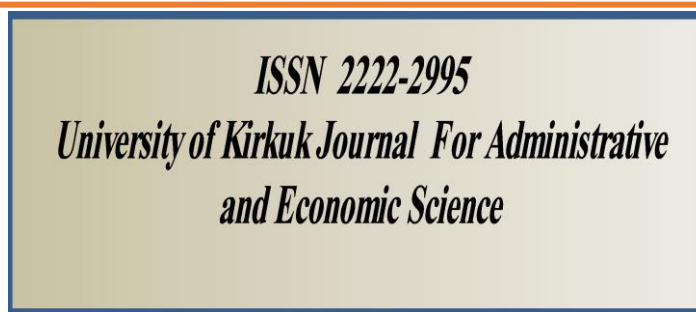


UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science



Noori Intesar Saber & Agha Nada Abdulrazak. Adapting cost management methods to achieve competitive advantage / a prospective study of the opinions of a selected sample of industrial units in Nineveh Governorate. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2023) 13 (2):266-279.

Adapting cost management methods to achieve competitive advantage / a prospective study of the opinions of a selected sample of industrial units in Nineveh Governorate

Intesar Saber Noori ¹, Nada Abdulrazak Agha ²

^(1,2) College of Administration and Economics/ Mosul University, Mosul, Iraq

¹ intesar_saber@uomosul.edu.iq

² nada_abdulrazak@uomosul.edu.iq

Abstract. The important factor in the success of any economic unit (production, service) is its ability to control costs and adapt to environmental variables (internal and external). Control and balance between cost, quality and time, which is one of the most important dimensions of competitive advantage. The research relied on the descriptive analytical approach through the analysis of 82 questionnaires out of (100) questionnaires. Distributed to account managers, auditors, and planning and production managers for several industrial economic units, and reached several conclusions, including that the integration of all technologies leads to raising the quality of production, carrying out continuous improvement and reducing costs, and finding out any restriction, activity, or obstruction that occurs during the production process by addressing and avoiding it. Based on the conclusions, the research comes to recommendations, including urging the economic units that carry out their activities in the Iraqi environment to apply costing methods because of the advantages of these methods that help economic units improve competitiveness and stay in the market for a longer period.

Keywords: cost management methods, competitive advantage, dimensions of competitive advantage.

موائمة اساليب ادارة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية/ دراسة استطلاعية

لآراء عينة مختارة من الوحدات الصناعية في محافظة نينوى

انتصار صابر نوري¹، ندى عبد الرزاق اغا²

^(1,2) كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل، الموصل، العراق

المستخلص: ان العامل المهم في نجاح اي وحدة اقتصادية (انتاجية، خدمية) هو قدرتها في السيطرة على التكلفة والتكيف مع المتغيرات البيئية (الداخلية و الخارجية) ، فهدف البحث الى التعرف على إدارة اساليب ادارة التكلفة للتغلب على هذه المتغيرات ومساعدة الادارة بتقديم المعلومات التي تفيد في التخطيط والرقابة والموازنة بين التكلفة والجودة والوقت والتي تعد من اهم ابعاد الميزة التنافسية واغلب الدراسات السابقة تناولت اسلوب واحد من بين عدة اساليب وتطبيقه على عينة الدراسة اما في الدراسة الحالية سوف تتناول لإدارة التكلفة في ظل القطاعات الصناعية من خلال توضيح دور تكامل اساليب ادارة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية (التكلفة ،الجودة ، التسليم) واعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل ٨٢ استمارة من اصل (١٠٠) استمارة استبانة موزعة على مدراء الحسابات والمدققين ومدراء التخطيط والانتاج لعدة وحدات اقتصادية صناعية ،وتوصل الى عدة استنتاجات منها ان تكامل كل التقنيات يؤدي الى رفع جودة الانتاج والقيام بالتحسين المستمر وخفض التكاليف والوقوف على اي قيد او نشاط او عاقبة تحدث خلال العملية الانتاجية عن طريق معالجته وتلافيه، وبناءا على الاستنتاجات توصل البحث الى توصيات منها حث الوحدات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في البيئة العراقية على تطبيق اساليب التكلفة لما لهذا الاساليب من مميزات تساعد الوحدات الاقتصادية في تحسين القدرة التنافسية والبقاء في السوق لفترة أطول.

الكلمات المفتاحية: اساليب ادارة التكلفة ، الميزة التنافسية ، ابعاد الميزة التنافسية.

Corresponding Author: E-mail: intesar_saber@uomosul.edu.iq

المقدمة

ان مفهوم إدارة التكلفة يأخذ بالاعتبار المراحل المختلفة التي تمر بها العملية الإنتاجية مع التركيز على العوامل الخارجية التي تؤثر على الميزة التنافسية، وإعداد موجهات تكلفة منها موجهات كـ(الحجم، النطاق الخبرة، التكنولوجيا والتعقيدات) وموجهات تنفيذية لكل نشاط، وإعداد التقارير للإدارة التي تكون مسؤوليتها قيادية، فهي تحليل للمعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات الوحدة، وتكاليف انتاج منتجاتها من قبل المنافسين والرقابة على استراتيجيتها لتحقيق أهدافها. فإدارة اساليب التكلفة أكثر موضوعية من ادارة التكلفة التقليدية لاعتمادها المنهج العلمي في تحديد الأهمية النسبية للمعايير والمؤشرات المستخدمة، ومن اجل منافسة المنتجات العراقية كتخفيض تكلفة المنتج ورفع جودته وبما يتلاءم مع متطلبات الوحدات الاقتصادية المحلية والتي تأثرت بالتغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة لذلك ظهرت العديد من اساليب ادارة التكلفة وتوفير الظروف المناسبة لاستخدام اساليب حديثة تقود الى برامج اكثر كفاءة وفاعلية وبالتالي تقديم منتج يلبي احتياجات ومتطلبات المنافسة والزبائن.

المبحث الاول: منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث

ان ظهور أية تقنية أو أسلوب في أي مجال من المجالات العلمية يستند إلى قصور التقنية الموجودة في تلبية الاحتياجات القائمة، حيث أثارت مقاييس الأداء التقليدية من حيث جانب (الأداء ، العمليات التشغيلية ، الجودة ، الكلفة ، المرونة ، الوقت وغيرها) العديد من المشاكل لاصطدامها بحواجز وعقبات منها عدم فاعليتها في كشف حالات الانحرافات وزيادة الكلف والحصة السوقية الذي قد تتعرض له الوحدة الاقتصادية لعدم كفاية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف التقليدية، وعليه تكمن مشكلة البحث في التساؤل الاتي:

هل ان المعلومات التي توفرها مجاميع التكلفة والمتمثلة بالمجموعة الاولى والتي تضم (التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، بطاقة الاداء المتوازن)، والمجموعة الثانية (التكلفة على اساس الأنشطة، باعتماد المواصفات ،التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء تكاليف الأنشطة على اساس العمليات، الجودة ،الحيدود السداسي، المقارنة المرجعية، اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج) والمجموعة الثالثة (الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود ، هندسة القيمة ،التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت، التكلفة المستهدفة) لها دور على ابعاد الميزة التنافسية من خلال تقديم المعلومات ذات الجودة والفاعلية والعمل على تقليل الهدر في الكلفة والوقت ورفع الجودة والتي بدورها تؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية.

ثانيا: اهمية البحث

تظهر أهمية المعلومات المستخرجة من استخدام اساليب ادارة التكلفة التي تستند عليها القرارات الادارية فاذ ما تم تزويد الإدارة بالمعلومات الغير دقيقة ستؤدي بالنتيجة الى اتخاذ قرارات ادارية غير صحيحة وبالتالي ينعكس على زيادة التكلفة وعدم الجودة مما ينعكس على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية.

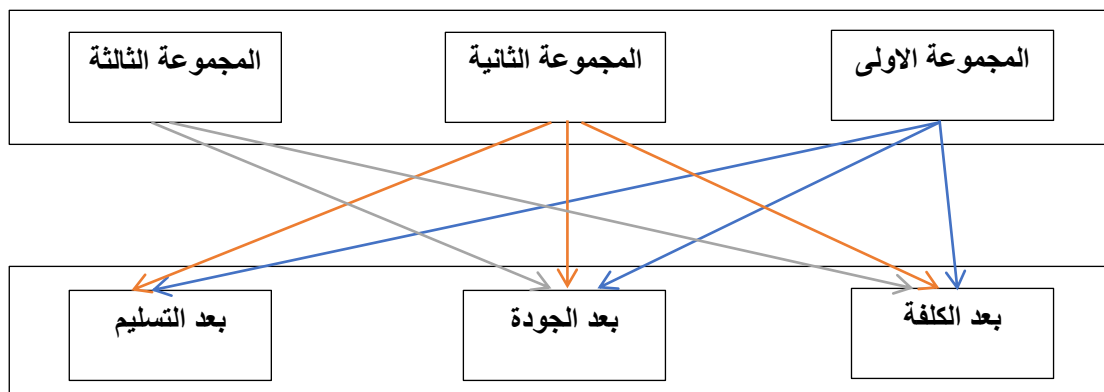
ثالثا: هدف البحث

يهدف البحث إلى التعرف على :

- مفهوم إدارة تقنيات التكلفة وانواعها.

- مفهوم الميزة التنافسية وإبعادها.
- تكامل تقنيات ادارة التكلفة ودورها في ابعاد الميزة التنافسية .

انموذج البحث



رابعا: فرضية البحث:

بالرغم من ظهور العديد من اساليب ادارة التكلفة الا ان كل اسلوب لها مجموعة من المميزات وعدد من العيوب والتي عولجت عن طريق تكامل هذه الاساليب مع بعضها البعض للوصول الى معلومات ذات جودة وفاعلية وكفاءة عالية تسهم في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية ككل من هنا تكمن الفرضية في الآتي :

١- الفرضية الرئيسية الاولى : يؤثر استخدام مجاميع اساليب ادارة التكلفة عكسيا على بعد التكلفة

أ- الفرضية الفرعية (١) : يؤثر استخدام اساليب المجموعة الاولى التي تضم اساليب (التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، بطاقة الاداء المتوازن) عكسيا على بعد التكلفة .

ب- الفرضية الفرعية (٢) : يؤثر استخدام المجموعة الثانية والمكونة من اسلوب (التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الموصفات ،التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء

تكاليف الأنشطة على اساس العمليات، الجودة، الحيدود السداسي ، المقارنة المرجعية

اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج)عكسيا على بعد التكلفة .

ت- الفرضية الفرعية (٣) : يؤثر استخدام المجموعة الثالثة (الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود ، هندسة القيمة ،التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت، التكلفة المستهدفة) عكسيا على بعد التكلفة .

٢- الفرضية الرئيسية الثانية : يؤثر استخدام المجاميع الثلاثة لأساليب ادارة التكلفة طرديا على بعد الجودة .

الفرضية الفرعية (١) : يؤثر استخدام المجموعة الاولى (التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، بطاقة الاداء المتوازن) طرديا على بعد الجودة .

الفرضية الفرعية (٢) : يؤثر استخدام المجموعة الثانية (التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الموصفات ،التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء، تكاليف الأنشطة على اساس العمليات، الجودة، الحيدود السداسي ، المقارنة المرجعية ، اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج) طرديا على بعد الجودة .

الفرضية الفرعية (٣) : يؤثر استخدام المجموعة الثالثة (الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود ، هندسة القيمة ،التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت، التكلفة المستهدفة) طرديا على بعد الجودة .

٣- الفرضية الرئيسية الثالثة : يؤثر استخدام المجاميع الثلاثة لتقنيات ادارة التكلفة طرديا على بعد التسليم.

الفرضية الفرعية (١) : يؤثر استخدام المجموعة الاولى (التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، سلسلة القيمة، التحسين المستمر، بطاقة الاداء المتوازن) طرديا على بعد التسليم .

الفرضية الفرعية (٢) : يؤثر استخدام المجموعة الثانية (التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الموصفات ،التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء، تكاليف الأنشطة على اساس العمليات، الجودة، الحيدود السداسي ، المقارنة المرجعية ، اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج) طرديا على بعد التسليم .

الفرضية الفرعية (٣) : يؤثر استخدام المجموعة الثالثة (الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود ، هندسة القيمة ،التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت، التكلفة المستهدفة) طرديا على بعد التسليم .

خامسا: منهج البحث

يستند هذا البحث على المنهج الوصفي في عرض المعلومات المستمدة من الكتب والبحوث العلمية والرسائل الجامعية والمنهج التحليلي في تحليل استمارات الاستبانة .

سادسا: مجتمع البحث وعينته

تمثل مجتمع البحث بعدد من الوحدات الصناعية وهي معاوية السمنت الشمالية ، الشركة العامة لكبريت المشراق، شركة جابر بن حيان، مصنع البان الموصل ، الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / معمل الالبسة الجاهزة في الموصل ، معمل المحاليل الوريدية في محافظة نينوى ، اما عينة البحث فتمثلت بالمحاسبين والمدققين ومدراء التخطيط والانتاج ، اذ بلغ عدد استمارات الاستبانة التي تم توزيعها (100) واسترجعت (82) والبالغة (82%) وتم استبعاد (18%) غير صالحة للتحليل الاحصائي .

سابعا: الدراسات السابقة

العبيدي ، رفل رعد شاكر ، ٢٠٢٠ ، إمكانية تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) لتحسين الاداء في معمل البان الموصل .

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء وبيان اهميته في تقييم وتحسين الاداء في الوحدات الصناعية وبيان خطوط تطبيق التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء في معمل البان الموصل وبيان دوره في الوحدات الصناعية لتحسين وتقييم الاداء وتخفيض التكلفة وبيان الربحية وانتهت الدراسة بعدة استنتاجات منها اهم يساعد تطبيق التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC) على احتساب انتاجية كل نشاط بدقة وبصورة مفصلة وتخفيض تكلفة المنتجات برفع كفاءة الاداء وبالتالي زيادة الربحية.

العبيدي ، نشوان محمد عبد العالي ٢٠٢٢ ، تأثير عوامل النجاح الحرجة لمنهجية Six Sigma في مراحل عمليات التصنيع المضاف /دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في عدد من المنظمات الصناعية العراقية .

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير عوامل النجاح الحرجة لمنهجية Six Sigma في مراحل عمليات التصنيع المضاف في عدد من المنظمات الصناعية العراقية وللقطاعين العام والخاص وذلك بهدف زيادة القدرة التنافسية للمنظمات من خلال زيادة الكفاءة الانتاجية والقضاء على التالف والحد من الانحرافات في العمليات الانتاجية وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من بينها كشف تحليل التباين لعوامل النجاح الحرجة لمنهجية Six Sigma من حيث اهمية وتأثير هذه العوامل في مراحل عمليات التصنيع المضاف في القطاع العام الى عوامل البنية التحتية للمنظمة والاتصالات والموارد البشرية كان لهم التأثير الاكبر والاهم على التوالي في عمليات التصنيع المضاف فيما كان لعوامل البنية التحتية للمنظمة والتركيز على الزبون التأثير الاكبر على التوالي في شركات القطاع الخاص من حيث اهميتهم مراحل عمليات التصنيع .

الطالبي ، اية خالد عادل ، ٢٠٢٢ ، منهجية هندسة القيمة مدخل لتعزيز الادارة الرشيفة دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في مديرية توزيع كهرباء مركز نينوى.

هدفت الدراسة الى تعزيز الادارة الرشيفة في ضوء تبني هندسة القيمة في الميدان المبحوث و توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات اهمها ان هندسة القيمة تساهم مساهمة فاعلة في تعزيز الادارة الرشيفة من خلال التخلص من جميع الانشطة والوظائف التي لا تضيف قيمة الى المنتج وتزويد التكاليف خلال جميع مراحل الانتاج ابتداء من مرحلة التصميم وانتهاء بوصول المنتج الى الزبون . ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ان البحوث والدراسات السابقة استخدمت اسلوب او اسلوبين او اكثر لتخفيض التكلفة او لتحقيق الجودة او لتخفيض الوقت او لتحقيق الميزة التنافسية بصورة عامة الا ان هذه الدراسة استخدمت كل الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة وعلى شكل مجاميع ولكل مجموعة مشتركة بخصائص معينة وأثر كل مجموعة على ابعاد الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: الاطار النظري للبحث

اولا : مفهوم اساليب ادارة التكلفة

ادارة التكلفة هي مجموعة من الأساليب والتقنيات التي تمكن ادارة الوحدات من الاعتماد على المعلومات في ترشيد قراراتها ، ودعم الأهداف العامة وأنشطة الوحدة للتغلب على أكثر الصعوبات، وتتبعها للتكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى الحد الذي يتلاءم مع جودة المنتج بالمواصفات والخصائص التي تلبي احتياجات الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية ، وتضم العديد من الأساليب الفعالة التي تعمل على توليد معلومات دقيقة بالوقت المناسب تساعد الادارة العليا في ترشيدها باختيار القرارات السليمة والملائمة المتعلقة بالتكاليف ،الجودة والتوقيت التي تعد من اهم ابعاد المنافسة الأساسية وتركز على التصحيحات في جوانب التحسين المستمر عن طريق تركيزها على العمليات التشغيلية والمعلومات المحاسبية

وتركز الاساليب لإدارة التكلفة على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء وتتبنى عملية التحسين والتطوير لخفض التكلفة وتقديم (منتجات، خدمات) متميزة فهي لاتقف عند الوصول إلى الهدف وتحقيقه بل تعمل دائماً وباستمرار على التحسين والتطوير من خلال تحليل تكاليف الجودة وضبطها وتقليل نسبة الإنتاج المعيب الى الصفر أو ما يقارب من الصفر. وتشمل ادارة التكلفة تقنيات عدة منها (التكلفة على اساس النشاط، الموازنة على اساس النشاط، الادارة على اساس النشاط، التكلفة على اساس النشاط، التكلفة باعتماد الوقت، التكلفة باعتماد المواصفات، تكاليف الانشطة على اساس العمليات، التكلفة المستهدفة، الجودة، الحيود السداسي، التحسين المستمر، اعادة الهندسة، بطاقة الاداء المتوازن ، المقارنة المرجعية، الانتاج في الوقت المحدد، دورة حياة المنتج ، نظرية القيود ، هندسة القيمة، سلسلة القيمة) وارتأت الباحثتان تقسيم اساليب ادارة التكلفة على مجاميع ثلاثة كل مجموعة تترابط مع بعضها بخصائص مشتركة.

١- المجموعة الاولى

أ- التكلفة على اساس النشاط

يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها وتحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة كذلك تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وإضافة إلى تكلفة الطاقة غير المستغلة. (جبيقة و نورة، ٢٠١٨: ٢٥-٢٦ بتصرف من الباحثان)

ب- الموازنة على اساس النشاط

تعتمد الموازنة على اساس النشاط على محورين رئيسيين هما التحليل القائم على النشاط والتكلفة على اساس النشاط الاول هو اساس تحليل كل وظيفة والثاني هو مجموعة من القواعد والاجراءات في تحليل وتخصيص التكاليف ، والموازنة قائمة على نشاط تحدد التكاليف وتزيد من كفاية الكلفة عن طريق القضاء على الانشطة التي لا تضيف قيمة كما يوفر معلومات حول تحسين عملية الانتاج والتسعير وتحليل الربحية (المسعودي و رشيد ، ٢٠٢١: ٢٤١)

ت- الادارة على اساس النشاط

هي تقنية تعمل على تقديم معلومات مفيدة للإدارة عن محركات التكاليف ومقاييس الاداء على اساس الانشطة والتي تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات ودعمها وكذلك تدعم عملية التخطيط من خلال توافر معلومات تساعد الادارة في اتخاذ قرارات طويلة الاجل كما تساعد على تصميم المنتجات من خلال تحليل تكاليف العملية الانتاجية وتساعد على تشجيع عملية التحسين من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الأنشطة والعمليات والتي لا تضيف قيمة وتكاليفها ومقاييس الاداء على اساس الأنشطة ومحركات التكاليف والكلف المتوقعة للمنتجات والخدمات . (الخالدي وعلي، ٢٠١٩: ٢٧٤)

ث- سلسلة القيمة

هي مجموعة من المراحل التي تبدأ بالبحث والتطوير وتنتهي بخدمات ما بعد البيع والهدف من ذلك هو تحديد مجالات عدم الكفاءة أو عدم الفعالية داخل الأنشطة لتحديد أين يمكن زيادة القيمة من خلال تحسين العمليات داخل السلسلة أو من خلال تعزيز الروابط بين الأنشطة التنظيمية (عبد و حسين ، ٢٠٢١: ٢٧)

ج- التحسين المستمر

هو البحث عن طرق لزيادة الكفاءة الكلية من خلال تقليل الفاقد وتحسين الجودة وخفض التكاليف، وتدعم إدارة التكاليف التحسين المستمر من خلال توفير المعلومات التي تساعد على تحديد طرق التحسين ثم تقديم تقارير عن التقدم الحاصل في الطرق التي تم تنفيذها، كما أنه يلعب دوراً مهماً من خلال تطوير نظام الرقابة الذي يحافظ على أي تحسينات تتحقق ويحافظ عليها. (فرحان والكعبي، ٢٠٢١: ١٤٨) فهو يهتم بتحسين مكان العمل من مقترحات العمال على اساس دائرة مراقبة الجودة ونظم الاقتراحات (Ishiwata, A, 2009,13)

ح- بطاقة الاداء المتوازن

هي نموذج رباعي الابعاد يعتمد على اربع مناهير وهي منظور الاداء المالي، منظور الزبائن، منظور العمليات الداخلية ومنظور عملية التعلم والنمو. ويعتمد مقياس الاداء المتوازن على خلط المؤشرات المالية وغير المالية من اجل تحديد مدى التقدم نحو تحقيق الاهداف (المرياني و الموسوي ، ٢٠٢١: ١١٠) فهي استراتيجية تقييم ورقابة تستمد اسمها من حاجة الوحدات الى موازنة مؤشرات المالية التي تستعمل في اغلب الاحيان وبشكل حصري في تقييم الاستراتيجية والرقابة مع المؤشرات غير المالية كنوعية المنتج وخدمة الزبون (R,David. 2009, 135)

٢- المجموعة الثانية

أ- التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد المواصفات

هي تقنية لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله الى مواصفاته الاساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك المواصفات التي تعد هدف التكلفة، ويتم من خلالها تتبع عناصر التكاليف على اساس خصائص ومواصفات المنتجات. (منال وآخرون ، ٢٠١٩: ٢٢٧) فهي التقنية التي تعمل على تحليل تكاليف المنتج إلى كلف مواصفاته وتحليل العلاقة المباشرة بين ، اجزاء المواصفات وتكاليفها بصورة مفصلة ، وما هي إلا سلسلة من المواصفات التي تمثل قيمة للزبون وتتضمن هذه المواصفات سمات محددة في التصميم، الجودة، بأنها الاسلوب الذي يقوم بقياس التكلفة من خلال خدمات ما بعد البيع (البلداوي و خميس، ٢٠١٩: ٢٥١ بتصرف من الباحثان)

ب- التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء

هو نظام يدمج بين ميزات كل من نظام (ABC) ونظام (TDABC) ويعمل على تلافي أوجه القصور في كمال النظامين وخصوصا في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، ويوفر المؤشرات اللازمة عن الطاقة الانتاجية المستغلة وغير المستغلة لكل نشاط، وبالتالي يساهم في تحديد أكثر عدالة وموضوعية لتكلفة المنتج أو الخدمة، ولا يقتصر على ذلك وإنما يساهم كذلك في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الاداء من خلال التوسع في نظام التكاليف المعيارية وتحسينه. (نوري وحسون، ٢٠٢٠: ١٢٩)

ت- تكاليف الأنشطة على اساس العمليات

تعد كأسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على اساسها المنتج وعلى مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، فهي تقنية لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله الى مواصفاته الاساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك المواصفات التي تعد هدف التكلفة، وتهدف الى القياس العادل لتكلفة الانتاج من خلال توفير معلومات كلفوية عن المواصفات والخصائص المطلوبة لإنتاج تلك المنتجات (الريبيعي وسعد، ٢٠١٨: ٧٠٢)

ث- الجودة

هي مجموعة من الممارسات الادارية في جميع انحاء الوحدة والموجهة لضمان تلبية الوحدة لمتطلبات الزبون او تجاوزها باستمرار، كما تهدف الى التحسين المستمر خلال تبني الاساليب والادوات التي تعمل بالشكل الصحيح وبمشاركة جميع افراد الوحدة وصولا الى تحقيق رضا الزبون وتلبية حاجاته ورغباته (المعموري والعامري، ٢٠١٩: ١٣٩)

ج- الحيود السداسي

هي منهجية لتحسين الجودة وتستخدم لقياس وتحسين جودة المنتجات والخدمات وتركز على العيوب لكل مليون من الفرص وتستند الحيود السداسي على احصائية الجودة التي يعادل ٣.٤ من العيوب لكل مليون من الفرص وهذا هو المستوى المستهدف من الاداء. (سعيد وجابر، ٢٠٢٠: ١٤٣)

ح- المقارنة المرجعية

قياس لجودة السياسات والمنتجات والخدمات والاستراتيجيات وما إلى ذلك للوحدة، ومقارنتها بالمعايير القياسية أو القياسات المماثلة للأقران المعنيين. لذا تعد عملية يتم بواسطتها تحديد أعلى معايير التميز للسلع أو الخدمات أو العمليات، ثم القيام بالتحسينات اللازمة للوصول إلى تلك المعايير، والتي يطلق عليها عادةً أفضل الممارسات. (الزبيدي والجبوري، ٢٠٢١: ٤٦٠-٤٦١)

خ- اعادة هندسة العمليات

هي عملية استعمال الادوات والوسائل والتقنيات الحديثة وكيفية الاستفادة منها لأحداث افضل موائمة ممكنة لهذه الادوات للوصول الى التغيير الاستراتيجي، فهي اعادة التفكير الاساسي واعادة التصميم الجذري للعمليات لتحقيق تحسينات جذرية في معايير الاداء المعاصر ذات الاهمية مثل الجودة، الكفاءة، الخدمة، السرعة. (سعد وعنيد، ٢٠١٩: ٧٧)

د- دورة حياة المنتج

يقصد بها تتبع وتجميع كل التكاليف المتعلقة بالمنتج عبر أنشطة سلسلة القيمة من بداية مرحلة البحث والتطوير وصولا الى مرحلة خدمة ودعم الزبائن النهائيين، فهي احدى تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة التي تركز على إجمالي التكاليف المرتبطة بالمنتج خلال معرفة مدى الارباح التي سيتم تحقيقها ومدى التكاليف التي سيتم تغطيتها خلال مرحلة الانتاج كما تركز على الفترة الزمنية المختلفة التي يمر بها المنتج بدأ من ادخاله وتستمر خلال فترة تصنيعه وحتى وصوله لمرحلته الاخيرة. (العجيلي وحسين، ٢٠٢٢).

٣- المجموعة الثالثة

أ- الانتاج في الوقت المحدد

هي تقنية تعتمد نظام السحب في الانتاج، اي ان كل خطوة على خط الانتاج لا تتم الا في حال الحاجة اليها، فهي تعد فلسفة التميز المتعلقة بوضع سياسة المخزون المتأثر والمتعلق بالطلب، والتي تؤدي الى الانتاج وفقا للمواصفات الموضوعية وبمعدل تسليم سريع، وبدون مخزون مستخدم وبدون وقت انتظار غير ضروري. (البلداوي وخميس، ٢٠١٩: ٣)

ب- نظرية القيود

هي نظرية فلسفية تكمن في تحسينها المستمر لأداء وحل جميع القيود التي تواجه الوحدة الاقتصادية للوصول الى اهدافها، فهي تهتم بحل القيود الموجودة داخل الوحدة التي تشكل عائقا امام تسليم المنتج بالوقت المحدد (الموسوي والموسوي، ٢٠٢٠: ٤٣٠ بتصرف من الباحثان)

ت- هندسة القيمة

هي الأنشطة التي تهتم بتحسين التصميم والمواصفات في مراحل البحث والتطوير والتصميم ومراحل الانتاج لتطوير المنتج حيث تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد وتحسين القيمة عن طريق تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات ورغبات الزبائن. (السامرائي والعبيدي، ٢٠١٨: ٢٤٠)

التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت

تقوم فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت على التخصيص المباشر للموارد على المنتجات والخدمات النهائية، من خلال القياس الزمني لطاقت كل الموارد وتأطير دور النشاط كمحدد للكميات التي تستهلكها موضوع التكلفة النهائية من

هذه الطاقات تمهيدا للوصول إلى نصيب أغراض التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحدد ببساطة وفقا لمقياسين فقط هما معدل تكلفة الموارد ومعدل استهلاك موضوع التكلفة (السيد والشافعي ، ٢٠١٩ : ١٦)

ث- التكلفة المستهدفة

تعد إحدى التقنيات التي ظهرت نتيجة النمو إذ تتمثل هذه العملية بمجموعة الاساليب والادوات وتوسع المنافسة العالمية للعديد من الصناعات الادارية المستعملة لتوجيه اهداف التكلفة والانشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم اساس للرقابة الفاعلة في جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة. (سرور و عربي ، ٢٠٢٠ : ١٢٩)

ثانيا: الميزة التنافسية

١- مفهوم الميزة التنافسية

ان الميزة التنافسية هي افراد الوحدة الاقتصادية بخاصية او مجموعة من الخصائص التي تتميز بها المنتجات التي تقدمها عن منتجات منافسيها بحيث تحسن الوضعية التنافسية للوحدة اتجاه منافسيها (الاسدي و محمد ، ٢٠٢١ : ١١٥)
وقد عرفت على انها عرض المنتجات او الخدمات التي تتميز بميزة عن المنتجات المنافسة من خلال اضافة قيمة للزبون عن طريق (تعزيز الاداء ، تحسين النوعية ، زيادة المزايا الخاصة بالمنتج وتوفير خدمة ما بعد البيع، والميزة التنافسية هي المنافع او الفوائد الناتجة عن استراتيجية تنتهجها الوحدة الاقتصادية والتي تميزها عن المنافسين الحاليين والمحتملين ولا يمكن تقليدها او استنساخها بسهولة على الامد الطويل مما يستوجب اتباع استراتيجيات تنافسية تعمل على التغيرات الجذرية والتدرجية في التفكير والعمليات والخدمات وينبغي ان يكون تغيرا ايجابيا مبتكرا مما يتطلب اختيار استراتيجية تنافسية تستطيع عن طريق تحقيق الميزة التنافسية لاسيما وانه من غير المتوقع الا تقل حدة المنافسة في الالفية الجديدة وفق ماتتسم به الوحدات العالمية من عقلية تنافسية والتي عكست بدورها تحديات اضافية تستوجب من وحدتنا تبني هذه الاستراتيجيات وتهيء مدراءها وعاملها لكيفية تنفيذها لاسيما وان الالفية الحالية تتسم . بالتنافس في مجالات الوقت والجودة (Dilworth, 1992, 58)
ان اغلب الدراسات ركزت حول الاستراتيجيات التي تبناها بورتر والتي تمثلت (سرور و محمد ، ٢٠٢٠ : ٧١)
أ- قيادة الكلفة : هي الاستراتيجية التي تضع الوحدة الاقتصادية فيها اقل تكلفة في الانتاج. (طالب و الجنابي ، ٢٠٠٩ : ١٤٦)
ب- التميز (استراتيجية التمايز): هي استراتيجية تنافسية موجهة للسوق ككل تركز على الابتكار والتطوير في المنتج أو الخدمة. ولا بد من الاهتمام بالجودة العالية لكي تتمكن الوحدة من التميز على المنافسين مع استبعاد المنافسة بالأسعار .

ت- التسليم: يعد من القواعد الاساسية للمنافسة بالتركيز على (سرعة التسليم ، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير) (كاظم، ٢٠١٧ : ٤٧٠-٤٧٢ بتصرف من الباحثين)

ث- التركيز :هي استراتيجية تنافسية موجهة الى كافة قطاعات السوق الكبيرة والمتوسطة والصغيرة الحجم لتلبية احتياجات ورغبات فئة معينة مستهدفة من القطاعات في السوق بتقديم منتجات ذات جودة عالية تضمن بها رضا الزبون وولائه لها وتحقيق مكانة ذهنية متميزة.

وان تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد الوحدة الداخلية من جهة أخرى وهنا تظهر المرونة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات الوحدة من جهة أخرى ، وبضيف بعض الكتاب والباحثين الإبداع بوصفه ميزة من ميزات الميزة التنافسية. (الشريف ، ٢٠١٥ ، ٤٢)

٢- اصناف التنافسية:

تصنف الميزة التنافسية الى: (رفرافي ، ٢٠١٤ : ٤٣-٤٤)
أولاً: التنافسية بحسب الموضوع كـ(تنافسية المنتج وتنافسية الوحدة).
ثانياً: التنافسية وفق الزمن كـ(التنافسية الملحوظة والقدرة التنافسية).

ثالثاً: علاقة اساليب ادارة التكلفة بالميزة التنافسية

ان ادارة التكلفة هدفها الاساس هو عدم هدر التكلفة والوقت ورفع الجودة وهو ما يؤدي الى خفض التكلفة والقيام بالأداء الصحيح من اول مرة مما يؤدي الى جودة الاداء والمواصفات وعدم ضياع في الوقت وهذا ما يتوافق مع ابعاد الميزة التنافسية من حيث (قيادة الكلفة ، الجودة ، الاستلام) وترى الباحثتان بأنه يمكن توضيح العلاقة بين اهداف التقنيات وابعاد الميزة التنافسية كآلاتي :

اهداف التقنيات : ابعاد الميزة التنافسية

عدم الهدر في التكلفة : قيادة التكلفة

الجودة : الجودة ، وتحقيق المواصفات التي تشبع رغبات الزبائن

تقييم الاداء : التسليم في الوقت المحدد، الابتكار ، التميز

عليه ترى الباحثتان ان كل اسلوب لادارة التكلفة يعد اسلوب معالج للقصور في اسلوب آخر ليزيد من التحسين في الاداء للوصول الى الأسلوب الأفضل لتحقيق المستوى الامثل لعدم إغفالها لأي مجال من مجالات العمل للوحدة كعرفة اسباب حدوث التكاليف

والاختناقات والقيود ومعرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على اجراءات تصحيح الانحرافات اينما وجدت بوقت حدوثها او المتوقع حدوثها وعلى جميع المستويات بما فيها الادارة ، فمهمة المحاسبة الإدارية هي جمع معلومات التكاليف وتحليلها (أسباب حدوثها) وكيفية تخفيضها بإيجاد اسلوب او عدة اساليب وتكاملها و بما لا يقلل من جودة المنتج للوصول إلى أفضل النتائج لذا تم اعداد استمارة استبانة مكونة من عدد من الاسئلة لمجاميع اساليب التكلفة وابعاد الميزة التنافسية .

المبحث الثالث : الجانب العملي للبحث

تم استخدام (X) كدلالة لمجاميع اساليب ادارة التكلفة وكما يأتي :

(X1) للدلالة عن المجموعة الاولى المتكونة (التكلفة على اساس النشاط ، الموازنة على اساس النشاط ، الادارة على اساس النشاط ، سلسلة القيمة ، التحسين المستمر ، بطاقة الاداء المتوازن)

و(X2) للدلالة على اساليب المجموعة الثانية التي تضم التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد المواصفات ، التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء ، تكاليف الأنشطة على اساس العمليات ، الجودة ، الحيود السداسي ، المقارنة المرجعية ، اعادة هندسة العمليات ، دورة حياة المنتج)

و(X3) للمجموعة الثالثة التي تتكون من اسلوب (الانتاج في الوقت المحدد ، نظرية القيود ، هندسة القيمة ، التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الوقت ، التكلفة المستهدفة)

واستخدام (Y) للدلالة على ابعاد الميزة التنافسية

(Y1) لبعد التكلفة

(Y2) لبعد الجودة

(Y3) لبعد التسليم

اولا : الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة

يعرف الاتساق الداخلي (Internal Consistency) بأنه الترابط بين الاسئلة داخل المتغير الواحد، ويتم قياس الاتساق الداخلي من خلال متوسط (Mean) معاملات الارتباط (المطلقة) بين ازواج الارتباطات للأسئلة داخل المتغير، ولغرض اختبار صدق محتوى الاستبانة ، قامت الباحثتان باختبار الاتساق الداخلي بين متغيرات الدراسة ، اذ تعبر قيم الارتباط عن مصداقية تلك الفقرات للمتغيرات الرئيسية والفرعية ، وتشير المصادر انه إذا كانت قيمة هذا المتوسط أكبر من او يساوي (٠.٣) فهذا يدل على وجود اتساق داخلي، وتشير نتائج الجدول (١) الى وجود اتساق داخلي على مستوى كل متغير من المتغيرات المفسرة والمعتمدة، وذلك بدلالة القيمة المطلقة للوسط الحسابي للارتباطات (Mean) والتي ظهرت جميعها أكبر من (٠.٣) وكانت نتائج الاتساق الداخلي والموضحة في الجدول (١) وكما يأتي:

جدول (١) قيم الاتساق الداخلي على مستوى المتغيرات

الاتساق الداخلي					
المتغيرات	Mean متوسط قيم الارتباطات	Minimum اقل قيمة للاارتباطات	Maximum اعلى قيمة للارتباطات	Variance تباين الارتباطات	No of Items عدد الاسئلة
اساليب المجموعة الاولى X1	0.496	0.376	0.590	0.005	6
اساليب المجموعة الثانية X2	0.472	0.285	0.632	0.011	8
اساليب المجموعة الثالثة X3	0.506	0.301	0.683	0.017	5
بعد التكلفة Y1	0.467	0.270	0.618	0.011	4
بعد الجودة Y2	0.341	0.129	0.460	0.009	4
بعد التسليم Y3	0.340	0.162	0.525	0.035	4

المصدر: من إعداد الباحثتان في ضوء نتائج التحليل الاحصائي باستخدام البرمجية SPSS V26 n= 82

Wu, M. et al. (2016). Educational measurement for applied researchers. Singapore: Springer Nature Singapore Ltd., DOI: 10.1007/978-981-10-3302-5_2

ثانيا : نتائج تحليل علاقة اثر المتغيرات المفسرة [اساليب المجموعة الاولى (X1) واساليب المجموعة الثانية (X2) واساليب المجموعة الثالثة (X3)] في كل من المتغيرات المعتمدة [بعد التكلفة (Y1) وبعد الجودة (Y2) وبعد التسليم (Y3)]

الحالة الاولى: عندما يكون المتغير المعتمد هو بعد التكلفة (Y1)

جدول (٢) علاقة الاثر للمجاميع الثلاثة (المتغيرات المفسرة) في المتغير المعتمد بعد التكلفة (Y1)

Dependent Variable: Y1				
Method: Robust Least Squares				
Date: 11/15/22 Time: 23:33				
Sample: 1 – 82				
Included observations: 82				
Method: M-estimation				
M settings: weight=Cauchy, tuning=2.385, scale=MAD (median centered)				
Huber Type I Standard Errors & Covariance				
Variable	Estimate(β)	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	0.086021	0.006557	13.11967	0.0000
X1	-0.212706	0.002610	-81.48815	0.0000
X2	-0.034335	0.002070	-16.58315	0.0000
X3	-0.744374	0.002759	-269.7575	0.0000
Robust Statistics				
Rw-squared	0.473505	Adjust Rw-squared	0.473505	
Akaike info criterion	78.39684	Schwarz criterion	96.00436	
Deviance	11.32619	Scale	0.380142	
Rn-squared statistic	413461.0	Prob(Rn-squared stat.)	0.000000	

المصدر : من اعداد الباحثان

تشير نتائج الجدول (٢) الى كل مما يأتي :

- ١- وجود تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الاولى (X1) في بعد (التكلفة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (-0.213) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05)، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الاولى (X1) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى نقصان في الكلفة بمقدار (0.213).
- وهذه المؤشرات الاحصائية تقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (١) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الاولى عكسيا على بعد التكلفة ".
- ٢- وجود تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الثانية (X2) في بعد (التكلفة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (-0.034) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05)، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في لأساليب المجموعة الثانية (X2) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى نقصان في بعد التكلفة بمقدار (0.034).
- وهذه المؤشرات الاحصائية تدلنا على قبول الفرضية الفرعية (٢) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثانية عكسيا على بعد التكلفة ".
- ٣- وجود تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية لـ (X3) في بعد (التكلفة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (-0.744) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05)، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الثالثة (X3) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى نقصان في بعد التكلفة بمقدار (0.744).
- وهذا يقودنا الى قبول الفرضية الفرعية الثالثة (٣) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثالثة عكسيا على بعد التكلفة ".
- ٤- تشير نتيجة قيمة معامل التحديد المصحح (Adjust Rw-squared) والبالغة (0.47)، الى ان (47%) من التغيرات الحاصلة في بعد التكلفة سببها كل من المتغيرات المفسرة اساليب المجموعة الاولى (X1) واساليب المجموعة الثانية (X2) واساليب المجموعة الثالثة (X3) ، وان النسبة المتبقية والبالغة (53%) هي لمتغيرات اخرى لم تضمن في النموذج.
- ٥- تشير النتائج ومن خلال قيمة الخطأ المعياري لمعامل الانحدار ان المتغير (X2) جاء في المرتبة الاولى من حيث التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.002070) وهي اقل من بقية الاخطاء لبقية المتغيرات ، وفي المرتبة الثانية جاء المتغير (X1) من حيث قوة التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.002610) ، وفي المرتبة الثالثة والاخيرة جاء المتغير (X3) من حيث قوة التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.002759) .
- مما سبق يتضح قبول الفرضية الرئيسية الاولى والتي مفادها " يؤثر استخدام مجاميع اساليب ادارة التكلفة على بعد التكلفة

الحالة الثانية : عندما يكون المتغير المعتمد هو بعد الجودة (Y2)

جدول (٣) علاقة الاثر للمجاميع الثلاثة (المتغيرات المفسرة) في المتغير المعتمد بعد الجودة (Y2)

Dependent Variable: Y2				
Method: Robust Least Squares				
Date: 11/15/22 Time: 23:32				
Sample: 1 – 82				
Included observations: 82				
Method: M-estimation				
M settings: weight=Cauchy, tuning=2.385, scale=MAD (median centered)				
Huber Type I Standard Errors & Covariance				
Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	3.728144	0.141961	26.26166	0.0000
X1	0.149542	0.056516	2.645990	0.0081
X2	0.173008	0.044829	3.859300	0.0001
X3	0.067229	0.059746	1.125257	0.2605
Robust Statistics				
Rw-squared	22130.4	Adjust Rw-squared	22130.4	
Akaike info criterion	70.14771	Schwarz criterion	87.86863	
Deviance	21.20808	Scale	0.549481	
Rn-squared statistic	20.44914	Prob(Rn-squared stat.)	0.000137	

المصدر: من اعداد الباحثان

تشير نتائج الجدول (٣) الى كل مما يأتي :

- وجود تأثير طردي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الاولى (X1) في بعد (الجودة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار $\text{Estimate}(\beta)$ التي بلغت (0.149) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.0081) وهي اقل من (0.05)، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الاولى (X1) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة في بعد الجودة بمقدار (0.149).
- وهذه المؤشرات الاحصائية تقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (٤) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الاولى طرديا على بعد الجودة ".
- وجود تأثير طردي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الثانية (X2) في بعد (الجودة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار $\text{Estimate}(\beta)$ التي بلغت (0.173) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05)، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الثانية (X2) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة في بعد الجودة بمقدار (0.173).
- وهذا يقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (٥) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثانية طرديا على بعد الجودة ".
- وجود تأثير طردي لأساليب المجموعة الثالثة (X3) في بعد (الجودة) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار $\text{Estimate}(\beta)$ التي بلغت (-0.067) ، وهذا الاثر غير معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.260) وهي اكبر من (0.05).
- وهذا يقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (٦) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثالثة طرديا على بعد الجودة ".
- تشير نتيجة قيمة معامل التحديد المصحح (Adjust Rw-squared) والبالغة (0.43)، الى ان (43%) من التغيرات الحاصلة في بعد الجودة سببها كل من المتغيرات المفسرة لأساليب المجموعة الاولى (X1) واساليب المجموعة الثانية (X2) واساليب المجموعة الثالثة (X3) ، وان النسبة المتبقية والبالغة (57%) هي لمتغيرات اخرى لم تضمن في النموذج.
- تشير النتائج ومن خلال قيمة الخطأ المعياري لمعامل الانحدار ان المتغير (X2) جاء في المرتبة الاولى من حيث التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.044829) وهي اقل من بقية الاخطاء لبقية المتغيرات ، وفي المرتبة الثانية جاء المتغير (X1) من حيث قوة التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.056516) .
- مما سبق يتضح قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها " يؤثر استخدام المجاميع الثلاثة لأساليب ادارة التكلفة على بعد الجودة ".

الحالة الثالثة: عندما يكون المتغير المعتمد هو بعد التسليم (Y3)

جدول (٤) علاقة الاثر للمجاميع الثلاثة (المتغيرات المفسرة) في المتغير المعتمد بعد التسليم (Y3)

Dependent Variable: Y3				
Method: Robust Least Squares				
Date: 11/15/22 Time: 23:30				
Sample: 1 - 82				
Included observations: 82				
Method: M-estimation				
M settings: weight=Cauchy, tuning=2.385, scale=MAD (median centered)				
Huber Type I Standard Errors & Covariance				
Variable	Coefficient	Std. Error	z-Statistic	Prob.
C	0.303479	0.029474	10.29638	0.0000
X1	0.006032	0.011734	0.514044	0.6072
X2	0.175083	0.009307	18.81105	0.0000
X3	0.763622	0.012404	61.56016	0.0000
Robust Statistics				
Rw-squared	0.396465	Adjust Rw-squared	0.396465	
Akaike info criterion	70.73263	Schwarz criterion	88.24819	
Deviance	13.06121	Scale	0.430055	
Rn-squared statistic	17920.17	Prob(Rn-squared stat.)	0.000000	

المصدر : من اعداد الباحثان

تشير نتائج الجدول (٤) الى كل مما يلي :

- وجود تأثير طردي لأساليب المجموعة الاولى (X1) في بعد (التسليم) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (0.006) ، إلا ان هذا الاثر غير معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.607) وهي اكبر من (0.05). وهذا يقودنا الى رفض الفرضية الفرعية (٧) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الاولى طرديا على بعد التسليم " وهذا يشير الى ان اعتماد اساليب المجموعة الثالثة سوف يؤدي الى زيادة التكلفة وذلك لان قيمة Sig كانت اكبر من 0.05 اذ بلغت 0.607 .
 - وجود تأثير طردي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الثانية (X2) في بعد (التسليم) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (0.175) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05) ، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الثانية (X2) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة في بعد التسليم بمقدار (0.175). وهذه المؤشرات تقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (٨) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثانية طرديا على بعد التسليم " .
 - وجود تأثير عكسي ذو دلالة إحصائية لأساليب المجموعة الثالثة (X3) في بعد (التسليم) ، وذلك بدلالة قيمة معامل الانحدار Estimate(β) التي بلغت (0.763) ، وهذا الاثر معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية والتي بلغت (0.000) وهي اقل من (0.05) ، وفي ذلك اشارة الى ان التغير في اساليب المجموعة الثالثة (X3) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة في بعد التسليم بمقدار (0.763). وهذه المؤشرات تقودنا الى قبول الفرضية الفرعية (٩) والتي مفادها " يؤثر استخدام اساليب المجموعة الثالثة طرديا على بعد التسليم " .
 - تشير نتيجة قيمة معامل التحديد المصحح (Ad.just Rw-squared) والبالغة (0.39) ، الى ان (39%) من التغيرات الحاصلة في بعد التسليم سببها كل من المتغيرات المفسرة لأساليب المجموعة الاولى (X1) واساليب المجموعة الثانية (X2) واساليب المجموعة الثالثة (X3) ، وان النسبة المتبقية والبالغة (61%) هي لمتغيرات اخرى لم تضمن في النموذج. تشير النتائج ومن خلال قيمة الخطأ المعياري لمعامل الانحدار ان المتغير (X2) جاء في المرتبة الاولى من حيث التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.009307) وهي اقل من بقية الاخطاء لبقية المتغيرات ، وفي المرتبة الثانية جاء المتغير (X3) من حيث قوة التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار هذا المتغير والتي بلغت (0.012404) .
- مما سبق يتضح قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها " يؤثر استخدام المجاميع الثلاثة لأساليب ادارة التكلفة على بعد التسليم " .

الاستنتاجات

- ١- ان تكامل تقنيات ادارة التكلفة مع بعضها يؤدي الى معالجة القصور الموجود في كل تقنية على حدى.
- ٢- ان تقنيات ادارة التكلفة تفصل التكاليف الضرورية عن التكاليف غير الضرورية كما تعمل على تحليل التكاليف الناشئة بصورة اكثر دقة وتفصيل وملائمة وبذلك تتحقق وظيفة الرقابة.
- ٣- ان تكامل كل التقنيات تؤدي الى رفع جودة الانتاج والقيام بالتحسين المستمر وخفض التكاليف والوقوف على أي قيد أو نشاط او عاقبة تحدث خلال العملية الانتاجية عن طريق استبعاده.
- ٤- تتحقق الميزة التنافسية بتخفيض التكلفة والمرونة ورفع الجودة من خلال استخدام تكامل التقنيات مع بعضها وبالتالي يتم تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية .
- ٥- تشير النتائج للجانب العملي من خلال قيمة الخطأ المعياري لمعامل الانحدار ان المجموعة الثانية (التكلفة على اساس الأنشطة باعتماد الموصفات ، التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء تكاليف الأنشطة على اساس العمليات ، الجودة ، الحبود السداسي ، المقارنة المرجعية، اعادة هندسة العمليات، دورة حياة المنتج) جاءت في المرتبة الاولى من حيث التأثير وذلك بدلالة قيمة الخطأ المعياري لمعامل انحدار (الكلفة ، الجودة ، التسليم) والتي بلغت (0.009307, 0.044829, 0.002070) على التوالي وهي اقل من قيمة الاخطاء لبقية المجاميع .

التوصيات

- ١- بالاعتماد على الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي الباحث بالاتي :
ا- حث الوحدات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في البيئة العراقية على تطبيق اساليب التكلفة لما لهذا الاساليب من مميزات تساعد الوحدات الاقتصادية في تحسين القدرة التنافسية والبقاء في السوق لفترة أطول.
- ٢- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول الاساليب التكلفة في الوحدات الاقتصادية (صناعية، خدمية) لما تتمتع به هذه الاساليب بمميزات عديدة يمكن الاستفادة منها، والتكامل بين اساليب التكلفة لتحسين ابعاد الميزة التنافسية.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

- ١- احمد نور محمد ، الجبوري ، ميسر ابراهيم ، ٢٠٢١، حسين عمليات التعليم المدمج باعتماد المقارنة المرجعية دراسة حالة في عدد من كليات جامعة الموصل ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٧ العدد ٥٤٤.
- ٢- الاسدي ، حسين جاسم محمد ، محمد ، امل صبار تصميم المنتج وتأثيره في تعزيز الميزة التنافسية ، بحث تطبيقي لآراء عينة من العاملين في معمل الالبسة الجاهزة /العراق -النجف ، المجلة العراقية للعلوم الادارية ، العدد ٦٨.
- ٣- البلداوي ، شاكر عبد الكريم ، خميس ، فاضل حسن ، ٢٠١٩، تأثير استعمال تقنية الانتاج في الوقت المحدد في تخفيض تكلفة المخزون ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد ٤٥.
- ٤- البلداوي ، شاكر عبد الكريم ، خميس ، فاضل حسن ، اثر تطبيق تقنية التكلفة على اساس الموصفات لتخفيض التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية ، ٢٠١٩، مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة ٤٢ ، العدد ١٢٢.
- ٥- تكاليف تدفق المواد وتقنيات تكاليف دورة حياة المنتج لتعزيز الميزة التنافسية دراسة حالة في الشركة العامة لتصنيع الادوية والمستلزمات الطبية /سامراء ، مجلة تكريت للعلوم الادارية الدراسات التجارية المعاصرة العدد السابع يونيو.
- ٦- جبينة ، بوجناح ، نورة ، بريارة ، ٢٠١٨، استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمية حالة مؤسسة "تيمي للخدمات الفندقية بأدرار. رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير /الجزائر.
- ٧- الخالدي ، نبيل فرحان حمدان ، علي ، حسام محمد ، ٢٠١٩، امكانية تصنيع منتج وفق اسلوب الادارة على اساس النشاط (ABM) ودوره في تحقيق رضا الزبون بحث ميداني في الشركة العامة للصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك _ الاسكندرية مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية ، المجلد ١١، العدد ٤.
- ٨- الربيعي ، محمد علي محمد الربيعي ، سعد ، سلمى منصور ، ٢٠١٨، استعمال تقنيتي التكلفة على اساس الموصفات والتكلفة المستهدفة كاطار متكامل لدعم المزايا التنافسية (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية) وقائع المؤتمر العلمي الرابع للكلية التقنية الادارية / بغداد تحت شعار الابداع الاداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الاعمال ، المجلد الثاني.
- ٩- السامرائي ، مهند مجيد طالب ، العبيدي ، عائشة عبد الكريم ، ٢٠١٨، اهمية التحليل الاستراتيجي للبيئتين في تصميم تكلفة المنتج باستعمال تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لمنتجات الابان / ابو غريب ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع والخمسون.
- ١٠- سرور ، منال جبار عريبي ، نور حازم ، ٢٠٢٠، دور التوافق لتكاليف الجودة والكلفة المستهدفة في تحسين جودة المنتج ،جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٦، العدد ٥٢.
- على اساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية دراسة ميدانية مجلة في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد ٤٤ والاقتصادية ، المجلد ١٨ رقم ٥٧، الجزء ١.
- ١١- سرور ، منال جبار ، محمد ، ٢٠٢٠ دور تكلفة الانتاج الانظف في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد ١٦، العدد ٥١، ج ١.
- ١٢- سعد ، سلمى منصور ، عنيد ، صباح عبيد، ٢٠١٩، دور تقنية اعادة هندسة العمليات
- ١٣- سعيد ، سناء عبد الرحيم ، جابر ، زينب جعفر ، ٢٠٢٠، تأثير Sigma Six في تحسين اداء اطباء الاسنان في المركز التخصصي لطب الاسنان في البلديات . Journal of Economics and Administrative Sciences Vol.26 (NO. 119)
- ١٤- السيد ، علي مجاهد احمد ، الشافعي ، ٢٠١٩ ، ياسر زكريا ، استخدام نظام التكاليف

- ١٥- الشريف ، روان باسم عيد ، ٢٠١٥، اثر المرونة الاستراتيجية في العلاقة بين التعلم الاستراتيجي وتحقيق الميزة التنافسية في شركات التأمين الوطنية ،رسالة ماجستير / كلية الاعمال / جامعة الشرق الاوسط
- ١٦- عبد ، زياد سامي ، حسين ، علي ابراهيم ، ٢٠٢١، دور تقنية تحليل سلسلة القيمة في ادارة التكاليف اللوجستية دراسة حالة ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٧ ،
- ١٧- العجيلي ، طه عز اوي محمد ، حسين ، سطاتم صالح ، ٢٠٢٢ ، التكاملي تقني محاسبة
- ١٨- فرحان ، صادق ظاهر ، الكعبي ، بثينة راشد حميدي ، ٢٠٢١، استدامة تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة ،مجلة الادارة والاقتصاد العدد ١٢٨، حزيران .
- ١٩- المرياني ، مجيد عبد الحسين هاتف ، الموسوي ، بيار قاسم محسن ، ٢٠٢١، تطبيق مناظير بطاقة الاداء الاستراتيجي للوحدات الخدمية ، مجلو المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١١ العدد ٣.
- ٢٠- المسعودي ، حيدر علي اد ، رشيد ، سمية عبد الاله ، ٢٠٢١، دور الموازنة على اساس الانشطة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية العدد ٣ الرقم ٥ التاريخ ٢٠٢١
- ٢١- المعموري شيما جاسم خضير ، العامري ، صالح مهدي ، ٢٠١٩، تقييم ادارة الجودة الشاملة في شركة اور العامة في محافظة ذي قار دراسة تطبيقية ،مجلة الكوت للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد ٣٢.
- ٢٢- الموسوي ، اسراء صباح ، الموسوي ، عباس نوار كحيط ، ٢٠٢٠، انودج مقترح لاستعمال هندسة القيمة لتنفيذ نظرية القيود فيالبيئة الاقتصادية العراقية على وفق معايير محاسبة الاستدامة ،مجلة الكوت للعلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد ١٢ .
- ٢٣- نوري ، مقداد احمد ، حسون ، عامر منصور ، ٢٠٢٠، التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء ودوره في قياس تكاليف المنتجات ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد (١٦) العدد(٤٩) ج ١ .

ثانياً: المصادر العربية المترجمة

- 1- Abd, Ziyad Sami, Hussein, Ali Ibrahim, 2021, The role of value chain analysis technology in logistical cost management, a case study, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 17.
- 2- Ahmed Nour Muhammad, Al-Jubouri, Facilitator Ibrahim, 2021, Hussain, Blended Learning Processes, Using Benchmarking, A Case Study in a Number of Faculties of the University of Mosul, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 17, Issue 54.
- 3- Al-Ajili, Taha Azzawi Muhammad, Hussein, Sattam Saleh, 2022, Integration of two accounting techniques
- 4- Al-Asadi, Hussein Jassim Muhammad, Muhammad, Amal Sabbar, Product design and its impact on enhancing competitive advantage, an applied research of the opinions of a sample of workers in a ready-made garment factory / Iraq - Najaf, Iraqi Journal of Administrative Sciences, Issue 68.
- 5- Al-Baldawi, Shaker Abdul-Karim, Khamis, Fadel Hassan, 2019, The effect of using production technology at the specified time in reducing the cost of inventory, Journal of Al-Rafidain University College of Science, Issue 45.
- 6- Al-Baldawi, Shaker Abdul-Karim, Khamis, Fadel Hassan, the effect of applying cost technology based on specifications to reduce costs in Iraqi economic units, 2019, Journal of Administration and Economics, Year 42, Issue 122.
- 7- Al-Khalidi, Nabil Farhan Hamdan, Ali, Hossam Mohamed, 2019, The possibility of manufacturing a product according to the activity-based management method (ABM) and its role in achieving customer satisfaction, a field research in the General Company for the Automotive Industry and Equipment / Mechanical Factory _ Alexandria Journal of the College of Administration and Economics for Studies Economic, Administrative and Financial, Volume 11, Issue 4.
- 8- Al-Mamouri, Shaima Jassim Khudair, Al-Amri, Saleh Mahdi, 2019, Evaluation of Total Quality Management in Ur General Company in Dhi Qar Governorate, An Applied Study, Al-Kut Journal of Administrative and Economic Sciences, Issue 32.
- 9- Al-Maryani, Majid Abdul-Hussein Hatif, Al-Musawi, Bayader Qassem Mohsen, 2021, Application of Strategic Performance Card Perspectives for Service Units, Al-Muthanna Council for Administrative and Economic Sciences, Volume 11, Issue 3.
- 10- Al-Masoudi, Haider Ali Ed, Rashid, Sumaya Abd al-Ilah, 2021, The role of the budget based on activities in achieving the strategic goals of economic units, Issue 3, Number 5, Date 2021
- 11- Al-Moussawi, Israa Sabah, Al-Moussawi, Abbas Nawar Kahit, 2020, A proposed model for the use of value engineering to implement the theory of constraints in the Iraqi economic environment according to sustainability accounting standards, Al-Kout Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 12.
- 12- Al-Rubaie, Muhammad Ali Muhammad Al-Rubaie, Saad, Salma Mansour, 2018, the use of costing techniques based on specifications and target costing as an integrated framework to support competitive advantages (applied research in the General Company for Electrical Industries) Proceedings of the fourth scientific conference of the Administrative Technical College / Baghdad under the slogan of creativity Administrative to achieve the future vision of business organizations, Volume II.
- 13- Al-Samarrai, Muhannad Majeed Talib, Al-Obeidi, Aisha Abdel-Karim, 2018, The importance of strategic analysis of the two environments in designing the cost of the product using the techniques of value engineering and reference comparison, an applied study in the General Company for Dairy Products / Abu Ghraib, Journal of the University College of Economic Sciences, Issue Fifty-four.
- 14- Al-Sayed, Ali Mujahid Ahmed, Al-Shafei, 2019, Yasser Zakaria, Using the Costing System

- 15- Al-Sharif, Rawan Bassem Eid, 2015, The Impact of Strategic Flexibility in the Relationship between Strategic Learning and Achieving Competitive Advantage in National Insurance Companies, Master Thesis / College of Business / Middle East University
- 16- Djejjiga, Boujnah, Noura, Barbara, 2018, the use of the cost accounting system based on ABC activities in service institutions, the case of the "Taymi Hotel Services" institution in Adrar. Master thesis, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences / Algeria.
- 17- Farhan, Sadiq Dhaher, Al-Kaabi, Buthaina Rashid Hamidi, 2021, Sustainability of strategic cost management techniques to reduce losses and achieve a sustainable competitive advantage, Journal of Administration and Economics, Issue 128, June.
- 18- Material flow costs and product life cycle costing techniques to enhance competitive advantage, a case study in the General Company for the manufacture of medicines and medical supplies / Samarra, Tikrit Journal of Administrative Sciences, Contemporary Business Studies, June 7th Issue.
- 19- Nouri, Miqdad Ahmed, Hassoun, Amer Mansour, 2020, Costing based on performance-based activity and its role in measuring product costs, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume (16), Issue (49), Part 1.
- 20- On the basis of time-oriented activity to improve the cost measurement of health services, a field study in reducing costs and improving product quality, Journal of Al-Rafidain University College of Science, No. 44 and Economics, Volume 18 No. 57, Part 1.
- 21- Saad, Salma Mansour, Anid, Sabah Obaid, 2019, The Role of Process Reengineering Technology
- 22- Saeed, Sana Abdel-Rahim, Jaber, Zainab Jaafar, 2020, The effect of Sigma Six in improving the performance of dentists in the specialized dental center in municipalities. Vol.26 (No. 119) Journal of Economics and Administrative Sciences
- 23- Sorour, Manal Jabbar Oraibi, Noor Hazem, 2020, The role of compatibility of quality costs and target cost in improving product quality, Tikrit University for Administrative and Economic Sciences, Volume 16, Issue 52.
- 24- Sorour, Manal Jabbar, Muhammad, 2020 The role of cleaner production cost in achieving sustainable competitive advantage, Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 16, Issue 51, Part 1.

ثالثاً: المصادر الأجنبية

- 1- Dilworth 'B. J."Operations Management Design and Control for Manufacturing and Service" Mc-Graw-Hill , N.Y.1992. p58
- 2- Fred R. David (2009), Strategic Management: Concepts and Cases, 13th ed., Prentice Hall, New Jersey..
- 3- Ishiwata, A.: Introducing Kaizen in Africa, Tokyo, GRIPS Development Forum, 2009