public Accounting Techniques
Companies**

إعداد الطالب

عبدالله حسين جميل جميل الجبوري

(1620504021)

إشراف الدكتور

سيف عبيد ارحيل الشبييل

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

الفصل الدراسي الثاني

2018م

تفويض

أنا عبدالله حسين جميل جميل الجبوري، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم:

التوقيع:

التاريخ: 2018 / 2 / 11

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: عبدالله حسين جميل جميل الجبوري الرقم الجامعي: 1620504021

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة

بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات

الصناعية المساهمة العامة العراقية

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن

بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية

تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة

فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية

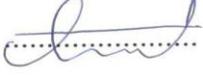
التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو

الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التاريخ 11 / 2 / 2018 توقيع الطالب:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها (أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية).
وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٠١٨ / ٢ / ١١

| التوقيع | أعضاء لجنة المناقشة |
|---|---|
|  | الدكتور سيف عبيد الشيبيل (جامعة آل البيت) |
|  | الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة (جامعة آل البيت) |
|  | الدكتور صقر سليمان الطاهات (جامعة آل البيت) |
|  | الدكتور خلدون أحمد الداود (جامعة اليرموك) |

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة - جامعة آل البيت
نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٠١٨ / ٢ / ١١

الإهداء

إلى وطني الحبيب: العراق

إلى والدتي الغالية التي حصدت الأشواك وغرست حبها في قلبي جذراً عميقاً وزرعتني خيراً وعطاءً.. إليك..

يا أمي الغالية.

إليك يا من كلله الله بالوقار والهيبة.. إلى سندي ومعلمي فأعطى ولم ينتظر وعلمني العطاء بدون

انتظار... إلى روح والدي (رحمه الله)

إليكم يا من تزالون بجانبني ترقبون نجاحي وتقدمي، وتقدمون لي كل الوقت... وكل الحب... وكل

الدعم... إليكم.. يا أخوتي (طالب، غالب، علي، إبراهيم).

إلى رفيقة دربي... زوجتي الغالية

إلى كل العيون التي غرست نفسها داخل روحي.. إليكم يا أقربائي وأصدقائي.

لهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع هذا

مع المحبة والعرفان

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، واهب النعم ومسبغها، وهادي الأمم ومسعدها. والصلاة والسلام على سيد الخلق والمرسلين ومعلم البشرية الخير، وهادي الإنسانية إلى سبل الرشده، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين...

أما بعد:

فيسرني أن أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لأستاذي الدكتور سيف عبيد الشيبيل الذي أشرف على هذا الجهد ولم يبخل علي بتوجيهاته الكريمة ونصائحه القيمة، فأمدني بالإرشادات والتوجيهات العلمية، وقدم لي من خلاصة علمه وخبراته وأخلاقه إلى أن خرجت رسالتي بالصورة المناسبة.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة ومناقشة الرسالة، والذين أثروها بأرائهم وملاحظاتهم القيمة وأسهموا بإخراجها بأكمل صورة.

وفي الختام، أتقدم بكل الشكر والامتنان إلى إدارة جامعة آل البيت ممثلة برئيسها وعميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، وقسم المحاسبة وأعضاء الهيئة التدريسية، وجميع العاملين فيها، لجهودهم المشكورة في توفير كافة وسائل الدعم والمساندة العلمية طيلة فترة الدراسة.

أملاً أن يجزيهم الله خير الجزاء...

الباحث

قائمة المحتويات

| | |
|-----|---|
| ب | نفويض |
| ج | إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها..... |
| د | قرار لجنة المناقشة |
| هـ | الإهداء |
| و | الشكر والتقدير |
| ز | قائمة المحتويات |
| ح | الموضوعات |
| ك | قائمة الجداول |
| ل | قائمة الملاحق |
| م | الملخص |
| س | Abstract |
| 1 | الفصل الأول مقدمة الدراسة |
| 9 | الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة |
| 63 | الفصل الثالث الطريقة والإجراءات |
| 69 | الفصل الرابع نتائج الدراسة الميدانية |
| 99 | الفصل الخامس النتائج والتوصيات |
| 103 | 5-2 التوصيات |
| 105 | قائمة المراجع |
| 116 | الملاحق |

الموضوعات

| |
|---|
| الفصل الأول: مقدمة الدراسة |
| 1-1 تمهيد |
| 1-2 مشكلة الدراسة |
| 1-3 أهداف الدراسة |
| 1-4 أهمية الدراسة |
| 1-5 فرضيات الدراسة |
| 1-6 مصطلحات الدراسة |
| الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة |
| أولاً: الإطار النظري |
| 2-1 تمهيد |
| المبحث الأول: رأس المال البشري |
| 2-2 رأس المال البشري |
| المبحث الثاني : تقنيات المحاسبة الادارية |
| 2-3 تقنيات المحاسبة الإدارية |

| |
|--|
| المبحث الثالث: الميزة التنافسية |
| 2-4 الميزة التنافسية |
| 2-5 أبعاد تحقيق الميزة التنافسية |
| ثانياً: الدراسات السابقة |
| أولاً: الدراسات باللغة العربية |
| ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية |
| ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة |
| الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات |
| 3-1 المقدمة |
| 3-2 منهج الدراسة |
| 3-3 أساليب جمع البيانات |
| 3-4 مجتمع الدراسة |
| 3-5 أداة جمع البيانات |
| 3-6 صدق وثبات الأداة |
| 3-7 المعالجة الإحصائية |

| |
|---------------------------------------|
| الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية |
| 4-1 خصائص أفراد عينة الدراسة |
| 4-2 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة |
| 4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة |
| الفصل الخامس: النتائج والتوصيات |
| 5-1 النتائج |
| 5-2 التوصيات |
| المراجع |
| المراجع باللغة العربية |
| المراجع باللغة الانجليزية |

قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول |
|------------|--|
| (3-1) | مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل |
| (3-2) | قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي |
| (4-1) | خصائص أفراد عينة الدراسة |
| (4-2) | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) |
| (4-3) | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC) |
| (4-4) | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) |
| (4-5) | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير رأس المال البشري |
| (4-6) | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الميزة التنافسية |
| (4-7) | نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد |
| (4-8) | نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد |
| (4-9) | اختبار دلالة نموذج الانحدار |

| | |
|--|--------|
| اختبار تحليل معاملات (Coefficients) معادلة الانحدار | (4-10) |
| نتائج اختبار تحليل المسار Path Analysis لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) على الميزة التنافسية في ظل تبني رأس المال البشري في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية | (4-11) |

قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|--------------|--------------------------------------|
| ملحق رقم (1) | نموذج استبانة الدراسة |
| ملحق رقم (2) | أسماء الأساتذة محكمي إستبانة الدراسة |

أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات
الصناعية المساهمة العامة العراقية

إعداد: عبدالله حسين جميل جميل الجبوري

إشراف: الدكتور سيف عبيد أرحيل الشبيل

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية والبالغ عددها (25) شركة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة لقياس متغيرات الدراسة تم توزيعها على وحدة المعاينة في هذه الدراسة والبالغ عددها (200) إذ تم توزيع الاستبيانات على جميع هؤلاء المستجيبين. وتم استرداد (151) استبانة وبنسبة (76.0%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة، وبعد أن تم فرز الاستبيانات تم استبعاد (3) استبيانات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي أو لعدم اكتمال تعبئة بعضها من المبحوثين، وبذلك استقرت العينة على (148) مستجيباً يمثلون مجتمع الدراسة. ولغايات اختبار فرضيات هذه الدراسة تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط واختبار تحليل المسار.

توصلت الدراسة نتائج اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية عدد من النتائج أبرزها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، كذلك أظهرت وجود أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية (مجتمعه) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية. وتم صياغة عدد من التوصيات من أهمها: قيام الصناعة المساهمة العامة العراقية باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة، والاهتمام بمجالاتها المختلفة، لما توفره من منافع خاصة في الميزة التنافسية، والعمل على توفير البنية التحتية اللازمة لتطبيق هذه التقنيات لكونها قادرة على التفاعل والاستجابة للمتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

The Effect of Human Capital in the Relationship between Modern Management
Accounting Techniques and Competitive Advantage in Iraqi Industrial Public
Companies

Prepared by: Abdullah Hussein Jameel Al- Jubouri

Supervisor: Dr. Saif Obeid Al- Shbail

Abstract

The study examined the effect of human capital in the relationship between modern management accounting techniques and competitive advantage in Iraqi industrial public companies. The population of the study consisted of all Iraqi public industrial companies, totaling (25). To achieve the objective of the study, a questionnaire measuring the variables of the study was developed and administrated to the sample of the study (200 subjects). (151) usable questionnaires were returned (response rate= 76. %). After the questionnaires were classified, (3) were eliminated from data analysis. Thus, the usable questionnaires for data analysis were (148) subjects, representing the population of the study. For testing the hypotheses of the study, simple linear regression and path analysis were used.

The results related to the analysis of hypotheses concluded with several results; the most important were that there was a statistically significant difference for modern management accounting techniques (ABC, BSC and TQM based cost systems) in achieving the competitive advantage in the Iraqi public industrial companies. The results also indicated that there was an effect for of human capital in the relationship between total modern management accounting techniques and competitive advantage in Iraqi industrial public companies.

In light of the results, some recommendations were suggested such as the need for Iraqi public companies to use modern management techniques, and to pay more attention to its processes as they can be useful in achieving competitive advantage. There should be also adequate infrastructure to implement these techniques as they are capable to provide the needed response for the environmental, social and economic variables.

الفصل الأول مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 مخطط الدراسة

1-7 مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في تزويد الشركات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات. وقد ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية خلال السنوات الماضية، وذلك بسبب التطور الكبير في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة بين الشركات المختلفة لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً (Atkinson, et al, 2011: 169).

إضافة إلى ذلك أدى ازدياد توجه دول العالم نحو تنمية اقتصادياتها على أسس تنافسية في البيئة العالمية المتفاعلة إلى توجه منظمات الأعمال للبحث عن المحددات والعناصر التنظيمية الضرورية لإدارة أعمالها ضمن رؤية إستراتيجية واضحة على نحو يمكنها البقاء في عالم تسوده شدة المنافسة واعتبارها أحد أركانها الأساسية التي تقرر نجاح واستمرار المنظمة (Burnes, 2010 : 75).

من جانب آخر ينظر إلى المورد البشري في المنظمة على انه رأس مال يجب استثماره كغيره من الأصول المادية، بل أصبح أكثر أهمية منها نظراً لكونه القادر على إدارتها وتطويرها ومن دونه لا يمكن استغلال مختلف الموارد الاقتصادية وتحقيق الأهداف المرجوة، فهو رأس مال كفيل بتحقيق ثورة في عالم الأعمال إذا ما تم استثماره بفعالية. ويذكر أن هناك تحولا متسارعا نحو اقتصاد ومجتمع المعرفة، فإن قوّة التغيير الصاعدة في المنظمات هي باتجاه تعزيز قدرات رأس المال البشري وتكوينه وإدارته، وطالما أن العلاقات والإمكانات الفكرية غير المستغلة في المنظمات ما تزال كثيرة، فعلى المنظمات أن تتعلم كيف تدير هذه الأصول وتنميتها للوصول إلى طاقتها الفكرية والإبداعية القصوى، وذلك من خلال تكوين محفظة لإدارة هذه الأصول، وإدارة رأس مالها البشري باعتباره المصدر الحيوي الأهم لميزتها الإستراتيجية (Hsu, 2012).

(:56).

تسعى العديد من الشركات بشكل عام والشركات الصناعية بشكل خاص إلى زيادة قدرتها على المنافسة وذلك من خلال خفض الكلف التشغيلية وتحقيق الجودة العالية في المنتجات، واستغلال التوقيت المناسب في طرح وتقديم منتجاتها، كذلك تحقيق مستوى عالٍ من الابتكار والتجديد في سياق منتجاتها كميزة تنافسية تميزها عن غيرها من الشركات الأخرى.

من جانب آخر أشارت الدراسات السابقة ومنها دراسة (Buford, 2016:519) إلى أهمية توظيف تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في المنظمات والتي تستند إليها الإدارات العليا في تحسين الميزة التنافسية، كما بينت الأدبيات ضرورة حرص المنظمات على تحديد هذه التقنيات في إطار تحسين ميزات تنافسية.

إن تعاضم أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية لتعلقها بمشكلات إستراتيجية ذات أبعاد متعددة معقدة تحتاج إلى بحث معمق وقدرات تحليلية كبيرة للمستقبل، إذ أن تحديد دور رأس المال البشري في العلاقة بين متغيرات الدراسة تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، نظام إدارة الجودة الشاملة) والميزة التنافسية ذات أهمية من الناحية النظرية والتطبيقية، حيث تنبع مشكلة الدراسة من سعي الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية الدائم إلى إحداث تغيير في سياستها بما يحقق انتقالها من الوضع القائم إلى الوضع الذي تسعى أن تكون فيه مستقبلاً، حيث لم تعد الأساليب التقليدية مسايرة لذلك الانتقال، وظهور أساليب حديثة ومتطورة توافق التطور التكنولوجي، ونظراً لقلّة الدراسات العربية التي بحثت أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية بوجود رأس المال البشري، ارتأى الباحث فحص ودراسة تلك العلاقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، حيث تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤلات الرئيسة الآتية:

السؤال الرئيس الأول: هل يوجد أثر لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية؟ ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

السؤال الفرعي الأول: هل يوجد أثر لتقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية؟

السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد أثر لتقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية؟

السؤال الفرعي الثالث: هل يوجد أثر لتقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية؟

السؤال الرئيس الثاني: هل يوجد أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية؟

1-3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

التعرف على أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) على الميزة التنافسية من خلال دور رأس المال البشري في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

2- أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

1- التعرف على أثر تقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

2- التعرف على أثر تقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

3- التعرف على أثر تقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

1-4 أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها بمحاولة خدمة إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية في القيام بوظائفها، كون أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تعتبر أداة فعالة لخدمة الإدارة، وذلك لما يقوم به نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لإيجاد أفضل الطرق لاحتساب التكاليف للأنشطة، مما يجعلها قادرة على تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل التكاليف لتصبح أكثر قدرة على المنافسة. وكذلك نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) الذي يعمل على تقييم الأنشطة وأداء الشركة وفق رؤية وإستراتيجية، ويعمل أيضا على الموازنة بين الجوانب المالية ورضا العملاء. كما أن نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) الذي يعمل على تحقيق النجاح بعيد المدى لخدمة العملاء والعمل على إرضائه مما يجعل العاملين في المؤسسة حريصين على تحسين الجودة والخدمة المقدمة وزيادة الإنتاج والسلوك الزائد في العمل.

كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية من أنها تأتي كمحاولة متواضعة لتضيف شيئا علمياً في هذا المجال، وتدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال، من خلال بيان الملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعد الشركات على أداء دورها الهام في تحقيق التنمية الشاملة، إذ أنها ستسهم في توفير قاعدة بيانات حول موضوع رأس المال البشري وتقنيات المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة العراقية بشكل خاص في هذا الموضوع. كما تعتبر هذه الدراسة مهمة للفئات التالية التي يمكن أن تستفيد من نتائجها وتوصياتها:

1- أعضاء مجالس الإدارة في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

2- مديري الإدارات العليا والإدارات الوسطى والتنفيذية والتشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

3- الباحثين الأكاديميين في المعاهد والجامعات العربية.

1-5 فرضيات الدراسة

تم صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

الفرضية الرئيسة الثانية: لا يوجد أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

1-6 مصطلحات الدراسة

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد معاني المصطلحات المستخدمة فيها، وهي كما يلي:

تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة: عملية تقديم المعلومات المالية وغير المالية إلى أصحاب القرار حسب حاجة كل قسم، وتحديد المصادر المالية، والقيام بعمليات الرقابة والتقييم، ومن ثم تقديم المكافآت حسب الأداء المتحقق، كذلك توفير المهارات اللازمة لتحليل المعلومات الداخلية والخارجية لدعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة (النسور، 2016، ص9).

-نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): هو أسلوب لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة (التكاليف غير المباشرة) وهو يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والخدمة النهائية (Hilton, 2012:176).

-نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC): هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة الشركة على ترجمة رؤيته ورسالته وإستراتيجياته إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، كما تعتبر أداة فعالة من أدوات الإستراتيجية لمتابعة الأداء في مقابل الأهداف المنجزة تستخدم من قبل المدراء لتتبع آلية تنفيذ الأنشطة من قبل الموظفين ومتابعة ورصد النتائج الناجمة عن هذه الإجراءات (Horngren et al., 2016:448).

-نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM): هي توجه إداري للنجاح بعيد المدى من خلال إرضاء العملاء ومشاركة كل أعضاء الشركة في تحسين الإجراءات والمنتجات والخدمات والسلوك السائد في العمل، وهي تمثل مجموعة من المبادئ الإدارية التي تركز على تحسين النوع والتي تمثل القوة الدافعة في جميع المجالات الفنية وعلى جميع المستويات (Khan, 2013 : 375).

-الميزة التنافسية: الصفة التي تتميز بها الشركة وتجعلها قادرة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية مما يحقق تفوقها على منافسيها، وهي المصدر الذي يعزز وضع الشركة التنافسي في السوق، في كونها تمتلك موارد وقدرات تجعلها جاذبة للزبائن أكثر من مثيلاتها، وإبرز مؤشرات الميزة التنافسية هي: (Liu, 2013 : 52).

-رأس المال البشري: هو مجموعة من المعارف والمهارات والخبرات، وكافة القدرات التي تساعد على زيادة إنتاجية العمل في المنظمة (Bontis, 2014 : 192).

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري

2-1 تمهيد

المبحث الاول: رأس المال البشري

2-2 مفهوم رأس المال البشري

المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة الادارية

2-3 مفهوم تقنيات المحاسبة الادارية

المبحث الثالث: الميزة التنافسية

2-4 مفهوم الميزة التنافسية

2-5 أبعاد تحقيق الميزة التنافسية

ثانياً: الدراسات السابقة

2-6 الدراسات باللغة العربية

2-7 الدراسات باللغة الانجليزية

2-8 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً : الإطار النظري

2-1 تمهيد

تعمل المحاسبة الإدارية على توفير البيانات والمعلومات التي تسهم في مساعدة الإدارة على القيام بعملية التخطيط لمركزات العمل الذي تقوم به واعتمادها لسياسات مستقبلية لتحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم فإن الحاجة إلى استخدام معلومات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية باتت ضرورة ملحة، لكونها توجه الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة. واتخاذ القرارات وتحليل التعادل ثم استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف (جاريسون، ونورين، 2012: 25).

كما زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لأعداد الموازنات التخطيطية، فأصبح النظام المحاسبي لا يهتم بالأحداث الفعلية فقط، وإنما يمتد اهتمامه للتنبؤ بالمستقبل، ومحاولة التوقع لما سيكون عليه لمساعدة الإدارة في وضع الخطط المناسبة. وللتغلب على مشاكل التوزيع العشوائي والتقدير الشخصي لعناصر التكلفة الثابتة والمتغيرة. ولكي تكون المحاسبة أكثر أهمية للمجتمع ظهرت الحاجة لأن تتعامل مع علوم أخرى، لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لعملية اتخاذ القرارات، فأدخلت مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية. ولمعالجة جوانب القصور في قرارات الموازنة الرأسمالية الخاصة بإهمال ظروف عدم التأكد والمخاطرة، اتجهت أساليب المحاسبة الإدارية إلى استخدام نظرية الاحتمالات ونظرية القرار الإحصائي وأساليب التباين وأساليب قيمة المعلومات المثالية كأساس لاتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية (جودة وآخرون، 2011: 19).

تركز المحاسبة الإدارية على خصائص رئيسة في المعلومات التي توفرها، الأمر الذي يزيد من فائدة الاعتماد عليها ويعمق الثقة فيها، فضلا عن أن اتساق معلومات المحاسبة الإدارية مع المعلومات التاريخية يعطي مؤشرات استدلالية لتقليص فروق القياس المحاسبي ويساهم في توفير فرص متكافئة في اتخاذ القرارات من قبل جميع الأطراف المتعاملة. اتخاذ القرارات يعتمد بالأساس على معلومات المحاسبة الإدارية ، وهي تمثل أداة دقيقة للمقارنة والحكم وتقييم الأداء والتنبؤ، لأن هذه المعلومات تأخذ بالاعتبار الظروف العامة المحيطة بالشركة خلال الفترة والظروف الداخلية التي أحاطت بعملياتها فيها (تشارلز، 2009: 22).

تحتاج الإدارة إلى البيانات والمعلومات الكافية عن التكاليف والإيرادات عند اتخاذ القرارات الإدارية لذلك يجب تحديد القرارات الإدارية وأنواعها مع تحديد خطوات صنع القرار الإداري لتحديد المعلومات والبيانات التي ينبغي أن تقدمها المحاسبة الإدارية للمساعدة على ترشيد تلك القرارات. كما إن عملية اتخاذ القرارات تعتمد بشكل كلي على ما يتم نشره من تقارير وقوائم مالية، لذلك فإن الإفصاح المحاسبي الذي يقتضي احتواء التقارير والقوائم المالية المنشورة على معلومات مستقبلية عن الإنفاق ومستوى استغلال الطاقة والتكاليف والإيرادات، إضافة إلى الأرباح والتدفقات النقدية والتوزيعات المخططة، إذ تتوقف درجة الثقة والملاءمة على مدى صحة وسلامة المعلومات المنشورة في هذه القوائم، والتي تعبر عن مدى التوافق بين الأداء المخطط للشركة وبين أدائها الفعلي (علي، 2009: 8).

يشكل رأس المال البشري إستراتيجية النجاح في المستقبل والذي أصبح ينظر إليه كمثل لقوة الشركة وقدرتها على النجاح والمنافسة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المرسومة والتي تسعى إدارة المعرفة لتحقيقها، فمديرو الألفية الثالثة مطالبون بمزيد من الفهم لرأس المال البشري، وتنمية ممارسات إدارية تدعم عمليات المعرفة. ويواجه هؤلاء المديرون تحديين، هما: تنمية السلوكيات التي تقدر قيمة رأس المال البشري، واعتباره أهم أصولها في الحاضر والمستقبل، وتنمية برامج إدارية تركز على رأس المال البشري وتنميته واستثماره والمحافظة عليه (Choong, 2008, : 609).

يعد الاستثمار في رأس المال البشري ركيزة هامه التي تسعى المنظمات لتحقيقه كونه البنية الأساسية لتحسين مخرجات الإنتاج الذي تقدمه. وعليه ومن هذا المنطلق فانه من الضروري التركيز على إعطاء تأهيل وتدريب الكوادر البشرية الأولوية بما يمكنهم من مواكبة المتغيرات والتطورات الكبيرة في تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات.

تعد الميزة التنافسية احد الركائز الأساسية في أداء المنظمات، وهي تؤدي دوراً محورياً في تعزيز القيم والمعتقدات والسلوكيات لدى العاملين في المنظمة، من اجل التوجه نحو تطبيق المفاهيم الإدارية الحديثة. كما تمثل ثقافة النجاح والتميز محركاً رئيساً للجودة فهي تعتبر عصب المنظمات وشريانها، الذي يقوم بنقل العادات والتقاليد والقيم التي يشترك فيها العاملون واللغة التي يتفاهمون بها، لذلك يجب على المنظمات أن تولي الاهتمام الكافي والعناية الأمثل، لتحقيق النجاح الإستراتيجي في أعمالها ويتحقق ذلك بالإعتماد الكبير على الميزة التنافسية والتي تمثل الأفعال التي تركز بشكل كبير على امتلاك خاصية تمنحها التفوق وتقديم الأفضل، وإيصال ذلك إلى الجهات ذات العلاقة والولاء، والقوة اللازمة لإدراك هذا التفوق وتحقيقه، والهام الآخرين للتوجه صوب الاتجاه الصحيح (9: 2013، Crow).

المبحث الأول

رأس المال البشري

2-2 رأس المال البشري

لقد رافق التحول الكبير في النظرة إلى المعرفة ومن يمتلكها ومن يستطيع تحقيق القيمة من خلال تطبيقها، تحول المجتمعات التقليدية المعتمدة على الاقتصاد التقليدي وموارده التقليدية المتمثلة في رأس المال المادي والموجودات المادية الأخرى من معدات ومواد أولية وغيرها من الأصول الملموسة، إلى مجتمعات مبنية ومعتمدة بشكل أساسي على الاقتصاد المعرفي الذي غير في مفهوم الموارد الأساسية للاقتصاد من ما هو ملموس إلى ما هو غير ملموس متمثلاً في تلك المعرفة التي تمتلكها المجتمعات وشركاتها وأفرادها،

وأيضاً رأس المال البشري الذي يتمثل في الإنسان المبدع والذكي والقادر على الوصول إلى المعرفة والاستدلال منها وتطبيقها ومن ثم إنتاج معارف جديدة تمثل ميزة تنافسية وقيمة اقتصادية مضافة، إذ إن رأس المال البشري يمثل أسهم الفرد من الشركة والموظفين (Bontis, 2010 : 85).

مع الأحداث والتطور الكبير في المفاهيم والمعتقدات وظهور تكنولوجيا المعلومات وانتشار المعلومات والمعرفة، وإدارتها وازدياد الاعتماد على العنصر البشري الذي والمبدع في اقتصاد أطلق عليه اقتصاد المعرفة، فقد ظهر عنصر جديد ليدخل في تشكيل البنية الأساسية لرأس المال التقليدي، وهو رأس المال الفكري. إذ تعددت الآراء حول المكونات الأساسية لرأس المال الفكري، ولكنها اتفقت على أن الأساس فيه هو العنصر البشري (رأس المال البشري). فرأس المال البشري يعتبر واحداً من المكونات الأساسية لرأس المال الفكري ومورداً حاسماً في العديد من الصناعات مثل تطوير البرامج وإدارة الاستشارات، وخدمات المال، ويشمل الموارد غير الملموسة من القدرات والجهد، والوقت الذي يبذله العمال للاستثمار في عملهم (Seleim & Ashour, 2007: 790).

من جانب آخر ان مصطلح رأس المال البشري يطلق على " ذلك المخزون المعرفي والمهاري، وامتلاك الخبرات، والقدرة على الاختراع. ويمكن اكتسابه في جميع مراحل الحياة التي تمتد من سنين الطفولة المبكرة وحتى الشيخوخة. وتختلف مقدرة الإنسان على اكتساب المعرفة من مرحلة لأخرى من سنين عمره، وتتأثر بالوضع الصحي والنفسي والبيئة التي يعيش فيها. أما الطرق التي يكتسب فيها رأس المال البشري فهي متعددة ومتنوعة وتتغير عبر الزمن. إذ يمكن اكتساب رأس المال البشري من خلال التعليم الرسمي أو غير الرسمي، أو من خلال برامج التدريب والتأهيل أثناء العمل أو خارج العمل، أو من خلال الاعتماد على وسائل الإعلام، أو من خلال استخدام شبكات الانترنت والمعلومات، أو من خلال مراكز البحث والتطوير، أو من خلال المطالعة الخاصة" (هيال، 2014: 15).

لقد تعددت الآراء حول المكونات الأساسية لرأس المال الفكري، ولكنها اتفقت على أن الأساس فيه هو العنصر البشري، إذ أن رأس المال البشري يعتبر واحداً من المكونات الأساسية لرأس المال الفكري ومورداً حاسماً في العديد من الصناعات مثل تطوير البرامج وإدارة الاستشارات، وخدمات المال. ويشمل الموارد غير الملموسة من القدرات والجهد، والوقت الذي يبذله العمال للاستثمار في عملهم (Seleim & 790 : Ashour, 2007).

حيث يؤكد (Sullivan, 2008: 198) على أن رأس المال البشري هو الأساس في خلق القيمة باعتباره العامل القادر على التحكم في مدى تهيأت الجوانب الهيكلية والبعد الخاص بالعلاقات وذلك من منظور التكامل بينهم.

ويرى (Roos et al., 2013 : 197) أن الموظفين ينتجون رأس المال الفكري من خلال كفاءتهم، وسلوكهم، ونشاطهم الفكري، حيث تتضمن الكفاءة كلاً من المهارات والتعليم، بينما يغطي السلوك الأجواء السلوكية لعمل الموظفين، ويتيح النشاط الفكري للفرد تغيير الممارسات بشكل يسمح بالتفكير بحلول إبداعية للمشاكل التي قد تتعرض لها الشركة، وعلى الرغم من أن الموظفين (العنصر البشري) يعتبرون الجزء الأكثر أهمية في الشركة إلا أنهم غير مملوكين للشركة.

إضافة إلى ذلك إن رأس المال البشري هو مجموعة من الصفات التي يمتلكها الإنسان بشكل فردي وجماعي الأفراد، ويحصل عليها عن طريق نظم التعليم النظامية وغير النظامية من المفاهيم المرتبطة بالمعرفة والمعلومات والموهبة والقدرة والحكمة من جهة، والمهارات والخبرات والتدريب وعناصر الأداء من جهة ثانية والاتجاهات والسلوكيات والمثل والقيم من جهة ثالثة، حيث أنه يساهم ذلك في تحسين إنتاجيته وتزيد بالتالي من المنافع والفوائد الناتجة عن استخدام رأس المال البشري (المصري، 2013: 61).

فقد وصف (Bontis, 2014 : 199) رأس المال البشري على أنه قدرة الشركة الجماعية للحصول على أفضل الحلول وذلك بالإفادة من معرفة أفرادها (موظفيها)، على اعتبار أن رأس المال البشري يدمج كل من: الإرث الجيني، والتعليم، والخبرة، والسلوكيات ذات العلاقة بالحياة والعمل، ويركز على المهارات والخبرات والجدارات وقدرة الفرد على الابتكار والإبداع والتجديد الإستراتيجي، كما ينشأ من تبادل الأفكار في مجال البحوث، أحلام اليقظة في المكتب، إلقاء الملفات القديمة، وإعادة تشكيل العمليات الجديدة أو تطوير المهارات الشخصية. ويمكن القول بأن جوهر رأس المال البشري هو الذكاء المجرد للعضو التنظيمي.

اشار كل من (سعيدي، ومولود، 2014) إلى أن مفهوم الرأس مال البشري يتمثل في مجموعة المعارف والمهارات والخبرات، وكافة القدرات التي تساعد على زيادة إنتاجية العمل لدى الفرد أو جماعة عمل معينة. وتقوم نظرية الرأس مال البشري على فرضية أن الفرد يقوم بالاستثمار في هذا رأس المال البشري وتراكمه من أجل الحصول على إيرادات. فالاستثمار في الرأس مال البشري يهدف إلى الحصول على مداخيل أكثر من التكاليف التي أنفقت، ويمكن أن يقوم به الفرد لذاته أو المؤسسة لموظفيها بالتدريب. إن نتاج الاستثمار البشري لا ينعكس على الإنتاجية وحدها، بل يظهر أثره أيضا بالقدرة على تحسين نوعية الإنتاج والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، وهكذا فان الحصول على أقصى إنتاج ممكن وتقليل التكاليف هي المحصلة النهائية الطبيعية المتوقعة.

وكمؤشر على أهمية رأس المال البشري يؤكد (Youndt & Snell, 2011 : 13) بأن علماءنا هم أصولنا، فهذه النظرة إلى الأفراد أصبحت القوة الرئيسة للشركات من أجل البقاء والنمو وتعزيز الميزة التنافسية. ويؤكد أيضا على أن رأس المال البشري للشركة هي أكثر من مجرد أصول فيزيائية للشركة يتم قياسها في العادة بوساطة موظفي الشركة، حيث يعتبر رأس المال البشري مفهوماً متعدد الأبعاد يشمل: كلاً من الأصول الملموسة الثابتة والمتحركة، والأصول غير ملموسة، التي تشمل على المهارات، المعرفة، وقدرات الموظف المستخدمة على تحقيق المهمة التي بين يديه، والأهداف التنظيمية.

حيث يمكن القول بأن رأس المال البشري يكمن وراء أي قدرة تنظيمية انطلاقاً من أن الشركات لا تفكر، ولا تتخذ قرارات، أو تحدد الموارد، بل الأفراد هم من يقومون بهذه الأمور.

ويشير (Ahangar, 2011 : 68) إلى أن رأس المال البشري هو مصدر الإبداع والتجديد الإستراتيجي، حيث أنه يعمل على عكس الذكاء الكامل للموارد البشرية للشركة. ويمكن القول أن رأس المال الفكري للشركة يمكنه تحقيق إمكاناته القصوى إذا كانت الشركة تملك رأس مال هيكلي قوي والذي يتكون من البنية التحتية لرأس المال البشري، نظام عمل جيد، وثقافة تعاونية جيدة. حيث يعتبر رأس المال الهيكلي والذي يشمل أيضا عمليات الإبداع والتنمية رابطا مهما يتيح لرأس المال الفكري الوصول إلى القدر الأقصى من قوته وإمكاناته.

يرى الباحث أن قوة رأس المال البشري تكمن في امتلاك الشركة له والمتمثل في قدرات الموظف المستخدمة في تحقيق المهمة التي بين يديه، والأهداف التنظيمية، ويرتكز على المعارف والمهارات والخبرات، وفيما يلي نبذة عنها:

أولاً: المعارف: هي الحصيلة الناجمة عن استخدام المعلومات والبيانات ونقل التجربة التي يتم الحصول عليها عن طريق التعلم والممارسة العملية، وهي التي تمكن الفرد الذي يمتلكها من التجاوب مع المستجدات التي تواجهه، وتجعله أكثر قدرة على الوصول إلى حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال المعرفة التي يمتلكها (الظاهر، 2009: 10)

ثانياً: المهارات: هي مدى امتلاك المنظمة كوادر بشرية مؤهلة علمياً ومدربة وتمتلك الخبرة العلمية المكتسبة والمعرفة بالقوانين والأنظمة ومعايير العمل الواجب توفرها لدى العاملين، وان يكون لديها القدرة لممارسة عملهم بكفاءة وفعالية في أداء الدور الحيوي المطلوب منها، وان يكون أعداد العاملين كافياً لتولي وممارسة الأعمال، إضافة إلى تمتعهم بقناعة وحماس تجاه العمل (Bontis, et al., 2010: 437).

ثالثاً: الخبرات: هي المعرفة بالأمور الباطنة ويقوم مفهوم الخبرة على الجوانب العلمية والفنية المكتسبة الواجب توافرها لدى العاملين في الشركة بحيث تمنحهم قدرات إضافية على القيام بالمهام الموكولة إليهم والتي تؤهلهم لأداء الدور الحيوي المطلوب منهم وتسمح بممارسة العمل بكفاءة وفعالية، ويكتسب الإنسان الخبرة من خلال المشاركة في عمل معين أو حدث معين، (الظاهر، 2009: 11).

المبحث الثاني

تقنيات المحاسبة الإدارية

2-3 تقنيات المحاسبة الإدارية

نظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل وكذلك استخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة.

لقد شهدت المحاسبة الإدارية مراحل تطويرية عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية، وتمتد جذورها إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج، إذ تركز الاهتمام على تكلفة المواد والأجور بالدرجة الأساس، ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي يطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل (جودة وآخرون، 2011: 18).

في عقد الستينيات من القرن العشرين الماضي بدأت أساليب المحاسبة الإدارية، والتي تقوم على تطبيق النماذج الكمية في التخطيط والرقابة والتقييم، كما رافق تطور هذه الأساليب تطورات أخرى في أساليب بحوث العمليات، والذي قدم أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء أو قرارات التمويل الاستثماري (Kaplan and Atkinson, 2006: 404).

أشار (آدم، والرزق، 2010:12) إلى إن الاهتمام بالمحاسبة الإدارية برز في السبعينات من القرن العشرين الماضي بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية لذلك من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج والتكاليف وذلك لظهور وتطور محاسبة التكاليف. وفي الثمانينيات أيضاً شهدت اهتماماً كبيراً بدراسة تكلفة رأس المال، وتنوع الحقيبة المالية، فضلاً عن زيادة الاهتمام بأخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار، كما تميزت المحاسبة الإدارية في التسعينات بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية. فكان ذلك بداية لتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار مناسب لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية.

في نهاية القرن العشرين تم تطوير أسلوبين للمحاسبة الإدارية هما: (السبوع، 2010: 17-18).

1- الموازنات: وهو أسلوب يقوم على تنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي.

2- العائد على الاستثمار: وهو أسلوب يتم من خلاله توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لرأس المال، وللعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة، وقد تبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة التكلفة عن المواد والعمل والتكاليف الإضافية، والموازنات التشغيلية وموازنات النقد والدخل ورأس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها.

أما الأسباب التي أدت إلى حدوث التغيرات الجوهرية والجذرية التي شهدتها تطورات المحاسبة الإدارية خلال مرحلة السبعينات وحتى نهاية القرن العشرين الماضي فيمكن تلخيصها بما يلي:

1- مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. حيث تقوم الإدارة بتنفيذ الإستراتيجية عن طريق ترجمتها إلى إجراءات لوضعها موضع التنفيذ، وتؤدي الإدارة ذلك باستخدام نظم التخطيط ونظم الرقابة المصممة لتساعد في تنفيذ مجموعة القرارات داخل المنظمة، ويتضمن التخطيط ما يلي: (تشارلز، 2009: 26)

أ- اختيار أهداف المنظمة، التنبؤ بالنتائج في ظل طرق بديلة مختلفة لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد كيفية تحقيق الأهداف المرغوبة.

ب- إعلام المنظمة ككل بهذه الأهداف وكيفية انجازها.

أما الرقابة فتتضمن ما يلي:

أ- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ قرارات التخطيط.

ب- تقرير كيفية تقييم الأداء والتغذية العكسية اللازمة للمساعدة في اتخاذ القرار في المستقبل .

2- الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومات. كما أن زيادة التقدم التكنولوجي والذي يرتبط به ارتباطا وثيقا التطور في تكنولوجيا المعلومات، كما أحدث استخدام الحاسوب والبريد الإلكتروني وأجهزة الخليوي تغييراً في طرق الاتصال، وفي طرق جمع المعلومات وتخزينها وفرض على المنظمات أن توفر ما يتلاءم ومتطلبات العصر الحالي والمنافسة الشديدة (: 2010، Drury 79).

3- اتساع مجالات المنافسة بين المنظمات، فلم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية، إذ إن تحدي العالمية الذي أصبح يواجه المنظمات، وضعها أمام منافسة عالمية، حيث إن توسع الأسواق دفع المنظمات إلى العمل في جميع أنحاء العالم، وتعاضمت الحاجة إلى المهارات العقلية والمعرفية لتحقيق الميزة التنافسية، التي تزايدت تبعاً لذلك، الضغوط على المنظمات لتقليل التكاليف (80 : 2010، Drury).

4- تغير معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين، والتي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومنها عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثر بالآخرين، أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعايير الأمانة والنزاهة والموضوعية، كذلك بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وأن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي (العجمي، 2011: 19).

5- النجاح الاستراتيجي للمنظمة يعتمد ضمن المدى الطويل على رضا العملاء، والذي يقوم على تحقيق الشركة الربح يتم من خلال جذب عملاء يرغبون في الدفع مقابل الحصول على السلع والخدمات المعروضة عليهم، ويقارن العملاء بين السلع والخدمات المعروضة من أي شركة مع نفس السلع والخدمات المعروضة بواسطة الشركات الأخرى، ويتمثل مفتاح نجاح أي شركة في خلق قيمة للعملاء تميزها عن منافسيها، ولا شك أن تحديد كيفية تحقيق ذلك، يتم التعبير عنه في الإستراتيجية، ومع هذا فإن الحكم على كون الإستراتيجية جيدة من عدمه إنما يتوقف على كيفية تنفيذها بكفاءة. ويوفر المحاسب الإداري المدخلات التي تساعد في إعداد الإستراتيجية، وبناء الإمكانيات والموارد وتنفيذ الإستراتيجية، حيث تحدد الإستراتيجية كيفية توظيف المنظمة لإمكاناتها في ضوء الفرص المتاحة أمامها لانجاز أهدافها، بمعنى آخر تصف الإستراتيجية كيف تنافس الشركة، الفرص التي يجب على العاملين بها البحث عنها والاستفادة منها (تشارلز، 2009: 22).

أن النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة كونها تلعب دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة تفصيلية لإدارة الشركة في الوقت المناسب لعملية اتخاذ القرارات (ظاهر، 2012: 15).

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً هاماً ومؤثراً في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، وعليها أن تواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين التي تتغير بشكل سريع، حيث يشهد القرن الحادي والعشرين حقبة جديدة وطفرة معلوماتية عارمة، ولما كانت المحاسبة وليدة الحاجات الاقتصادية أصبح من الضروري لها أن تأخذ في حساباتها هذه التطورات التقنية الهائلة والثورة التكنولوجية التي أوجدت أعداداً هائلة من الوحدات مختلفة الأنشطة، ومنها الشركات العملاقة متعددة الجنسيات، وإنتاج أصناف متنوعة من السلع والخدمات عالية التقنية والتعقيد، فبعد عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أفرزت هناك تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون في مواجهة هذا العصر المعلوماتي الجديد كان لا بد للمحاسبين الإداريين أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ القرارات،

ويتم توزيعها في الوقت المناسب إلى جانب أهمية مواكبة المحاسبة الإدارية باعتبارها المصدر الأساسي للمحافظة على القدرة التنافسية للتطور والتكيف مع تلك التغيرات، فلا مجال أمام المحاسب الإداري إلا أن يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات وأن يحيط بجوانب الإبداع والتفكير وإيجاد الحلول المسبقة للمشاكل التي تواجه المنظمات أثناء صنع القرار، إذ سيجد المحاسبون الإداريون الذين لا يستطيعون التكيف مع تلك التغيرات أنه من الصعوبة المنافسة في هذه المهنة المتوسعة، ولن يتمكنوا من تقديم خدمات مهنية بنوعية جيدة مما يعرضهم إلى تهديدات قد ينتج عنها عدم إمكانية احتفاظهم بالوظائف التي يمارسونها اليوم (علي، 2009: 12).

لذا فإن الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المديرون من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية، والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المديرين، كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد، ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية.

بما أن المحاسبة الإدارية بما فيها من أنظمة تكاليف تعتبر المزود الرئيسي للإدارة بالمعلومات والبيانات ذات الأهمية والتأثير الكبيرين على عملية اتخاذ القرارات والتي تستند إليها الإدارة في الوصول إلى أهدافها المنشودة والتي تعتبر الغاية من وجود المنشأة ككل، عن طريق أداء وظائفها المختلفة، كان لابد من أن تكون هذه المعلومات بما تحتويه من دلالات كمية أو غير كمية فيها الكثير من الدقة لكي تنعكس بالأثر الإيجابي على الوظائف الإدارية بما تتضمنه من عملية اتخاذ القرارات الكفؤة والفعالة بسبب استنادها على معلومات وبيانات دقيقة بعيدا عن المعلومات والبيانات المضللة التي لا ينجم عنها إلا الكثير من التعثر وال فشل في عملية اتخاذ القرارات سواءً المرحلية منها أو الإستراتيجية وكل هذا في النهاية يؤدي تعثر المنشأة وفشلها وضعها في الطريق المودي إلى الانهيار.

ولغايات الدراسة الحالية استخدم الباحث في دراسته الحالية ثلاثة تقنيات للمحاسبة الإدارية هي:

1- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

2- بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

3- نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)

وفيما يلي نبذة عن هذه الأساليب الثلاثة:

أولاً: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

لعل ما جاء به نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من دقة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وما ترتب على ذلك من فاعلية للدور الرقابي الذي يلعبه هذا النظام مقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدية، وكذلك التحسين المستمر من خلال استخدام أفضل الأساليب لتحسين الأداء من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة، وما لهذا النظام من دور في عملية تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط، وبالتالي التأثير على قرارات التسعير بدرجة أكثر دقة، بالإضافة إلى دوره في توفير مقاييس الأداء الغير مالية والتي تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المختلفة، كل ذلك أدى إلى بروز نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وظهوره كنظام مهم من الأنظمة المحاسبية الفعالة.

يوصف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه نظاماً متكاملًا فهو يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل (معالجة) ومخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، إذ إن نظام تحديد التكاليف المبني على أساس الأنشطة يستخدم كمدخل لتحديد تكاليف الأوامر الإنتاجية بدقة أكثر من النظم التقليدية السابقة، ويركز هذا الأسلوب على الأنشطة Activity كمحاور تكلفة أساسية Cost objects. فالنشاط هو حدث، أو مهمة، أو وحدة عمل لها غرض معين، ومن ثم يستخدم ABC تكلفة تلك الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على محاور التكلفة الأخرى كالمنتجات والخدمات أو العملاء (باسيلي، 2007: 45).

يشير مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى أنه النظام الذي يركز على الأنشطة كوحدات بناء لتجميع تكاليف أهداف أخرى ويمكن أن يكون كجزء من نظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل، وهو نظام يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي (Horngren, 2006).

من جانب آخر يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه "ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة" (عبد اللطيف وتركمان، 2016:49).

يتمثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، أما مخرجات نظام التكاليف المبني على الأنشطة فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج (التكريتي، 2007:25).

أضافة إلى ذلك يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تخصيص مناسب للتكاليف الإضافية، وبالتالي تحديد أدق للتكلفة، وذلك لأن هذا النظام يهتم بتحقيق التخفيض العادل للموارد النادرة المتاحة على الأنشطة كمحور مبدئي أو وسيط ومن ثم يعاد تخصيص التكاليف الإضافية من خلال مسببات التكلفة على المنتجات كمحور تكلفة نهائي (عدس، والخلف، 2017: 121).

حيث يرى (Arnaboldi & Lapsley, 2013: 345) إن مدخل نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو منظور جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة وتجميع ما يصل بها من بيانات وتشغيلها بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج لكل نشاط. ويعد هذا النظام جزءاً أساسياً في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجهود والإمكانات. وهو تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها. ويقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على عدة عناصر هي كما يلي:

1- الموارد: تمثل الموارد مدخلات الأنشطة، ولا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد. وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب العمل على تحديد مدخلات المورد ثم اختيار وحدة مادية لقياس مدخلات الموارد ثم قياس استخدام الموارد في شكل وحدات مادية وأخيراً العمل على تسعير هذه الوحدات (فهمي، 2016: 98)

2- الأنشطة: تعد الأنشطة محور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة، ويمكن تعريف الأنشطة على أنها "مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنشأة. والأنشطة هي وحدة عمل يتم تأديتها داخل المنشأة مثل معالجة الفواتير أو تصحيح الامتحانات، وتتضمن تكلفة النشاط كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، ويتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد تكاليف مدخلات النشاط من كل الموارد سواء كانت موارد مباشرة توفرها المنشأة للأنشطة مثل المواد أو العاملين أو كانت موارد هي في الأصل مخرجات أنشطة أخرى، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى (بهييتي، 2014: 36).

3- المخرجات: تحتاج الإدارة إلى معرفة تكاليف مخرجاتها لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها. وهو ما يعرف بغرض أو وحدة حساب التكلفة، حيث ترغب الإدارة في تحديد تكلفتها بشكل منفصل والتي يمكن أن تتمثل في سلعة أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط أو برنامج. ولا يتم اختيار أغراض أو وحدات التكلفة لذاتها وإنما لخدمة اتخاذ القرارات الإدارية. وتعرف وحدة التكلفة بأنها وحدة قياس كمي للمنتج أو الخدمة أو الوقت أو مزيج بينهما يتم على أساسها تحديد التكاليف، ويمكن أن تأخذ شكل أمر إنتاجي أو دفعة إنتاجية أو مجموعة منتج متشابه، وتتخذ وحدة التكلفة أساساً لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة قياساً نقدياً (Tatikonda and Tatikonda, 2011: 18).

4- مسببات التكاليف: يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف وذلك لكل نشاط. لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام. ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط (الدليمي، 2005: 615).

والجدير بالذكر أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبما يحققه من مزايا عند تطبيقه يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية: (التكريتي، 2007: 29)

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة تساعد في اتخاذ القرارات وتحديد الأسباب المؤدية إلى ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- 4- يساعد إدارة المنشأة في إعطاءها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.
- 5- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- 6- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة

يرى الباحث نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على انه ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة (Cost Centers) ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة (Cost Drivers) وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة.

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة التي قدمها كل من Kaplan & Norton كمفهوم جديد للإدارة الإستراتيجية حيث يقدم هذا النموذج المعاصر حلاً كاملاً للضعف والغموض في التوجه القديم للنظام الإداري الذي يركز على الأداء المالي فقط من خلال إضافة أبعاد أخرى تحول الخطة الإستراتيجية إلى أفعال ونتائج ملموسة تربط الأهداف والوسائل والمقاييس بمستوى الأداء المطلوب والبرامج والمبادرات بالخطة الإستراتيجية. وتعمل بطاقة القياس المتوازن للأداء بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة على عكس المقاييس المالية التي تفيد بما حدث في الماضي ولا تشير إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً (20 : 2014, Theresa et al).

إضافة إلى ذلك أن بطاقة الأداء المتوازن هي إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر. كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة. حيث يتميز هذا الأسلوب عن غيره من أساليب الرقابة وتقويم الأداء في الجمع بين مقاييس الأداء المالي ومقاييس الأداء غير المالي التي تتصف بسهولة تتبعها وربطها بإستراتيجية المنشأة (نديم، 2013 :19).

وتترجم بطاقة الأداء المتوازن مهمة المنظمة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء والتي تمثل إطار عمل لتطبيق إستراتيجيتها. وتعتبر هذه البطاقة أداة تقييم وأداة إستراتيجية بنفس الوقت لكونها تعتمد أربعة محاور لتقييم أداء المنظمة هي: المحور المالي ومحور الزبائن ومحور العمليات الداخلية ومحور النمو والتعلم. بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط مع أهميته إلا انه غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة. إذ أصبح من المعروف بان المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة. وان الاهتمام بمجموعه أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة، حجم السوق، رضا الزبون والعاملين يمكن أن تؤدي إلى تبصر أكبر بالعوامل التي تسوق الأداء المالي (Horngren, 2005: 448).

عرف (Kaplan & Norton, 2005 : 52) بطاقة الأداء المتوازن على إنها " أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة الشركة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس ويقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء. تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال ووضع إستراتيجية الأعمال واتصال الإستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي ووصولاً إلى أهداف الإدارة.

حيث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة. وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن. حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المنظمات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية، حيث تساعد بطاقة الأداء المتوازن على ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعلي، وهي تبدأ من تحديد رؤية المنظمة وإستراتيجيتها ومن تحديد العوامل الحرجة للنجاح وتنظيم المقاييس التي تساعد على وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للإستراتيجيات (عبد اللطيف، وتركمان، 2016: 144).

اشار (عبد المحسن، 2016: 34) إلى إن بطاقة قياس الأداء المتوازن هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة، إذ تركز فكرة قياس الأداء المتوازن على وصف المكونات الأساسية لنجاح المنظمة وأعمالها. وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:

- 1- البعد الإستراتيجي: تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المنشأة طويلة المدى.

- 2- البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.

3- البعد المالي وغير المالي: حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة.

4- البعد الزمني: تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغدا.

ان بطاقة القياس المتوازن للأداء ليست مجرد نظاماً شاملاً لتقويم الأداء بل امتدت وظيفتها إلى تحويل الأهداف الإستراتيجية إلى مقاييس مالية وغير مالية متماسكة. وحالياً أصبحت في الوقت الحاضر نظاماً إدارياً متكاملًا يسعى إلى زيادة التناغم الإداري لدى العاملين وبناء معارف تنظيمية تساعدهم في تحسين قدراتهم في اختراق عوامل النجاح في مختلف المجالات وتطبيقها على نشاط المنظمة، كذلك المساعدة في التركيز على ما الذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء وتعمل كمظلة للتنوع المنفصل لبرامج المنظمة مثل الجودة وإعادة التصميم وخدمة الزبون (Bernard et al, 2017 : 363).

أشار كل من (العامري، والغالبى، 2013 :32) إلى إن تبني مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد على تحديد واضح لخطط العمل والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة كما تعتبر آلية لمتابعة هذه الخطط والتحكم بها. كما أنها تحقق فوائد عديدة منها ما يلي:

1- تساعد الإدارة على مراقبة الأداء من لوحة قياس واحدة، والمساهمة في توحيد الأهداف التجارية لكل شركة من الشركات، وتقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية غير مالية إلى جانب المؤشرات المالية.

2- مساعدة الإدارة في توضيح إستراتيجيتها لحملة الأسهم، وتمكينها من تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية بكل وضوح، كذلك تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء.

3- مواءمة الأهداف الفردية وأهداف القسم مع إستراتيجية المؤسسة وتوفير خطة اتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمنظمة بالأفراد.

4- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية، إذ إن كل عنصر من عناصر البطاقة يمثل حلقة في سلسلة "السبب والأثر" والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هدف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية.

5- المساعدة في إيصال الإستراتيجية إلى جميع الموظفين ونشر التغيير التنظيمي والتعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة للمراجعة النظرية.

6- وجود خطة واضحة لتحقيق الأهداف سواء الإستراتيجية أو التكتيكية يمثل ميزة تنافسية تسهل عملية إعداد الموازنة السنوية وتدعم زيادة المحاسبة وتحقق الشفافية.

7- تسهيل المراجعة الدورية للإستراتيجية وتسريع إجراءات التصحيح. إذ أن وجود بطاقة أداء متوازن تمثل حلقة متواصلة من الفهم والإدراك وتطبيق قواعد تعمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية وتراقب عملية تطبيقها، ومن ثم الحصول على الملاحظات وردود الأفعال حول تنفيذ الإستراتيجية.

من جانب اخر يرى الباحث إن بطاقة الأداء المتوازن توضح الرؤية الإستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلا للأهداف وتوفر التغذية العكسية للإستراتيجية وتربط المكافئات بمعايير الأداء. كما إنها تبقي المعايير المالية كملخص مهم لأداء العاملين والإدارة وبنفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفاعلا وترابطا بين المستهلك والعماليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

ثالثا: نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)

إدارة الجودة الشاملة مدخل متقدم وعالمي لمنظمات الأعمال في سعيها لزيادة قدراتها التنافسية من خلال تقديم منتجات أو خدمات تتجاوز ما يرضي الزبائن إلى ما يبهرهم. إذًا، فمن المهم للقيادات الإدارية فهم المنظور الاستراتيجي للجودة الشاملة وذلك للإفادة من عناصر القوة والميزات التي تقدمها هذه الإستراتيجية لمنظماتهم في سعيها نحو التفوق والتميز (Savolainen, 2010 : 211).

إضافة إلى ذلك يرتكز مفهوم الجودة الشاملة على أن تحقيق الجودة هو نتيجة مباشرة للظروف والعمليات الداخلية والهياكل التي تقوم عليها "عملية الإنتاج". ولهذا فبالاهتمام بخطوات هذه العمليات وتحليلها لمعرفة كيف تسهل أو تعرقل عملية الإنتاج، وتزيد أو تعيق الجودة، يمكن للمنظمة التأثير في الجودة (Davis and West, 2017 :38). وإضافة كلمة "الشاملة" لمفهوم "الجودة" يشير للجودة بأوسع معانيها، أي الجودة الشاملة التي تشمل المنتجات والخدمات والناس والعمليات وأوساط العمل Big Quality ويرمز لها بـ "Big Q"، مقارنة بالجودة ذات المعنى الأضيق Little Quality ويرمز لها بـ "Little Q" والتي تركز على جودة أحد هذه العناصر وليس جميعها (Goetsch & Davis, 2016 : 8).

ومن هذا المنطلق فإن الإطار المفاهيمي لإدارة الجودة الشاملة ينطوي على المفاهيم التالية: (Leonard & Mc Adam, 2012 : 507-509)

- 1- ترتبط إدارة الجودة الشاملة ارتباطاً استراتيجياً بأهداف المنظمة.
- 2- ضرورة إدراك رغبات العملاء واحتياجاتهم وفهمها باعتبارها أمراً حيوياً وضرورياً.
- 3- أهمية مشاركة جميع العاملين وفهمهم للتحسين المستمر باعتباره أمراً ضرورياً في جميع وحدات وأقسام المنظمة.
- 4- ضرورة التزام الإدارة العليا بأهداف الجودة الشاملة داخل المنظمة.
- 5- ضرورة النظر للمنظمة كعمليات متسلسلة ومترابطة تعمل على تنظيم العلاقة مع العملاء والموردين.

يؤكد (Svensson & Wood, 2015 : 139) على حجم التغيير الجذري الذي تحمله إدارة الجودة الشاملة. حيث أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة لقي المزيد من اهتمام الباحثين خلال التسعينيات من القرن الماضي، وأنه نظام تطوري وليس ثوري، ويعبر عن مجموعة قيم جوهرية مثل التركيز على الزبون والتزام الإدارة والتركيز على العمليات والتحسين المستمر والقرارات بناءً على الحقائق.

أن مصطلح إدارة الجودة الشاملة يراد به بيان كيفية تنفيذ المهام الموكولة إلى الإدارة المسؤولة عن ضبط الجودة للمنتجات والخدمات المقدمة من قبل أي منظمة، وهكذا يظهر من هذا الاتجاه في تفسير الجودة الشاملة كيف أنها وسيلة ضبط للمخرجات (الفضل، 2014:315).

يرى (Talha, 2014 :15) أن إدارة الجودة الشاملة هي مجموعة واسعة من عمليات الإدارة والرقابة المصممة للتركيز على كافة فاعليات المنظمة وجميع العاملين بها لتقديم أفضل المنتجات أو الخدمات للحصول على رضا العملاء وتلبية احتياجاتهم.

من جانب آخر وصف (Boon, 2015 : 279) في إطار حديثه عن إدارة الجودة الشاملة بأنها مفهوم يعني التحول أو التغيير في أنماط التفكير، ويتضح من ذلك أن التعامل مع مفهوم إدارة الجودة الشاملة يحتاج إلى عقلية جديدة متفتحة تمتلك أسبقيات تناسب طبيعة التطور في الأسواق الدولية.

ويرى (Hellsten & Klefsjo, 2010 : 239) أن إدارة الجودة الشاملة تشكل نظاماً إدارياً يتضمن القيم والتقنيات والوسائل، ويهدف إلى إحداث المزيد من رضا العملاء وبأقل الموارد المتاحة.

أضافة الى ذلك يركز (Vinzantk, 2009 : 11) في تعريفه لإدارة الجودة الشاملة على مسألة تلبية حاجات العملاء حيث يعتبر بأنها مدخل تنظيمي شامل لتلبية حاجات العملاء وتوقعاتهم، وتتضمن جميع المديرين والعاملين، وذلك باستخدام أساليب كمية لتحسين عمليات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية بشكل مستمر.

وفيد (Figenbaum, 2009: 11) بأن إدارة الجودة الشاملة هي عملية التنسيق بين الأنشطة المختلفة في المنظمة لكل من العاملين والأدوات والأجهزة والمعلومات من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

كما يصف (Ljungstrom & Klefsjo, 2012 : 222) إدارة الجودة الشاملة بأنها أسلوب إداري تتبعه المنظمة للتركيز على الجودة، ويعتمد على مشاركة جميع الأعضاء، ويهدف إلى النجاح على المدى الطويل من خلال رضا العملاء وتحقيق المنفعة لجميع أعضاء المنظمة والمجتمع.

حيث ذهب (Khan, 2013 : 375) إلى القول بأن إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام شامل يتكون من تركيبة للفلسفة الإدارية الشاملة مع مجموعة من الأساليب والأدوات اللازمة لتطبيقها والتي تعتمد على علاقات متداخلة للعناصر التالية:

1- التركيز على العميل.

2- تمكين العاملين وانخراطهم وتطويرهم.

3- إجراء التحسينات المستمرة على جميع أنشطة المنظمة وعملياتها.

4- استخدام المداخل التنظيمية للإدارة.

حيث لقيت إدارة الجودة الشاملة اهتماماً متزايداً بين المنظمات التي تسعى نحو التميز وأصبحت سياستها تتجه نحو تحسين كل من أداء المنظمة وتوسيع إلى تحقيق رضا العملاء (Sevensson, 2015 : 137).

ويشير (Ljungston & Kles Jo, 2012: 622) إلى أن ازدياد اهتمام المنظمات العالمية بإدارة الجودة الشاملة يرجع للأسباب التالية:

1- أن نجاح اليابانيين في السيطرة على الأسواق العالمية كان بسبب منافستهم على أساس الجودة.

2- احتواء إدارة الجودة الشاملة على قيم جوهرية لا تحصر المنظمة بطريقة عمل واحدة، إضافة إلى أنها تشجع الحلول الأكثر ملاءمة للمنظمة.

3- إدارة الجودة الشاملة معنية بالتطوير المستمر، ولذلك تعتبر واحدة من أكثر البدائل لثبات مبادئ تيلور وانتظامها واستمراريتها.

4- تعتبر إدارة الجودة الشاملة إحدى الطرق الرئيسة لتطوير المنظمة من خلال تركيزها على عمليات المنظمة.

5- أصبحت إدارة الجودة الشاملة واحدة من الاستراتيجيات الرئيسة في التسعينيات من القرن الماضي.

إضافة الى ذلك يرى (Talha, 2014: 16) إن إدارة الجودة الشاملة معنية بمسيرة التقدم المستمر مع مراعاة الجودة بما في ذلك وضع الاستراتيجيات، فلا يمكن الحديث عن إدارة الجودة الشاملة دون وجود نظرة عن المؤسسة، دوافعها ومسارها وأهدافها. وبالتالي يجب أن تكون مدمجة بالإستراتيجية العامة للمنظمة أي يجب أن لا يكون هناك تناقض بين الإستراتيجية العامة للمنظمة وإدارة الجودة الشاملة.

وأياً كانت نقاط الاختلاف بين هذه التعريفات أو غيرها فإنه يمكن الاتفاق بأن إدارة الجودة الشاملة

هي مدخل إداري يتكون من ثلاثة مكونات رئيسة وهي (Besterfield et al, 2013: 2)

1-الإدارة: هي فن ومهارة قيادية لتوجيه جهود العاملين نحو تحقيق الأهداف.

2-الجودة: التفوق والامتياز التي تتوفر في المنتج.

3-الشاملة: تتكون من الكل وتطبق على كل شيء داخل المنظمة.

يرى الباحث أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة هو مسيرة شاملة لتطوير المنظمة وانتقالها من مرحلة التطبيق الأولي للجودة إلى مرحلة التميز والتفوق، وهو يتضمن فلسفة لمنهج فكري متكامل وإستراتيجية إدارية تعتمد على رضا العملاء كأهم الأهداف التي تسعى إليها المنظمة في الأمد الطويل، ولا يمكن أن تبلغ أهدافها إلا من خلال المسؤولية المشتركة لجميع أعضاء المنظمة من الإدارة والعاملين وفي مختلف مستوياتها الإدارية عبر بذل جهود متواصلة من التحسينات المستمرة لجميع الأنشطة والعمليات على مستوى المنظمة ككل.

المبحث الثالث

الميزة التنافسية

2-4 الميزة التنافسية

تواجه المنظمات منافسة شديدة من المنظمات المماثلة لصناعتها، لذا تسعى المنظمات إلى تطوير أنظمتها وعملياتها المتعددة، وبالتالي تطوير منتجاتها لمواجهة تلك المنافسة، بالإضافة إلى أن أشكال المنافسة تتجدد وتتغير حسب ظروف البيئة والسوق؛ وتلقي المنافسة على عاتق المنظمات العبء الأكبر في الابتكار والإبداع واعتماد أحدث الأساليب التكنولوجية للحصول على البيانات والمعلومات، وتبادلها لأهميتها في مواجهة المنافسين (Harayanan, 2011, P:19).

تمثل الميزة التنافسية عنصرا استراتيجيا مهما يسهم في اقتناص الفرص في البيئة المحيطة، كما إنها تقدم فرصة حقيقية تساعد المنظمة على تحقيق الأرباح وبشكل متواصل مقارنة مع المنافسين. فالتنافسية هي مصدر أساسي يعزز وضع المنظمة بما يحققه من زيادة في الأرباح الاقتصادية، وذلك من خلال تميز المنظمة على المنافسين في مجالات المنتج، والسعر، والكلفة، وبالتالي التركيز على الإنتاج (Betlis, 2010 : 7).

أن المزايا التنافسية هي خاصية أو مجموعة من الخصائص التي تمتلكها المنظمة وتميزها عن غيرها من المنظمات، وتمكنها من الاحتفاظ بها لفترة زمنية طويلة نسبيا نتيجة صعوبة محاكاتها، وتحقق تلك الفترة المنفعة لها وتمكنها من التفوق على المنافسين فيما تقدمه من منتجات للزبائن، أي تحقق للمنظمة موقفا تنافسيا قويا تجاه مختلف الجهات. وأن التحدي الحقيقي الذي تتعرض له أية منظمة هو القدرة على إشباع حاجات العملاء ورغباتهم المتغيرة (Covin, 2010 : 175).

أضافة الى ذلك مفهوم الميزة التنافسية، يبين قدرة المنظمة على تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في وضع أفضل من وضع الشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط، والميزة التنافسية يمكن تحقيقها من خلال الاستغلال الأفضل للموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية، بما فيها القدرات والكفاءات والمعرفة التي تمكنها من تنفيذ استراتيجيات التنافس (أبو بكر، 2016 : 13).

حيث تعرف الميزة التنافسية من منظور سوق المُنتج الذي يحقق للمنظمة أكثر من مركز تنافسي؛ ويعني ذلك بان الميزة التنافسية تعني حصول الشركة على مركز تنافسي مُتقدم في على غيرها السوق، وذلك من خلال صياغة الاستراتيجيات وتطبيقها وبشكل يجعلها في مركز تنافسي أفضل بالنسبة للمنظمات المماثلة والعاملة في نفس النشاط. وهذا يعني قدرة الشركة على إنتاج وتقديم منتجات (سلع أو خدمات) إلى الزبائن بشكل متميز عما يقدمه المنافسون، من خلال استغلال مواردها المادية والبشرية والفكرية، فقد تتعلق بالجودة، أو بالتكنولوجيا، أو بالقدرة على تخفيض التكلفة، أو الكفاءة التسويقية، أو التوقيت في اقتناص الفرص وكسب موضع قدم في السوق (Liu, 2013 : 15).

إن الميزة التنافسية هي المجال الذي تتمتع فيه المنظمة بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات، وإن القوى التي تحدد درجة جاذبية قطاعات أو أجزاء من السوق تعتمد على عملية بناء وإقامة دفاعات ضد القوى التنافسية، وإيجاد موقع في الصناعة، وأن لكل منظمة إستراتيجية تنافسية شاملة، تتمثل بمجموعة من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، إضافة إلى اعتبارها عملية مواءمة بين أنشطة المنظمة والتكيف مع البيئة، وهي ضرورية لخلق ميزة تنافسية مستدامة يصعب تقليدها، وتعمل على خلق موقع متفرد للمؤسسة، يعكس قيمة لعملائها من خلال تقديم مجموعة من الأنشطة المتميزة عما يقدمه المنافسون (Porter, 2016 : 61).

تستهدف الميزة التنافسية بناء نظام متكامل قادر على امتلاك ميزة فريدة يتفوق بها على المنافسين وذلك من خلال إيجاد قيمة يبحث عنها الزبون؛ حيث يشتري الزبون منتجات الشركة التي يرى بان منتجها سوف يحقق له أعلى إشباع وأعلى منفعة مقارنة بمنتجات المنافسين، كما أن الميزة التنافسية تعني قيام الشركة بعرض منتجاتها بطريقة كفؤة وباستمرار وعرضها أو تقديمها بشكل أفضل من الآخرين (Macmillan & Mahan, 2011 :81).

من جانب اخر الميزة التنافسية تركز على مقابلة حاجات الزبائن ورغباتهم، وذلك من اجل إقناعهم باقتناء منتج المنظمة. والميزة التنافسية تنشأ بمجرد اكتشاف طرق جديدة أكثر فاعلية من تلك المسخرة من قبل المنافسين، وبمجرد توصل المنظمة إلى توظيف طرق جديدة أكثر فاعلية من تلك التي تم استخدامها من قبل المنافسين، وهي تأتي من خلال تقديم وتطوير خدمات جديدة من خلال قدرات التعلم ورقابة السوق (Stevenson, 2017 : 4).

ويشير (السلمي، 2011: 104) إلى أن الميزة التنافسية تتمثل بالمهارة أو المورد المتميز أو التقنية التي تتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للزبائن وبشكل أفضل مما يقدمه المنافسون، وبشكل يميزها عن الشيء الذي يقدمه المنافسين وبشكل يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي يبحثون عنه ويشعرهم بتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون. وتنبع الميزة التنافسية من قدرة المنظمة على فعل شيء أفضل من المنافسين لها ويعطيها تفوقا تنافسيا عليهم في السوق.

كذلك يشير (رشيد والجلاب، 2008: 303) إلى أن اختيار الشركة لموقف تنافسي فريد، لم يعد كافياً لضمان تحقيق الميزة التنافسية، لأن هذا الموقف، يمكن أن يكون قابلاً للتقليد بإحدى طريقتين هما:

1- ترتيب المنافس لمواجهة الأداء المميز من خلال إعادة موقفه، وتقليد أنشطة الشركة ذات الموقف الفريد.

2- أن يبقى المنافس على موقفه الحالي مع السعي إلى الحصول على ما يميز الآخرين، فيبقى المنافس على أنشطته مع تقليد أنشطة الشركات ذات الموقف التنافسي الفريد.

ان الميزة التنافسية تتحقق عندما يدرك العملاء ما يحصلون عليه من قيمة أعلى مما يحصلون عليه من منافسيهم، نتيجة تعاملهم مع الشركة، أو من خلال عرض منتج أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل مثل لها (أبو بكر، 2016، ص14).

يرى الباحث أن الميزة التنافسية هي نتاج لسعي المنظمة واستعمالها لممتلكاتها، وقدرتها على الابتكار والتطوير، وإيجادها للبديل واكتشافها للجديد، وتستمد الميزة التنافسية أهميتها من كونها أهم المتطلبات اللازم توفيرها في قطاع الأعمال خلال المرحلة القادمة استعداداً لمرحلة لاحقه. وتحقق الميزة التنافسية إذا كان المنتج مختلف عن الآخرين واستخدام إستراتيجية التمايز، والنجاح يكون بتحقيق الأرباح للقدرة على حماية التمايز من التقليد لاستمرارية النجاح.

2-5 أبعاد تحقيق الميزة التنافسية

إنّ نجاح المنظمات لا يعتمد فقط على مدى استجابتها للمتغيرات البيئية ولكن أيضاً في محاولتها التأثير في خدمتها أو منتجاتها التي تقدمها للعملاء، كما أن التغير في هيكل الصناعة أو الاستبدال الطارئ للخدمات أو المنتجات يعد أساساً لتحقيق الميزة التنافسية.

يتركز الاهتمام في المنظمة على تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما تقدمه من منتجات تحقق حاجات ورغبات الزبائن، أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها الزبائن من تلك المنتجات. كما يتجه الاهتمام إلى تحويل هذه الحاجات إلى مجالات، أو قابليات مستهدفة تسمى أبعاد تنافسية.

وبناء عليه فإن المنظمة المعنية تختار الأبعاد التنافسية المناسبة لها عند تقديم منتجاتها وخدماتها وتلبية الطلبات في السوق حتى تعمل على تحقيق الميزة التنافسية، وهذه الأبعاد هي:

أولاً: تخفيض الكلفة:

إن تخفيض التكلفة، هي من الاستراتيجيات التي أجمع الباحثون على أنها واحدة من الاستراتيجيات التي تحقق الميزة التنافسية للشركة، وبالرغم من اختلاف آرائهم حول طرق تحقيق الميزة التنافسية، إلا أن تخفيض التكلفة، تعدّ من أهم وأكثر الاستراتيجيات المتبعة من قبل الشركات. وتعني قدرة المنظمة على تصميم، وتصنيع، وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها، مما يمكنها من تحقيق أرباح أعلى، فالتكلفة المنخفضة تهيئ فرص البيع بأسعار تنافسية. ويرتكز هذا البعد على أقل قدر من تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والتي تعني تحقيق تخفيض في التكاليف الكلية لأي صناعة. وقد يتحقق ذلك من خلال اكتشاف مورد رخيص للمواد الأولية، أو الاعتماد على تحقيق وفورات الحجم الكبير، أي توزيع التكلفة الثابتة على عدد كبير من وحدات الإنتاج، أو التخلص من الوسطاء، والاعتماد على منافذ التوزيع المملوكة للمؤسسة، أو استخدام طرق للإنتاج والبيع تخفض من التكلفة، أو استخدام الحاسب الآلي لتخفيض القوى العاملة (Kotler & Keller, 2009: 56).

إن أية منظمة عليها أن تُركز على بُعد الكلفة من أجل أن تجعل تكاليف إنتاج وتسويق منتجاتها أدنى من المنظمات المنافسة لها. كذلك تحقق المنظمة ذلك من تملك التكنولوجيا الأفضل، وموارد أولية ارخص، وكذلك استغلال أفضل للطاقات الإنتاجية، وكفاءة عمليات التسويق، وفعالية نظم الإنتاج، ونظم الصيانة، وكفاءة عمليات النقل والتخزين. ويتطلب تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين توافر عدة شروط هي: (خليل، 2013: 113)

1- نوعية السلعة المقدمة.

2- وجود طلب مرّن للسعر، فأى تخفيض في السعر مع المحافظة على الجودة يؤدي إلى زيادة مشتريات المستهلكين للسلعة.

3- عدم وجود طرق كثيرة لتميّز المنتج.

4- وجود معدات إنتاجية ذات كفاءة عالية.

إن المنظمات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها، فالكلفة الأقل هي الهدف العملياتي الرئيسي للمنظمات التي تتنافس من خلال الكلفة، وحتى المنظمات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير الكلفة، فإنها تسعى لتحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها (Slack, et. Al, 2014 : 44).

كذلك فإن إدارة العمليات تسعى إلى تخفيض كلف الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية للمنتجات في السوق، كما أن المنظمة يمكن لها تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات والإبداع في تصميم المنتجات وتكنولوجيا العمليات، إذ يُعد ذلك أساساً مهماً لخفض التكاليف، فضلاً عن مساعدة المديرين في دعم وإسناد إستراتيجية المنظمة لتكون قائمة للسوق في مجال التكلفة (العزاوي، 2015: 24).

حيث يرى الباحث أن بُعد الكلفة يعني تخفيض سعر المنتجات لكونه يُسهم في زيادة الطلب عليها، فضلاً عن أنه قد يخفض من هامش الربح إذا لم تنتج الشركة منتجاتها بتكاليف منخفضة، وهو يُعدّ من الركائز الأساسية في نجاح المنظمة، وتفوقها من خلال تمكينها من الوقوف أمام المنظمات المنافسة، ومساعدتها في الوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية لمنتجات المنظمة في السوق، وإن عدم اهتمام المنظمة بتخفيض كلفها قد يكون السبب في تدهورها وانسحابها من منتجات وأسواق قائمة.

ثانياً: جودة العمليات والمخرجات

أصبحت تشكل عاملاً أساسياً لنجاح المنظمات لما لها من دور بين استغلال الموارد، وتحقيق موقع تنافسي في السوق. وتتمثل جودة العمليات والمخرجات في درجة تلبية الصفات والخصائص الموجودة في المنتج والمطابقة لمتطلبات الزبائن، وهي تمنح المنتج جاذبية تنافسية إضافية وتكون مفيدة للزبائن، وهي ترتبط بشكل كبير مع حاجاتهم ورغباتهم الحالية والمستقبلية (درويش، 2017: 4).

إضافة الى ذلك أن الجودة تعني إنتاج المنظمة لمنتجات بمستوى عالٍ من الجودة المتميزة، وتكون من خلالها قادرة على الوفاء باحتياجات العملاء ورغباتهم وبشكل يتوافق مع توقعاتهم، وتحقيق حالة الرضا والسعادة لدى العملاء. ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفاً لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، وإيجاد صفة التميز فيهما (العقبلي، 2009: 17).

حيث يدور مصطلح الجودة حول مفهومين كلاهما مرتبط بالآخر ارتباطاً وثيقاً، الأول يركز على المنتج سواء كان سلعة أو خدمة والثاني يركز على الزبائن، ومن هنا جاءت وجهة نظر مختلفة تركز على أن معنى الجودة يجب النظر إليه من منظورين هما: وجهة نظر الزبائن، ووجهة نظر المنتج. فالجودة من وجهة نظر المستهلك تعني جودة التصميم، والتي هي عبارة عن الخصائص والأبعاد المختلفة للجودة، وذات الأداء العالي ممثلة بخصائص المنتج والمحددة في مرحلة التصميم والهادفة إلى إقناع الزبائن بالإضافة إلى السعر، إذ أن المنتج الجيد إذا لم يكن مناسباً في سعره فإنه لن يحقق المطلوب والغاية المرجوة من وراء الجودة. أما بالنسبة للمنتج فإن الجودة تعني جودة المطابقة والتي هي عبارة عن المطابقة للمواصفات الخاصة بالتصميم، بحيث يكون المنتج أو الخدمة قد أنتجت طبقاً للتصميم الموضوع سابقاً، وكذلك الكلفة، فإن المنتج يهيمه أن تكون كلفة الإنتاج منخفضة؛ لأنه إذا كان المنتج كلفته عالية، فهذا يعني أن سعره عالٍ وهذا بدوره لن يرضي الزبائن لأنه لن يحقق القيمة المدركة، إذ أن القيمة المدركة عبارة عن مقارنة بين كلفة المنتج بالنسبة للزبائن، والمنفعة التي سوف يحصل عليها من المنتج (Kotler & Keller, 2009: 161).

أشار (Krajewsky and Ritzman, 2013 : 62) إلى إن العملاء يرغبون بمنتجات تلبي الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبي حاجات ورغبات العملاء، وتوقعاتهم لا تتمكن من البقاء والنجاح في سلوك المنافسة، وأن بُعد الجودة يُعدّ من الركائز الأساسية في نجاح المنظمة في عالم الأعمال من خلال تقديم منتجات بمواصفات تُحقق أو تفوق متطلبات الزبائن، وهذا يُساهم في تعزيز الميزة التنافسية للشركة في السوق. فالجودة هي عملية تتضمن:

1- تلبية احتياجات العملاء الحالية والمستقبلية.

2- أن الجودة مفهوم متجدد ودائم التغير وذلك لارتباطه بتلبية احتياجات العملاء.

3- مفهوم الجودة لا يقتصر على المنتجات بل يتعدى ليشمل الخدمات.

4- أن الجودة هي عملية تبدأ من العميل وتنتهي به.

يرى الباحث أن الجودة هي إمكانية المنظمة من تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة من نوعها وبجودة عالية، وخدمات ما بعد البيع بحيث تنال رضا العملاء، لذلك يصبح من الضروري على المنظمة فهم وتحليل مصادر التميز من خلال أنشطة حلقة القيمة، واستغلال الكفاءات، والمهارات، والتقنيات التكنولوجية العالية، وانهاج طرق توسع فعالة، وسياسات سعرية، وترويجية تمكن المنظمة من زيادة الحصة السوقية.

ثالثاً: ميزة السرعة (التوقيت) في الوقت المناسب (JIT):

يُعد الوقت من المصادر الأساسية لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة، فالزبائن يرغبون بالاستجابة السريعة لطلباتهم، فضلاً عن فترات انتظار قصيرة، وان العديد من الشركات تعرف اليوم كيف تستخدم الوقت كسلاح تنافسي من خلال تسليم المنتجات إلى الزبائن بشكل أسرع وأفضل. كما أن تزايد أهمية الوقت الزبائن أدت إلى زيادة المنافسة بين الشركات على أساس الوقت والتي غايتها السرعة في تقديم منتجات جديدة وسرعة الدخول في الأسواق (Evans and Collier, 2017 : 126).

يرى (Krajewski, & Ritzman, 2013 : 27) أن السرعة تتمثل في مدى قدرة المنظمات على الوفاء باحتياجات العملاء ومتطلباتهم وتسليم المنتجات لهم في الوقت المقرر. كما إن كفاءة المنظمة تحدد بمدى قدرتها على تقديم المنتجات في الوقت وبالذقة والسرعة التي يريدها الزبائن، والتي تتأثر بالعديد من المتغيرات التي يمكن التحكم بها على مستوى المنظمة مثل: إدارة الإنتاج، والعمليات، والتوقيفات، والأعطال التي تحدث في الآلات، والمكائن، ودوران العمل، ومعدلات الغياب بين العاملين، وكذلك عمليات تخطيط الطاقة الإنتاجية، وأنظمة الرقابة، وتحسين عمليات المناولة الداخلية، وسياسات التخزين.

بالتالي فان بعد السرعة واختصار الوقت يشيران إلى قدرة المنظمة على إرضاء الزبائن من خلال حصولهم على المنتجات في الوقت المحدد وبحسب الجدولة الزمنية المعينة. حيث أن تحقيق ميزة تنافسية على أساس تخفيض عنصر الزمن لصالح الزبون يتم من خلال عدة عناصر أهمها: (مصطفى، 2016: 15)

1- التسليم السريع الذي يشير إلى الوقت المستغرق بين استلام طلبيه الزبون وتليبيتها.

2- التسليم في الوقت المحدد.

3- سرعة التطوير الذي يشير إلى سرعة تقديم المنتج، وتتمثل بالوقت المستغرق بين نشوء الفكرة من خلال التصميم إلى الإنتاج النهائي، وبالتالي تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.

4- تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات، وبالتالي تخفيض كل من تكاليف التخزين وتكاليف الإنتاج.

5- تخفيض زمن التحويل أو تغير العمليات الإنتاجية (مرونة التصنيع).

6- الالتزام بجدول زمنية محددة في التعامل مع الزبائن.

اضافة الى ذلك يعتبر التسليم بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين المنظمات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية، والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن عندما تريد أداء العمل بسرعة؛ وهذا يعني تخفيض الوقت الذي يستغرقه عند استلام طلبات الزبائن للمنتجات، وتسليمهم تلك المنتجات بشكل نهائي، وان هناك ثلاثة أسبقيات لبعث التسليم تتعامل بالوقت هي: (Slack etal, 2014 :64)

1- سرعة التسليم: وتقاس هذه السرعة بالوقت المستغرق بين استلام طلبات الزبائن، وتلبية الطلب والذي يسمى بوقت الانتظار، ومن الممكن زيادة سرعة التجهيز بتقليل وقت الانتظار.

2- التسليم بالوقت المحدد: ويعني تسليم طلبات الزبائن في الوقت المحدد لهم من قبل المنظمة.

3- سرعة التطوير: وهي سرعة تقديم منتج جديد، وتقاس سرعة التطوير بالوقت بين توليد الفكرة وحتى التصميم النهائي للمنتج، وتقديمه إلى السوق.

ويرى الباحث أن بُعد التسليم يعد من أبعاد التنافس المهمة بين الشركات، ويُشير إلى تسليم المنتجات للزبائن حسب الوقت المحدد لهم من قبل الشركة، ويعبر هذا البعد عن قدرة العمليات على مواجهة طلبات الزبائن، وتسليمها لهم في الوقت المحدد، وهذا يُسهم في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة في السوق.

رابعاً: ميزة الإبداع والتجديد

يعرف الإبداع بأنه أفكار تتصف بكونها جديدة ومفيدة ومتصلة بحل المشكلات، أو تطوير أساليب أو أهداف أو تعميق رؤية، أو إعادة تركيب الأنماط المعروفة في السلوكيات الإدارية في أشكال متميزة ومتطورة تدفع المنظمة إلى الأمام، فالإبداع هو قدرة المنظمة على التوصل إلى ما هو جديد، وإضافة قيمة أكبر وأسرع، وتقديم منتج أفضل من منتجات المنافسين في السوق. ويفترض توفير المتطلبات الآتية كضمانات لتعزيز الإبداع: (Lynch, 2010: 502)

1- قيادة إدارية توفر الدعم المطلوب وتهيئ التصورات المستقبلية الواضحة لأهداف المنظمة.

2- فرق عمل صغيرة الحجم متنوعة الاختصاصات مؤهلة لممارسة النشاطات الإبداعية.

3- منظمة قليلة المستويات غير بيروقراطية المنهج.

4- نظم منافسة داخلية بين تشكيلات المنظمة للاستفادة من المدى الواسع للأفكار.

ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما: (مصطفى، 2016: 15)

1- القيمة المدركة لدى العميل: بمعنى قيام المنظمات باستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنظمات، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة، مدى الاقتناع بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع.

2- التميز: يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها، كذلك التميز في مستوى الجودة، الإبداع التكنولوجي، أو خدمات ما بعد البيع، وتحقيقها المنظمة من خلال التميز في نوعية وجودة المواد الأولية، والتميز في أساليب البيع، وإمكانية الحصول على السلعة في أي مكان وفي أي وقت، والتميز في طريقة صنع السلع، كما هناك عدة مصادر للوصول إلى التميز من أهمها الموارد المالية، ورأس المال الفكري، والإمكانيات التنظيمية. ويرى الباحث، أن الإبداع والابتكار هو إعادة تشكيل أو إعادة عمل الأفكار الجديدة لتأتي بشيء جديد، ويتم من خلاله التوصل إلى حل لمشكلة ما، أو إلى فكرة جديدة وتطبيقها، وهو يرتبط بالتكنولوجيا ويؤثر في المؤسسات. ويمثل الإبداع والابتكار إحدى الضرورات الأساسية في إدارة الأعمال والمنظمات، والتي انعكست على تصاعد الحاجات والطموحات، فلم يعد كافيا أو حتى مرضيا أداء الأعمال في المنظمات على اختلاف أنواعها بالطرق الروتينية التقليدية؛ لأن الاستمرار بها يؤدي إلى التوقف، وهو بالتالي تراجع عن الركب السريع في الماضي إلى الأمام أو الفشل.

ثانياً: الدراسات السابقة

أجريت العديد من الدراسات التي ناقشت تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة بمختلف جوانبها، تالياً استعراض عدد منها مرتبة من الأقدم للأحدث كما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

- دراسة يوسف، (2005) بعنوان: " أثر تقنية المعلومات ورأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز ".

هدفت الدراسة إلى توضيح اثر تقنية المعلومات في الأساليب المعاصرة التي تهدف إلى توفير المعلومات للجهات المستفيدة بدقة عالية وبالوقت المناسب والإفادة من مخرجات هذه التقنيات والتي يمكن أن تسهم في رفع مستوى أدائهم. وتكونت عينة الدراسة من (50) من أعضاء هيئة التدريس من حملة لقب أستاذ مساعد في جامعة الموصل في العراق باعتبارهم مجتمع الدراسة حيث تم توزيع مقياس الأبعاد الرئيسة للدراسة المتمثلة في استمارة الاستبانة. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن هناك علاقة ارتباطية بين تقنية المعلومات ورأس المال الفكري، فضلاً عن تأثير التقنية ورأس المال الفكري على الأداء المتميز، وإلى وجود علاقة تأثير لرأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز، فضلاً عن التأثير المعنوي لتقنية المعلومات في الأداء المتميز، كما توصلت إلى وجود علاقات ارتباط معنوية متوسطة القوة بين تقنية المعلومات ورأس المال الفكري.

-دراسة عبد الرحمن، (2008). بعنوان: أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المصرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المصرية. واتبع الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي، وقد شملت عينة الدراسة الميدانية محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين في هذه الشركات.

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها أن الشركات الصناعية المصرية تواجه وضعاً تنافسياً شديداً. وهناك عدم تكافؤ بينها وبين الشركات الدولية. وذلك لظهور بيئة صناعية حديثة ألفت بمسئوليات على هذه الشركات نحو تطبيق أساليب محاسبة إدارية طويلة الأجل. ولكي تنافس الشركات الصناعية المصرية وتبقي في عالم الصناعة المتميز كان لابد من تطوير أنظمتها المحاسبية من أجل التميز والصدارة مع تطوير أساليب الإنتاج في ظل البيئة المتقدمة. وتبين عدم ملاحظة نظم المحاسبة التقليدية وذلك لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال الحديثة. حيث أن هذه النظم تم تصميمها لتحقيق البيئة. فإن هذه النظم تفقد ملاءمتها لعملية تطوير الأداء والمنافسة. كما إن ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية قد جاء مواكباً للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة. كذلك تبين أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يؤدي إلى تقديم أفضل هذه الأساليب التي لديها القدرة على اكتشاف مواطن التحسين وإضافة القيمة لتطوير نظمها المحاسبية ولدعم المزايا التنافسية. وان الشركات الصناعية المصرية تعاني من عدم القدرة على استيعاب التطوير الذي تحدثه أساليب المحاسبة الإدارية والإستراتيجية لتطوير نظمها المحاسبية. وبالتالي فهي تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ونظم المحاسبة التقليدية. وأوصت الدراسة بزيادة اهتمام الإدارة والتركيز على مفاهيم محاسبية متطورة من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد الإدارة في التفوق على منافسيها.

-دراسة (عوض، 2009)، بعنوان: تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقياس الأداء المتوازن على تطوير أداء المصارف الفلسطينية، وقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام نموذج (Cooper Two-Stages) ووضع نموذج مقترح لمقياس الأداء المتوازن، وخلصت الدراسة إلى إن استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقياس الأداء المتوازن يشير إلى وجود تكامل فعلي بين النظامين، وتبين أن النظامين يوجهان الإدارة ويساعدانها في حل المشاكل المتعلقة بتسعير الخدمات وإعادة تصميم إجراءات العمل للخدمات الحالية وتطوير إستراتيجية تقديم الخدمة وتحسين الأنشطة.

وإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر ملائمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي للحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة، وتبين إن نظام التكاليف التقليدي المستخدم في البنك يعطي نتائج غير دقيقة لتكاليف الخدمات المصرفية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة. وأشارت النتائج إلى قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة، وذلك بإعادة هندسة العمليات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة باعتبارها خطوة أساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق أهدافها التشغيلية بكفاءة وفعالية.

-دراسة الحواجرة، (2010) بعنوان " دراسة ارتباط استراتيجيات استثمار رأس المال المعرفي بالأداء التنافسي للمؤسسات " .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل علاقة ارتباط استراتيجيات الاستثمار برأس المال المعرفي (إستراتيجية تنمية التعلم المعرفي، ومأسسة المعرفة، وتكامل المعرفة وتوظيفها) بالأداء التنافسي لدى شركات التأمين الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة بحثية وزعت على عينة بلغت (213) مفردة، وتم استرجاع (185) استبانة. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية قوية بين استراتيجيات الاستثمار في رأس المال المعرفي والأداء التنافسي للشركات المبحوثة، كما أشارت الدراسة إلى وجود علاقة ترابطية بين مؤسسة المعرفة والأداء التنافسي ضمن عدد من المجالات مثل اعتماد آليات توثيق وتسجيل المعرفة وتصنيفها مما يدل على أن هذه الشركات تولي اهتماماً كبيراً برأس المال المعرفي وترسخ مخزونها المعرفي، وتضعه موضع التنفيذ السليم بما يعزز قدرتها الإدارية والتنظيمية. وأوصت الدراسة بضرورة إتباع استراتيجيات للاستثمار في رأس المال المعرفي وذلك لأثرها في تحسين الأداء التنافسي.

- دراسة القحطاني، (2010)، بعنوان: الإدارة الإستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للشركات وفقاً لمعايير الأداء الإستراتيجي وإدارة الجودة الشاملة

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر الإدارة الإستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية للشركات، وذلك وفقاً لمعايير الأداء الإستراتيجي وإدارة الجودة الشاملة، تكون مجتمع الدراسة من قطاع البنوك السعودية المدرجة في دليل الشركات لعام 2009 م والبالغ عددها (11) إحدى عشر بنكا تجارياً. وتم استعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تم معالجتها بالبرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن درجة تمتع القيادة الإدارية في البنوك السعودية للمهارات كانت إيجابية وتوافرت بدرجة مرتفعة، وإن مهارات التحفيز كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة أيضاً. كذلك تبين أن مهارات العمل بروح الفرق كبعد من أبعاد المهارات القيادية في قطاع البنوك السعودية كانت إيجابية وبتوافق آراء المستجيبين وبدرجة مرتفعة. وأوضحت النتائج أيضاً أن مهارات بناء الثقة بالعاملين كبعد من أبعاد المهارات القيادية في قطاع البنوك السعودية كانت هي الأخرى إيجابية. وبينت نتائج الدراسة أن التميز في قطاع البنوك السعودية كان إيجابياً، حيث احتلت قيمة العمل المرتبة الأولى، يلي ذلك المسؤولية الاجتماعي، وجاء في المرتبة الأخيرة للجدارات الأساسية التي يجب أن يتمتع بها العاملين، وأوصت الدراسة بضرورة سعي منظمات الأعمال نحو استقطاب الكفاءة من الموارد البشرية والاحتفاظ بها، وتدريبها لتتبوأ مناصب القيادة في المستقبل، لتعمل على توليد بيئة موجهة نحو التميز، كذلك أوصت بقيام المنظمات بإتاحة الفرصة أمام من يمارس العمل القيادي لقراءة ما ينشر من دراسات عن القيادة، للاستفادة منها في دعم مهارات إنجاز المهمة.

-دراسة هيال، (2010)، بعنوان: استثمار رأس المال البشري وأثره على التنمية في المشاريع الريادية في دولة الكويت

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر متغيرات استثمار رأس المال البشري على التنمية في المشاريع الريادية، وقد شمل مجتمع الدراسة جميع المشاريع الريادية التي تعمل في مختلف القطاعات في دولة الكويت والمنتشرة في المحافظات الستة (العاصمة، وحوالي، والأحمدي، والفروانية، والجھراء، ومبارك الكبير) والبالغ عددها (1412) مشروعاً. أما عينة الدراسة فتكونت من (400) مستجيباً يعملون في المشاريع الريادية المشمولة بالدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على مصدرين رئيسين لجمع المعلومات والبيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية، وعولجت البيانات باستخدام وسائل الاحصاء الوصفي والاستدلالي، حيث تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وتحليل الانحدار الخطي المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها على النحو الآتي: وجود مستوى مرتفع من التأثير في استثمار رأس المال البشري (المعرفة، المؤهلات، الخبرة، الابداع، الابتكار) على التنمية (التنمية الاقتصادية، التنمية الاجتماعية) في المشاريع الريادية في دولة الكويت، من وجهة نظر المديرين العاملين في المشاريع الريادية في دولة الكويت. وقدمت الباحثة مجموعة من التوصيات منها: قيام المشاريع الريادية بتعزيز قدرات الكوادر البشرية العاملة لديها لتمكينها من الوصول إلى حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال معرفتهم في هذه المشاريع. كذلك قيامها بتوفير كوادر بشرية مدربة وعلى دراية جيدة وتامة مع التأكيد على امتلاكها للمؤهل العلمي المناسب للعمل في المشروع الريادي.

دراسة الكبجي، (2011) بعنوان: " قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي، في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ممثلة بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام إدارة الجودة الشاملة، كأحد أحدث التطورات المحاسبية والإدارية. كما هدفت إلى البحث فيما إذا كان استخدام تلك الأدوات الإستراتيجية بصورة منفردة أو متزامنة يؤثر على تحسين الأداء المالي للشركة.

وقد استخدم الباحث أسلوب البحث الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتوزيع الاستبانات وإجراء المقابلات الشخصية، والبالغ عددها (28) شركة. اعتمد الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وقد خرج الباحث بنتائج منها أنه لا يوجد أثر لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة. وتبين أنه يوجد أثر لاستخدام كل من نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة بصورة متزامنة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة. في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، وضع الباحث توصيات من أهمها: أن على الشركات التي تسعى إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أن تخطط إلى إمكانية التطبيق وذلك من خلال دراسة ظروف تمكين النجاح التي تمثل المقومات والمبررات التي تدعو إلى استخدام النظام، حتى لا تفشل الشركات في استخدامه، وأوصى الباحث إدارات الشركات بضرورة الاستمرار في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

-دراسة الطراونة، (2015)، بعنوان: الدور الإستراتيجي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: دراسة ميدانية في شركات الصناعات الدوائية العاملة في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الإستراتيجي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وذلك من خلال دراسة ميدانية في شركات الصناعات الدوائية العاملة في الأردن؛ حيث قام الباحث باستخدام الأسلوب الوصفي والتحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع شركات الصناعات الدوائية العاملة في الأردن والبالغ عددها (14) شركة تعمل في مجال صناعة الأدوية في الأردن ومسجلة بنقابة الصيادلة سواء كانت شركات مساهمة عامة أو مساهمة ذات مسؤولية محدودة. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة التي بلغت (114) مستجيباً. وأظهرت نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يركز على الأنشطة ويعدّها هدف التكلفة الأساسي، إذ تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كوحدات صغيرة تتجمع مع بعضها بعضاً لتكوين تكلفة المنتج التام، وأن الأساس في تصميم نظام إنتاجي لأي منشأة يتمثل في تحديد الأنشطة وتحليلها داخل كل قسم.

كذلك فإن مسببات التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) تعطي نتائج أدق من أسس التوزيع التقليدية، وذلك بسبب وجود مركز تكلفة مخصص لكل نشاط يعكس الأنظمة التقليدية التي تعتمد على مركز واحد. وتبين إن تطبيق نظام (ABC) لتخصيص وتوزيع التكاليف يحقق أهداف محاسبة التكاليف في قياس تكاليف المنتج، والتخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات بشكل أكثر كفاءة من الأنظمة التقليدية، كما أن تطبيق نظام التكاليف التقليدي يمتلك آلية معينة غير قادرة على إيجاد ترابط أكثر دقة بين عناصر التكاليف غير المباشرة والمخرجات، مما يؤثر على عملية احتساب التكاليف وتوفير معلومات كاملة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها في خدمة الإدارة.

وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فقد أوصت الدراسة بالتأكيد على الشركات الصناعية الدوائية العاملة في الأردن بأهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة كونه يجعل النشاط محلاً للتكلفة بدلاً من الوحدة المباعة، مما يساعد في تحقيق مجموعة من الأهداف منها: مراعاته للعلاقة السببية في تصنيف التكاليف، وأنه يستخدم المعايير المناسبة مثل الأهمية النسبية لقياس قيمة التكاليف غير المباشرة، يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرارات خصوصاً قرارات التسعير وقرارات الإنتاج، بالإضافة إلى أنه يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

-دراسة النسور، (2016)، بعنوان: "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية متمثلة بنسب الربحية (العائد على الأصول والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية والعائد على المبيعات) في الشركات الصناعية المساهمة العامة خلال (2010-2015). لتحقيق أهداف الدراسة صمم الباحث استبانة، تم توزيع (185) استبانة وخضع منها (130) استبانة صالحة للدراسة تمثلت عينة الدراسة من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف والمدققين الداخليين. استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (EViews)، لإجراء الاختبارات الضرورية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن الشركات الصناعية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكثر من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، مما يدل على أنه ما زال هناك عدم معرفة كافية بوسائل المحاسبة الإدارية. وأن أسلوب إدارة الجودة الشاملة ثم يليها أسلوب التحسين المستمر هو الأكثر تطبيقاً من بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما أقلها كان أسلوب 6 سيجما. وأظهرت الدراسة أن الأكثر تطبيقاً من بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كان أسلوب تحليل نقطة التعادل وأقلها تطبيقاً كان أسلوب محاسبة المسؤولية، وأشارت النتائج أن أكثر تطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مجتمعة أسلوب تحليل نقطة التعادل يليه أسلوب إدارة الجودة الشاملة ، وأقلها تطبيقاً أسلوب 6 سيجما وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد. ومن أهم توصيات الدراسة التأكيد على ضرورة تسليط الضوء على أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الحديثة والعمل على التوعية لأهميتها وفوائدها لمساندة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار.

-دراسة (الخرزاعلة، 2016)، بعنوان: "أثر ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي وغير المالي في ظل إدارة المعرفة" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي وغير المالي في ظل إدارة المعرفة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة من كافة العاملين في هذه الشركات أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بشكل عشوائي من المديرين الماليين ومديري التدقيق الداخلي ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في هذه الشركات وبلغ عددها (213) مستجيب. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق إدارة المعرفة بشكل مرتفع، وان مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) كان بدرجة متوسطة، وان مستوى الأداء المالي وغير المالي كان بدرجة متوسطة. كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر لممارسات المحاسبة الإدارية في ظل إدارة المعرفة كمعامل معدل للعلاقة هذه الممارسات والأداء المالي وغير المالي. وأوصت الدراسة بضرورة توجيه الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية العاملين فيها لمواكبة التغيرات التكنولوجية لإكسابهم المعرفة والخبرة الكافية لإدارة نظم المحاسبة الإدارية.

-دراسة (عودة، 2016)، بعنوان: "أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتقدمة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية،

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وبلغ عدد أفراد العينة (255) من المدراء الماليين، مدراء التدقيق الداخلي، رؤساء أقسام المحاسبة، رؤساء أقسام الإستثمار، والمحاسبين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتبين أن تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية جاءت بدرجة متوسطة، وتبين انه يوجد اثر إيجابي ومعنوي لأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتبين انه يوجد اثر إيجابي ومعنوي لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) على الميزة التنافسية ويوجد اثر إيجابي ومعنوي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وأوصت بزيادة الإهتمام بمفاهيم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لما لها دور في تحسين الميزة التنافسية التي تؤدي إلى زيادة المبيعات، التي تؤدي إلى زيادة الربحية وتعظيم ثروات الملاك على المدى الطويل.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (lee etal, 2010)، بعنوان:

"Innovation, Human Capital, and Creativity

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية عمليات كل من الإبداع، ورأس المال البشري والابتكار في الشركات باعتبارها عوامل رئيسة في النمو الاقتصادي، حيث اهتم العديد من الاقتصاديين والجغرافيين وغيرهم من العلماء الاجتماعيين باختبار آثار الإبداع في الشركات على النمو الاقتصادي، وعلى العوامل المرتبطة بالابتكار والإبداع، وعلى التوزيع الجغرافي للإبداع، بالإضافة إلى الإشارة إلى أن المنافسة العالمية وتغيير طبيعة العمليات الإبداعية والابتكارية والمتمثلة في إنشاء قيم جديدة، أو استخدام أبعاد جديدة بالإضافة إلى القيم والأبعاد الحالية، وذلك بهدف إثبات وجودها وجوداً خدماتها بين الشركات الأخرى. وقد تكونت عينة الدراسة من (248) شركة في كندا، ولغايات الدراسة فقد تم استخدام نماذج متعددة التغيرات لاختبار التأثير المشترك لكل من الأبحاث، ونفقات التنمية، ورأس المال البشري، والإبداع/ التنوع، والمزيج الاقتصادي على عملية الابتكار والإبداع. وأشارت النتائج إلى أن مستوى الإبداع والابتكار على الصعيد المحلي يرتبط إيجابياً بكل من رأس المال البشري والإبداع، وبالتالي فإن عدم الاهتمام بتطور رأس المال البشري وتنميته ينعكس مباشرة على مستوى الإبداع في الشركة، ويقلص من قدرة الشركة على متابعة التغيرات والاستجابة لها.

- دراسة (Ahangar, 2011) بعنوان:

"The Relationship Between Human Capital and Financial Performance: An Empirical Investigation in an Iranian Company".

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين رأس المال البشري والأداء المالي باعتبار أن عدد قليل من الدراسات فقط اهتمت بتحليل العلاقة بين مكونات رأس المال البشري والنجاح التنظيمي في الشركة، وقد أجريت الدراسة في إيران على إحدى الشركات فيها، ولغايات الدراسة فقد تم استخدام نموذج معامل القيمة الفكرية المضافة لقياس القيمة المعتمدة على أداء الشركة، بالإضافة إلى استخدام مقاييس الأداء التعاوني، والربحية، وإنتاجية الموظفين، وهو المبيعات، كما تم تحليل أثر رأس المال البشري على الأداء التعاوني باستخدام معايير الانحدار المتعددة. وقد أشارت نتائج التحليل التجريبي إلى وجود علاقة بين أداء رأس المال الهيكلي في الشركة وكل من الربحية وإنتاجية الموظفين والنمو في المبيعات، كما بينت النتائج أن إدارة رأس المال البشري تقدم تفسيراً لكل من الربحية والإنتاجية في الشركة. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على إلحاق القائمين على عملية تخطيط الموارد البشرية بدورات تدريبية متخصصة، والعمل على إنشاء وحدات إدارية متخصصة تتولى عملية التخطيط للقوى البشرية.

- دراسة، (Adler et al., 2012)، بعنوان:

Advanced Management Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits and Barriers to Implementation,

هدفت هذه الدراسة التقييم مدى تبني الشركات لأدوات المحاسبة الإدارية المتقدمة وأساليب مقارنتها بالأساليب التقليدية، وقد أجريت هذه الدراسة على 165 شركة صناعية في نيوزيلندا واتبع الباحثون الأسلوب الوصفي والتحليلي، كما تم إجراء دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية المتغيرة، وتحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ريادة الشركة في سوق المنتج، ونتيجة لتحليل النتائج تبين أنه لا بد من تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لكي تتفاعل وتستجيب مع متطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالشركة، وقد خلصت الدراسة إلى أن أغلبية الشركات تقوم باستخدام العديد من الأساليب الحديثة مع عدم تخليها عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية،

كما توصلت الدراسة إلى أن أهم معوقات تبني الأساليب الحديثة تعود إلى محددات خاصة بالموارد البشرية لهذه الشركات. وأوصت الدراسة بالعمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق إستراتيجية القدرة التنافسية للشركة، وضرورة تطبيق الشركات المصرية للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بما يمكنها من تحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية، ويحقق لها زيادة التكلفة في سوق المنتج.

- دراسة (Thomas, 2012)، بعنوان:

Strategic Role in Achieving Competitive A Advantage

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الاستراتيجي في تحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال دراسة الدور الاستراتيجي الذي لا بد من أن تنهض به المؤسسات الصناعية لتحقيق بعض المزايا التي تساهم في تحقيق تفوقها التنافسي على المنظمات العاملة في نفس الميدان وتطوير مقدرتها في التعامل مع التغيير في البيئة الخارجية وتحسين مستوى الأداء داخل المنظمة، وبلغ عدد المنظمات المبحوثة (120) منظمة. واعتمدت في قياس المتغير التابع على جودة العمليات والمخرجات، وتخفيض التكلفة والتوقيت والتجديد والإبداع والابتكار. وتوصلت الدراسة إلى الشركات تواجه بيئة تصفها بكونها ذات فرص كبيرة مع وجود تهديدات كثيرة إلا أن قدرة الشركات في استثمار مواردها كانت عالية مما يعزز دورها في مواجهة المتغيرات البيئية بشكل جيد. كما تبين أن عدم تفكير الشركات في تقديم منتجاتها إلى أسواق جديدة أو القيام بتحسين منتجاتها قد يعزو إلى بلوغ الشركة مرحلة النضوج ومرحلة تحقيق الحصة السوقية المناسبة لحجم استثماراتها المالية وهذا يدعوها إلى التزامها بمواعيد التسلم المناسبة إلى زبائنها الحاليين والمحتملين.

-دراسة (AL-Refa,ee, (2012) بعنوان:

The Extent of Applying The Activity Based Costing System (ABC) In The Field of Iron and Steel Industry In Jordan

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع صناعة الحديد وال فولاذ في الأردن، وكذلك التعرف على ما هي الفوائد والمزايا المتوقعة من تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالإضافة إلى تقدير حجم الإيرادات المتوقع الحصول عليها جراء تطبيق نظام (ABC)، تكون مجتمع الدراسة من (9) تسع شركات عاملة في مجال صناعة الحديد والفولاذ في الأردن، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن (71.4%) من الشركات العاملة في مجال صناعة الحديد والفولاذ لا تقوم بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والسبب الرئيسي من وراء عدم استخدام نظام (ABC) هو اقتناع الإدارة العليا بان نظام التكاليف المطبق حاليا لديهم يلبي جميع ما يحتاجونه من معلومات وبيانات عاجلة وأن ليس هناك حاجة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كنظام بديل لنظام التكاليف المطبق حاليا لديهم بالإضافة إلى ذلك قد يكون هناك أسباب أخرى تكمن في عدم تطبيق النظام في هذه الشركات. وأوصت الدراسة الشركات العاملة في مجال صناعة الحديد في الأردن بضرورة تبني تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كنظام بديل لنظام التكاليف المطبق حاليا لديها بالإضافة إلى ضرورة قيامها بإعادة تكوين وإعداد أنظمتها بما يتماشى مع متطلبات آليات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

دراسة (2013) Alnawaiseh, بعنوان:

The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق البنوك التجارية في الأردن لأساليب المحاسبة الإدارية، قام الباحث باختبار تطبيق الأساليب الإدارية التالية: التكاليف المبني على الأنشطة، والتكاليف المستهدفة، سلسلة القيمة، وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها. قام الباحث بتوزيع الاستبانة والبالغ عددها (24) استبانة وإجراء المقابلات الشخصية مع موظفي البنوك التجارية. اعتمد الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وقد خرج الباحث بنتائج منها: أن المصارف الأردنية تستخدم المحاسبة الإدارية التقليدية، أنها لا تستخدم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأدواتها. وأوصى الباحث بضرورة أن تدرب البنوك الأردنية موظفيها على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتحسين الأداء الاستراتيجي العام للبنوك التجارية.

Activity Based Cost Management: An Effective Tool for Quality Performance

Measurement in Manufacturing Industries

هدفت هذه الدراسة إلى تسلط الضوء عن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة باعتباره احد الأنظمة الإدارية الحديثة ودوره في قياس وتخصيص وضبط تكاليف الجودة (COQ) بالشكل السليم، حيث تواجه اغلب الصناعات في الكثير من دول العالم منافسة شديدة نتيجة العولمة والدخول في الكثير من الأسواق العالمية، مما يضطر هؤلاء المصنعون إلى الاعتماد على أساليب أكثر مرونة وآلية وتكامل مع بعضها البعض من اجل زيادة إنتاجهم مع تخفيض التكاليف إلى القدر الممكن ولكن دون المساس في جودة التصنيع، وبالتالي تحقيق أقصى قدر ممكن من رضا العملاء، وشملت عينة محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين في الشركات، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية واستخدمت الاستبانة التي تم توزيعها على 84 مستجيب، وقد بينت نتائج هذه الدراسة أنه هناك دور يلعبه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وربطها بالمنتجات بالشكل السليم، وبالتالي تخصيص دقيق للتكاليف على هذه المنتجات وعدم الإسراف والضياع في جزء من هذه التكاليف مما يعني تسعير دقيق للمنتجات وتنافسية أكبر في الأسواق العالمية دون المساس في جودة هذه المنتجات، بالإضافة إلى ذلك فقد بينت هذه الدراسة أن هناك دور يلعبه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي كنظام وأداة فعالة لقياس تكاليف الجودة وضبطها وتخصيصها بالشكل الدقيق وأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو النظام البديل للتغلب على عيوب أسلوب التكلفة التقليدي. وأوصت الدراسة بضرورة اقتناع الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كنظام حديث وجديد يتمتع بمجموعة من المزايا الإستراتيجية تميزه عن غيره وينطوي على مجموعة من الفوائد.

-دراسة (Wegmann, 2013) بعنوان:

**Compared Activity – Based Costing Case Studies in the Information System
Departments of Tow Groups In France; A Strategic Management Accounting
Approach.**

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من ناحية الأدوات المستخدمة، بالإضافة إلى أي مدى يمكن اعتبار نظام التكلفة المبني على أساس النشاط وتطوراته طريقة إستراتيجية للمحاسبة الإدارية، وكذلك إلى أي مدى يمكن اعتبار طريقة التكلفة على أساس النشاط طريقة مناسبة لقيادة الإستراتيجية وتنفيذ الرقابة على عملية تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في صياغة البحث وذلك بالرجوع إلى الكتب العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة 385 مستجيب. وبينت الدراسة التطورات الحاصلة في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من حيث محاولتها في تحسين أسلوب التكلفة على أساس النشاط في إدارة التكلفة، ومن أجل ذلك فقد قام الباحث بإجراء المقارنة ما بين مجموعتين دوليتين قامتتا بتطبيق تطورات نظام (ABC) في قسم تكنولوجيا المعلومات، وقد تم ذلك عن طريق إجراء المقابلات لمديري المشاريع والموظفين في الفترة ما بين (2007) وحتى نهاية عام (2009) وقد تم استخدام وثائق خاصة بالمجموعتين، وعند إجراء التحليل فقد أظهرت نتائج التحليل أن منطق أسلوب نظام (ABC) يبقى الأسلوب الأفضل لتحسين أنظمة المحاسبة الإدارية بهدف قيادة القرارات الإستراتيجية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كنظام يقدم رؤى مستقبلية، بالإضافة إلى ضرورة قيامها بإعادة تكوين وإعداد أنظمتها بما يتماشى مع متطلبات آليات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

-دراسة (David, et al, 2015) بعنوان:

Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الحكومية والمنظمات التي تعد منظمات غير هادفة للربح، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق هذه الدراسة على أحد أقسام الجامعات وهو قسم الدراسات العليا؛ واستخدم الباحثون المنهج الاستنباطي الاستقرائي، والوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة التي بلغ عددها (254) مستجيب للوصول إلى النتائج التي تثبت صحة الفروض. حيث إن القرارات المتخذة على مستوى الأقسام الأكاديمية هي التي تؤثر على التكلفة الكلية للجامعة من وجهة نظر الدراسة، وخصوصاً أن هدف مثل هذه المؤسسات هو تحديد تكلفة المخرجات وتحسين جودتها أيضاً. وقد عمد الباحثون من خلال دراستهم إلى تحديد أوعية التكلفة (Cost Pools) وذلك على مستوى القسم الذي تمت عليه الدراسة وهو قسم الدراسات العليا، بالإضافة إلى تخصيص التكاليف على مجتمعات التكلفة على مستوى الكلية والأنشطة التعليمية الرئيسة مثل التعليم والأبحاث والخدمات العامة، وصولاً إلى عملية تحديد محركات التكلفة المناسبة (Cost Driver) والتي تمكن الباحثون من خلالها إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات المنتجة من قبل القسم موضوع الدراسة، وهي برنامج الدكتوراه وبرنامج الماجستير، وصولاً إلى تكلفة كل برنامج على حدة وفقاً لإتباع نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة. وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد نظام التكاليف المبني على الأنشطة لكونه يوفر المعلومات ذات العلاقة بعملية تحسين اتخاذ القرارات.

"Impact of Strategic Initiatives in Management Accounting on Corporate Financial Performance: Evidence from Amman Stock Exchange".

هدفت هذه الدراسة التعرف على أثر الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على جودة الأداء المالي لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، وقد اشتملت عينة الدراسة على (56) شركة، وقد استخدمت نموذج الانحدار البسيط لدراسة مدى العلاقة بين مستوى وعي الإدارة في هذه الشركات لأهمية استخدام هذه الأساليب ومدى استخدامهم لها،

والعلاقة بين استخدام هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتحسين في معدل العائد على صافي الأصول (ROA) كمؤشر للأداء المالي للشركات. وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن (27%) من الشركات تستخدم على الأقل أحد الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية. وأن المديرين الماليين لهذه الشركات كان لديهم أعلى مستوى وعي بأهمية استخدام هذه الأساليب، دون أن ينعكس ذلك كتطبيق عملي لهذه الأساليب.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أن العديد من الدراسات تطرقت إلى موضوع التقنيات المحاسبية الإدارية والميزة التنافسية ولم تتطرق إلى أثر رأس المال البشري في هذه العلاقة كدراسة (عودة، 2016).

كذلك يوجد دراسات أخرى تطرقت إلى موضوع تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها على الأداء كدراسة (خزاعلة ، 2016). والكثير من الدراسات الأخرى تناولت متغير واحد من متغيرات هذه الدراسة ولم تتطرق إلى الدراسات الأخرى كدراسة (هيال، 2010) و دراسة (عوض، 2009).

كذلك تميزت هذه الدراسة بأنها تم تطبيقها في البيئة العراقية والشركات الصناعية بشكل خاص في جمهورية العراق ، وبذلك تختلف عن البيئات التي تم تناولها في الدراسات السابقة

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

3-1 المقدمة

3-2 منهج الدراسة

3-3 أساليب جمع البيانات

3-4 مجتمع وعينة الدراسة

3-5 أداة جمع البيانات

3-6 صدق وثبات الأداة

3-7 المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة.

3-2 منهج الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق بهدف التعرف على أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة بمتغيراتها (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، إذ تمت دراسة وتحليل البيانات المستخلصة من الاستبانة التي وزعت على وحدة المعاينة في هذه الدراسة، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

3-3 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر البيانات هما:

أولاً: المصادر الأولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة التي تم تطويرها بناءً على دراسات سابقة ذات العلاقة بهذا الموضوع.

ثانياً: المصادر الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية والمراجعة الأدبية للدراسات السابقة لوضع الأسس العلمية والإطار النظري للدراسة مثل:

1- الكتب والمواد العلمية والتقارير والأبحاث المحاسبية، التي تبحث في تقنيات المحاسبة الإدارية، كذلك تلك التي تبحث في المفاهيم الإدارية المتعلقة برأس المال البشري والميزة التنافسية.

2-الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة الحالية.

3-رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في تقنيات المحاسبة الإدارية ورأس المال البشري والميزة التنافسية.

3-4 مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، والبالغ عددها (25) شركة، حسب ما ورد في (تقرير سوق العراق للأوراق المالية لشهر تموز، 2017).وبسبب صغر حجم المجتمع تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لجميع هذه الشركات وقد تكونت وحدة المعاينة من المدراء الماليين ونوابهم، مدراء التدقيق الداخلي، ورؤساء أقسام الحسابات ومدراء الاستثمار، والمدققين الداخليين والمحاسبين في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية لتمثل هذا المجتمع في الشركات موضع الدراسة. تم توزيع (200) استبانة، وتم استرداد (151) استبانة وبنسبة (76.0%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة، بعد أن تم فرز الاستبيانات تم استبعاد (3) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي أو لعدم اكتمال تعبئة بعضها من المبحوثين، وبذلك استقرت العينة على (148) مستجيباً يمثلون مجتمع الدراسة وبنسبة (74.0%) من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة وتم إخضاعها للتحليل والمعالجة الإحصائية. والجدول رقم (3-1) يوضح ذلك.

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

| الاستبانات الصالحة للتحليل | | الاستبانات المستردة | | الاستبانات الموزعة |
|----------------------------|-------|---------------------|-------|--------------------|
| النسبة % | العدد | النسبة % | العدد | العدد |
| %74.0 | 148 | %76.0 | 151 | %200 |

المصدر: من إعداد الباحث

3-5 أداة جمع البيانات

قام الباحث بتطوير استبانة بناءً على دراسات سابقة ذات علاقة بموضوع الدراسة وتضمنت مجموعة من العبارات والبنود ذات العلاقة بقياس متغيرات الدراسة حيث غطت الفرضيات التي استندت إليها، وبعد ذلك تم توزيعها على وحدة المعاينة في هذه الدراسة، وباستخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، (موافق جداً 5 علامات، موافق 4 علامات، موافق إلى حد ما 3 علامات، غير موافق علامتان، غير موافق جداً علامة واحدة). حيث تم تطوير الاستبانة لتغطي جميع محاور الدراسة، وتم الاعتماد على دراسة الخزاعلة (2016) لقياس العامل المستقل (تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة). ودراسة عودة (2016) لقياس العامل التابع (الميزة التنافسية)، ودراسة (Ahangar, 2011)، لقياس المتغير الوسيط (رأس المال البشري) وتتكون الاستبانة من جزأين رئيسين هما:

1-الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

2-الجزء الثاني: وخصص لأسئلة متغيرات الدراسة التي تقيس أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية. والملحق رقم (1) يبين نموذج الاستبانة.

أولاً: صدق الأداة

قام الباحث باختبار الصدق الظاهري من خلال عرض الاستبانة على متخصصين ومحكمين من أصحاب الخبرات العلمية والعملية المتراكمة من أساتذة الجامعات الأردنية والعراقية من ذوي الخبرة والاختصاص بعلم المحاسبة والإحصاء، حيث تم الأخذ بالمقترحات والتوصيات الواردة منهم حول عباراتها، وجرى التعديل وفقاً لآرائهم. والملحق رقم (2) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

ثانياً: ثبات الأداة

للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach,s Alpha)، للتحقق من درجة التناسق والتجانس لأداة والتأكد من ثباتها. وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة وفقاً لمعيار كرونباخ ألفا (86%) وهي نسبة عالية ومناسبة يمكن الاعتماد عليها لتعميم نتائج الدراسة.

يلاحظ من قيم كرونباخ ألفا كما هو موضح في الجدول (2-3) بأن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت جيدة وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي

| معامل كرونباخ ألفا% | اسم المتغير | تسلسل الفقرات |
|---------------------|--|---------------|
| 88.1% | التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) | 9-1 |
| 88.8% | بطاقة الأداء المتوازن (BSC) | 18-10 |
| 83.8% | نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) | 27-19 |
| 74.2% | رأس المال البشري | 37-28 |
| 88.1% | الميزة التنافسية | 47-38 |
| 86% | المعدل العام لمعامل الثبات | 47-1 |

3-7 المعالجة الإحصائية

قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences - SPSS) وذلك لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية، وقد قام الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1-مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية والانحراف المعياري.

2-تحليل الانحدار الخطي البسيط: وذلك من اجل اختبار أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع والمتمثل في الميزة التنافسية.

3- اختبار تحليل المسار Path Analysis: وذلك للتحقق من وجود الأثر المباشر وغير المباشر للمتغير المستقل والوسيط على المتغير التابع.

4-اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات.

الفصل الرابع نتائج الدراسة الميدانية

4-1 خصائص أفراد عينة الدراسة

4-2 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

4-1 خصائص أفراد عينة الدراسة

لقد تم اختيار عدد من المتغيرات للمستجيبين مثل (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي)، وبين الجدول (4-1) النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة.

جدول (4-1)

خصائص أفراد عينة الدراسة

| المتغيرات | الفئات | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------|----------------------|---------|----------------|
| العمر | 30 سنة فأقل | 15 | 10.1% |
| | 31 - 35 سنة | 53 | 35.8% |
| | 36 - 40 سنة | 31 | 20.9% |
| | 41 - 45 سنة | 37 | 25.0% |
| | 46 سنة فأكثر | 12 | 8.1% |
| | المجموع | 148 | 100% |
| سنوات الخبرة | اقل من 5 سنوات | 18 | 12.2% |
| | 5 سنوات اقل 10 سنوات | 56 | 37.8% |
| | 10 سنوات اقل 15 سنة | 58 | 39.2% |

| | | | |
|-------|-----|-------------------|---------------|
| 10.8% | 16 | أكثر من 15 سنة | |
| 100% | 148 | المجموع | |
| 8.8 | 13 | دبلوم | المؤهل العلمي |
| 87.2 | 129 | بكالوريوس | |
| 3.4 | 5 | ماجستير | |
| .7 | 1 | دكتوراه | |
| 100% | 148 | المجموع | |
| 15.0 | 21 | مدير مالي | |
| 17.0 | 24 | نائب مدير مالي | |
| 16.0 | 23 | مدير تدقيق داخلي | |
| 15.0 | 22 | رئيس قسم الحسابات | |
| 15.0 | 22 | مدير استثمار | |
| 13.0 | 18 | محاسب | |
| 13.0 | 18 | مدقق داخلي | |
| 100% | 148 | المجموع | |

يتبين من خلال مطالعة النتائج الواردة في الجدول (4-1) ما يلي:

1- العمر: أن أعمار عينة الدراسة توزعت على الفئات العمرية الخمس، ولكن بنسب متفاوتة معظمها في الفئة العمرية (31- 35 سنة) وبنسبة بلغت (35.8%)، ثم الفئة العمرية (41- 45 سنة) وشكلت نسبة قدرها (25.0%)، في حين شكلت نسبة الفئة العمرية من (36- 40 سنة) ما نسبته (20.9%)، ثم الفئة العمرية (30 سنة فأقل) وشكلت نسبة قدرها (10.1%)، وكانت الفئة العمرية الأقل للذين بلغت أعمارهم من (46 سنة فأكثر) إذ شكلت ما نسبته (8.1%)، ويلاحظ أن أعمار عينة الدراسة مناسبة.

2- سنوات الخبرة: أن ما نسبته (39.2%) من أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرات تقع ما بين (10 سنوات - أقل من 15 سنة)، وأن ما نسبته (37.8%) يمتلكون خبرات تبلغ (5 سنوات - أقل من 10 سنوات) في حين كانت نسبة (12.2%) هي من نصيب من تقل خبرتهم عن 5 سنوات. وأخيرا الفئة التي تمتلك أكثر من 15 سنة كانت نسبتها (10.8%)، ويلاحظ أن المستجيبين من عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة.

3- المؤهل العلمي: أن حملة شهادة البكالوريوس من أفراد عينة الدراسة شكلوا ما نسبته (87.2%) وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم بنسبة (8.8%)، أما حملة شهادة الماجستير فقد شكلت نسبتهم (3.4%)، وكان من ضمن العينة مستجيب واحد من حملة درجة الدكتوراه وبنسبة (0.7%)، ويلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في العراق، مما يدل على أن غالبية وحدة المعاينة مؤهلين أكاديميا وقادرين على الإجابة على أسئلة الاستبانة بكفاءة.

4- المسمى الوظيفي: أن نائب مدير مالي هم الأعلى بين أفراد عينة الدراسة وشكلوا ما نسبته (17.0%) وهي النسبة الأكبر بين المسميات الوظيفية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مساهم الوظيفي مدير تدقيق داخلي وبنسبة بلغت (16.0%)، أما من مساهم الوظيفي رئيس قسم الحسابات ومدير استثمار فقد شكلوا نسبته (15.0%) لكل مسمى، فيما شكل من مساهم الوظيفي مدير مالي ما نسبته (15.0%) من إجمالي العينة،

وأخيرا شكل من مساهم الوظيفي محاسب ومدقق داخلي ما نسبته (13.0%)، مما يدل على إن غالبية أفراد العينة أجابت على أسئلة الدراسة ذات صلة بموضوع الدراسة.

بدراسة هذه الخصائص فإنه من الملاحظ أن عينة الدراسة تملك من القدرات التي تؤهلها علميا لتعبئة الاستبانة، وتجعل الباحث مطمئن لسلامة المعلومات التي جمعت من اجل تحقيق أهداف هذه الدراسة.

2-4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):
وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

| الدرجة الأهمية | المرتبة | الانحرا ف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات | ج) |
|-------------------|---------|--------------------------|--------------------|---|----|
| مرتفع | 8 | .9283 | 3.905 | يوفر نظام (ABC) أرضية مناسبة لرفع كفاءة عملية إعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة في الشركة. | 1 |
| مرتفع | 9 | .8628 | 3.824 | يوفر نظام (ABC) معلومات تكاليف دقيقة لأغراض التسعير. | 2 |
| مرتفع | 6 | .8246 | 3.986 | يعمل نظام (ABC) على تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدة المنتجة بشكل أكثر عدالة. | 3 |
| مرتفع | 7 | .7939 | 3.952 | يقوم نظام (ABC) على تخصيص تكاليف كل مركز خدمات إنتاجي بدقة بالشركة. | 4 |
| مرتفع | 5 | .8247 | 4.000 | يساعد نظام (ABC) على تحديد تكلفة نشاط في الشركة بسهولة. | 5 |
| مرتفع | 3 | .8646 | 4.027 | يساعد نظام (ABC) على تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يسهل عملية تتبع التكاليف. | 6 |

| | | | | | |
|-------|---|-------|-------|---|---|
| مرتفع | 1 | .8192 | 4.047 | يقوم نظام (ABC) بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة. | 7 |
| مرتفع | 4 | .8531 | 4.006 | يقوم نظام (ABC) بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة. | 8 |
| مرتفع | 2 | .8823 | 4.060 | يقوم نظام (ABC) على تخصيص تكاليف كل مركز إنتاجي بدقة بالشركة. | 9 |
| | | مرتفع | 3.979 | نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) | |

يشير الجدول (2-4) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا متغير نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومن خلال استجابات عينة الدراسة قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وسجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.979).

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (4.047 - 3.824) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص " يقوم نظام (ABC) بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة " بمتوسط حسابي (4.047) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة " يوفر نظام (ABC) معلومات تكاليفية دقيقة لأغراض التسعير " بمتوسط حسابي (3.824) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة.

أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، فإن القيم المنخفضة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما. يلاحظ الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في هذه الشركات له علاقة بتعظيم ربحيتها وضبط تكاليفها والآثار الإستراتيجية والمستقبلية المترتبة على تطبيق هذا النظام باعتباره أحد الأنظمة الحديثة والجديدة بمحاسبة التكاليف، والذي أظهر تميزاً واضحاً بدقة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة عن النظام التقليدي وحاز على اهتمام الأكاديميين والإداريين، وأصبح شائع الاستخدام، وفتح مجالاً واسعاً أمام البحث والتجديد وإجراء التغييرات في أنظمة الرقابة وتقييم الأداء.

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

| العبارة ^٢ | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المرتبة | درجة الأهمية |
|--|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| 10 يعمل نظام (BSC) على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في الشركة. | 3.932 | .8078 | 6 | مرتفع |
| 11 يوفر نظام (BSC) معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة. | 3.878 | .8563 | 9 | مرتفع |
| 12 يوفر نظام (BSC) مقاييس مالية وغير مالية للشركة. | 3.973 | .8243 | 1 | مرتفع |
| 13 يساهم نظام (BSC) في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركة. | 3.966 | .8444 | 3 | مرتفع |
| 14 يحقق نظام (BSC) التوازن بين الأهداف قصيرة متوسطة وطويلة الأجل للشركة. | 3.939 | .9052 | 5 | مرتفع |
| 15 يساهم نظام (BSC) في وضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية للشركة. | 3.965 | .8683 | 4 | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|---|-------|-------|--|----|
| مرتفع | 2 | .8363 | 3.967 | يوفر نظام (BSC) معلومات كافية للمسؤولين في الشركة لاتخاذ القرارات المناسبة. | 16 |
| مرتفع | 8 | .7955 | 3.917 | يساهم نظام (BSC) في تقديم رؤية واضحة للشركة عن وضعها الراهن ومستقبلها. | 17 |
| مرتفع | 7 | .7605 | 3.919 | يساعد نظام (BSC) الشركة على الإدارة الفاعلة وإدارة متطلبات الأطراف ذوي العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين، العمليات التشغيلية). | 18 |
| | | مرتفع | 3.939 | بطاقة الأداء المتوازن (BSC) | |

يشير الجدول (3-4) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا متغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ومن خلال استجابات عينة الدراسة قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وسجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.939).

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (3.973- 3.878) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص " يوفر نظام (BSC) مقاييس مالية وغير مالية للشركة " بمتوسط حسابي (3.973) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة " يوفر نظام (BSC) معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة " بمتوسط حسابي (3.878) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة.

أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، فإن القيم المنخفضة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

يلاحظ الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أن أسلوب الأداء المتوازن يساهم بتعزيز القدرات والمهارات والمعارف المرتبطة بأحدث الأدوات المتعلقة بقياس الأداء الإستراتيجي، الذي يساعد الشركات على القيام بقياس مستوى أدائها التشغيلي والإستراتيجي لكي تتمكن من مواجهة المنافسة وتحقيق حالة من الرضا الكلي لكافة الأطراف العملاء والعاملين والمساهمين والمجتمع، فأسلوب الأداء المتوازن تتجاوز أهدافه المجالات المالية إلى المجالات غير المالية وتتجاوز أيضا الزمن لتشمل القصير منها والمتوسط والزمن البعيد، كما أن هذا الأسلوب تحكمه الأهداف الملموسة والخطة قصيرة ويشمل أيضا العمل في ظل رؤى إستراتيجية وطموحات وتصورات في المستقبل البعيد.

ثالثا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)

| العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المرتبة | درجة الأهمية |
|---|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| 19 يقوم أسلوب (TQM) على التحسين المستمر واستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة الشركة. | 3.716 | .9500 | 9 | مرتفع |
| 20 يقوم أسلوب (TQM) على تحسين العلاقة بين الإدارة والموظفين والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق. | 3.756 | .9006 | 8 | مرتفع |
| 21 يساعد أسلوب (TQM) على زيادة الكفاءة والفاعلية وتدعيم عملية التعليم والتغذية الراجعة الإستراتيجية في الشركة. | 3.804 | .8623 | 7 | مرتفع |
| 22 يركز أسلوب (TQM) على تخفيض نسبة الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية. | 3.891 | .8816 | 2 | مرتفع |
| 23 يعمل أسلوب (TQM) على توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة والتكلفة والوقت والاستمرار. | 3.918 | .9222 | 1 | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|---|-------|-------|---|----|
| مرتفع | 4 | .9185 | 3.858 | يؤدي استخدام أسلوب (TQM) إلى تخفيض التكاليف المهدورة والضائعة ونسبة الإنتاج المعيب والفحص المرتبط به إلى اقل حد ممكن. | 24 |
| مرتفع | 5 | .9163 | 3.844 | يعمل أسلوب (TQM) على زيادة تدفق المنتجات بشكل أسرع ومطابقتها بالنسبة للمواصفات المطلوبة. | 25 |
| مرتفع | 6 | .7741 | 3.837 | يعمل أسلوب (TQM) على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى رضا الزبون وتحقيق توقعاته. | 26 |
| مرتفع | 3 | .7494 | 3.871 | يساعد أسلوب (TQM) على تحديد مناطق الفشل والإخفاق ومصادر حدوث العيوب. | 27 |
| مرتفع | | | 3.833 | نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) | |

يشير الجدول (4-4) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) ومن خلال استجابات عينة الدراسة قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وسجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.833).

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (3.918 - 3.716) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص " يعمل أسلوب (TQM) على توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة والتكلفة والوقت والاستمرار " بمتوسط حسابي (3.918) وهي أعلى من المستوى العام وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة " يقوم أسلوب (TQM) على التحسين المستمر واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة الشركة " بمتوسط حسابي (3.716) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة.

أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، فإن القيم المنخفضة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

يلاحظ الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أن نظام إدارة الجودة الشاملة تتمتع بدرجة مرتفعة، إلا أن أوجه الضعف الرئيسة التي تظهرها العينة تتمثل في التحسين المستمر واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة الشركة، وهذا يتطلب من الإدارة العليا أن تولي أهمية كبرى لمسألة الجودة وتعتبرها أحد أهم أولوياتها، إذ زيادة قدرتها على تطبيق إدارة الجودة الشاملة بشكل كبير ناجم عن دعم الإدارة العليا والتزامها وقناعتها بتبني هذه الفلسفة في كل أنشطة وعمليات وأقسام الشركة.

رابعاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير رأس المال البشري، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير رأس المال البشري

| العبارة ^٢ | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المرتبة | درجة الأهمية |
|---|-----------------|-------------------|---------|--------------|
| 28 | 3.891 | .8893 | 2 | مرتفع |
| تمتلك الشركة كوادر بشرية ذات قدرات معرفية تمكنها من إيجاد حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال معرفتهم. | | | | |
| 29 | 3.816 | .7827 | 6 | مرتفع |
| تحفز الشركة مواردها البشرية على التشارك بالمعرفة لزيادة الإبداع. | | | | |
| 30 | 3.871 | .8104 | 3 | مرتفع |
| تستخدم الكوادر البشرية التجارب العملية المكتسبة لتوفير منتجاتها بشكل متميز. | | | | |
| 31 | 3.898 | .8308 | 1 | مرتفع |
| تقدم الشركة حوافز للكوادر البشرية لقاء تقديمهم معارف جديدة تساهم في زيادة تنافسيتها. | | | | |
| 32 | 3.743 | .8175 | 9 | مرتفع |
| تحدد الشركة نوعية المهارات التي يجب أن يكتسبها العاملون في ضوء استراتيجياتها المعتمدة. | | | | |
| 33 | 3.831 | .9064 | 4 | مرتفع |
| تمتلك الكوادر البشرية مهارات متنوعة تسمح باستخدامهم في مهام متنوعة. | | | | |

| | | | | | |
|-------|----|-------|-------|---|----|
| مرتفع | 7 | .9276 | 3.790 | تتقن الكوادر البشرية مهارات متقدمة تمكنها من أداء الدور الحيوي المطلوب منها | 34 |
| مرتفع | 8 | .9137 | 3.763 | تمتلك الكوادر البشرية الخبرة الكافية للعمل في الشركة | 35 |
| مرتفع | 5 | .8886 | 3.818 | تستفيد الشركة من خبرات كوادرها في صياغة استراتيجياتها المستقبلية | 36 |
| مرتفع | 10 | .9589 | 3.729 | تستثمر الشركة خبرات كوادرها في إنتاج منتجات متميزة تضيف قيمة للزبون. | 37 |
| | | مرتفع | 3.815 | رأس المال البشري | |

يشير الجدول (5-4) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير رأس المال البشري ومن خلال استجابات عينة الدراسة قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وسجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.815).

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (3.729 - 3.898) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص "تقدم الشركة حوافز للكوادر البشرية لقاء تقديمهم معارف جديدة تساهم في زيادة تنافسيتها" بمتوسط حسابي (3.898) وهي أعلى من المستوى العام وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة "تستثمر الشركة خبرات كوادرها في إنتاج منتجات متميزة تضيف قيمة للزبون" بمتوسط حسابي (3.729) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة.

أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، فإن القيم المنخفضة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

يلاحظ الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أن الشركات الصناعية تمتلك الكوادر البشرية ذات القدرات المعرفية التي تمكنها من إيجاد حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال معرفتهم، كما أن هذه الشركات تحفز مواردها البشرية على التشارك بالمعرفة لزيادة الإبداع لكونها تمتلك مهارات متنوعة تسمح باستخدامهم في مهام متنوعة وتتنقن أيضا مهارات متقدمة تمكنها من أداء الدور الحيوي المطلوب منها، الأمر الذي يستوجب من هذه الشركات استثمار الخبرات التي تمتلكها كوادرها البشرية في إنتاج منتجات متميزة تضيف قيمة للزبون، وأن تستخدم هذه الخبرات في إيجاد حلول للمشكلات التي تواجه الزبون، كذلك أن تستفيد هذه الشركات من خبرات كوادرها في صياغة استراتيجياتها المستقبلية.

خامسا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الميزة التنافسية، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الميزة التنافسية

| درجة الأهمية | المرتبة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العبارات | ر |
|--------------|---------|-------------------|-----------------|---|----|
| مرتفع | 9 | .9500 | 3.716 | تحاول إدارة الشركة تخفيض كلفة المواد المستخدمة في منتجاتها ومقارنتها بالشركات المنافسة. | 38 |
| مرتفع | 10 | .9550 | 3.682 | تسعى إدارة الشركة لجعل مواصفات منتجاتها مطابقة للمواصفات القياسية الوطنية. | 39 |
| مرتفع | 8 | .8647 | 3.797 | تسعى إدارة الشركة لخفض تكاليف الخدمات التشغيلية والمالية. | 40 |
| مرتفع | 7 | .9083 | 3.864 | تتبنى إدارة الشركة معايير وأسس واضحة للجودة لدعم الميزة التنافسية. | 41 |
| مرتفع | 5 | .7974 | 3.899 | تسعى الشركة لدعم الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات متميزة. | 42 |
| مرتفع | 3 | .7732 | 3.973 | تسعى إدارة الشركة إلى زيادة الأسواق المستهدفة لمنتجاتها. | 43 |

| | | | | | |
|-------|---|-------|-------|--|----|
| مرتفع | 2 | .8689 | 3.993 | تحاول الشركة إيجاد مستخدمين جدد لمنتجاتها. | 44 |
| مرتفع | 4 | .9428 | 3.952 | تتبع الشركة أساليب تمكنها من تحقيق الاتصال السريع مع الموردين. | 45 |
| مرتفع | 1 | .8955 | 4.027 | تلتزم الشركة بالمواعيد المحددة لتسليم المنتجات إلى الزبائن. | 46 |
| مرتفع | 6 | .9810 | 3.897 | تقوم الشركة بتطوير منتجاتها اعتماداً على دراسات السوق | 47 |
| | | مرتفع | 3.880 | الميزة التنافسية | |

يشير الجدول (6-4) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير الميزة التنافسية ومن خلال استجابات عينة الدراسة قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وسجلت متوسطاً حسابياً بلغ (3.880).

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير ما بين (4.027 - 3.682) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص " تلتزم الشركة بالمواعيد المحددة لتسليم المنتجات إلى الزبائن " بمتوسط حسابي (4.027) وهي أعلى من المستوى الكلي وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة " تسعى إدارة الشركة لجعل مواصفات منتجاتها مطابقة للمواصفات القياسية الوطنية " بمتوسط حسابي (3.682) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة.

أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، فإن القيم المنخفضة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

يلاحظ الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أهمية الميزة التنافسية التي تأتي من القدرة على الاستباق والانتقال من المعلومة كمادة أولية إلى المعرفة ثم الخبرة ثم الامتياز والتفوق التنافسي، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال إتباع أساليب جديدة للوصول إلى المعلومة كاستعمال تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة ورأس المال البشري. بحيث تلعب هذه المتغيرات دوراً فعالاً في تنمية الميزة التنافسية في الشركة، مما يوفره لها من معلومات عن التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئتها التنافسية، ويساعد المديرين على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

قام الباحث بالتأكد من الشروط الواجب توافرها في بيانات المتغيرات المستقلة والتي يتطلبها تطبيق تحليل الانحدار مثل اختبار التوزيع الطبيعي واختبار قيم الارتباط بين متغيرات تقنيات المحاسبة الإدارية، وتم التأكد أيضاً من عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي، وقد بينت نتائج هذه الاختبارات إمكانية تطبيق تحليل الانحدار الخطي لاستخراج النتائج، حيث يبين الجدول السابق (4-7) أن المتغير المستقل المتمثلة في تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تم استخدامها في التنبؤ بقيمة هذا الأثر تبين أنها تؤثر في الميزة التنافسية.

الجدول (4-7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد

| المتغيرات الداخلة | المتغيرات الخارجة | النموذج |
|-------------------|---|---------|
| | - | 1 |
| | نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) | |

يبين الجدول التالي (4-8) أن معامل الارتباط (R) بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة وبين الميزة التنافسية (R) قد بلغت (0.725). وهي قيمة مرتفعة وتشير إلى علاقة ايجابية طردية، ويلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R²) قد بلغت (0.526). وهي تشير إلى أن أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة يفسر من التغير أو التباين الحاصل في الميزة التنافسية بقيمة النسبة المذكورة، كما يمكن استخدام قيمة (R²) المعدلة والتي تأخذ بالحسبان عدد المتغيرات المستقلة لتصبح نسبة معامل التحديد المعدل (0.523). وتعتبر القيمة المتبقية من أي من النسبتين تعود أو ترتبط بعوامل أخرى قد تؤثر في الميزة التنافسية.

الجدول (4-8)

نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد

| R | R Square | Adjusted R Square | Std. deviation Error of the Estimate | النموذج Model |
|----------------|---------------|----------------------|--------------------------------------|---------------|
| معامل الارتباط | معامل التحديد | معامل التحديد المعدل | | |
| .725 | .526 | .523 | .43536 | 1 |

أما فيما يتعلق بنتائج تحليل التباين ANOVA لاختبار دلالة نموذج الانحدار يبين الجدول التالي (4-9) النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الاختبار:

الجدول (4-9)

اختبار دلالة نموذج الانحدار

| مستوى الدلالة Sig. | قيمة F | متوسط المربعات Mean Square | درجات الحرية df | مجموع المربعات Sum of Squares | مصدر التباين Model |
|-----------------------|---------|-------------------------------------|-----------------------|--|------------------------|
| 0.000 | 162.074 | 30.720 | 1 | 30.720 | الانحدار Regression |
| | | .190 | 146 | 27.673 | البواقي Residual |
| | | | 147 | 58.393 | الكلي Total |

* ذات دلالة إحصائية على مستوى $(0.05 \geq \alpha)$

حيث كانت قيمة (F) (162.074) عن مستوى دلالة (0.000) وهذا يدل على صلاحية هذا النموذج للاختبار.

كما يبين الجدول التالي (4-10) نتائج اختبار معاملات الانحدار الخطي المتعدد والمتعلقة بنموذج التنبؤ الذي يمكن التوصل إليه من خلال متغيرات تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة:

اختبار تحليل معاملات (Coefficients) معادلة الانحدار

| مستوى الدلالة Sig. t | قيمة t المحسوبة | Unstandardized Coefficients | | Standar dized Coeffici ents | المتغيرات المستقلة / المعاملات المعاملات المعيارية (Beta) |
|----------------------------|--------------------|--------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|---|
| | | B | الخطأ المعيارى Std. Error | المعاملات المعيارية (Beta) | |
| .124 | 1.548 | .428 | .276 | | الحد الثابت |
| .001 | 3.404 | .261 | .077 | .252 | نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) |
| .000 | 4.498 | .353 | .079 | .349 | بطاقة الأداء المتوازن (BSC) |
| .002 | 3.191 | .266 | .084 | .248 | نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) |

* ذات دلالة إحصائية على مستوى $(0.05 \geq \alpha)$

تشير بيانات الجدول السابق (10-4) إلى اختبار t المستخدم في اختبار فرضية تقاطع خط الانحدار (الحد الثابت) والتي تشير إلى أن خط الانحدار يمر بنقطة الأصل أم يقطع محور الصادات عند نقطة معينة (الحد الثابت)، إذ يتبين من خلال قيمة مستوى الدلالة البالغة (0.000) رفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى أن قيمة الحد الثابت لا تساوي صفرًا، وعليه فإن خط الانحدار لا يمر بنقطة الأصل، ولذلك فإن تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر في المتغير التابع وهو الميزة التنافسية ومن هنا يتم الاستنتاج بأهمية تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في إيجاد نموذج (معادلة للتنبؤ بقيم تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة) وعليه يمكن اختبار الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة على النحو الآتي:

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

يبين الجدول (9-4) أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (162.074) وهي قيمة دالة إحصائية لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة قد بلغت (0.000) وهي أقل من 0.05 مما يعني رفض فرضية الدراسة الصفرية الرئيسة (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_a) والتي تشير إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

يبين الجدول (4-10) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (3.404) بمستوى دلالة (0.001) وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة 0.05 يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من 0.05 مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة الصفرية الأولى (Ho) وقبول البديلة (Ha) وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، كما يبين الجدول أن قيمة المعامل (B) قد بلغ (0.261).

ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

يبين الجدول (4-10) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (4.498) بمستوى دلالة (0.000) وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة 0.05 يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من 0.05 مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة الصفرية الثانية (Ho) وقبول البديلة (Ha)، وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، كما يبين الجدول أن قيمة المعامل (B) قد بلغ (0.353).

رابعاً: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

يبين الجدول (4-10) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (3.191) بمستوى دلالة (0.002) وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة 0.05 يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من 0.05 مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة الصفرية الثالثة (Ho) وقبول البديلة (Ha)، وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، كما يبين الجدول أن قيمة المعامل (B) قد بلغ (0.266).

خامسا: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

تمت الاستعانة في اختبار هذه الفرضية بتحليل المسار Path Analysis من خلال استخدام برنامج Amos المدعم بالبرنامج الإحصائي SPSS وذلك للتحقق من وجود أثر لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة على الميزة التنافسية في ظل تبني رأس المال البشري في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية، ويوضح الجدول رقم (4-11) النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية.

نتائج اختبار تحليل المسار Path Analysis لأثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية

| Sig* | T | المسار | Indirect Effect قيمة معامل تأثير غير المباشر | Direct Effect قيم معاملات التأثير | Sig* | CFI | GFI | Chi2 | البيان |
|---------------|----------|-------------|---|--------------------------------------|---------------|-------|-------|----------|---|
| مستوى الدلالة | المحسوبة | | | | مستوى الدلالة | | | المحسوبة | |
| 0.000 | 8.791 | ←SSN STS | *0,605 | 0.741 | 0.000 | 0.914 | 0.897 | 7.621 | أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة على الميزة التنافسية |
| 0.000 | 12.210 | ←HRC STS | | 0.817 | | | | | رأس المال البشري على الميزة التنافسية في ظل تبني رأس المال البشري |

| | |
|---|--|
| GFI: Goodness of Fit Index must Proximity to one | مؤشر ملاءمة الجودة ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح |
| CFI: Comparative Fit Index must Proximity to one | مؤشر المواءمة المقارن ومن المفترض أن يقترب من الواحد صحيح |
| DLS: SSN | تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة |
| ET: HRC | رأس المال البشري |
| MD: STS | الميزة التنافسية |

* التأثير غير المباشر عبارة عن حاصل ضرب معاملات قيم التأثير المباشر بين المتغيرات

يلاحظ من خلال الجدول (11- 4) أن قيمة Chi2 المحسوبة بلغت (7.621)، وهي ذات دلالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$. وبلغت قيمة Goodness of Fit Index (GFI) وهو مؤشر ملاءمة الجودة ما قيمته (0.897) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح (مؤشر الملاءمة التامة تقريبا). وبنفس السياق بلغ مؤشر المواءمة المقارن Comparative Fit Index (CFI) (0.914) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. بينما بلغ أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في الميزة التنافسية (0.741)، وهو ما يشير إلى أن تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر في الميزة التنافسية. كذلك فقد بلغ تأثير رأس المال البشري على الميزة التنافسية (0.817)،

وهو ما يؤكد تأثير رأس المال البشري على الميزة التنافسية، وبالتالي فإن زيادة الاهتمام برأس المال البشري سوف يؤثر بالميزة التنافسية. وهو ما يؤكد الدور الذي يلعبه رأس المال البشري في أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة على الميزة التنافسية. وقد بلغ التأثير غير المباشر لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة على الميزة التنافسية من خلال رأس المال البشري (0.605)، وهو ما يؤكد الدور الذي يلعبه رأس المال البشري كمتغير وسيط في أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة على الميزة التنافسية.

كما بلغت قيمة T المحسوبة للمسار الأول (تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة ← الميزة التنافسية) (8.791) وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، فيما بلغت قيمة T المحسوبة للمسار الثاني (رأس المال البشري ← الميزة التنافسية) (12.210) وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وبالتالي فإن زيادة الاهتمام برأس المال البشري من شأنه توليد تأثير على الميزة التنافسية. وعليه ترفض الفرضية الصفرية الرئيسة الثانية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: يوجد أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرض لمجمل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وعلى ضوء هذه النتائج قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أبرز نتائج الدراسة الميدانية وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات العينة كما وردت في الإستبانة بما يلي:

5-1 النتائج

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

1-النتائج المتعلقة بمتغير التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

بينت نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغير التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، أن استجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت بمستوى مرتفع من الأهمية، وقد تبين أن هذا النظام يقوم بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة ويقوم بتخصيص تكاليف كل مركز إنتاجي بدقة بالشركة، كذلك تبين انه يساعد على تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يسهل عملية تتبع التكاليف وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة وتحديد تكلفة نشاط في الشركة بسهولة.

2-النتائج المتعلقة بمتغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

بينت نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغير بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، أن استجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت بمستوى مرتفع من الأهمية، وقد تبين أن هذا النظام يوفر مقاييس مالية وغير مالية للشركة ومعلومات كافية للمسؤولين في الشركة لاتخاذ القرارات المناسبة، كما تبين انه يساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وفي وضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية للشركة، بالإضافة إلى انه يحقق التوازن بين الأهداف قصيرة متوسطة وطويلة الأجل للشركة.

3-النتائج المتعلقة بمتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM):

بينت نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغير نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، أن استجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت بمستوى مرتفع من الأهمية، وقد تبين أن هذا النظام يعمل على توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة والتكلفة والوقت والاستمرار، ويركز على تخفيض نسبة الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية، ويساعد أيضا على تحديد مناطق الفشل والإخفاق ومصادر حدوث العيوب، كما تبين أن استخدام أسلوب (TQM) يؤدي إلى تخفيض التكاليف المهدورة والضائعة ونسبة الإنتاج المعيب والفحص المرتبط به إلى اقل حد ممكن، ويعمل على زيادة تدفق المنتجات بشكل أسرع ومطابقتها بالنسبة للمواصفات المطلوبة.

4-النتائج المتعلقة بمتغير رأس المال البشري:

بينت نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغير رأس المال البشري، أن استجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت بمستوى مرتفع من الأهمية، وقد تبين أن الشركة تقدم حوافز للكوادر البشرية لقاء تقديمهم معارف جديدة تساهم في زيادة تنافسيتها، وهي تمتلك كوادر بشرية ذات قدرات معرفية تمكنها من إيجاد حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال معرفتهم، كذلك تبين أن الكوادر البشرية تستخدم التجارب العملية المكتسبة لتوفير منتجاتها بشكل متميز، حيث تمتلك هذه الكوادر مهارات متنوعة تسمح باستخدامهم في مهام متنوعة، بالإضافة إلى انه تبين أن الشركة تستفيد من خبرات كوادرها في صياغة استراتيجياتها المستقبلية.

5-النتائج المتعلقة بمتغير رأس المال البشري:

بينت نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلي لمتغير الميزة التنافسية، أن استجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت بمستوى مرتفع من الأهمية، وقد تبين أن الشركة تلتزم بالمواعيد المحددة لتسليم المنتجات إلى الزبائن وتحاول أيضا إيجاد مستخدمين جدد لمنتجاتها وتسعى إلى زيادة الأسواق المستهدفة لمنتجاتها، كذلك فقد تبين أن الشركة تتبع أساليب تمكنها من تحقيق الاتصال السريع مع الموردين وتسعى باستمرار لدعم الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات متميزة.

ثانياً: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1- أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

2- أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

3- أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

3- أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقنية نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

4- أظهرت النتائج وجود أثر لرأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة (مجتمعة) والميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية.

2-5 التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات للشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية والمنبثقة من العبارات الأكثر ضعفاً، والتي أظهرتها نتائج الدراسة الميدانية، وهي على النحو الآتي:

1- ضرورة استمرار الشركات العراقية باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة، والاهتمام بمجالاتها المختلفة، لما توفره من منافع خاصة في الميزة التنافسية، والعمل على توفير البنية التحتية اللازمة لتطبيق هذه التقنيات لكونها قادرة على التفاعل والاستجابة للمتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

2- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة والموظفين والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وروح الفريق وتدريب الموظفين على الأدوات التي من خلالها تتم السيطرة على الجودة وتدعيم عملية التعليم والتغذية الراجعة الإستراتيجية في الشركة.

3- تركيز الشركات على إجراء دراسات دورية للتعرّف إلى نقاط الضعف، ونقاط القوة المتعلقة بقدرات رأس المال البشري لدورها كمتغير وسيط في أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في الميزة التنافسية، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

أ- استثمار الشركة لخبرات كوادرها في إنتاج منتجات متميزة تضيف قيمة للزبون.

ب- تحديد نوعية المهارات التي يجب أن يكتسبها العاملون في ضوء استراتيجيات الشركة المعتمدة.

ج- السعي لامتلاك الكوادر البشرية الخبرة الكافية للعمل في الشركة.

د- تعزيز قدرات الكوادر البشرية على إتقان مهارات متقدمة تمكنها من أداء الدور الحيوي المطلوب منها

4- قيام الشركات بتركيز توجهاتها نحو تحقيق النتائج المستهدفة من قبلها لتحسين الميزة التنافسية مع

التركيز على المتطلبات الرئيسية لتحقيق ذلك، ومن خلال إتباع الآليات الآتية:

أ-سعي إدارة الشركة لجعل مواصفات منتجاتها مطابقة للمواصفات القياسية الوطنية.

ب-قيام إدارة الشركة بتخفيض كلفة المواد المستخدمة في منتجاتها ومقارنتها بالشركات المنافسة.

ج-السعي المستمر لخفض تكاليف الخدمات التشغيلية والمالية.

د-ضرورة أن تتبنى إدارة الشركة معايير وأسس واضحة للجودة لدعم الميزة التنافسية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- آدم، يوحنا، والرزق صالح، (2010)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- أبو بكر، مصطفى محمود (2016). "الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2007) ، المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية.
- بهيبيتي، داليا رضا، (2014)، المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على أساس الأنشطة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- التكريتي، إسماعيل يحيى، (2007)، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- تشارلز، هورنجرن، (2009)، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، ترجمة احمد حامد حجاج، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر.
- تقرير سوق العراق للأوراق المالية، لشهر تموز من العام 2017.
- جاريسون، ري اتش، نورين اريك، (2012)، المحاسبة الإدارية. الطبعة العربية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية.

- جرادات، زيد عبدالكريم، والشبيل، سيف عبید، (2014)، " مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية"، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، ص 257-296.
- جمعة، أحمد حلمي، (2011)، المحاسبة الإدارية: التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جودة، عبد الحكيم مصطفى، و خليل محمد نمر، وخريسات، علا محمد، (2011)، " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة: (دراسة ميدانية) "، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 87، ص 17-37.
- الحواجرة، كامل، (2010). دراسة ارتباط استراتيجيات استثمار رأس المال المعرفي بالأداء التنافسي للمؤسسات. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد (7)، العدد (2)، ص ص 309-279.
- الخزاعلة، سلامة جميل، (2016)، أثر ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي وغير المالي في ظل إدارة المعرفة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- خليل، نبيل مرسي (2013)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر.
- درويش. مروان جمعة (2017)، تحليل جودة الخدمات المصرفية الإسلامية، دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية في فلسطين، المؤتمر العلمي الدولي الثالث، الجودة والتميز في منظمات الأعمال، جامعة سكيكدا، الجزائر، المنعقد بتاريخ 2017/2/12.
- الدليمي، خليل (2005) "نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الاردن"، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 21 عدد 3، ص ص 615-653.

- رشيد، صالح عبد الرضا وجلاب، إحسان دهش (2008). " الإدارة الإستراتيجية "، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- السبوع، سليمان، (2010)، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة. أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق.
- السلمي. علي (2011)، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة.
- سعيدي، وصاف، ومولود، وعوديا، (2014)، الاستثمار البشري كمحدد أساسي لنمو القطاع التصديري، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 10/9 مارس 2014.
- الصعفاني، عبدالسلام عبدالله محمد، (2012)، استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة "دراسة نظرية تطبيقية في بيئة الأعمال اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، كلية التجارة، مصر.
- الطراونة بكر محمود، (2015)، " الدور الإستراتيجي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): دراسة ميدانية في شركات الصناعات الدوائية العاملة في الأردن"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
- ظاهر، أحمد حسن، (2012)، المحاسبة الإدارية. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الظاهر، نعيم إبراهيم، (2009)، إدارة المعرفة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.
- العامري. صالح مهدي محسن. والغالبى. طاهر محسن منصور. (2013). بطاقة القياس المتوازن للأداء كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة. المجلة المصرية للدراسات التجارية. كلية التجارة. جامعة المنصورة. العدد الثاني. ص 32-49.

- عبدالرحمن، عبد الرحمن سليم، (2008)، أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المصرية، رسالة ماجستير، الجامعة اليمنية. اليمن.
- عبد اللطيف، عبد اللطيف وترجمان. حنان. (2016)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد المحسن. توفيق محمد. (2016). اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة: ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن. القاهرة : دار الفكر العربي.
- العجمي مناع فهد علي، (2011). أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت: الأسباب، والتداعيات، والحلول، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، المملكة الأردنية الهاشمية.
- عدس، نائل والخلف، نضال (2017) محاسبة التكاليف: مدخل حديث، دار جهيئة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- العزاوي، سحر احمد كرجي (2015)، اثر التدريب في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تحليلية لآراء عينة من مديري المستشفيات الحكومية في بغداد، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- العقيلي، عمر وصفي (2009)، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة. دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- علي، حسين، (2009)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- عودة، مصطفى جاسر، (2016)، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتقدمة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

- عوض، فاطمة رشدي سويلم (2009) تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الفضل، مؤيد عبد الحسين والطائي، يوسف حجيم، (2014). إدارة الجودة الشاملة من المستهلك: منهج كمي. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- فهمي، علي، (2016)، ترشيد قرارات التخطيط وقياس الأداء باستخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- القحطاني، فيصل محمد مطلق، (2010): الإدارة الإستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للشركات وفقاً لمعايير الأداء الإستراتيجي وإدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الدولية البريطانية، المملكة المتحدة.
- الكبيجي، مجدي وائل. (2011). قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسن الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.
- المصري، منذر واصف، (2013)، اقتصاديات التعليم والتدريب المهني، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا.
- مصطفى، أحمد سيد، (2016)، إعادة البناء كمدخل تنافسي، اختيار الإدارة، القاهرة: الدار الجامعية.
- نديم، مريم شكري محمود، (2013)، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- النصور، صلاح الدين علي عبدالكريم، (2016)، " أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان- دراسة تحليلية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية، الأردن.
- النوايسة، إسراء محمد، (2013)، مدى تطبيق مفاهيم المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الأردنية، رسالة ماجستير، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.
- هيال، وفاء مفلح، (2014)، استثمار رأس المال البشري وأثره على التنمية في المشاريع الريادية في دولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- يوسف، بسام عبد الرحمن (2005) أثر تقنية المعلومات ورأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز. أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، العراق.

- Ahangar, R. (2011). The Relationship Between Human Capital and Financial Performance: An Empirical Investigation in an Iranian Company, African Journal of Business Management, 5(1): 68-75, 4.P.P
- Al-Khadash, H, (2016), "Impact of Strategic Initiatives in Management Accounting on Corporate Financial Performance: Evidence from Amman Stock Exchange, Managing Global Transitions, No.4 (4): 299–312.
- Alnawaiseh, M. (2013).The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks, International Journal of Business and Management, 8(19) : 32-44.
- Al-Refa,ee, Khalil Mahmoud. (2012)" The Extent of Applying The Activity Based Costing System (ABC) In The Field of Iron and Steel Industry In Jordan", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business, V.4 ,NO. 1,P: 671-695.
- Alter. Steven, (2012) Information System: The Foundation of E-Business, 4th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Arnaboldi M., & Lapsley I. (2013) "Activity Based Costing, Modernity and the Transformation of Local Government: A Field Study", Public Management Review, Vol, 5, No, (3), pp: 345-375.
- Atkinson , Anthony A . and Banker, Rajiv, D. and Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark, (2016), Advanced Management Accounting, New Jersey, Prentice Hall, Inc.
- Betlis, R.A. & Hitt, M.A. (2010) The New Competitive Land Scape. Strategic Management Journal, 16, 7-19.P.P.
- Bernard Wong-On-Wing, Lan Guo, Wei Li, Dan Yang, (2017). Reducing conflict in balanced scorecard evaluations . Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, Issues 4-5, P: 363-377.
- Besterfield , D. H., Michna, C. B., Besterfield, G. H. and Sacre, M. B. (2013), Total Quality Management. Pearson Education Inc.. India Bhote.

- Bontis, N.; Crossan, M. & Hulland, J., (2010). Managing an Organizational Learning System by Aligning Stocks and Flows, *Journal of Management Studies*, 39 (4): 437-469.
- Boon, K. & Arumugam, A. (2005). Does Soft TQM Predict employee' attitudes? *The TQM Magazine*. (on line). Available: file:// A: ABSCO host. Htm.
- Buford. Sandra Casey (2016). Linking Human Resources to Organizational Performance and Employee Relations in Human Services Organizations: Ten HR Essentials for Managers. *International Journal of Public Administration*. Vol. 29, No.517, pp: 517-523.
- Burnes. Bernard (2010).” Managing Change: A Strategic Approach to Organizational Dynamics”, England :Prentice Hall.
- Choong, K. (2008). Intellectual Capital: definitions, categorization and reporting models, *Journal of Intellectual Capital*, 9 (4): 609-638.
- Crow, W. J. (2013), *Strategic*, N. Y. Simon & Schuster Press.
- Covin, J. G. and Slevin, D. P and Heeley. M. B. (2010). Pioneers and Followers: Competitive Tactics, Environment, and Firm Growth. *Journal of Business Venturing*, 15(2): 175–210.
- Daft. Richard L. (2015). *New Era of Accounting Management*. Australia: Thomson South- Western.
- David, Platt A, Igor, Vaysman, & Michael, Granof H, (2015), Using Activity – Based Costing to Manage More Effectively, *Journal of Accounting Research*, Vol.40, No.3, p: 1-36.
- Davis, B. and West–Burnham, J. (2017), *Re–engineering and Total Quality in Schools*. The John Hopkins University Press, London.
- Drury, C., (2010), *Management and Cost Accounting*. 9th, Ed. Business Press, Thomson Learning.

-Evans. and Collier, (2007). Operation Management an Integrated Goods and services, Approach, Thomson, South, western, U.S.A international, student edition, www.swlearning.com.

-Fegenbaum, A. V. (2009). How Total Quality Counters Three Forces of International Competitiveness. National Productivity Review. Vol. 2, No, (1), p: P11-34.

-Harayanan. V. K. (2011).”Managing Technology and Innovation for Competitive Advantage”, New Jersey: Prentice Hall.

-Hilton, Ronald W, (2012) Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment, 5 Edition, McGraw-Hill.

-Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton. W. O. (2005), Introduction To Management Accounting. 12th. ed. Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.

-Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton. W. O. (2016), Introduction To Management Accounting. 13th. ed.. Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.

-Hsu, H. (2006). Knowledge Management and Intellectual Capital, Unpublished doctoral dissertation, Southern Illinois University Carbondale.

-Goetsch, L. David & Davis B. Stanley, (2006), Quality Management, Pearson, Prentice Hall.

-Khan. H. (2013). Impact of Total Quality Management on Productivity. The TQM Magazine. . (on line).Available: file://

www.Emeraldinsight.com.

-Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E., and M. Young, (2012), "Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution" . 6th edition. Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

-Kaplan, R. S and Atkinson, A. A. (2006), Management Accounting. Five Edition, Prentice Hall.

-Kaplan R., & Norton D., (2005). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assts . Harvard Business Review.

- Kotler. P. and Keller. K.L., (2009) .Marketing Management. New Jersey .Pearson : Prentice Hall.
- Krajewski. Lee, J. & Ritzman. Larry, P. (2013) .Operation Management: Strategy and Analysis, 5th edition, Wesley Publishing Com USA.
- Lee, S, Florida, R & Gates, G (2010)." Innovation, Human Capital, and Creativity", International Review of Public Administration, 14 (3), 31-62.
- Leonard, D & Mc Adam, R. (2012). The Strategic Impact and Implementation of TQM. The TQM Magazine. Vol, 14, p: 51-54.
- Liu. Tsai-Lung. (2013). "Organization Learning and Social Network Market Orientation: The Role of Resource-Based View Strategy in Gaining Dynamic, Capabilities Advantage" available at [.www. hicbusiness.org.](http://www.hicbusiness.org)
- Ljungstrom, M. & Klefsjo, B.(2012). Implementation obstacles for a work Development-oriented TQM strategy. Total Quality Management. Vol, 13, p: 621-623.
- Lynch. R. (2010). Corporate Strategy, New Jersey: Prentice Hall, USA.
- Porter. Michael E. (2016), "What is Strategy?" Harvard Business Review, Vol. 74, No.4. p 61-78.
- Ross, J., Ross, G., Dragonetti, N. and L. Edvinsson (2013), Intellectual Capital: Navigating in the new business landscape. London: Macmillan Business.
- Sailaja A, P C Basak, K G Viswanadhan.(2013)" Activity Based Cost Management: An Effective Tool for Quality Performance Measurement in Manufacturing Industries", International Journal of Scientific and Engineering Research, V.4, N. 1, P: 2229-5518.
- Seleim, A.; Ashour, A. (2007). Human capital and organizational performance: a study of Egyptian software companies, Management Decision, 45 (4): 790, pp 22.
- Slack. Nigel, Chambers. Stuart, Harland. Christine, Harrston. Alan, and Johnston. Robert. (2014). "Operations Management".4nd ed, Prentice Hall: New York.
- Stevenson. William, J. (2007). "Production: Operations Management". 8th ed, Von Hoffmann Press.

-Sullivan, P. (2008). Profiting from intellectual capital: extracting value from innovation, New York: John Wiley & Sons.

-Svensson, G & Wood, Q. (2015). Corporate Ethics in TQM: Management, New Jersey, Upper Saddle River, Second Edition.

-Tallha, M. (2014). Total Quality Management (TQM) an Overview. The Bottom Line: Managing Library Finances. Vol, 17, p: 15-18.

-Tatikonda, Lakshmi U. and Tatikonda , Rao J. (2011) "Activity Based Costing for Higher Education in Institution “ , Management Accounting , Vol.2 , Issue 2 , pp 18-27.

-Theresa Libby, Steven E Salterio, and Alan Webb. (2004), The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment”. The Accounting Review. Sarasota. Vol. 79, Iss. 4; p: 20-41.

-Thomas H. (2012), Strategic Role in Achieving Competitive A Advantage, Management Review, Vol. 30, No.1, pp: 19-37. Florida.

-Vinzant. J & Vinzant. D.(2009). strategic Management Spin-Offs of The Deming Approach. Journal of Management History. (on line).Available: file://www.Emeraldinsight.com.

-Wegmann, Gregory. (2013)”Compared Activity – Based Costing Case Studies in the Information System Departments of Tow Groups In France; A Strategic Management Accounting Approach”, International Conference on Business and Information, V.7, N.1, Pp.72-93.

-Youndt, M; snell, S.; Dean, J. & Lepak, D. (2011), human resource management manufacturing and firm performance, academy of management journal, 39: 13, p: 839.

الملاحق

ملحق (1)

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية طيبة ...

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة حول:

أثر رأس المال البشري في العلاقة بين تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية في الشركات

الصناعية المساهمة العامة العراقية

يرجى التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة، مع العلم بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية، ولأغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت، المفرق: المملكة الأردنية الهاشمية.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

عبدالله حسين جميل جميل

القسم الأول: البيانات الشخصية

| الخاصية | توزيع الخاصية |
|-------------------|---|
| 1- العمر | 30 سنة فأقل <input type="checkbox"/> 31-35 سنة <input type="checkbox"/> 36-40 سنة <input type="checkbox"/> 41 - 45 سنة <input type="checkbox"/> فأكثر <input type="checkbox"/> |
| 2- سنوات الخبرة | اقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> 10 سنوات اقل <input type="checkbox"/> 10 سنوات اقل 15 سنة <input type="checkbox"/> من 15 سنة <input type="checkbox"/> |
| 3- المؤهل العلمي | دبلوم <input type="checkbox"/> بوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> وراه <input type="checkbox"/> |
| 4- المسمى الوظيفي | مدير مالي <input type="checkbox"/> مدير مالي <input type="checkbox"/> مدير تدقيق داخلي <input type="checkbox"/> مس قسم الحسابات <input type="checkbox"/> مدير استثمار <input type="checkbox"/> محاسب <input type="checkbox"/> في داخلي <input type="checkbox"/> |

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

الرجاء وضع إشارة (√) أمام كل عبارة لبيان مدى انطباقها عليك وفق درجات المقياس إلى يسار الصفحة.

أبعاد المتغير المستقل: تقنيات المحاسبة الإدارية

| التسلسل | العبرة | موافق جدا | موافق | موافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق جدا |
|---------|--------|-----------|-------|-----------------|-----------|---------------|
|---------|--------|-----------|-------|-----------------|-----------|---------------|

أولا: فيما يلي مجموعة من الفقرات الخاصة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

| | | | | | | |
|---|---|--|--|--|--|--|
| 1 | يوفر نظام (ABC) أرضية مناسبة لرفع كفاءة عملية إعداد معايير والموازنات التخطيطية المرنة في الشركة. | | | | | |
| 2 | يوفر نظام (ABC) معلومات تكاليفية دقيقة لأغراض التسعير. | | | | | |
| 3 | يعمل نظام (ABC) على تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدة المنتجة بشكل أكثر عدالة. | | | | | |
| 4 | يقوم نظام (ABC) على تخصيص تكاليف كل مركز خدمات إنتاجي بدقة بالشركة. | | | | | |
| 5 | يساعد نظام (ABC) على تحديد تكلفة نشاط في الشركة بسهولة. | | | | | |
| 6 | يساعد نظام (ABC) على تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يسهل عملية تتبع التكاليف. | | | | | |
| 7 | يقوم نظام (ABC) بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة. | | | | | |
| 8 | يقوم نظام (ABC) بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة. | | | | | |
| 9 | يقوم نظام (ABC) على تخصيص تكاليف كل مركز إنتاجي بدقة بالشركة. | | | | | |

ثانيا: فيما يلي مجموعة من الفقرات الخاصة بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|----|
| | | | | | يعمل نظام (BSC) على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في الشركة. | 10 |
| | | | | | يوفر نظام (BSC) معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها في الشركة. | 11 |
| | | | | | يوفر نظام (BSC) مقاييس مالية وغير مالية للشركة. | 12 |
| | | | | | يساهم نظام (BSC) في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركة. | 13 |
| | | | | | يحقق نظام (BSC) التوازن بين الأهداف قصيرة متوسطة وطويلة الأجل للشركة. | 14 |
| | | | | | يساهم نظام (BSC) في وضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية للشركة. | 15 |
| | | | | | يوفر نظام (BSC) معلومات كافية للمسؤولين في الشركة لاتخاذ القرارات المناسبة. | 16 |
| | | | | | يساهم نظام (BSC) في تقديم رؤية واضحة للشركة عن وضعها الراهن ومستقبلها. | 17 |
| | | | | | يساعد نظام (BSC) الشركة على الإدارة الفاعلة وإدارة متطلبات الأطراف ذوي العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين، العمليات التشغيلية). | 18 |

ثالثاً: فيما يلي مجموعة من الفقرات الخاصة بنظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)

| | | | | | |
|--|--|--|--|----|---|
| | | | | 19 | يقوم أسلوب (TQM) على التحسين المستمر واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للعملية الإنتاجية وجميع أنشطة الشركة. |
| | | | | 20 | يقوم أسلوب (TQM) على تحسين العلاقة بين الإدارة والموظفين والتحفيز بشكل أكبر على العمل الجماعي وبروح الفريق. |
| | | | | 21 | يساعد أسلوب (TQM) على زيادة الكفاءة والفاعلية وتدعيم عملية التعليم والتغذية الراجعة الإستراتيجية في الشركة. |
| | | | | 22 | يركز أسلوب (TQM) على تخفيض نسبة الأخطاء الخاصة بالعملية الإنتاجية. |
| | | | | 23 | يعمل أسلوب (TQM) على توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة والتكلفة والوقت والاستمرار. |
| | | | | 24 | يؤدي استخدام أسلوب (TQM) إلى تخفيض التكاليف المهدورة والضائعة ونسبة الإنتاج المعيب والفحص المرتبط به إلى أقل حد ممكن. |
| | | | | 25 | يعمل أسلوب (TQM) على زيادة تدفق المنتجات بشكل أسرع ومطابقتها بالنسبة للمواصفات المطلوبة. |
| | | | | 26 | يعمل أسلوب (TQM) على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى رضا الزبون وتحقيق توقعاته. |
| | | | | 27 | يساعد أسلوب (TQM) على تحديد مناطق الفشل والإخفاق ومصادر حدوث العيوب. |

أبعاد المتغير المعدل: رأس المال البشري

| التسلسل | العبرة | موافق جدا | موافق | موافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق جدا |
|---------|--------|-----------|-------|-----------------|-----------|---------------|
|---------|--------|-----------|-------|-----------------|-----------|---------------|

فيما يلي مجموعة من الفقرات الخاصة رأس المال البشري

| | | | | | | |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 28 | تمتلك الشركة كوادر بشرية ذات قدرات معرفية تمكنها من إيجاد حلول أفضل للمشاكل التي تقع في مجال معرفتهم. | | | | | |
| 29 | تحفز الشركة مواردها البشرية على التشارك بالمعرفة لزيادة الإبداع. | | | | | |
| 30 | تستخدم الكوادر البشرية التجارب العملية المكتسبة لتوفير منتجاتها بشكل متميز. | | | | | |
| 31 | تقدم الشركة حوافز للكوادر البشرية لقاء تقديمهم معارف جديدة تساهم في زيادة تنافسيتها. | | | | | |
| 32 | تحدد الشركة نوعية المهارات التي يجب أن يكتسبها العاملون في ضوء استراتيجياتها المعتمدة. | | | | | |
| 33 | تمتلك الكوادر البشرية مهارات متنوعة تسمح باستخدامهم في مهام متنوعة. | | | | | |
| 34 | تتقن الكوادر البشرية مهارات متقدمة تمكنها من أداء الدور الحيوي المطلوب منها | | | | | |
| 35 | تمتلك الكوادر البشرية الخبرة الكافية للعمل في الشركة | | | | | |
| 36 | تستفيد الشركة من خبرات كوادرها في صياغة استراتيجياتها المستقبلية | | | | | |
| 37 | تستثمر الشركة خبرات كوادرها في إنتاج منتجات متميزة تضيف قيمة للزبون | | | | | |

المتغير التابع: تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة العراقية

| التسلسل | العبرة | غير موافق جداً | غير موافق | موافق إلى حد ما | موافق | موافق جداً |
|---------|--------|----------------|-----------|-----------------|-------|------------|
|---------|--------|----------------|-----------|-----------------|-------|------------|

فيما يلي مجموعة من الفقرات الخاصة بتحقيق الميزة التنافسية

| | | | | | | |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 38 | تحاول إدارة الشركة تخفيض كلفة المواد المستخدمة في منتجاتها ومقارنتها بالشركات المنافسة. | | | | | |
| 39 | تسعى إدارة الشركة لجعل مواصفات منتجاتها مطابقة للمواصفات القياسية الوطنية. | | | | | |
| 40 | تسعى إدارة الشركة لخفض تكاليف الخدمات التشغيلية والمالية. | | | | | |
| 41 | تتبنى إدارة الشركة معايير وأسس واضحة للجودة لدعم الميزة التنافسية. | | | | | |
| 42 | تسعى الشركة لدعم الميزة التنافسية من خلال تقديم منتجات متميزة. | | | | | |
| 43 | تسعى إدارة الشركة إلى زيادة الأسواق المستهدفة لمنتجاتها. | | | | | |
| 44 | تحاول الشركة إيجاد مستخدمين جدد لمنتجاتها. | | | | | |
| 45 | تتبع الشركة أساليب تمكنها من تحقيق الاتصال السريع مع الموردين. | | | | | |
| 46 | تلتزم الشركة بالمواعيد المحددة لتسليم المنتجات إلى الزبائن. | | | | | |
| 47 | تقوم الشركة بتطوير منتجاتها اعتماداً على دراسات السوق. | | | | | |

انتهت الاستبانة شاكراً لكم تعاونكم

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

| التسلسل | الاسم | الجامعة |
|---------|-------------------------------|----------------------|
| 1 | الأستاذ الدكتور غسان المطارنة | جامعة آل البيت |
| 2 | الأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة | جامعة آل البيت |
| 3 | الدكتور عبدالرحمن الدلاييح | جامعة آل البيت |
| 4 | الدكتور عبدالله الزعبي | جامعة آل البيت |
| 5 | الدكتور صقر الطاهات | جامعة آل البيت |
| 6 | الدكتور نوفان العليمات | جامعة آل البيت |
| 7 | الدكتور محمد المشاقبة | جامعة آل البيت |
| 8 | الدكتور محمد الحذب | جامعة آل البيت |
| 9 | الدكتور طارق الخالدي | جامعة آل البيت |
| 10 | الدكتور خلدون الداوود | جامعة اليرموك |
| 11 | الدكتور حمزة الموالي | الجامعة الأردنية |
| 12 | الدكتور عمر شقيدر | جامعة الزرقاء الخاصة |
| 13 | الدكتور طارق المبيضين | جامعة الزرقاء الخاصة |
| 14 | الدكتور سطم صالح حسين | جامعة تكريت/العراق |
| 15 | الدكتور وجيه نعمه حسين | جامعة تكريت/العراق |