

دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم القدرة التنافسية  
(دراسة استطلاعية لآراء مدراء الاقسام في الوحدات الاقتصادية العراقية)

محمد عباس الشمري

جامعة اوروك / قسم المحاسبة  
mohamadabas14@yahoo.com

فاتن حاتم الفاضل

كلية الرافدين الجامعة / قسم المحاسبة  
fadelhatam72@gmail.com

**الخلاصة**

يهدف البحث بشكل رئيس إلى بيان دور تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق ودعم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية للمحافظة على استمراريتها في بيئتها التنافسية ، ولأجل تحقيق هذا الهدف تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعمال استمارة الاستبيان لتحليل رأي عينة البحث في بيان دور هذه الاساليب في دعم القدرة التنافسية، وقد بينت نتائج البحث ان بيئة التصنيع العراقية تتصف بظروف خاصة تتطلب تطوير الإمكانيات اللازمة لمواكبة التطورات في بيئة المنافسة، وان الوحدات الاقتصادية العراقية تسعى الى تقديم منتجات متميزة من حيث الجودة وبأسعار وتكلفة اقل من المنافسين من خلال الموارد والامكانيات المتوفرة لديها ، كما اظهرت النتائج ان الادارة لديها معرفة كافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية قيد الدراسة ، وان تطبيق هذه الاساليب له دور كبير في تحقيق ودعم القدرة والميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، وفي ضوء ما سبق اوصى البحث بتركيز الوحدات الاقتصادية على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الحديثة لتلبية متطلبات الزبائن بتقديم منتج متميز من حيث الجودة والسعر وبأقل تكلفة ونشر الوعي الثقافي والإعلاني عن المنتجات المحلية.

**الكلمات المفتاحية:** اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب هندسة القيمة، القدرة التنافسية.

**The Role of Modern Methods of Accounting Management in Supporting Competitiveness  
(Study Exploratory the Opinions of Managers Sections of Categories in the Iraqi Economic Units)**

Faten H. Al –Fadhel

Al - Rafidain University College \  
Accounting Department

Mohammed A. Al–Shammari

Uruk University\ Accounting Department

**Abstract**

The main objective of this research is to demonstrate the role of applying modern methods of administrative accounting in achieving and supporting the competitiveness of economic units to maintain their continuity in their competitive environment. To achieve this objective, the descriptive analytical method was used by using the questionnaire form to analyze the opinion of the research sample in the statement of the role of these methods in supporting competitiveness, the results of the research showed that the Iraqi industrial environment is characterized by special circumstances that require the development of the necessary capabilities to keep pace with developments in the competition environment, and that the Iraqi economic units strive to provide distinct products in terms of quality and prices. The results showed that the management has sufficient knowledge of the modern methods of administrative accounting under study, and that the application of these methods has a significant role in achieving the competitiveness and competitiveness of the economic unit, and in the light of the above recommended research focus economic units on the application of modern methods of modern accounting to meet the requirements of customers by providing a distinct product in terms of quality and price at the lowest cost and dissemination of cultural and advertising awareness of local products.

**Keywords:** Target Costing, Value Engineering, Competitiveness.

## المقدمة

في ضوء انتشار حرية التجارة بين الدول والتغيرات البيئية المتلاحقة والمنافسة الشديدة، أصبح هدف تحسين أداء الوحدة الاقتصادية والمحافظة على استمرارها ودعم قدرتها التنافسية تشغل حيزاً كبيراً من تفكير الإدارة، لذا وإمام هذه التطورات فإنه أصبح على الوحدات الاقتصادية ضرورة تطبيق أساليب إدارية جديدة كأساس قوه لدعم قدرتها التنافسية للوحدة الاقتصادية والمحافظة على استمرارها في السوق، إذ أصبحت المنافسة تشمل مجالات عديدة أهمها الكلفة والجودة، وبناء على ذلك فقد ظهرت في السنوات الأخيرة أساليب إدارية جديدة ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب هندسة القيمة وغيرها من الأساليب، وذلك لمواكبة هذه التطورات في بيئة الأعمال وتلبية حاجة الإدارة في إدارة كلفها وترشيدها بالشكل الذي يحقق رضا الزبون ودعم القدرة التنافسية.

## المبحث الأول / منهجية البحث

## أولاً: مشكلة البحث

تسعى الوحدات الاقتصادية بشكل مستمر إلى تلبية متطلبات الزبائن من خلال انتاج وتقديم منتجات او خدمات منافسة من حيث الجودة والسعر وتمييزها عن باقي المنتجات في الاسواق من خلال تطبيق اساليب ادارية حديثة ومتطورة، وقد كشفت العديد من الدراسات وجود فجوة بين التطور العلمي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها، لذلك أصبحت هناك ضرورة لتطبيق هذه الأساليب لمواكبة التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة، وعليه يمكن تحديد مشكلة البحث بالتساؤل التالي: هل يساهم تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق ودعم القدرة التنافسية في الوحدة الاقتصادية؟

## ثانياً: أهمية البحث

يعد موضوع البحث من المواضيع التي تلاقي اهتماماً واسعاً في عالم الأعمال في الوقت الحاضر بسبب التطورات التكنولوجية الحاصلة في بيئة الأعمال وبالتالي تزايد اهتمام الوحدات الاقتصادية بالبحث عن أساليب جديدة للمحافظة على بقائها ونموها، لذلك تكمن أهمية

البحث في بيان أهمية الدور الذي تلعبه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق ودعم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

## ثالثاً: اهداف البحث

يهدف هذا البحث الى:

1. استعراض بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية اللازمة للمحافظة على استمرارية الوحدة الاقتصادية في بيئتها التنافسية.
2. بيان دور تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية.

## رابعاً: فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الأساسية الآتية:

تعتبر الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من الركائز الأساسية التي يتم يجب الاعتماد عليها في الوحدة الاقتصادية لتحقيق ودعم القدرة التنافسية وزيادة الحصص السوقية لها.

## خامساً: مصادر جمع البيانات

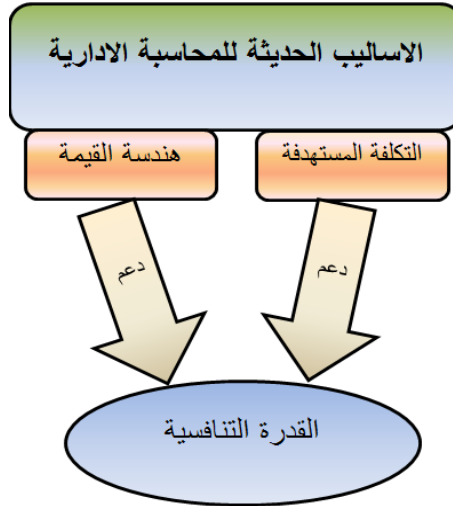
يهدف الحصول على البيانات اللازمة لدعم اهداف البحث واختبار فرضيته، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المصادر العلمية من الكتب، الدوريات، والشبكة العنكبوتية للمعلومات (الانترنت)، اما في الجانب العملي فقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان.

## سادساً: مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث من الوحدات الاقتصادية العراقية (شركات القطاع العام) والبالغ عددها (34) وحدة، أما عينة البحث فكانت (3) وحدات اقتصادية، وشملت عينة البحث مديري الاقسام في الشركة العامة للمنتوجات الغذائية، والشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية، والشركة العامة للصناعات الانشائية، إذ تم توزيع (57) استمارة وتم استرداد (50) أي بنسبة (87%) وجميعها تتوافر فيها الشروط المطلوبة للتحليل.

## سابعاً: نموذج البحث: يوضح النموذج في الشكل

(1) ادناه



الشكل (1) دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تحقيق القدرة التنافسية

#### المبحث الثاني / دراسات سابقة

1- دراسة ( Adler et al,2000): Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits, and to Implementation .

تقنيات المحاسبة الإدارية المتقدمة في التصنيع استخداماتها وفوائدها، وتطبيقها.

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى تطبيق المنظمات في نيوزلاند لأساليب المحاسبة الإدارية وقد توصلت الدراسة إلى هناك مجموعة من المعوقات التي تقف أمام تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية مثل محدودية الموارد البشرية ، عدم توفر المهارات اللازمة لتطبيقها ، ضيق الوقت ، ارتفاع تكلفة استخدام الموظفين من ذوي الكفاءة لتطبيق هذه الأساليب.[1]

2- دراسة ( O'Connor,et al 2004) : The adoption of Western management accounting controls in China's state-owned enterprises during economic transition " تبني ضوابط المحاسبة الإدارية في الشركات المملوكة للدولة في الصين خلال مرحلة التحول الاقتصادي.

هدفت الدراسة إلى تطبيق اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في الصين ومدى تأثيرها بالمنافسة ،

ودرجة تدريب العاملين ، وقد توصلت الدراسة الى ان الشركات تتبنى تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ، بسبب حاجتها الى تحسين عملية اتخاذ القرارات وتقييم الاداء.[2]

3- دراسة (توفيق 2010) اعادة هندسة اساليب المحاسبة الادارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة.

هدفت الدراسة الى تحديد مدى ضرورة تطوير اساليب المحاسبة الادارية في ظل بيئة الاعمال التي تصف بالتغير الدائم في متطلباتها لضمان التحسين المستمر في اداء في الوحدات الاقتصادية اليمينية ، وقد توصلت الدراسة إلى ان الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية لا تطبق بشكل واسع بسبب عدم توفر الكوادر المؤهلة ، وعدم توفر التدريب الكافي للمحاسبين.[3]

4- دراسة (المعموري، وابو رغيف2013) استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات.

هدفت الدراسة الى تعزيز الاطار النظري لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية والتعرف على امكانية تطبيق تقنيات ادارة الكلفة في ترشيد تكاليف المنتجات وقد توصلت الدراسة إلى ان نظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة غير قادرة على تلبية حاجات الوحدات الاقتصادية ، ويعتبر اسلوب هندسة القيمة من اهم

الادوات التي تستخدم في تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تعديل تصميم المنتج وبالتالي ترشيد التكاليف مع المحافظة على الجودة.[4]

5- دراسة (دروش 2016) آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية

هدفت الدراسة الى توفير اساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تعمل بها الوحدات الاقتصادية وإظهار مدى أهمية تطبيقها في الوحدة الاقتصادية ، وقد وصلت الدراسة الى ان الوحدة الاقتصادية محل الدراسة لا تطبق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وهذا ربما يرجع إلى عدم علمها بهذا النوع من الاساليب ، لذا فإن نجاح الوحدة يتوقف على مدى قدرتها على تطبيقها لأي أسلوب من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، لأنه يعتبر قفزة نحو الحداثة ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة المنافسة.[5]

**المبحث الثالث / الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية  
أولاً : اسلوب التكلفة المستهدفة**

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة فقد عُرف انه نهج للتوصل الى تكلفة المنتج عندما يتم تحديد السعر على أساس المنافسة.[6] كما عُرِف بأنه أسلوب يركز على إدارة التكاليف خلال مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج عن طريق تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة المستمدة من البدء بسعر البيع المستهدف وخصم هامش الربح المطلوب [7]، وعُرِف بأنه عملية تقوم على تحديد السعر المستهدف في ضوء عوامل السوق لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج التي تستعمل كأداة للتخطيط والترشيد 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 عملية تصميم وتصنيع وتسويق المنتج ضمن الحد الأقصى لرقم التكاليف المستهدفة وتحقيق ربحاً مرغوباً[8]، كما عرف بأنه أحد الأساليب الحديثة

للمحاسبة الإدارية الذي يهدف إلى إدارة وترشيد تكاليف المنتج لتلبية رغبات الزبائن من خلال قيام فريق العمل بدراسة أسعار السوق وتحديد سعر المنتج الذي يكون الزبون قادراً على دفعه مقابل الحصول على منتج ذات جودة عالية وبأقل تكلفة.[9]

**أ- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .**

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالخطوات الآتية:

**1 - تحديد سعر البيع المستهدف:** يتم تحديد سعر البيع المستهدف على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون ويحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع أو اشباع القدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الاشباع، كذلك الأسعار والخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون، فضلاً عن مواصفات المنتج مقارنة مع المنتج المنافس في السوق وتأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.[10]

**2- تحديد هامش الربح المرغوب:** يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للوحدة الاقتصادية وخاصة على المدى المتوسط مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح ، وفي اسلوب التكلفة المستهدفة يتم ابتداءً احتساب إجمالي الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي مدة (3-5) سنوات ثم يصار إلى تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي تُسوق في السوق مستقبلاً، فيما يتم استعمال معدل العائد على المبيعات أو العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة.[11]

**3- احتساب الكلفة المستهدفة:** يتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وينبغي على الوحدة الاقتصادية تصميم المنتج والعمليات اللازمة لإنتاجه بتكاليف لا تتجاوز التكلفة المستهدفة اذا ما ارادت البقاء في سوق المنتج

والمنافسة بنجاح مع المنافسين، لأن البقاء والمنافسة يتطلبان إنتاج المنتج بالسعر والمواصفات التي يحددها الزبائن او السعر والمواصفات التي يقدمها المنافسون. [12][13]

4- الوصول إلى التكلفة المستهدفة: ويتم من خلال وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى ترشيد تكلفة المنتج دون التضحية بالوظيفة، بالإضافة الى إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها، إذ يتطلب إجراء التحليل الوظيفي للمنتج إلى العديد من وظائفه أو خصائصه ومن ثم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت تكلفة كل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من التكلفة، أما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف، وتأخذ الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار استعمال المكونات التي تنجز الوظيفة نفسها في منتجات الوحدات الاقتصادية الأخرى، إذ يتم القيام بعملية التحليل المفكك لمنتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستعملة في إنتاج كل منتج وتكاليف صنعه، وذلك لمقارنة منتج الوحدة الاقتصادية مع منتجات المنافسين لإجراء أي تعديلات يتم ملاحظتها على المنتج لترشيد التكاليف. [10]

ب- عوامل نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، لمشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها، بالإضافة الى وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكاليف التاريخية ودراسة اتجاهات الاسعار في السوق.

2- دعم الإدارة العليا لهذا الأسلوب، بسبب الطبيعة الاستراتيجية له وتأثيره على أسلوب العمل في مختلف

الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية بالكامل، فضلاً عن اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض الصلاحيات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع وتشجيعها وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات، وتوفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على تطبيق هذا الأسلوب.

3- تنمية العلاقات مع الموردين لتكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الأخر، بالإضافة الى وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الوحدة الاقتصادية والموردين أو بين الوحدة والزبائن أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الوحدة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

4- تقويم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للوحدة الاقتصادية [14][15].

ثانياً: أسلوب هندسة القيمة

وردت عدة تعاريف لأسلوب هندسة القيمة فقد عرف بأنه أسلوب لترشيد التكلفة يستعمل بصورة رئيسة خلال مرحلة التصميم ويستفيد من جميع المعلومات حول جميع وظائف سلسلة القيمة لتحقيق رضا الزبون من خلال ترشيد الكلفة. [16]، كما عُرف بأنه عملية تحليل نظامية دقيقة لتحديد وتحسين أداء وظائف وخصائص المنتج التي تضيف قيمة وتزيد من درجة تفضيل الزبون، واستبعاد الوظائف والخصائص التي لا تضيف قيمة وتقلل من درجة تفضيل الزبون للمنتج، وتساعد على تحديد السعر المستهدف على أساس أسعار المنافسين بالنسبة لكل جزء من أجزاء المنتج ويقبل الزبون على دفعه مقابل القيمة المدركة له ويحقق ربحاً مرغوباً يزيد على التكلفة المستهدفة للمنتج. [8]

8- قيام فريق هندسة القيمة بتقديم توصياته إلى الإدارة في تقرير يحتوي تفصيلاً كافياً عن المخططات و الاحتمالات التي تسمح بتقويم التوصيات.

9- التنفيذ والمتابعة وهذا يتطلب توفير الأموال والتنفيذ قد يكون في أيام او في حالات أخرى قد يتطلب سنوات. [18]

#### ب - متطلبات تطبيق أسلوب هندسة القيمة

هناك عدة متطلبات يجب اخذها بعين الاعتبار عند تطبيق اسلوب هندسة القيمة وهي :

1- ضرورة اعتماد المنهجية والتنظيم في كل مرحلة من مراحل تنفيذها.

2- اعتماد اسلوب فريق العمل ليشمل كافة التخصصات داخل الوحدة الاقتصادية من محاسبين وإداريين وفنيين فضلاً عن المهندسين، بالإضافة الى شمول الفريق لاجزاء من مختلف المستويات الوظيفية وعدم الاقتصار على المستويات الوظيفية العليا إذ يعد العاملون في الخطوط الإنتاجية الذين يكونوا في تماس مباشر مع المواد المستعملة والآلات من أهم مصادر المعلومات وأكثر تشخيصاً لمواطن الخلل فضلاً عن مقترحاتهم بشأن معالجة مواطن الخلل أو تطوير الأنشطة القائمة تكون غاية في الأهمية لفريق عمل هندسة القيمة.

3- توفر الرغبة والإرادة الجادة لدى إدارة الوحدة الاقتصادية للتغيير والتطوير، فالإدارة التي لا ترغب بالتطوير والتغيير ستشكل عائقاً تصطدم فيه جميع المقترحات التطويرية التي تقدم من مختلف المستويات والاقسام. [21]

4- توفر موارد بشرية كفوءة ومؤهلة ومتخصصة في تطوير المنتجات باستعمال مواد بديلة، وتشجيع العاملين على تقديم المقترحات وتبادل الأفكار ودراستها والأخذ بالأفكار الجيدة، بالإضافة الى توفر الإمكانيات المادية اللازمة للقيام بالدراسات القيمة لضمان ترشيد التكاليف.

#### أ - خطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة

1- اختيار فريق الدراسة، وعادةً يتكون من ممثلي أقسام الإنتاج، المبيعات، التكاليف، المشتريات، والتصميم، كما يمكن أن يشترك الزبون والمجهز معهم [17]

2- اختيار المنتج الذي يكون مناسباً للتحسين ، ولاختيار منتج معين يتطلب موافقة الجهات العليا في الوحدة الاقتصادية، وهناك عدة عوامل تؤثر في عملية الاختيار وهي بحوث السوق لتحديد عمر المنتج والتغيرات المنتظرة في تكاليف المواد والعمالة خلال عمر المنتج وحجم الإنتاج والوفورات المنتظرة لوحدة المنتج. [18]

3- جمع البيانات والمعلومات عن تكلفة المنتج (عناصر تكلفة المنتج، وأجزائه الوظيفية) ومواصفاته (التقارير الهندسية ، خطط التصميم، المظهر الحالي، الجودة ، والقابلية على الصيانة)، بالإضافة الى المعلومات الفنية (رسومات التصنيع ، معدلات السكراب ، خطط التصنيع ، معدلات الإنتاج ، تقديرات بالمواد اللازمة للإنتاج ونظام ومواعيد تسليم المواد الخام التي تُؤرد). [19].

4- قيام فريق هندسة القيمة بتحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج فالوظيفة الرئيسية هي المميزات والخواص التي تُنجز وظيفة المنتج، أما الخواص الثانوية هي المميزات والخواص التي تساعد ببيع المنتج ويدركها الزبون ويستعملها لتحديد قبولهم للمنتج. [18]

5- التفكير بالحلول البديلة وإيجاد أفكار جديدة لإنجاز الوظائف الرئيسية والثانوية، من خلال استعمال العصف الذهني لإنشاء أفكار ابداعية عن موضوع معين وقوائم الخواص (المواصفات) والتي يتم وضع المواصفات المختلفة للشيء ومن ثم التعديل وفقها. [20]

6- تحديد وتطوير البديل الأكثر قبولاً من خلال إدراج المزايا والعيوب لكل بديل وتقديرات التكلفة والتحليلات الفنية الأخرى للتأكد من صلاحيته. [19]

5- وجود نظام معلومات كفوء وفاعل لضمان توفير المعلومات اللازمة وتبادلها مع جميع المستويات في الوحدة الاقتصادية وتنسيق العلاقات بين مختلف الجهات ذات العلاقة.[9]

#### المبحث الرابع / القدرة التنافسية

تمثل القدرة التنافسية خاصية أو مجموعة خصائص تقوم عليها الوحدة الاقتصادية والتي تسمح لها بالحصول على حصة سوقية تمكنها من النمو مستقبلاً. وتتميز القدرة التنافسية بكونها مرتبطة بالخصائص الداخلية للوحدة من حيث نظام معلوماتها وفعاليتها ووظائفها، ومدى تكيفها مع المحيط الخارجي من خلال الاستغلال الأمثل للمعلومات والتي تكفل لها اكتساب ميزة تنافسية دائمة.

#### أولاً : مفهوم القدرة التنافسية

عرفت القدرة التنافسية على أنها قدرة الوحدات الاقتصادية على المنافسة في الأسواق الخارجية من خلال توسيع حصتها في السوق أو أن تكون قادرة على الحفاظ على حصتها في السوق المحلية [22]، وعرفت بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين وهذا يعني نجاح مستمر للوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج في العملية الإنتاجية، وتلبية حاجات الطلب المحلي والمتطور المعتمد على الجودة كخطوة أساسية في تنمية القدرة التنافسية[23]، كما عرفت بأنها القدرة على تقديم قيمة متفوقة للسوق ، من خلال استغلال الوحدة الاقتصادية لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة بما يخلق قيمة لا يستطيع المنافسون تحقيقها ، إذ يمكن القول عن وحدة اقتصادية انها حققت قدرة تنافسية عندما تتمكن من تحقيق قيمة مضافة بفضل الاستراتيجية التي تتبناها، في الوقت الذي يعجز فيه منافسوها عن القيام بذلك.[24]، اما بورتر فيرى ان القدرة التنافسية تتوقف على كفاءة وإنتاجية الوحدة الاقتصادية في سلسلة انشطتها الداخلية ، وكذلك على

قوة علاقاتها وتشابكها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى ، فضلاً عن السياسات التي تتبعها الدولة التي تشكل المناخ الذي تعمل فيه هذه الوحدات.[25] كما عرف [26] القدرة التنافسية بأنها تعني ان الوحدة الاقتصادية تمتلك ميزة تنافسية إذا كانت تمتلك القدرة على خلق قيمة لعملائها قادرة على إشباع حاجاتهم من خلال استراتيجية تنافسية فعالة ، تؤكد اختلافها وتميزها عن منافسيها وتُمكنها من مواجهتهم وزيادة حصتها في السوق ، وتحقيق معدل ربحية تضمن لها البقاء والنمو والاستمرار في السوق.

#### ثانياً: أهمية القدرة التنافسية

يمكن تحديد أهمية القدرة التنافسية بما يأتي :

- 1 - خلق قيمة قادرة على تلبية احتياجات الزبائن والحفاظ عليهم ، وتحسين سمعة الوحدة الاقتصادية.
- 2- الاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة للوحدة الاقتصادية تحقق لها ربحية عالية ، وتضمن لها البقاء والنمو والاستمرار في السوق.
- 3- تحقيق التميز الاستراتيجي للوحدة عن المنافسين في المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن من خلال التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المطبقة في ظل المنافسة السائدة، وذلك من خلال الاعتماد على المصادر الأساسية للقدرة التنافسية (الموارد المتميزة والمهارات المتميزة) و استغلالها بكفاءة للحصول على النتائج النهائية (تخفيض التكلفة، الجودة المتميزة بين المنافسين، التوقيت المناسب، والاحتفاظ بالزبائن وضمان ولائهم).[26]

#### ثالثاً: مصادر القدرة التنافسية

1-الرؤية الجديدة والادارة الفاعلة واهمية التنمية البشرية: وذلك من خلال تكوين القيادات الإدارية القادرة على التعامل الايجابي مع المتغيرات، والتنبؤ بالمشاكل وكيفية حلها وتحليلها، وتطوير الصورة الذهنية للمتعاملين مع الوحدة الاقتصادية ، وتحديد الأهداف ونشر ثقافة الجودة كإتجاه للتحسين المستمر، والاهتمام بالموارد البشرية



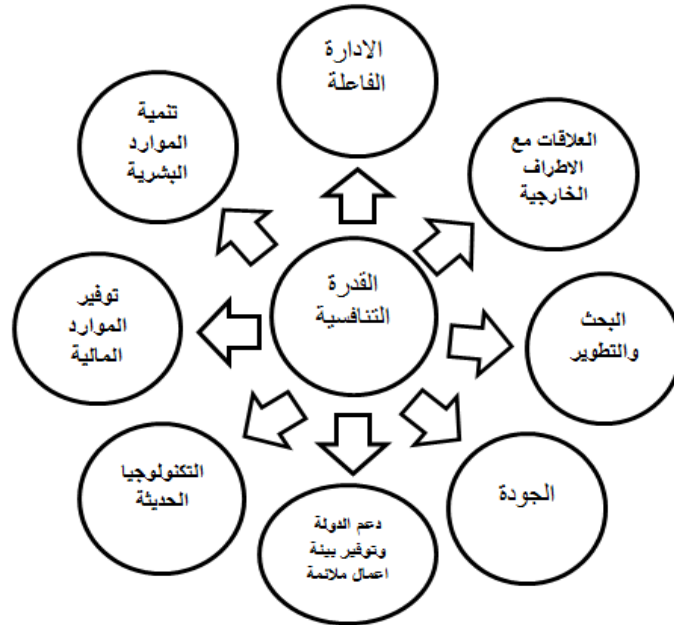
4 - التكنولوجيا الحديثة وتكنولوجيا المعلومات: اذ تعتبر من اهم مصادر التخطيط الاستراتيجي التنافسي، لتحسين الكفاءة والقدرة على التنافس وتوليد الربحية، وتصميم المنتجات وعمليات الانتاج وتطوير الاداء.

5- دور الدولة في تأهيل الوحدات الاقتصادية: اذ تلعب الدولة دوراً هاماً في تأهيل ودعم الوحدات الاقتصادية بالإمكانيات اللازمة، وتوفير بيئة اعمال ملائمة، وتطبيق سياسات اقتصادية واجتماعية، وسياسات الاستثمار وتهيئة المناخ الاستثماري المناسب، وسياسات تعزيز القدرات التكنولوجية. [27] ويمكن توضيح مصادر القدرة التنافسية بالشكل (2) .

وتدريبهم باعتبارهم ائمن الاصول في الوحدة الاقتصادية.

2- تشجيع البحث والتطوير وتكنولوجيا الإنتاج من خلال انشاء وحدة تنظيمية مختصة، وتخصيص الموارد الكافية، وتصميم اهداف واستراتيجية وسياسة فاعلة.

3 - تشجيع المنتجات من خلال تلبية احتياجات السوق المحلية من المنتجات ، والتوجه نحو تكوين علاقة تبادلية تكاملية بين الوحدات الاقتصادية بهدف الاستفادة من موارد مشتركة في بيئة ديناميكية تنافسية لتعزيز القدرة التنافسية، مع مراعاة المعايير والاسس الانتاجية والتي اهمها تطوير تصميم المنتجات، الرقابة على جودة الانتاج وتطبيق معايير الجودة.



الشكل (2) مصادر القدرة التنافسية

1- استراتيجية قيادة الكلفة: تهدف هذه الاستراتيجية الى تحقيق تكلفة اقل مقارنة بالمنافسين الاخرين مع المحافظة على مستوى مقبول من الجودة، من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والإنتاج بمعايير عالمية وحتى تحقق الوحدة الاقتصادية ميزة التكلفة الأقل يجب عليها التحكم الجيد ومراقبة عوامل تطور التكاليف، اذ يجب التركيز على تكاليف اليد العاملة وتكاليف الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، وقد توفر هذه الاستراتيجية

#### رابعاً: الاستراتيجيات التنافسية

تستند الوحدات الاقتصادية على استراتيجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية، وتعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف محددة ، والتي يتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل الوحدة ويمكن تصنيف استراتيجيات التنافس إلى ثلاث استراتيجيات : [28]



للوحدة، اقتصاديات الحجم، الاستفادة من برامج التعلم والتدريب وتحسين الكفاءة، إذ تحقق هذه الاستراتيجية الموقع الأفضل من حيث المنافسة على أساس السعر، والوحدة الاقتصادية التي تنتج بتكلفة اقل تحظى بولاء الزبائن الحاليين واقبال الزبائن المحتملين دون ان يفكروا في البحث عن البدائل، حيث لا يمكنهم المساومة على ترشيد الأسعار، كما ان هذه الوحدات تتعامل مع موردين محددين يقومون بتوريد عناصر الإنتاج التي، اما بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين الى السوق، فإن الوحدة الاقتصادية التي تنتج بتكلفة اقل تحتل موقعاً تنافسياً متميزاً يمكنها من ترشيد السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد [29]

**2- استراتيجية التمايز:** تهدف هذه الاستراتيجية الى البحث عن التميز بإضافة ميزات فريدة من شأنها زيادة القيمة المدركة للسلع والخدمات في أذهان الزبائن، إذ تسعى الوحدة الاقتصادية الى تكوين صورة حسنة ومحبة لدى الزبون وذلك بتقديم منتجات أو خدمات متميزة عن تلك المقدمة من الوحدات الاقتصادية المنافسة وبالتالي فإن الزبون يقبل أن يدفع فيها سعر أعلى، وتتزايد درجات نجاح هذه الاستراتيجية عندما تمتلك الوحدة الاقتصادية مهارات وجوانب كفاءة لا يمكن للمنافسين تقليدها بسهولة، إذ تستند هذه الاستراتيجية الى اختيار مجال تنافسي في داخل قطاع الصناعة، او نشاط اعمال يتركز على جزء معين من السوق وتكثيف النشاط التسويقي في هذا الجزء والعمل على استبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير في الحصة السوقية للوحدة وقد يتحقق التميز لفترة زمنية أطول اذا كان مبني على أساس التفوق التقني، الجودة، تقديم خدمات اكبر للزبون، او على أساس تقديم المنتج قيمة اكبر نظير المبلغ المدفوع فيه، لذلك تركز عملية التصنيع على عدم وجود أي عيوب وتصميم فائق، والصيانة الدورية للحصول على منتج ذات جودة عالية، مع ضرورة عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبعون نفس الاستراتيجية، إذ يعتبر

ولاء الزبائن للمنتجات المتميزة التي تقدمها الوحدة رغم تكاليفها العالية من احد الحواجز الأساسية لدخول المنافسين الجدد في مجال نفس صناعة الوحدة الاقتصادية [30]

**3- استراتيجية التركيز:** تهدف هذه الاستراتيجية في التركيز على شريحة معينة من السوق لتلبية طلباتهم وبالتالي فإن الوحدة الاقتصادية تهدف إلى تحقيق التميز في المنتجات أو السعر أو كلاهما (مرسي، 1996: 39). إذ تقوم هذه الاستراتيجية على أساس اختيار مجال تنافسي في قطاع الصناعة او نشاط عملها ويتم التركيز على جزء معين من السوق وتكثيف نشاط الوحدة الاقتصادية التسويقي فيه والعمل على استبعاد المنافسين، ومنعهم من التأثير في الحصة السوقية بدلاً من التعامل مع السوق ككل اي (خدمة سوق مستهدف سيكون اكثر فاعلية وكفاءة بدلاً من قيامها بخدمة السوق ككل )، إذ تسعى الوحدات الاقتصادية الى الاستفادة من ميزة تنافسية على مستوى القطاع المستهدف من خلال تقديم منتج بسعر وتكلفة اقل من المنافسين، او منتج متميز من حيث الجودة، المواصفات او خدمة الزبائن للوصول الى موقع افضل في السوق من خلال اشباع حاجات مجموعة معينة من الزبائن او من خلال التركيز على استخدام معين للمنتج. فتركيز النشاط يعني ان الوحدة في وضعية تمتاز بتكلفة منخفضة مقارنة مع هدفها الاستراتيجي، او انها متميزة في مجال نشاطها او انها تنتج بتكلفة اقل وتتفرد بخصائص تميزها عن غيرها من المنافسين في الوقت نفسه ( الاستراتيجيتان معا )، وعادة ما تطبق هذه الاستراتيجية في حالة الأهداف الاستراتيجية الضيقة، إذ تحتاج الى تحديد مدى جاذبية القطاع بناء على معرفة حجم القطاع وربحيته، مدى شدة وقوة المنافسة في القطاع واهميته الاستراتيجية بالنسبة للمنافسين ومدى التوافق بين إمكانيات الوحدة وحاجات القطاع السوقي. [31]

الجودة المطلوبة يساهم في زيادة الخبرة والمهارة والابداع للأفراد العاملين وبالتالي زيادة ارباح الوحدة الاقتصادية.

**3- دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية التركيز.**

يساهم تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم استراتيجية التركيز من خلال التركيز على سعر المنتج وتكلفة اقل من المنافسين ، او منتج متميز من حيث الجودة ، او تقديم خدمة للزبائن للوصول الى موقع افضل في السوق من خلال اشباع حاجات مجموعة محددة من الزبائن ،اذ يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة هذه الاستراتيجية من خلال ترشيد تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم ، مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة، وصولاً الى مرحلة الانتاج ، وبالتالي تحقيق ميزة او مزاياف تنافسية وانفراد الوحدة الاقتصادية بخصائص تميزها عن غيرها من الوحدات.

#### الجانب العملي

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار الفرضية تم اعتماد اسلوب استمارة الاستبيان للحصول على البيانات ، وقد تم الاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية ( الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، النسب المئوية) ، اذ تكونت من ( 20 ) سؤال موزع على محورين وقد تم تصميم الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت ( Likert ) الخماسي .

أولاً: ثبات أداة البحث

من أجل اختبار صدق وثبات أداة البحث تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ ( Cronbach's Alpha ) ، اذ بلغت قيمة ألفا لإجابات عينة البحث عن أسئلة استمارة الاستبانة (98.6%) ، وتعتبر هذه النسبة جيدة لأنها أكبر من الحد المقبول لمعامل الثبات ، حيث أن القيمة المقبولة احصائياً لمعامل ألفا ( 60%) فما فوق لكي يكون ثبات المقياس جيداً.

ويمكن تلخيص دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم الإستراتيجيات التنافسية وتعزيز القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وكما يلي :

#### 1- دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم استراتيجية قيادة الكلفة.

أن تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، في ظل وجود انظمة معلومات متطورة وفرق عمل كفوءة ومتخصصة تعمل بهدف ترشيد تكلفة المنتج مع المحافظة على متطلبات الزبائن يساهم بشكل كبير في دعم استراتيجية أقل تكلفة ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وبالتالي زيادة حصتها السوقية وتحقيق الأرباح ، اذ ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة يساهمان في ترشيد تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم ، وصولاً الى تحقيق التكلفة التنافسية للمنتج في مرحلة الانتاج مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة.

#### 2- دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية التمايز.

ان تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية له دور كبير في دعم استراتيجية التميز من خلال التركيز على جودة المنتج أكثر من التركيز على التكلفة ( مع عدم اهمال التكلفة ) ، اذ تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق مستوى عالي من الجودة التي يرغب بها الزبون، اذ يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة هذه الاستراتيجية من خلال تحقيق وظائف المنتج التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك باجراء التحليل الوظيفي للمنتج إلى العديد من وظائفه ومقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون ، كذلك القيام بعملية التحليل المفكك لمنتجات المنافسين لتحديد وظائف وتصميم المنتج المنافس ، وصولاً الى مرحلة الانتاج، اذ ان اجراء عمليات التحسين المستمر لتحقيق

ثانياً: تحليل عينة البحث . إجاباتهم وذلك باستعمال التكرارات والنسب المئوية وكما

يوضح الجدول (1) المعلومات العامة المتعلقة

بالأفراد قيد البحث وفقاً لما تم الحصول عليه من خلال

جدول (1) المعلومات العامة للأفراد المبحوثين

النسبة %	التكرار	الصفة	الجزء الاول : المعلومات العامة
14	7	دكتوراه	المؤهل العلمي
22	11	ماجستير	
16	8	دبلوم عالي	
48	24	بكالوريوس	
100	50	المجموع	
60	30	اداري	الاختصاص
40	20	فني	
100	50	المجموع	
4	2	اقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
28	14	5 - 10 سنة	
24	12	10 - 15 سنة	
44	22	15 سنة فأكثر	
100	50	المجموع	

1 - المؤهل العلمي: يلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع الافراد قيد البحث مؤهلين علمياً وهذا ما يعزز مستوى وإدراك المجيبين على الاسئلة .

2 - الاختصاص : يلاحظ من الجدول اعلاه تنوع الاختصاص في اختيار الأفراد المبحوثين .

3 - سنوات الخبرة : يلاحظ من الجدول اعلاه ان غالبية أفراد العينة لديهم خبرة عملية تزيد عن خمس سنوات وهذا ما يعزز واقعية الاجابة عن الاسئلة .

ثالثاً - تحليل نتائج استمارة الاستبانة.

أ- النتائج المتعلقة بمعرفة الادارة بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .

يوضح الجدول رقم (2) قياس اتجاهات عينة

البحث حول مدى معرفة الإدارة في الوحدات الاقتصادية العراقية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وتشير النتائج إن (88%) من الافراد عينة البحث لديهم معرفة كافية بأسلوب التكلفة المستهدفة ، و ( 80%) من افراد عينة البحث لديهم معرفة كافية بأسلوب هندسة القيمة، وهذا مؤشر جيد على أن أغلب أفراد عينة لديهم معرفة كافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

جدول(2) معرفة الإدارة بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

ت	الأسئلة	الاجابة ب نعم		الاجابة ب كلا	
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
1	لدى الإدارة معرفة كافية بأسلوب التكلفة المستهدفة.	44	88	6	12
2	لدى الإدارة معرفة كافية بأسلوب هندسة القيمة.	40	80	10	20

الأسعار المنافسة السائدة في السوق لاحتساب تكلفة المنتج " قد جاء بالمرتبة الأولى ، بينما جاء السؤال (8) والذي ينص على " تمتاز بيئة التصنيع العراقية بالابتكار والتجديد وهذا ما يعتبر مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة " بالمرتبة الاخيرة، ويمكن تفسير ذلك بسبب المنافسة الشديدة بين المنتجات المحلية والأجنبية اصبحت الوحدات الاقتصادية تعاني من صعوبة الإنتاج مع اسعار المنتجات المنافسة، لذلك فأن الاعتماد على اسعار المنتجات المنافسة في السوق له دور اساسي في امكانية تحديد وترشيد تكلفة المنتج وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

ب- تحليل اجابات العينة حول المحور الاول الذي يتعلق بدور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

يوضح الجدول رقم (3) قياس اتجاهات عينة البحث ،اذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (4.66%-3.16%) و بانحرافات معيارية (0.98%-0.70%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية بدرجة عالية ، ويشير الجدول إلى أن السؤال (6) الذي ينص على " تعتمد الوحدة الاقتصادية على

جدول(3) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور اسلوب التكلفة المستهدفة

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	مستوى الاهمية
1	قيام المنافسين بتقليد منتجات الوحدة الاقتصادية يؤثر على المركز التنافسي لها	3.96	0.98	0.79	4
2	تتعامل الوحدة الاقتصادية مع موردين محددين لتجهيزها بالمواد وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد	3.96	0.83	0.79	4
3	من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة هو التدريب غير الكافي للعاملين	3.92	0.92	0.78	5
4	يتم تكوين فريق عمل تصميم وتحديد تكلفة المنتج من جميع اقسام الوحدة الاقتصادية	3.90	0.90	0.78	6
5	نجاح الادارة في ترشيد تكلفة المنتج يساهم في تحسين مركزها التنافسي ومن ثم تعظيم الربحية	4.42	0.70	0.88	2
6	تعتمد الوحدة الاقتصادية على الأسعار المنافسة السائدة في السوق لاحتساب تكلفة المنتج	4.66	0.71	0.93	1
7	يتم دراسة المنتجات المنافسة من خلال القيام بعملية تفكيك المنتج المنافس	4.42	0.85	0.88	2
8	تمتاز بيئة التصنيع العراقية بالابتكار والتجديد وهذا ما يعتبر مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة	3.16	0.93	0.63	7
9	تسعى الوحدة الاقتصادية إلى الوصول الى التكلفة المستهدفة	4.40	0.80	0.88	3
10	المجموع	4.08	0.84	0.81	

ج- تحليل اجابات العينة حول المحور الثاني الذي يتعلق بدور أسلوب هندسة القيمة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية. يوضح الجدول (4) قياس اتجاهات عينة البحث فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (4.88%-3.88%) و بانحرافات معيارية (0.97%-0.38%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس دور أسلوب هندسة القيمة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية بدرجة عالية ، ويشير الجدول إلى أن السؤال (3) الذي ينص على " دراسة متطلبات واحتياجات

ج- تحليل اجابات العينة حول المحور الثاني الذي يتعلق بدور أسلوب هندسة القيمة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية. يوضح الجدول (4) قياس اتجاهات عينة البحث فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (4.88%-3.88%) و بانحرافات معيارية (0.97%-0.38%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس دور أسلوب هندسة القيمة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية بدرجة عالية ، ويشير الجدول إلى أن السؤال (3) الذي ينص على " دراسة متطلبات واحتياجات

ويمكن تفسير ذلك ان الوحدات الاقتصادية تسعى لإنتاج المنتجات التي تحقق الجودة المطلوبة وبأقل تكلفة وذلك باستعمال البدائل المتوفرة والمناسبة التي تحقق نفس أداء المنتج لإرضاء الزبائن ( الحاليين والمحتملين ) وبالتالي الوصول الى الميزة التنافسية.

الزبائن في مرحلة تصميم المنتج بهدف انجاز وظائف المنتج بأقل تكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية " جاء بالمرتبة الأولى ، بينما جاء السؤال (2) والذي ينص على" يتم دراسة واختيار البدائل المناسبة التي تحقق نفس أداء المنتج على أساس التكلفة الأقل ،وسهولة تطبيقه ،وتحقق متطلبات الزبون "بالمرتبة الاخيرة،

**جدول (4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور اسلوب هندسة القيمة**

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	مستوى الاهمية
1	تمتلك الوحدة الاقتصادية موارد بشرية كفوءة ومتخصصة تمكنها من تطبيق أسلوب هندسة القيمة	4.38	0.92	0.87	6
2	يتم دراسة واختيار البدائل المناسبة التي تحقق نفس أداء المنتج على أساس التكلفة الأقل ،وسهولة تطبيقه ،وتحقق متطلبات الزبون	3.88	0.91	0.77	8
3	دراسة متطلبات واحتياجات الزبائن في مرحلة تصميم المنتج بهدف انجاز وظائف المنتج بأقل تكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية	4.88	0.38	0.97	1
4	تحليل ودراسة العلاقة بين التكلفة والوظيفة المطلوبة من كل جزء من أجزاء المنتج لمعرفة فيما إذا كان أداء الوظيفة يتناسب مع التكلفة التي خصصت له	4.56	0.78	0.91	4
5	تعتبر شبكة الاتصالات والمعلوماتية اداة رئيسية في البيئة التنافسية للوحدة الاقتصادية للوصول الى تحقيق اهدافها في انتاج منتجات متميزة	4.72	0.60	0.94	2
6	استعمال تكنولوجيايات متطورة وحديثة يساعد في ترشيد التكاليف وتحقيق وفورات الحجم	4.64	0.59	0.92	3
7	تعتبر جودة المنتجات والخدمات عاملا أساسيا في خلق وتعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية حتى وان كانت التكلفة عالية	4.50	0.81	0.9	5
8	تحرص الادارة على توفير الامكانيات المادية اللازمة لاستقطاب المختصين من الكفاءات لأنشاء برنامج تطبيق اسلوب هندسة القيمة	3.98	0.97	0.79	7
9	يتم جمع المعلومات عن تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومواصفاته والمواد اللازمة لإنتاجه من خلال فريق العمل كل حسب اختصاصه	4.50	0.78	0.9	5
10	المجموع	4.44	0.74	0.88	

#### مناقشة النتائج :

العراقية الى مواكبة التطورات في بيئة الأعمال من خلال تطبيق الأساليب الادارية الحديثة واستخدام الطرق التكنولوجية الحديثة لتحسين عملياتها الإنتاجية والتفوق على منافسيها من خلال الحصول على ميزة او عدة مزايا تنافسية تميزها عن باقي الوحدات ، بدأ من مرحلة تصميم المنتج وصولاً إلى مرحلة تسليمه للزبون وتقديم خدمات ما بعد البيع ، اذ ان اي عملية إنتاجية تحتاج

تشير النتائج السابقة إلى موافقة عينة البحث على محاور استمارة الاستبيان التي تتعلق بدور الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية، اذ بلغ الوزن النسبي لمحور اسلوب التكلفة المستهدفة (81%)، ومحور اسلوب هندسة القيمة (88%) ، اذ تسعى الوحدات الاقتصادية

إلى توفر الموارد المادية لغرض دراسة البدائل المتاحة التي تحقق نفس الوظيفة والجودة المطلوبة واختيار البديل الأفضل من بين هذه البدائل وموارد بشرية كفوءة ومتخصصة تقوم بعمليات التحسين المستمر ، ويتضح من هذه النتائج قبول الفرضية الرئيسية للبحث " تعتبر الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من الركائز الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في الوحدة الاقتصادية لتحقيق ودعم القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية لها.

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات .

- 1 - تتصف بيئة التصنيع العراقية بظروف خاصة مما يتطلب تطوير الموارد والإمكانات اللازمة لغرض مواكبة التطورات السريعة في بيئة المنافسة لتطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية.
- 2- تسعى الوحدات الاقتصادية العراقية الى تقديم منتجات بأسعار وتكلفة اقل من المنافسين ، او تقديم منتجات متميزة من حيث الجودة او المواصفات او خدمة الزبائن للوصول الى موقع افضل في السوق لاشباع حاجات المستهلكين ، او من خلال التركيز على منتج معين وبتكلفة منخفضة ، للتفرد بخصائص معينة تميزها عن غيرها من المنافسين وذلك من خلال الموارد والامكانيات المتوفرة لديها
- 3- اظهرت نتائج تحليل البيانات وجود معرفة كافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (اسلوب التكلفة المستهدفة، واسلوب هندسة القيمة) في الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث.
- 4- اظهرت نتائج تحليل البيانات ان تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة له دور كبير في تحقيق ودعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية وزيادة الحصة السوقية لها.
- 5- اظهرت نتائج تحليل البيانات ان تطبيق اسلوب هندسة القيمة له دور كبير في تحقيق ودعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية وزيادة الحصة السوقية لها.

6 - تلعب الدولة دوراً هاماً في توفير بيئة اعمال ملائمة للوحدات الاقتصادية من خلال تأهيلها ودعمها بالإمكانات والموارد اللازمة.

##### ثانياً: التوصيات

- 1- تطوير البيئة الملائمة للوحدات الاقتصادية لتطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من خلال تدريب وتطوير مواردها البشرية وتخصيص الموارد المالية اللازمة لتطوير عملياتها الانتاجية واستخدام المكائن الحديثة المتطورة وتكنولوجيا المعلومات.
- 2 -التركيز على تلبية متطلبات الزبائن لضمان ولائهم للوحدة الاقتصادية دون ان يفكروا في البحث عن البدائل المنافسة ، وذلك من خلال تقديم منتجات متميزة من حيث الجودة والسعر وبأقل تكلفة ، وتقديم خدمات ما بعد البيع ، مما يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية وزيادة في الحصة السوقية للمنتج ، بالاضافة الى تنمية العلاقات مع الموردين والتعاون معهم لضمان الحصول على المواد الاولية بالجودة المطلوبة وبأسعار مناسبة .
- 3- تكثيف الدورات التدريبية للموارد البشرية من خلال برامج التعليم المستمر لزيادة معرفتهم ومهاراتهم في اهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق ودعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، وتشجيعهم على تقديم المقترحات حول عملية تصميم المنتجات، وتطويرها وتنفيذها.
- 4- نشر الوعي الثقافي والإعلاني من خلال القنوات الفضائية والمحلية والمجلات والجرائد، عن المنتجات المحلية حتى يدرك الزبون قيمة المنتج المحلي.
- 5- تركيزالوحدات الاقتصادية عينة البحث على تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة وفقاً للأسس العلمية الصحيحة، وذلك لأهمية هذه الاساليب في تحقيق ودعم القدرة والميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

## المصادر

- 8- السامرائي ، منال جبار ، والزامللي ، مهند مجيد ، هاني ، علي عبد الحسين ، 2012 ، تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة ، مركز الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد .
- 9- الفاضل ، فاتن حاتم ، 2015 ، اثر عوامل البيئة الداخلية في تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في العراق مع دراسة لبعض التجارب الدولية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .
- 10- حليل ، جلييلة عيدان ، صحبت ،حنان وسلمان ، وعلاء جاسم ، 2012 ، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد السابع ، العدد 21 ، الفصل الرابع .
- 11- الحبيطي ، قاسم محسن ، 2009 ، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية- فرع نينوى ، مجلة تنمية الرافدين العدد 94 مجلد 3 .
- 12- فرح ، مشتاق كامل ، 2012 ، استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجيات المواجهة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية،مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد: 18 العدد67.
- 13- Baharudina , Norhafiza& Jusohb , Ruzita "Target Cost Management (TCM): a Case Study of An Automotive Company " Global Conference on Business & Social Science-, Kuala Lumpur, 15<sup>th</sup> & 16<sup>th</sup> December, 2014.
- 14- موسى ، محمود منصور شبل 2008 ، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر.
- 1- Adler R., Everett ,A. ,Waldron ,M ,2000, Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits, and to Implementation" Accounting Forum, vol. 24 , No. 2.
- 2- O'Connor, N.G.,et al,2004,"The adoption of "Western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition " Accounting, Organizations and Society,Vol 29, Issues 3-4, April-May, Pages 349-375
- 3- توفيق، عمر اقبال ، 2010 ، اعادة هندسة اساليب المحاسبة الادارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة ، مجلة الجامعة الخليجية للعلوم الادارية والمالية ، المجلد 2 ، العدد 4 .
- 4- المعموري ، علي محمد ، وابو رغيف ،إسماعيل عباس، 2013 ، استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات ،مجلة دراسات محاسبية و مالية ،المجلد الثامن ،العدد 23 ، الفصل الثاني.
- 5- دروش ، سارة ، 2016 ، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية ، دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات ، رسالة منشورة ، قسم محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.
- 6- Sharafoddin, Samaneh " The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran " Procedia Economics and Finance Vol 36, 2016.
- 7- Drury, C. "Management and Cost Accounting", 8th Ed: Thomson, London, 2012.



decision support methodology to enhance the competitiveness of the Turkish automotive industry, European Journal of Operational Research, Volume 234, Issue 3, 1 May 2014.

23- رزيق ، كمال وبو عزيز ، عمر 2002 " التنافسية الصناعية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية " الملتقى الاول ول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة ، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر .

24- الكبيسي ،صلاح الدين عواد ، 2014 ، ادارة المعرفة ، دار السيسان للطباعة والنشر ، بغداد .

25- خياري ، زاهية وشاوي ،شافية 2010" القدرة التنافسية للصناعة التحويلة دراسة حالة الجزائر" ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ،جامعة حسيبة بن بو علي ، الجزائر .

26- غنيمي ، سامي محمد ، 2014، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق العدد الأول ، مصر .

27- بن عنتر، عبد الرحمان( 2009 ) ، المقومات الاساسية لتطوير القدرة التنافسية في المؤسسات الصناعية ، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية ، العدد 20، باتنة ، الجزائر .

28- Porter, M.,1993, "Avantage concurrentiel des Nations", Inter Edition.

29 - بوشناف ، عمار ، 2000 ، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تنميتها و تطويرها، جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .

30- Rothaermel , Frank T. " Strategic Management " Third Edition , McGraw-Hill , 2017

31 - أبو قحف، عبد السلام ، 1997 ، التنافسية و تغير قواعد اللعبة ، مكتبة الإشعاع ، مصر

15- أبو عودة ، علي عدنان " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير منشورة ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة / الجامعة الإسلامية بغزة ، 2010

16- Horngren , Charles T. , Sundem , Gary L. , Stratton , William O. , Burgstahler , David & Schatzberg , Jeff ,2008, Introduction to Management Accounting " , 14<sup>th</sup>. ed. , Pearson , prentice Hall.

17- Martinich, Joseph S,1997, Production and Operations Management:An Applied Modern Approach, John Wiley & Sons Inc ,WILYN.

18- كندوري، عماد محمد ( 2006 )، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

19- جواد، كاظم احمد 2009 ، استخدام اسلوب هندسة القيمة في تحديد ابعاد الجودة على وفق تفضيلات الزبون دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة معمل المجمدات، مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد74 .

20- Heizer, Jay & Render, Barry, 2001, " operations management " 6th ed. , prentice Hall- Inc, new Jersey.

21 - الموسوي،عباس نوار ، 2010 ، دور هندسة القيمة (VE) في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة (TQM) وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية،المجلد1، العدد 3.

22- Fusun ulengin, Şule onsel, Emel Aktas, ozgur Kabak, ozay ozaydın, A

كلية الرافدين الجامعة  
جامعة اوروك  
قسم المحاسبة

م / استثمارة استبانة

حضرة الاستاذ الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .....

تمثل هذه الاستثمارة جزء من بحث بعنوان " دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم القدرة التنافسية دراسة استطلاعية لآراء مدراء الاقسام في الوحدات الاقتصادية العراقية" يهدف البحث الى بيان اثر تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم القدرة التنافسية وبالتالي تقديم المقترحات العلمية التي تخدم وحدتنا الاقتصادية، حيث ستساعدنا مشاركتك من خلال اجابتك بوضع علامة ( ✓ ) على اسئلة الاستبانة التي تجدها مناسبة ، لذا ننشد تعاونكم ومما لاشك فيه أن توخي الدقة عند اختياركم للإجابة سيكون له أثر إيجابي في إنجاز البحث والوصول إلى نتائج مفيدة علماً بأن البيانات المدونة تتسم بطابع السرية والامانة العلمية ولا حاجة لذكر الاسم على الاستبانة .

.. شاكرين تعاونكم معنا ..

الباحثان

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*

### المصطلحات التعريفية .

- 1 – التكلفة المستهدفة : تمثل تكلفة الموارد التي يجب ان تستهلكها الوحدة الاقتصادية لانتاج منتج او خدمة يمكن بيعه بالسعر المستهدف ( متوسط اسعار المنافسين في السوق) .
  - 2 – هندسة القيمة: اسلوب لحل المشاكل من خلال التوزيع العادل للموارد وبدون اسراف ، يقوم به فريق عمل من افراد مبدعين متخصصين وذو كفاءة خلال مرحلة التصميم لتقديم منتج او خدمة ذات جودة عالية وبكلفة منخفضة .
- القدرة التنافسية : قدرة المنظمة على تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين في السوق، هذا التفوق يأتي من خلال تطوير القدرات المميزة في المنظمة، وعليه فإن القدرات المميزة تقود إلى خلق الميزة التنافسية، وإن القدرة المميزة تتطلب من العمليات الإنتاجية في الخدمة أو التصنيع أن تركز على ما يجب أن تعمل به بالشكل الأفضل.

**الجزء الاول : المعلومات العامة:** (يرجى وضع علامة (✓) امام الاختيار المناسب).

1- المؤهل العلمي :دكتوراه  ماجستير  لوم  لوريوس

2 – الاختصاص : اداري  فني

3- سنوات الخبرة:  أقل من 5 سنوات  10- سنوات

10 – 15 سنة  سنة فأكثر

ثانياً : دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في دعم القدرة التنافسية .

لدى الإدارة معرفة كافية بأسلوب التكلفة المستهدفة: نعم  كلا

لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	اولاً – دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية
					1 – قيام المنافسين بتقليد منتجات الوحدة الاقتصادية يؤثر على المركز التنافسي لها
					2 – تتعامل الوحدة الاقتصادية مع موردين محددين لتجهيزها بالمواد وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد
					3 – من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى ارتفاع التكلفة هو التدريب غير الكافي للعاملين
					4- يتم تكوين فريق عمل تصميم وتحديد تكلفة المنتج من جميع اقسام الوحدة الاقتصادية
					5- نجاح الادارة في تخفيض تكلفة المنتج يساهم في تحسين مركزها التنافسي ومن ثم تعظيم الربحية
					6- تعتمد الوحدة الاقتصادية على الأسعار المنافسة السائدة في السوق لاحتساب تكلفة المنتج
					7- يتم دراسة المنتجات المنافسة من خلال القيام بعملية تفكيك المنتج المنافس
					8- تمتاز بيئة التصنيع العراقية بالابتكار والتجديد وهذا ما يعتبر مناسب لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة
					9- تسعى الوحدة الاقتصادية إلى الوصول الى التكلفة المستهدفة

لدى الإدارة معرفة كافية بأسلوب هندسة القيمة : نعم  كلا

لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	ثانياً – دور أسلوب هندسة القيمة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية
					1 -تمتلك الوحدة الاقتصادية موارد بشرية كفوءة ومخصصة تمكنها من تطبيق أسلوب هندسة القيمة .
					2 -يتم دراسة واختيار البدائل المناسبة التي تحقق نفس أداء المنتج على أساس التكلفة الأقل ،وسهولة تطبيقه ،وتحقق متطلبات الزبون
					3 - دراسة متطلبات واحتياجات الزبائن في مرحلة تصميم المنتج بهدف انجاز وظائف المنتج بأقل تكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية
					4 - تحليل ودراسة العلاقة بين التكلفة والوظيفة المطلوبة من كل جزء من أجزاء المنتج لمعرفة فيما إذا كان أداء الوظيفة يتناسب مع التكلفة التي خصصت له
					5 – تعتبر شبكة الاتصالات والمعلوماتية اداة رئيسية في البيئة التنافسية للوحدة الاقتصادية للوصول الى تحقيق اهدافها في انتاج منتجات متميزة
					6 - استعمال تكنولوجيايات متطورة وحديثة يساعد في تخفيض التكاليف وتحقيق وفورات الحجم
					7 - تعتبر جودة المنتجات والخدمات عاملا أساسياً في خلق وتعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية حتى وان كانت التكلفة عالية
					8 – تحرص الادارة على توفير الامكانيات المادية اللازمة لاستقطاب المختصين من الكفاءات لإنشاء برنامج تطبيق اسلوب هندسة القيمة
					9-يتم جمع المعلومات عن تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومواصفاته والمواد اللازمة لإنتاجه من خلال فريق العمل كل حسب اختصاصه