

الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية ودورها في دعم الميزة التنافسية
(دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة المدرجة
في سوق الخرطوم للأوراق المالية)

**Contemporary trends in management accounting and its role in
supporting competitive advantage
(A field study on a sample of joint stock companies listed on the
Khartoum Stock Exchange)**

إعداد:

- أ.د. عبد الرحمن البكري منصور، أستاذ المحاسبة بجامعة النيلين
- سعيد محمد عيسى بابكر، طالب دكتوراه abuasaado27@gmail.com

المستخلص

تناولت الدراسة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في دعم الميزة التنافسية واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج في الوقت بالضبط في زيادة الميزة التنافسية واتخاذ القرارات الاستراتيجية. ولمعالجة مشكلة الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودعم الميزة التنافسية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن وترشيد القرارات الاستراتيجية. تم استخدام المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية للتحليل والمعالجات الإحصائية SPSS، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة من خلال الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية وتقوم بطاقة الاداء المتوازن بربط كل الوحدات والمستويات الإدارية من خلال لخطط والسياسات وربطها بالأهداف. اقترحت الدراسة العديد من التوصيات منها: العمل على تجميع الأعمال على هيئة أنشطة بحيث يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد للأنشطة المتشابهة لتتبع تكلفة النشاط، الاهتمام بأساليب بطاقة الاداء المتوازن، لأن ذلك يمكن الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية.

Abstract

The study examined modern methods of management accounting and their role in supporting competitive advantage and strategic decision making. The study aimed to demonstrate the impact of the activity-based costing system, the balanced scorecard, the target cost system, and the just in-time production system in increasing competitive advantage and making strategic decisions. To address the problem of the study, the following hypotheses were tested: There is a statistically significant relationship between the

activity-based costing system and supporting competitive advantage. There is a statistically significant relationship between the balanced scorecard and rationalization of strategic decisions. The deductive approach, the inductive approach, and the analytical descriptive approach were used. The Statistical Analysis Program for the Social Sciences (SPSS) was used for statistical analysis and processing, and the study reached many results, including: The activity-based costing system contributes to determining the relationship between the various activity centers through Linking costs, activities, and responsibility centers, the balanced scorecard links all administrative units and levels through plans and policies and links them to goals. The study suggested many recommendations, including: working on grouping work into activities so that a single cost driver can be used for similar activities to track the cost of the activity, paying attention to balanced scorecard methods because this enables the economic unit to monitor financial results

أولاً: المقدمة:

تواجه المؤسسات في العصر الحديث حالة من الضغوطات والتحديات بسبب التغيرات الجوهرية السريعة في جميع الميادين، مما يجعل المؤسسة في حاجة إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، كما يتطلب المزيد من الخبرات والمهارات العالية في الإدارة، وذلك بمدى توفر تقنيات أنظمة فعالة تساعد المسؤولين والمدراء على اتخاذ قرارات إدارية سليمة تتلاءم مع مواكبة العصر تغير استراتيجيتها مما يدفع بالمؤسسة لدعم مركزها التنافسي. تحتاج الإدارة إلى توفير معلومات مالية لمختلف المستويات الإدارية القيام بوظائفها، وبذلك تحتاج إلى أساليب وتقنيات حديثة تمكن المؤسسة من تحقيق المزايا التنافسية وتسهل عليها عملية اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية. تتناول هذه الدراسة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة) من خلال معرفة آلية كل أسلوب وما يقدمه من حلول في إدارة التكلفة الاستراتيجية والتخلص من التكاليف غير الضرورية بحسب متطلبات كل أسلوب ونتائج استخدامه للوصول إلى أهم البنود المهمة التي من الممكن الاستفادة منها في حالة استخدام أي من هذه الأساليب المذكورة للاستفادة منها في تميز الوحدة الاقتصادية عن غيرها.

مشكلة الدراسة : تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما اثر الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في دعم الميزة التنافسية؟ وتتفرع عنه التساؤلات التالية:

١. هل هنالك علاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودعم الميزة التنافسية ؟

٢. هل هنالك علاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية ؟

فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة في:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودعم الميزة التنافسية.

٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة في تحقيق الأهداف الآتية:

١. بيان أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية.

٢. توضيح دور نظام التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية.

أهمية الدراسة : أهمية الدراسة تعود إلى الأسباب الآتية:

أولاً/ الأهمية العلمية: تسليط الدراسة الضوء على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، كما أنه تظهر أهميتها في تزويد إدارات الشركات بالمعرفة الكافية بضرورة التركيز على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم الميزة التنافسية، كما تظهر أهمية الدراسة في تقديم المساهمة العلمية عن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتزويد المكتبة العلمية بما يفيد الباحثين وطلاب العلم والمعرفة بكل ما يتعلق بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في دعم الميزة التنافسية.

ثانياً/ الأهمية العملية: تنبع الأهمية العملية لهذه الدراسة في كونها تناولت الدراسة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات بغرض المحافظة على موقعها في السوق ومواجهة التغيرات البيئية المتسارعة، ومعرفة أهم العوامل البيئية التي تتطلبها استعمال بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لغرض تطبيقها في المنشآت السودانية.

منهجية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع وعرض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتتبع محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة وفرضياتها، والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي والاستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة إلى الاطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة.

أعتمد الباحثان على بيانات نوعية تم تجميعها عن طريق الاستبيان.

ثانياً / الدراسات السابقة: تناول الباحثان بعض الدراسات السابقة المرتبطة بالأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية للاستفادة من التراكم المعرفي وتحديد الفجوة النظرية التي تناولتها هذه الدراسة من خلال الدراسات الآتية: خالد وآخرون، (٢٠١٥) تمثلت مشكلة الدراسة في تبني الشركة السودانية للتوليد الحراري نظام التكاليف التقليدي عند تحديد وقياس تكلفة الكيلو واط/الساعة لمحطاتها المنتشرة في السودان مما ينعكس سلباً على هذا القياس، هل يمكن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط من تحديد تكلفة الإنتاج بصورة دقيقة بالشركة السودانية للتوليد، هل يؤدي تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط إلى تقديم مقترحات وحلول تؤدي لخفض تكلفة الإنتاج بالشركة السودانية للتوليد؟. هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة، يمكن الاستفادة من التكلفة المستهدفة في المقارنة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات وتزويد الإدارة بنتائجها لدراسة الأسباب واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح والمعالجة.

تختلف دراسة الباحثان عن هذه الدراسة بأنها تناولت: التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، بينما تناولت الدراسة الباحث دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم الميزة التنافسية.

سارة، (٢٠١٦): تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى مساهمة آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية. هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات المحاسبة الإدارية الحديثة، من حيث المزايا والمحددات، توفير تقنيات وأنظمة حديثة تعمل بها المؤسسات وتساعد في إعطاء تفسير دقيق وشامل للنتائج. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: آليات المحاسبة الإدارية الحديثة تعتبر من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تطبيق المؤسسة لأي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة يعتبر قفزة نحو الحداثة والتطور. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: على المؤسسة إنشاء وحدة خاصة بالمحاسبة الإدارية لأنها تحقق العديد من المزايا وتوفر المعلومات الضرورية..

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بأنها تناولت: آليات المحاسبة الإدارية الحديثة كمجمل في تحقيق الميزة التنافسية، بينما تناولت الدراسة الباحث دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة) في دعم الميزة التنافسية.

الحمزة، وآخرون، ٢٠١٩م تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى ادراك المسؤولين والعاملين في شركة الاسمنت لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، هل من الممكن أن يساهم تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق ميزة تنافسية بأبعادها المختلفة في شركة اسمنت تبسه؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإدارية البيئية والبحث في علاقتها بالميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية، واختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق ميزة تنافسية بأبعادها المختلفة في شركة اسمنت تبسه. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق ميزة تنافسية بأبعادها المختلفة في شركة اسمنت تبسه.

تختلف دراسة الباحثان عن هذه الدراسة بأنها تناولت أثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية، بينما. بينما تناولت الدراسة الباحث دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في زيادة الميزة التنافسية.

زرياب، ٢٠٢٠م تمثلت مشكلة الدراسة في: هل يؤدي التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط إلى تعظيم الربحية وجودة قياسها. هدفت الدراسة إلى بيان التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط إلى تعظيم الربحية الصناعية بالسودان. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط والربحية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يوفر نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط صورة واضحة عند إدارة تشغيل الأنشطة بكفاءة عالية وحجم الموارد المخطط استخدامها. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: إنشاء قسم مخصص لحسابات التكاليف بالشركات الصناعية ورفده بكوادر متخصصة بالتكاليف، ضرورة مواكبة الشركات الصناعية بالسودان لتطورات البيئة الصناعية.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بأنها تناولت التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على الربحية، بينما تناولت الدراسة الباحث دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم الميزة التنافسية.

١. مفهوم نظام محاسبة التكاليف:

١.١ مفهوم نظام محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة للتكلفة وليست المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحمل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، (شحاته، ٢٠١٠، ٣٣٢)، ويرى البعض أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام للمعلومات يختص بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بأنظمة الشركة، فهو يحدد الأنشطة ثم يتبع تكاليفها، ثم يستخدم مسببات التكلفة في تتبع تكاليف الأنشطة إلى المنتجات باعتبار أن مسببات التكلفة تعكس بالضرورة مدى استهلاك المنتجات للأنشطة، ووفقاً لذلك يمكن أن يكون النشاط فحص المنتجات، إصدار أوامر شراء، أو تغيير المواصفات الهندسية لمنتج معين أو تشغيل أمر بيع معين (مبارك وآخرون، ٢٠١٤، ٣١١) ويعرف أيضاً نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه مدخل للتكلفة يركز على الأنشطة كأغراض للتكلفة الرئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات فهو نظام لتخصيص التكلفة لمرحلتين؛ يتم في الأولى تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة، من ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازم لإنهاءها، (حمدي، ٢٠١١، ٥٢).

يرى الباحث أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهتم بتجميع التكاليف المخصصة لكل نشاط علحدي، وتوزيع هذه التكاليف على المنتجات بناءً على الأنشطة التي تعتبر المسبب للتكلفة. وبالتالي هو نظام يقوم بربط الموارد المستخدمة بالأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتج النهائي.

١.٢ أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تنبع أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من المحاور الآتية، (أحمد، ٢٠١١، ٧١):

١. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
٢. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
٣. توفر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول تكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية ويمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة.
٤. تتيح للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينه.

١.٣ أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف التالية، (ياسين، ٢٠١٠، ٩٦):

١. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
٢. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
٣. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف بين المنتجات المختلفة.

٤. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.

١.٤ مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي، (معاليم، ٢٠٠٥، ٦٧):

١. المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كان عليه في السابق.

٢. عمليات تقييم المنتجات مسبقاً بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، ويؤدي إلى تخفيض التكاليف.

٣. حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات.

١.٥ خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

هنالك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة نوجزها على النحو التالي: (شحاته، ٢٠١٠، ٣٣٥)

١. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة: تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة. وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.

٢. تحديد تكلفة النشاط: بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

٣. تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

٤. اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة: يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات/ساعة.

٥. اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة: يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

١.٦ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط:

يحقق تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط العديد من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية، (إبراهيم، ٢٠١٢، ١٥):

١. يهتم ويؤكد على تجميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة.
٢. يعمل على تحديد مراكز النشاط وكذلك تحديد تكلفة كل نشاط على حدى.
٣. تحديد مسبب التكلفة وكذلك حجم مسبب التكلفة لكل نشاط.
٤. التخصيص المنطقي للتكاليف غير المباشرة استناداً لمسبب التكلفة ومدى استهلاك وحدة المنتج من مسبب تكلفة النشاط.
٥. تحول تركيز هدف رقابة التكاليف من مستوى التركيز على تكلفة المنتج النهائي بعد تحقق التكلفة بالكامل إلى مستوى الرقابة على تكاليف الأنشطة والعمل على دراستها أولاً بأول.
٦. يساعد على تحديد وتحليل الانحرافات على أساس الأنشطة الأمر الذي يوفر معلومات أكثر دقة وملائمة من تحليل الانحرافات التقليدية.
٧. يعتبر أساس لمدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط ومن ثم يساعد على تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة لتدعيمها وأنشطة أخرى غير مضيضة للقيمة للتخلص منها، وبالتالي ترشيد التكاليف ودعم سلسلة القيمة.
٨. توفير معلومات أكثر دقة لأغراض تسعير المنتجات والخدمات.

٢. مفهوم محاسبة التكلفة المستهدفة:

٢.١. نشأة نظام التكلفة المستهدفة:

ترجع بدايات تقنية التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة BeatleVolksWagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات، (ناصر، ٢٠١٠، ٤). إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء الحرب العالمية الثانية، حيث ظهرت فكرة أمريكية بسيطة أطلق عليها أسلوب هندسة القيمة، في شركة (General Electric) الأمريكية، وذلك كمنهج وأسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتجات ذات فعالية عالية تتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في التركيبة، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

أخذت الصناعات اليابانية الفكرة الأمريكية المسماة هندسة القيمة ونقلتها إلى الشركات اليابانية بما يسمى تخفيض التكاليف الديناميكي، ونظام تخطيط الإنتاج في الستينات من القرن الماضي، مستحدثه مدخل جديد لإدارة التكلفة عرف بمدخل التكلفة المستهدفة (Target Cost)، وقد قامت الشركات الصناعية اليابانية بتوسيع المفاهيم الأساسية لهندسة القيمة إلى عملية التكلفة المستهدفة، والتي تهدف إلى إنتاج منتج بكفاءة وفعالية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية، (ظملط، ٢٠١٣، ٥). حيث تم الاعتراف بها كعامل مهم في الوضعية التنافسية المتفوقة للوحدات الاقتصادية اليابانية في فترة الثمانينيات، وقد قامت ببذل جهود كبيرة لنقلها إلى الشركات الغربية، (سرور، الزدكاني، ٢٠١٤، ٢٢٥)، لقد كانت اليابان من أوائل من استخدم منهج التكلفة المستهدفة، بدأ استخدامها في الصناعات اليابانية ولاسيما السيارات وذلك بعد القصور الذي شاب الأنظمة التقليدية في مواكبة التطور وسوق المنافسة، (أبو عودة، ٢٠١٢، ٢٣٠).

٢.٢ . مفهوم التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة هي مجموعة من الأساليب والأدوات الإدارية التي توجه أهداف وغايات الكلفة والأنشطة في التقييم والتخطيط للمنتجات الجديدة، ويوضح أساس الرقابة على العمليات الإنتاجية للتأكد من أن تلك المنتجات تحقق خلال كامل دورة حياتها الأرباح المرغوبة، (الذهبي، الغبان، ٢٠٠٧، ٢٣٦). أيضاً تم تعريفها على أنها مجموعة من الأساليب والأدوات الإدارية المستعملة لتوجيه أهداف الكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة في جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج، وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة، (عبد الله، ٢٠١٤، ٩١). وأيضاً عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب يقوم على تحديد السعر المستهدف في ضوء عوامل السوق لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج التي تستعمل كأداة للتخطيط والتخفيض المبكر للتكلفة المسموح بها في تصميم وإنتاج منتج جديد أو تطوير منتج قائم يقابل في خصائصه ووظائفه رغبات واحتياجات الزبون، ويتم تنفيذها وفق خارطة طريق تجعل عمل تصميم وتصنيع وتسويق المنتج ضمن الحد الأقصى رقم التكاليف المستهدفة وتحقيق ربحاً مرغوباً، (عبد الله، منصور، ٢٠١٥، ٢٢٣).

من التعريفات السابقة يستنتج الباحث أن التكلفة المستهدفة هي مجموعة من الإجراءات والقواعد والمبادئ المتداخلة التي تهدف إلى وضع خطة مستقبلية للعملية الإنتاجية التي تؤدي إلى التحكم في عناصر التكاليف والرقابة عليها بحيث تقدم تقارير للإدارة تساعد في تحديد سعر بيع منافس بهامش ربح معقول يستطيع العميل دفعة.

٢.٣ . أهمية استخدام التكلفة المستهدفة:

ينبع أهمية منهج التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة، خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المؤسسات المنافسة، ولكن أصبح بمقدور المنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل وجودة عالية، ينافسون بشدة، ويحققون معدلات مطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الأرباح، (أبو عودة، ٢٠١٠، ٢٤).

٢.٤ . أهداف التكلفة المستهدفة: تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في:

١. تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
٢. تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
٣. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تعني باحتياجات العمل.
٤. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
٥. تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
٦. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع، (الكعبي، ٢٠١٦، ٢٠٥).
٧. تحديد تكلفة المنتج مسبقاً قبل مراحل الإنتاج، أثناء تصميم وتطوير المنتج.
٨. نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالشركة مع الموردين والعملاء كأطراف خارج الشركة، (إدريس، صالح، ٢٠١٧، ١٧).

٢.٥. خصائص منهج التكلفة المستهدفة:

- تتمثل خصائص منهج التكلفة المستهدفة في الآتي، (حلس، الحداد، ٢٠١٢، ٣٠٧):
١. التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم، حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية.
 ٢. التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لخفض التكاليف.
 ٣. أن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
 ٤. التعاون بين الأقسام مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
 ٥. التكلفة المستهدفة مناسبة تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

٢.٦. مبادئ منهج التكلفة المستهدفة:

- للتكلفة المستهدفة منهج يتضمن جملة من المبادئ التي ميزته عن المداخل التقليدية وهي:
١. التركيز على السعر: المحدد الرئيسي للسعر تحت المنافسة المتزايدة وتقييدات طلبيات الزبائن، أصبحت العوامل الخارجية تلعب دور أساسي في تصميم واختيار مكونات وخصائص المنتج، (يعقوب، صالح، ٢٠١٣، ٢٥٢).
 ٢. التركيز على الزبون: من أجل أن تكون الوحدة الاقتصادية ناجحة في تحديد التكلفة المستهدفة ينبغي على الإدارة الاستماع إلى آراء زبائنها عن المنتجات التي يريدونها، وما الخصائص المهمة في المنتج؟، وتحتاج الإدارة على السعي بقوة للبحث في ملاحظات الزبائن من أجل تصميم المنتجات التي تلي طلب الزبون وبيعها بسعر يكونون على استعداد لدفعه، (فرج، ٢٠١٥، ٤٣٣).
 ٣. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفة مستهدفة.
 ٤. التركيز على عملية التصميم: هذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
 ٥. فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز ومناولة المواد، وإدارة التكلفة.
 ٦. دوره حياة التكاليف: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة على أهميته أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج، (الخلف، حسن، ٢٠٠٧، ١٧٦). لذا لا بد أن تنصب جهود فريق العمل متعددة الوظائف المسئول على تحليل الكلف المستهدفة للمنتج على الأخذ بعين الاعتبار جميع عناصر التكاليف خلال دورة حياته وعدم إغفال تكلفة أي جزء منه مهما كانت قليلة، (مصاروة، الخفاجي، ٢٠١٣، ٣٢٨).
 ٧. استخدام سلسلة القيمة: تعد تحليلات سلسلة القيمة إحدى الاستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تتوقف عليها استراتيجيات عدة أخرى، وتتكون سلسلة القيمة من مجموعة مترابطة ومتتابعة من الأنشطة الجزئية

المنتجة للقيم التي تحتويها مخرجات الوحدة الاقتصادية من سلع وخدمات وترتبط حلقات سلسلة القيمة بين نقطة تدبير الموارد والأجزاء والمكونات ونقطة التسليم النهائي للسلع أو الخدمات إلى الزبائن، (البياتي، ٢٠١٦، ٢٧٩). إن تقنية التكلفة المستهدفة تنظر إلى كامل سلسلة القيمة (مجهزون، موزعون، مزودو الخدمات)، (يعقوب، صالح، ٢٠١٣، ٢٥٢). لذا فإن هدف سلسلة القيمة هو تقسيم الشركة أو المشروع إلى أنشطة لكي يتم تحديد تكاليف تلك الأنشطة فيما بعد ويكون هناك ربط حقيقي بين التكلفة ومسبباتها، (سطم، وآخرون، ٢٠٠٨، ١٠٥).

٢.٧ مميزات تقنية التكلفة المستهدفة:

- توجد عدة مميزات للتكلفة المستهدفة وتتمثل في الآتي، (بن سعد، ٢٠١٥، ٣٣):
١. يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.
 ٢. تؤدي تقنية التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
 ٣. تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.
 ٤. يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.
 ٥. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.
 ٦. تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.
 ٧. لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقدير عنها، إنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

٣. ماهية الميزة التنافسية:

تمهيد:

تعد المنافسة جوهر النجاح أو الفشل لمنشآت الأعمال، كما أنها تحدد مدى ملائمة أنشطة المنشآت ومساهمتها في أداء المنشآت مثل الإبداع أو الترابط الثقافي أو التنفيذ السليم للأداء، حيث تبحث المنشآت عن استراتيجيات تنافسية عن طريق البحث والتقني لمواقع تنافسية محببة لها في مجال العمل الذي تختص به المنشآت، وكل ذلك بهدف تحقيق موقع مريح يحقق الاستدامة في خدمات أو سلع المنشآت في مواجهة قوى التنافس السوقية. لذلك فإن المنشآت في هذه الأيام المليئة بالتغيرات تتسم بيئة عمل عالية التنافس الأمر الذي يضطرها إلى تخصيص الوقت والطاقة والموارد البشرية والمالية من أجل قياس الأداء في سبيل تحقيق الأهداف الإستراتيجية. لعل بعض المنشآت التي أهملت وتجاهلت التخطيط والأهداف الإستراتيجية قد تأثرت بشكل عكسي وجعل من إمكانية حصولها على ميزة تنافسية أصعب من غيرها من المنشآت، لذلك فإن من المهم للمنشآت أن تميز أنفسها عن منافسيها بتحقيق ميزة تنافسية مستدامة عبر فاعلية عملياته وتخطيط إستراتيجي، (الصافي، ٢٠١٧، ٩٣).

بالنظر للتحويلات التي شهدها العالم ولا زال يشهدها، خاصة في الجانب الاقتصادي، من ارتفاع ملحوظ في عدد المؤسسات على اختلاف مجالات نشاطها وكذلك تحرر التجارة الخارجية كلها عوامل أدت إلى زيادة حدة التنافس بين المنتجين وزيادة تخوفهم ودفعهم للبحث عن الوسيلة التي تمكنهم من الحفاظ على الحصة السوقية، وكذلك الحصول على تفوق تنافسي سواء على المستوى المحلي أو العالمي، (زرزور، ٢٠١٣، ١).

٣.١ مفهوم الميزة التنافسية:

عرفت الميزة التنافسية بأنها استغلال الشركة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، حيث تحقق قيمة لا يستطيع المنافسون الآخرون تحقيقها في أنشطتهم، (درويش، ٢٠١٣، ٩٣)، عرفت الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنشأة أن تنافس غيرها من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، (القطيني، ٢٠١٢، ٢٠٢) يرى الباحث أن الميزة التنافسية تعني مجموعة الخصائص والصفات التي تمتلكها المؤسسة وتتميز بها عن غيرها من المنظمات، وهي تعتبر نقطة قوة تتميز بها المؤسسة في نشاطاتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو موقعها الجغرافي أو رأس مالها البشري، دون غيرها من المؤسسات.

٣.٢ أهداف الميزة التنافسية:

من أبرز أهداف الميزة التنافسية الآتي، (شارف، لكحل، ٢٠١٨، ٥١):

١. كثافة الربح والسعي لتحقيقه: فالربح هدف رئيسي من أهداف المؤسسات ذات المزايا التنافسية، وهو هدف يرتبط بدافع التملك والحياسة لكثافة أشكال الأصول، ويتم ذلك من خلال خطة مبرمجة زمبياً من اجل زيادة العائد، وزيادة المردود، وزيادة الدخل.
٢. الانفتاح الواسع على الآخرين: بمعنى القفز من مرحلة الانغلاق على الذات إلى مرحلة الانفتاح على الآخرين الذين يصبحون مكوناً رئيسياً من مكونات نشاط المؤسسة والذين يعتبرون كجسر واصل بين واقع، وحاضر، ومستقبل مرغوب.
٣. التوغل في السوق العالمية: يقصد به التحول من تغطية السوق المحلية إلى تغطية أسواق عالمية، وهذا للوصول إلى درجة متقدمة من السيطرة والتحكم في هذه الأسواق.
٤. الاطلاع المباشر على أهم الاكتشافات والبحوث العلمية: حيث تهدف المؤسسات إلى التحول من حيث البحث أو الأزمة إلى التفوق والاكتشاف والبحث والريادة في آفاق غير مسبوقه من العلم والمعرفة، وهي آفاق تتيح مجالات جديدة للتفوق وتتيح إمكانية التميز لمنتجات المؤسسة.

٣.٣ أهمية الميزة التنافسية: تنبع أهمية الميزة التنافسية من الآتي:

١. إن الميزة التنافسية هي الأساس الذي تصاغ حوله الاستراتيجيات التنافسية للمنظمة وأن المنظمات تنمي قدراتها ومواردها لدعم ميزتها التنافسية، لأنها تفشل بدون وجود هذه الميزة.
٢. أنها تمكن المنظمة من الحصول على حصة سوقية أكبر من منافسيها مما يؤدي إلى زيادة حجم مبيعاتها وأرباحها.
٣. خلق قيمة للعملاء تلي احتياجاتهم وتدعم وتحسن سمعة المؤسسة.
٤. تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة للعملاء.
٥. تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذلك ربحية عالية للبقاء والاستمرار، (زرزور، ٢٠١٣، ٥٥).

٣.٤. مزايا الميزة التنافسية:

يؤدي حصول المنشأة على الميزة التنافسية إلى نتائج عديدة منها، (القطيني، ٢٠١٢، ٢٠٣):

١. زبائن أكثر رضا وقناعة بالمنشأة قياساً بالمنافسين، مما يقلل تعرضهم لهجمات وعروض المنافسين.
٢. حصول المنشأة على حصة من السوق من خلال قدرتها على تقديم قيمة أفضل للزبائن.
٣. زيادة حجم المبيعات والأرباح بسبب ميزة حصة السوق.

٣.٥. أبعاد الميزة التنافسية:

تتلخص أبعاد الميزة التنافسية في الآتي:

١. جودة السلع والخدمات: نتيجة للتغيرات السريعة زاد اهتمام المؤسسات بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على رضاهم، إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة وتحقيق مزايا تنافسية أن تنتج منتجات ذات جودة عالية، وتعد الجودة طلباً لجميع المنظمات سواء الصناعية منها أم الخدمية، العامة أو الخاصة، فهي تشكل عاملاً أساسياً لنجاح المنظمات لما لها من دور بين استغلال الموارد وتحقيق موقع تنافسي في السوق. أن حصول الشركة على القيمة المتوقعة التي تتناسب مع رسالتها يطلب منها تحديد توقعات الزبائن ورغباتهم من الجودة والعمل على تحقيقها، كما أن الجودة تعد من المزايا التنافسية والمهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبائن. أن المنتجات ذات الجودة العالية تسهم في تحسين سمعة الشركة وتحقيق رضا الزبائن فضلاً على أن الشركة يمكن لها أن تفرض أسعار أعلى في حالة تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية متطلبات الزبائن، (بوسالم، ٢٠١٣، ٥٢). وتمثل الجودة التنافسية: مجموعة خصائص المنتج ومنها الجمالية الهادفة إلى إقناع الزبون وحثه على تكراره، وتمتاز المنظمة التي تتخذ من الجودة أسبقية تنافسية بإصدارها على تقديم مستوى متميز من الجودة أعلى مما يتوقعه الزبائن وبشكل أفضل من المستوى الذي يقدمه المنافسين حسب إدراك الزبائن، (البستنجي، ٢٠١١، ١١).
٢. المرونة التنافسية: مع دخول مرحلة التسعينات وتزايد ديناميكية الأسواق الدولية، اعتبرت المرونة أحد أهم الأبعاد التنافسية التي تستطيع المؤسسة أن تتميز من خلالها، ذلك أن المرونة وكوافة لتحديات هذه المرحلة تتعلق بمدى تكييف هذه النظم التشغيلية للمؤسسة مع الطلب والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال.
٣. السرعة التنافسية: بالنظر إلى ما يمثل الوقت من أهمية لدى الزبون واهتمامه المتزايد به فقد أدى ذلك إلى بروز ما يعرف بالمنافسة المرتكزة على عنصر الزمن، وذلك بتقليل الوقت ما أمكن لفائدة العملاء، (عوادي، مراوي، ٢٠٢٠، ١٣٢).
٤. بُعد التسليم: إن بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المهل الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن. فعندما تريد أداء العمل بسرعة هذا يعني تخفيض الوقت الذي يستغرقه عند استلام طلبات

الزبائن للمنتجات وتسليمهم تلك المنتجات بشكل نهائي. فهناك ثلاثة أسبقيات لبعد التسليم تتعامل بالوقت هي، (Available at <http://dr-ama.com/wp-content/uploads>):

- سرعة التسليم: تقاس هذه السرعة بالوقت المستغرق بين استلام طلب الزبون وتلبية الطلب والذي يسمى بوقت الانتظار، ومن الممكن زيادة سرعة التجهيز بتقليل وقت الانتظار.
- التسليم بالوقت المحدد: يعني تسليم طلبات الزبائن في الوقت المحدد لهم من قبل الشركة.
- سرعة التطوير: هي سرعة تقديم منتج جديد وتقاس سرعة التطوير بالوقت بين توليد الفكرة وحتى التصميم النهائي للمنتج وتقديمه إلى السوق.

كما أن الوقت في مجتمع اليوم يعد من المصادر الأساسية لتحقيق ميزة تنافسية للشركة، فالزبائن يرغبون بالاستجابة السريعة لطلباتهم، فضلاً عن فترات انتظار قصيرة، وأن العديد من الشركات تعرف اليوم كيف تستخدم الوقت كسلاح تنافسي من خلال تسليم المنتجات إلى الزبائن بشكل أسرع وأفضل. كما أن تزايد أهمية الوقت للزبون أدت إلى زيادة المنافسة بين الشركات على أساس الوقت والتي غايتها السرعة في تقديم منتجات جديدة وسرعة الدخول في الأسواق.

٥. الإبداع والابتكار التنافسي: يعد الإبداع أحد الأبعاد الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية، وقصد به ابتكار

شيء جديد والإبداع يعني إلى ثلاثة أمور وهي، (الصافي، ٢٠٠٧، ١٠٥):

أ. الإبداع هو فعل يتميز لكونه توليد لأفكار جديدة، وأدواته هي الخيال والتصور والمعرفة بأنواعها.

ب. الإبداع هو عمل دائم وجهد دؤوب لا يأتي من دون عناء.

ت. الإبداع هو ابتكار تستنبط فيه حقائق غير معروفة من حقائق معروفة.

٦. التميز التنافسي: حيث يمكن تحقيق الميزة التنافسية من خلال إنتاج وعرض السلع أو الخدمات لا

يستطيع المنافسون تقليدها، (الصافي، ٢٠٠٧، ١٠٣).

٧. السعر: هو القيمة النقدية المدفوعة مقابل امتلاك المنتج والتي يبادلها المستهلك للحصول على المنافع،

ويركز الاقتصاديون على مفهوم القيمة والمنافع في تحديد السعر، فهم يرون أن السعر ما هو إلا القيمة

التبادلية للسلعة أو الخدمة معبراً عنها بصورة نقدية ويربطون بين القيمة والمنفعة، فالمنفعة تنتج القيمة

والقيمة تقاس من خلال السعر.

٨. المنتجات أو الخدمات الجديدة: حيث أن تطوير منتجات جديدة أصبح من المكونات الأساسية لإستراتيجية

التسويق، وذلك رغبة من المنظمة في الاستمرار في عملها من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة تؤدي

إلى إشباع رغبات العملاء.

٩. الحصة السوقية: يستخدم مقياس الحصة السوقية للتمييز بين الرابحين والخاسرين، حيث يستخدم

لحساب نصيب المنظمة من المبيعات في السوق مقارنة مع المنافسين، ويقصد بالحصة السوقية نسبة

مبيعات المنظمة إلى مبيعات الصناعة أما السوق فيصعد به جميع المستهلكين المحتملين الذين يتشابهون في

حاجاتهم ورغباتهم ولديهم القدرة والرغبة في القيام بعملية التبادل من أجل إشباع حاجاتهم ورغباتهم،

(الفيموي، ٢٠١٠، ٣٧).

١٠. القدرات الجوهرية: تعني قدرة الشركة على بناء قدرة أساسية تجسدها بمهارات وقدرات تتقاسمها مختلف خطوط الإنتاج وأعمال المؤسسة، المتنوعة، وبالتالي فإنها تسند قدرتها المتميزة لكي تحقق ميزات تنافسية مستدامة، في الصناعة التي تعمل فيها. فالقدرات التنافسية هي مهارات تنظيمية معينة وميزات مدركة وموجهة نحو نيل أعلى مستويات من رضا الزبون مقارنة بالمنافسين، فالقدرات الجوهرية هي موارد إنتاجية إذ تتضمن حزمة معقدة من إسهامات المهارات التكنولوجية، تعلم جماعي، المعرفة الضمنية والظاهرة المساهمة جميعها في تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة من خلال العمليات التنظيمية التي تتضمن تنسيقاً متفوقاً في الأنشطة الوظيفية، أن القدرات الجوهرية تتعلق بخصائص الأصول الثقافية، كالتحفيز، جهد العاملين، التكنولوجيا، الخبرة المهنية، العلاقات، العمليات الإدارية، مهارات العاملين ومواهبهم وهي عناصر أساسية في تطوير القدرات الجوهرية. تنبع أهمية القدرات الجوهرية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال تحقيق قيمة ملموسة للزبون، التميز على المنافسين وقابلية التوسع، فالميزة التنافسية هي صميم أداء المؤسسة ومرتبطة بتفاعل بين أنواع الميزة التنافسية كالكلفة والتميز ومجال نشاطات المؤسسة، فسلسلة القيمة لها دور مهم في تحديد الميزة التنافسية وتحسينها، أي أن الميزة التنافسية تتكون من خلال بعض العوائق التي تجعل الموارد صعبة التقليد، وأن سر الميزة التنافسية في كل خطوة من خطوات سلسلة القيمة من ملائمة الطرق التي تنفذ من خلالها أنشطة المؤسسة، وتسليم قيمة للزبون، وهذا يكن هيمنة المؤسسة على حصة سوقية أكبر. فالموارد والقابليات الداخلية لها دور مهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، فالمنشأة التي تتبنى الميزة التنافسية عليها أن تجد ترابط بين القابليات والميزة، فالمورد يكون أساسياً إذا تمتع بمجموعة الخصائص والصفات التالية، (داوود، حسن، ٢٠١٦، ٥٥):

- أن يكون المورد ذو قيمة تنافسية للشركة.
- أن يتصف المورد بالندرة.
- لا يمكن تقليد المورد للمنافسين الآخرين.
- التوافقية: تعني إمكانية الشركة في السيطرة على صراعات الانقسامات بين أقسام ونشاطات الشركة المتولدة بسبب نقص الموارد والقابليات التي تملكها.
- المتانة: توقعات استدامة البقاء للموارد التي تعد مصدراً للميزة التنافسية.
- عدم التناقل: تعني صعوبة شراء وبيع الموارد في السوق.
- الاستمرارية: تعني توافر الموارد لاستدامة الميزة التنافسية.

٣.٦ خصائص الميزة التنافسية:

تتميز الميزة التنافسية بعدة خصائص منها، (حسن، ٢٠١٧، ٢٥):

١. أن تكون دائمة، أي أن تكون السباق على المدى البعيد.
٢. تتسم الميزة التنافسية بالنسبية مقارنة بالشركات المنافسة التي تحقق فيها الميزة المنافسة.
٣. أن الميزة التنافسية مواكبة للمستجدات العصرية والتكنولوجيا المتطورة في قدرات وموارد الشركة.

٤. أن تتناسب الميزة التنافسية مع أهداف الشركة الموضوعة لتحقيق الأهداف المرجوه.
٥. إتباع سياسة التغيير المستمر الذي يسعى لتطوير الشركة وتحسين الأداء فيها وتعظيم أرباحها.
٦. تتسم الميزة التنافسية بقدرتها على جذب واستقطاب الموظفين المهرة، والذين يمتلكون مهارات استثنائية، والمبدعين، والقادرين على ابتكار خطط وسياسات جديدة للشركة.
٧. مراعاة وانتهاج الابتكار في سياساتها، وتسعى للتفرد في تقديم الخدمات والسلع للزبائن.
٨. المرونة في تصميم وتطبيق الخطط بما يتناسب مع المتغيرات والتحولات التي تجري في البيئة السوقية، وبما يحقق للشركة سمعة جيدة، واتساع في السوق المستهدفة.
٩. الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات التي تصبو لها الشركة، والسعي نحو وضع ورسم خطط إستراتيجية ذو رؤية بعيدة المدى يحقق للشركة التميز والتفرد المستدام.

تحليل البيانات

تمهيد:

من خلال هذه الدراسة يتم التطرق للمنهج والاجراءات المتبعة في الدراسة، والذي يتضمن: تحديد المنهجية المتبعة، والمجتمع والعينة المستهدفة، والأدوات المستخدمة من حيث البناء وأساليب التحقق من صدقها وثباتها، والأدوات والعمليات الإحصائية التي تستخدم في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

أسلوب الدراسة: بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

مجتمع وعينة الدراسة: مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين هم موضوع مشكلة الدراسة، وهو يتكون من الموظفين بالقطاع الصناعي (مجموعة شركة دال للمنتجات الغذائية، ومجموعة شركات معاوية البربر للمنتجات الغذائية)، البالغ عددهم (١٤٠) وفقاً للآتي:

تحديد حجم العينة: يحدد حجم العينة وفقاً لمعادلة (Taro Yamane) التالية: (علي، وآخرون، ٢٠١٩م، ص ٤٧)

$$n = \frac{N}{1 + Nd^2}$$

وبما ان حجم المجتمع يساوي (N=١٤٠) هو يمثل عدد الموظفين والعاملين العينة المختارة (مجموعة شركة دال للمنتجات الغذائية، ومجموعة شركات معاوية البربر للمنتجات الغذائية)، عليه فان حجم العينة يمكن تحديده كالآتي:

$$n = \frac{N}{1 + Nd^2} = \frac{140}{1 + (140)(0.05)^2} = \frac{210}{1.03} = 140.522 \cong 103$$

إذا فان حجم العينة يساوي ١٠٣ شخص.

جدول (١) معاملات الثبات للاستبانة

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	١٦	٠.٩١٠
الميزة التنافسية.	٨	٠.٨٥٢
الأداة ككل	٢٤	٠.٩٤٠

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

التكرارات والنسب المئوية لمحاور الدراسة:

جدول (٢) التكرارات والنسب المئوية لعبارات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

العبارات		أو افق بشدة	أو افق	محايد	لا أو افق بشدة
تجميع التكاليف في مراكز معينة	ك	٣٩	٤١	١٨	١
	%	٣٩.٨٪	٤٠.٦٪	١٧.٨٪	١٪
معرفة مسببات التكلفة	ك	٤٤	٥١	٥	٠
	%	٤٣.٦٪	٥٠.٥٪	٥٪	٠٪
بناء نموذج للتكلفة	ك	٤٢	٤٥	١١	١
	%	٤١.٦٪	٤٤.٦٪	١٠.٩٪	١٪
الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها	ك	٤٧	٢٩	١٩	٦
	%	٤٦.٥٪	٢٨.٧٪	١٨.٨٪	٥.٩٪
العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة	ك	٣٨	٤٥	١١	٥
	%	٣٧.٦٪	٤٤.٦٪	١٠.٩٪	٥٪
تجميع الأعمال على هيئة أنشطة	ك	٣٤	٤٩	١٢	٥
	%	٣٣.٧٪	٤٨.٥٪	١١.٩٪	٥٪
تحديد الأنشطة بصورة دقيقة	ك	٤٤	٤٦	١٠	١
	%	٤٣.٦٪	٤٥.٥٪	٩.٩٪	٠٪
تحديد مسببات التكلفة	ك	٥٣	٣٩	٨	١
	%	٥٢.٥٪	٣٨.٦٪	٧.٩٪	٠٪

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على تجميع التكاليف في مراكز معينة بلغت (٧٩.٤٪)، أما الذين لم يبدأوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٧.٨٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٣.٠٪).
- أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن معرفة مسببات التكلفة بلغت (٩٤.١٪)، أما الذين لم يبدأوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥.٠٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (١.٠٪).

- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن بناء نموذج للتكلفة بلغت (٨٦.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٣.٠٪).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها بلغت (٧٥.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٨.٨٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٥.٩٪).
- هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة بلغت (٨٢.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٠٪).
- و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تجميع الأعمال على هيئة أنشطة بلغت (٨٢.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٠٪).
- ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحديد الأنشطة بصورة دقيقة بلغت (٨٩.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٩.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (١.٠٪).
- ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحديد مسببات التكلفة بلغت (٩١.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٧.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (١.٠٪).

جدول (٣) التكرارات والنسب المئوية لعبارات نظام التكلفة المستهدفة

العبارات		أو افق بشدة	أو افق	محايد	لا أو افق	لا أو افق بشدة
تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً	ك	٥٦	٣٦	٧	١	١
	%	٥٥.٤٪	٣٥.٦٪	٦.٩٪	١.٠٪	١.٠٪
تحديد سعر البيع المستهدف	ك	٤٥	٤٣	١١	٢	٠
	%	٤٤.٦٪	٤٢.٦٪	١٠.٩٪	٢.٠٪	٠.٠٪
تحديد هامش الربح المتوقع	ك	٣٨	٤٢	١٤	٦	١
	%	٣٧.٦٪	٤١.٦٪	١٣.٩٪	٥.٩٪	١.٠٪
التركيز في مرحلة تصميم المنتج	ك	٣٨	٤٣	١٤	٥	١
	%	٣٧.٦٪	٤٢.٦٪	١٣.٩٪	٥.٠٪	١.٠٪
تحليل سلسلة القيمة	ك	٢٩	٥٢	١٦	٣	١
	%	٢٨.٧٪	٥١.٥٪	١٥.٩٪	٣.٠٪	١.٠٪
التخطيط المسبق للأرباح	ك	٣٩	٤٧	١٢	١	٢
	%	٣٨.٦٪	٤٦.٥٪	١١.٩٪	١.٠٪	٢.٠٪
التركيز على الميزة التنافسية	ك	٤٢	٣٩	١٥	٥	١
	%	٤١.٦٪	٣٨.٦٪	١٤.٩٪	٥.٠٪	١.٠٪
استخدام هندسة القيمة	ك	٣٥	٤٤	١٩	١	٢
	%	٣٤.٧٪	٤٣.٦٪	١٨.٨٪	١.٠٪	٢.٠٪

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤ م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً بلغت (٩١.٠٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٦.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٢.٠٪).
- ب. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحديد سعر البيع المستهدف بلغت (٨٧.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٢.٠٪).
- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحديد هامش الربح المتوقع بلغت (٧٩.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٩٪).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التركيز في مرحلة تصميم المنتج بلغت (٨٠.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة بلغت نسبتهم (١٣.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٠٪).
- هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحليل سلسلة القيمة بلغت (٨٠.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٥.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٤.٠٪).
- و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التخطيط المسبق للأرباح بلغت (٨٥.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٣.٠٪).
- ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التركيز على الميزة التنافسية بلغت (٨٠.٦٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٧.٢٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٢.٢٪).
- ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن استخدام هندسة القيمة بلغت (٨٠.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٤.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٥.٠٪).

جدول (٤) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الميزة التنافسية.

العبارة	أو افق بشدة	أو افق	محايد	لا أو افق	لا أو افق بشدة
الحصول على حصة سوقية أكبر	ك	٥٤	٢٨	١٦	٣
	%	٥٣.٥%	٢٧.٧%	١٥.٨%	٣.٠%
التميز الإستراتيجي عن المنافسين	ك	٤٧	٣٥	١٣	٤
	%	٤٦.٥%	٣٤.٦%	١٢.٩%	٤.٠%
زيادة الحصة السوقية للمؤسسة	ك	٤٧	٣٨	١٢	٣
	%	٤٦.٥%	٣٧.٦%	١١.٩%	٣.٠%
رضا الزبائن وقناعتهم بالمنشأة	ك	٤٨	٣٧	١٠	٢
	%	٤٧.٥%	٣٦.٦%	٩.٩%	٢.٠%
زيادة حجم المبيعات والأرباح	ك	٤٩	٣٨	١٢	١
	%	٤٨.٥%	٣٧.٦%	١١.٩%	١.٠%
جودة السلع والخدمات	ك	٤٩	٤٣	٦	٣
	%	٤٨.٥%	٤٢.٦%	٥.٩%	٠.٠%
الإبداع والابتكار التنافسي	ك	٥٠	٣٥	١١	٢
	%	٤٩.٥%	٣٤.٧%	١٠.٩%	٢.٠%
الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات	ك	٥٦	٣٢	٨	٣
	%	٥٥.٤%	٣١.٧%	٧.٩%	٣.٠%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤ م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الحصول على حصة سوقية أكبر بلغت (٨١.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٥.٨٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٣.٠٪).
- ب. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التميز الإستراتيجي عن المنافسين بلغت (٨١.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٢.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٠٪).
- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن زيادة الحصة السوقية للمؤسسة بلغت (٨٤.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٤.٠٪).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن رضا الزبائن وقناعهم بالمنشأة بلغت (٨٤.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٩.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٦.٠٪).
- هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن زيادة حجم المبيعات والأرباح بلغت (٨٦.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٢.٠٪).
- و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن جودة السلع والخدمات بلغت (٩١.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٣.٠٪).
- ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الإبداع والابتكار التنافسي بلغت (٨٤.٢٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٥.٠٪).
- ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الإبداع والابتكار التنافسي بلغت (٨٧.١٪)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٧.٩٪)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (٥.٠٪).

جدول (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة

على عبارات بعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
٧	موافق	٠.٨٥	٤.١٤	تجميع التكاليف في مراكز معينة
٥	موافق بشدة	٠.٦٣	٤.٣٧	معرفة مسببات التكلفة
٦	موافق بشدة	٠.٨٠	٤.٢٤	بناء نموذج للتكلفة
٢	موافق بشدة	٥.١٤	٤.٦٥	الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها
١	موافق بشدة	٤.٩٦	٤.٨٠	العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة
٨	موافق	٠.٨٦	٤.٠٩	تجميع الأعمال على هيئة أنشطة
٣	موافق بشدة	٠.٧٣	٤.٣١	تحديد الأنشطة بصورة دقيقة
٤	موافق بشدة	٠.٧٢	٤.٤٢	تحديد مسببات التكلفة
	موافق بشدة	١.٨٤	٤.٣٨	المحور ككل

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول/ الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، البعد الأول(نظام التكاليف على أساس الأنشطة)، فمن خلال المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور والذي بلغ (٤.٣٨) يقع بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات بعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبيرة جداً.

وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارات ذات المتوسط الأصغر فنجد أن العبارة (العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة) في بداية الترتيب بمتوسط (٤.٨٠)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الثاني حلت العبارة (الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها) بمتوسط بلغ (٤.٦٥)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها (تحديد مسببات التكلفة) بمتوسط بلغ (٤.٤٢)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الرابع (معرفة مسببات التكلفة) بمتوسط بلغ (٤.٣٧)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الخامسة حلت العبارة (تحديد الأنشطة بصورة دقيقة) بمتوسط بلغ (٤.٣١)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبارة (بناء نموذج للتكلفة) بمتوسط بلغ (٤.٢٤)، ودرجة موافقة كبيرة، والعبارة (تجميع التكاليف في مراكز معينة) بمتوسط بلغ (٤.١٤)، ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة الثامنة والأخيرة حلت العبارة (تجميع الأعمال على هيئة أنشطة) بمتوسط بلغ (٤.٠٩) ودرجة موافقة كبيرة.

جدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة

على عبارات البعد الرابع: نظام التكلفة المستهدفة.

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً	٤.٤٣٦	٠.٧٥٤	موافق بشدة	١
تحديد سعر البيع المستهدف	٤.٢٩٧	٠.٧٤٢	موافق بشدة	٢
التخطيط المسبق للأرباح	٤.١٨٨	٠.٨٣٣	موافق	٣
التركيز على الميزة التنافسية	٤.١٤٩	٠.٩١٠	موافق	٤
التركيز في مرحلة تصميم المنتج	٤.١٠٩	٠.٨٩٣	موافق	٥
تحديد هامش الربح المتوقع	٤.٠٨٩	٠.٩١٨	موافق	٦
استخدام هندسة القيمة	٤.٠٤١	٠.٨٦٨	موافق	٧
تحليل سلسلة القيمة	٤.٠٢٠	٠.٨٦٠	موافق	٨
المحور ككل	٤.١٧	٠.٨٥	موافق	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول/ الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، البعد الرابع (نظام التكلفة المستهدفة)، فمن خلال المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور والذي بلغ (٤.١٧) يقع بداخل الفئة الرابعة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات بعد نظام التكلفة المستهدفة ما يعني أن درجة موافقة أفراد عينة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من خلال نظام التكلفة المستهدفة كبيرة.

وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبرة ذات المتوسط الأصغر فنجد أن العبرة (تحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً) في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (٤.٤٤) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبرة (تحديد سعر البيع المستهدف) بمتوسط بلغ (٤.٣٠) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الثالث حلت العبرة (التخطيط المسبق للأرباح) بمتوسط بلغ (٤.١٩) ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة الرابعة حلت العبرة (التركيز على الميزة التنافسية) بمتوسط بلغ (٤.١٥) ودرجة موافقة كبيرة، وخامساً حلت العبرة (التركيز في مرحلة تصميم المنتج) بمتوسط بلغ (٤.١١) ودرجة موافقة كبيرة، ومن ثم العبرة (تحديد هامش الربح المتوقع) بمتوسط بلغ (٤.١٠) ودرجة موافقة كبيرة، وفي الترتيب السابع حلت العبرة (استخدام هندسة القيمة) بمتوسط بلغ (٤.٠٤١) ودرجة موافقة كبيرة، وأخيراً حلت العبرة (حليل سلسلة القيمة) بمتوسط بلغ (٤.٠٢٠) ودرجة موافقة كبيرة.

جدول (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني الميزة التنافسية.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
٣	موافق بشدة	٠.٨٤٨	٤.٣١٧	الحصول على حصة سوقية أكبر
٨	موافق	٠.٩٤٩	٤.١٩٨	التميز الإستراتيجي عن المنافسين
٦	موافق بشدة	٠.٨٥٦	٤.٢٥٧	زيادة الحصة السوقية للمؤسسة
٧	موافق بشدة	٠.٩٨٦	٤.٢١٨	رضا الزبائن وقناعهم بالمنشأة
٣	موافق بشدة	٠.٧٩٩	٤.٣١٧	زيادة حجم المبيعات والأرباح
٢	موافق بشدة	٠.٨٤٠	٤.٣٣٧	جودة السلع والخدمات
٥	موافق بشدة	٠.٩٤٥	٤.٢٥٧	الإبداع والابتكار التنافسي
١	موافق بشدة	٠.٩٠١	٤.٣٥٦	الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات
	موافق بشدة	٠.٨٩	٤.٢٨	المحور ككل

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني الميزة التنافسية فنجد أن المتوسط الكلي لعبارات هذا المحور بلغ (٤.٢٨) يقع بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن أفراد العينة موافقين بشدة على مدى توفر الميزة التنافسية في شركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من العبرة ذات المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبرة ذات المتوسط الأصغر فنجد أن العبرة (الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات) في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (٤.٣٥٦) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها العبرة (جودة السلع والخدمات) بمتوسط بلغ (٤.٣٣٧) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الثالث حلت (زيادة حجم المبيعات والأرباح) بمتوسط بلغ (٤.٣١٧) وانحراف معياري (٠.٧٩٩)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الرابع حلت (الحصول على حصة سوقية أكبر) بمتوسط بلغ (٤.٣١٧) وانحراف معياري (٠.٨٤٨)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب الخامس حلت (زيادة الحصة السوقية للمؤسسة) بمتوسط بلغ (٤.٢٥٧) وانحراف

معياري (٠.٨٥٦)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي الترتيب السادس حلت (الإبداع والابتكار التنافسي) بمتوسط بلغ (٤.٢٥٧) وانحراف معياري (٠.٨٥٦)، ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة السابعة حلت العبارة (رضا الزبائن وقناعهم بالمنشأة) بمتوسط بلغ (٤.٢١٨) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الثامنة والأخيرة حلت العبارة (التميز الإستراتيجي عن المنافسين) بمتوسط بلغ (٤.١٩٨) ودرجة موافقة كبيرة.

اختبار الفرضيات

للإجابة عن فروض الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كل على حدة كما يلي:

الفرض الأول والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و دعم الميزة التنافسية عند مستوى دلالة ٠.٠٥

جدول (٨) تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين

نظام التكاليف والميزة التنافسية

النموذج	B	قيمة (t)	مستوى الدلالة	R	R-square	F
الحد الثابت	٢٣.٢٣٨	٣.٩٨٥	٠.٠٠٠	٠.٢٠١	٠.٠٤٠	٤.١٥٤
نظام التكاليف	٠.٣٥٣	٢.٠٣٨	٠.٠٤٤			

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

الجدول أعلاه يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل (نظام التكاليف) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فنجد قيمة (F) بلغت (٤.١٥٤) وهي قيمة معنوية ما يعني أن نموذج العلاقة الناتجة معنوي ودال احصائياً أي يمكن الاعتماد عليه في عملية التنبؤ بالميزة التنافسية. ونجد أن معامل الارتباط بلغ (٠.٢٠١) وارتباط طردي، وأن معامل التحديد بلغ (٠.٠٤٠) ما يعني أن نسبة مساهمة المتغير المستقل (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) في أحداث تأثير على المتغير التابع بلغ (٤%)، وأن قيمة (ت) للمتغير المستقل بلغت (٢.٠٣٨) وهي دالة احصائياً وأن معامل نظام التكاليف على أساس الأنشطة بلغ (٠.٣٥٣) وموجب ودال احصائياً ما يعني قبول الفرض أي (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و دعم الميزة التنافسية عند مستوى دلالة ٠.٠٥).

الفرض الثاني والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم الميزة التنافسية عند مستوى دلالة ٠.٠٥".

جدول (٩) تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

النموذج	B	قيمة (t)	مستوى الدلالة	R	R-square	F
الحد الثابت	١٦.٩١٣	٦.٨٩٠	٠.٠٠٠	٠.٥٦٤	٠.٣١٨	٤٦.٠٧٥
نظام التكلفة المستهدفة	٠.٤٨٠	٦.٧٨٨	٠.٠٠٠			

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م.

الجدول أعلاه يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل نظام التكلفة المستهدفة) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) فنجد قيمة (F) بلغت (٤٦.٠٧٥) وهي قيمة معنوية ما يعني أن نموذج العلاقة الناتجة معنوي ودال احصائياً أي يمكن الاعتماد عليه في عملية التنبؤ بالميزة التنافسية. ونجد أن معامل الارتباط بلغ (٠.٥٦٤) ارتباط طردي، وأن معامل التحديد بلغ (٠.٣١٨) ما يعني أن نسبة مساهمة المتغير المستقل (نظام التكلفة المستهدفة) في أحداث تأثير على المتغير التابع بلغ (٣٢%)، وأن قيمة (t) للمتغير المستقل بلغت (٦.٧٨٨) وهي دالة احصائياً وأن معامل نظام التكلفة المستهدفة بلغ (٠.٤٨٠) وموجب ودال احصائياً ما يعني قبول الفرض أي (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية عند مستوى دلالة (٠.٠٥)).

الخاتمة:

أولاً: النتائج:

١. بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة الدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى النتائج التالية:
٢. هنالك علاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودعم الميزة التنافسية.
٣. توجد علاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية.
٤. يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد العلاقة بين مراكز الأنشطة المختلفة من خلال الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية.
٥. نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في الالتزام بتنفيذ الأنشطة في موعدها المحدد من خلال تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها.
٦. يعمل نظام التكلفة المستهدفة بتحديد تكلفة الإنتاج مسبقاً من خلال التخطيط والتخفيض المبكر للتكلفة المسموح بها في مرحلة تصميم منتج.
٧. يسعى نظام التكلفة المستهدفة في تحديد سعر البيع المستهدف في ضوء عوامل السوق لتحديد تكلفة المنتج.

ثانياً: التوصيات:

١. بناءً على النتائج التي تم توصل إليها يوصي الباحثان بالآتي:
٢. العمل على تجميع الأعمال على هيئة أنشطة بحيث يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد للأنشطة المتشابهة لتتبع تكلفة النشاط.
٣. العمل على تجميع التكاليف في مراكز معينة مما يساعد في إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
٤. تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا.
٥. العمل على تحديد هامش الربح المتوقع لأن ذلك يحقق هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
٦. الاهتمام باستخدام هندسة القيمة في العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة وأقل تكلفة.
٧. العمل على تحقيق التميز الإستراتيجي عن المنافسين لأن ذلك يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسين.

قائمة المصادر والمراجع

١. عبد الله، منصور، خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، ٢٠١٥م، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، الخرطوم.
٢. درويش، سارة درويش، ٢٠١٦م، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة العربي بن مهيدي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر.
٣. عبد الحليم، خالد، الحمزة عبد الحليم، براهيمي خالد، ٢٠١٩م، أثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد ٢، العدد ١، الجزائر.
٤. العوض، زرياب عبد الله العوض، ٢٠٢٠م، لتكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على الربحية، كلية الدراسات العليا جامعة شندي، رسالة دكتوراه غير منشورة، شندي.
٥. شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، ٢٠١٢م، محاسبة التكاليف الصناعية مبادي و تطبيقات عملية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
٦. مبارك، عبد الغني، صلاح مبارك، محمد عبد الغني، شحاتة السيد، ٢٠١٤، مبادي محاسبة التكاليف، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية.
٧. حمدي، سعاد حمدي، ٢٠١١م، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، كلية الدراسات العليا جامعة محمد خضير، رسالة ماجستير غير منشورة، سكرة.
٨. أحمد، جابي أحمد، ٢٠١١م، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها على المؤسسات الصناعية، كلية الدراسات العليا، جامعة الجزائر ٣، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر.
٩. ياسين، سالي ياسين، ٢٠١٠م، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، كلية الدراسات العليا جامعة الجزائر ٣، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر.
١٠. معاليم، سالم معاليم، ٢٠٠٥م، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، كلية الدراسات العليا جامعة محمد خضير، رسالة ماجستير غير منشورة، سكرة.
١١. ابن مزوزة إبراهيم، ٢٠١٢م، اعتماد طريقة التكاليف المستندة على النشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، كلية الدراسات العليا جامعة قاصدي مرباح ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، ورقلة.
١٢. ناصر، طه علوي ناصر، ٢٠١٠م، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، العدد الثامن والثلاثون، الموصل.
١٣. زملط، إياد سليم زملط، ٢٠١٣م، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الائتمانية، كلية الدراسات العليا جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، القاهرة.
١٤. سرور، الزدكاني، منال جبارة سرور، مروه جمعة طعمه الزدكاني، ٢٠١٤م، دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف جامعة واسط، كلية العلوم الإدارية، مجلة الكوت، العدد الرابع عشر، بغداد.

١٥. على عدنان أبو عودة، ٢٠١٢م، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الأول، غزة.

١٦. الذهني، الغبيان، جليلة عيدان الذهبي وثائر صبري الغبان، ٢٠٠٧م، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثامن والأربعون، بغداد.

١٧. عبد الله، حنان صبحت عبد الله، ٢٠١٤م، أثر قرارات التسعير على تنفيذ الاستراتيجية الوظيفية مجلة كلية الراغبين الجامعة للعلوم، العدد ثلاث وثلاثون، بغداد.

١٨. عبد الله، منصور، خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، ٢٠١٥م، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد إنتاج الكهرباء، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الأول العدد السادس عشر، الخرطوم.

١٩. أبو عودة، على عدنان أبو عودة، ٢٠١٠م، أهمية منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، كلية الدراسات العليا الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة.

٢٠. الكعبي، الفاضل، بثينة راشد الكعبي، فائق حاتم الفاضل، ٢٠١٦م، العوامل البيئية المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد مائة وستة، بغداد.

٢١. عثمان، صالح، إدريس الصديق عثمان، هلال يوسف صالح، ٢٠١٧م، أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف الصناعية، مجلة جامعة زانجي للعلوم التطبيقية والآداب، العدد السابع، زانجي.

٢٢. الحليس، الحداد، سالم عبد الله حليس ومحمد حسن الحداد، ٢٠١٢م، مدي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الأول، غزة.

٢٣. يعقوب، صالح، فيحاء عبد الله يعقوب وحמיד على صالح، ٢٠١٣م، تطبيق تقنية الكلف المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد الخامس والعشرون، بغداد.

٢٤. فرج، مشتاق كامل فرج، ٢٠١٥م، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن عشر، العدد السابع وستون، بغداد).

٢٥. الخلف، زويلف، نضال محمد رضا الخلف وأنعام محسن حسن زويلف، ٢٠٠٧م، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ٢١، العدد الأول، الرياض.

٢٦. مصاورة، الخفاجي، ذاكر عبد الله مصاورة وعبيد خيون الخفاجي، ٢٠١٣م، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة المتكاملة بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، جامعة بغداد،

- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد الثالث والعشرون، بغداد.
٢٧. البياتي، حسام أحمد محمد البياتي، ٢٠١٦م، أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف، كلية الرافدين الجامعة للعلوم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد السابع والثلاثون، بغداد.
٢٨. سطم وآخرون، ٢٠٠٨م، دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد العاشر، تكريت.
٢٩. صافي، خليل موفق خليل صافي، ٢٠١٧م، دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة.
٣٠. زرزور، سهيل زرزور، ٢٠١٣م، دور الاستراتيجيات التنافسية في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا، جامعة محمد خضير بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، سكرة.
٣١. الدرويش مصطفى محمد الدرويش، ٢٠١٣م، الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة حلب، رسالة دكتوراه غير منشورة، حلب.
٣٢. القطيني، خالد القطيني، ٢٠١٢م، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية، في الشكات العامة في الصناعة المعدنية بردي، مجلة تنمية الرافدين المجلد ٣٤، العدد ١٠٨، الموصل.
٣٣. شارف، لكحل، إيتسام شارف، كريمة لكحل، ٢٠١٨م، دور قيم العمل في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة، كلية الدراسات العليا جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، رسالة ماجستير غير منشورة، الوادي.
٣٤. بوسالم، أبو بكر بوسالم، ٢٠١٣م، دور سياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، كلية الدراسات العليا جامعة سطيف ١-، رسالة ماجستير غير منشورة، سطيف.
٣٥. غالب محمد البستنجي، ٢٠١١م، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السابع، بغداد.
٣٦. عبد القادر عوادي، رشيد رشيدة مراوي، ٢٠٢٠م، استخدام سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد ١٤، العدد ١، سكرة.
٣٧. خليل موفق خليل صافي، ٢٠١٧م، دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة.
٣٨. الفيومي، أحمد محمد الفيومي، ٢٠١٠م، أثر الأصول غير الملموسة في تحي الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة، كلية الدراسات العليا جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان.
٣٩. داوود، حسن، فضيلة سليمان داوود، ساهرة محمد حسن، ٢٠١٦م، دور التسويق الريادي في تحقيق لميزة التنافسية، مجلة كلية المأمون الجامعية، بغداد، العدد ٢٨.
٤٠. حسن، أحمد إبراهيم سعيد حسن، ٢٠١٧م، أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان.

Available at <http://dr-ama.com/wp-content/uploads> ٤١