

## العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة

د. علي ابراهيم\*

د. عماد سليمان\*\*

علي بدور\*\*\*

( تاريخ الإيداع ٢١ / ١٢ / ٢٠٢٠ . قُبل للنشر في ٢ / ٢ / ٢٠٢١ )

### □ ملخص □

تعد محاسبة التكاليف مصدراً مهماً للمعلومات التي تمكن الشركة من اتخاذ القرارات الاستراتيجية، فنقص هذه المعلومات أو عدم دقتها، قد يؤدي بالشركات لاتخاذ قرارات خاطئة دون أن تكون على دراية بذلك، كالتخلي عن منتجات مربحة، والإبقاء على منتجات خاسرة أو عالية التكلفة، وبالتالي التسبب بخسائر كبيرة للشركة، وفقدانها لميزتها التنافسية. يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية، ومستوى تطور أنظمة التكاليف المطبقة فيها، ومستوى اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية للشركة، إلى جانب دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة. ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة، وجرى توزيعها بشكل مباشر على عينة من (148) شركة صناعية سورية متوسطة وكبيرة الحجم تم اختيارها باستخدام أسلوب المعاينة العنقودية. بلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل التي تم استردادها (52) استبانة، أي بنسبة استجابة (35.1%) من الاستبانات الموزعة، وقد تم ادخال البيانات إلى برنامج التحليل الإحصائي SPSS23 لتحليل البيانات واستخلاص النتائج. وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن (63.5%) من الشركات المشاركة في البحث تستخدم نظاماً لمحاسبة التكاليف، و(50%) من الشركات المشاركة في البحث لا تخصص التكاليف العامة، و (73%) من الشركات التي تخصص التكاليف العامة استخدمت نظام التكلفة التقليدي، فأنظمة التكاليف المطبقة في أغلب الشركات تعتبر أبسط أنواع الأنظمة، كما أن الشركات استخدمت المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بشكل محدود بمتوسط يتراوح بين (2.5، 3.5) على مقياس ليكرت الخماسي (1 لا تستخدم أبداً إلى 5 تستخدم دائماً)، فيما كان مستوى اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة محدود يتراوح بين (2.3، 3.1)، كما اعتمدت الشركات عوامل تدعم استراتيجيات تنافسية أخرى، فقد تبنت الشركات استراتيجية متوازنة، وعليه كانت العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة إيجابية متوسطة (R=0.559). هناك حاجة لأبحاث أخرى في البيئة السورية لدعم نتائج البحث، حيث يمكن أن تتناول الأبحاث المستقبلية شركات القطاع العام الصناعي مع القطاع الخاص، أو أن تتم دراسة العلاقة ضمن القطاع الخدمي، كما يمكن تقسيم المجتمع إلى مجموعات بناءً على طبيعة الصناعة بما يضمن نتائج أكثر دقة.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف، استراتيجية قيادة التكلفة، الميزة التنافسية

\*أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

\*\*أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

\*\*\*طالب دراسات عليا (ماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية

## The Relationship Between Using Cost Accounting and Cost leadership Strategy

Ali Ibrarahim\*  
Imad Solaiman\*\*  
Ali Baddour\*\*\*

( Received 21 / 12 / 2020 . Accepted 2 / 2 / 2021 )

### □ ABSTRACT □

Cost accounting is an important source of information that enables different companies to make strategic decisions. The lack of cost information or its inaccuracy may lead a company to make wrong decisions without being aware of that, such as giving up profitable products, or maintaining high-cost products, and thus causing significant losses to the company, and damaging its competitive advantage.

This research aims to investigate the level of using cost accounting in Syrian manufacturing companies, the sophistication of the applied costing systems, the level of adoption of the cost leadership strategy to achieve the company's competitive advantage, and the relationship between the use of cost accounting and the cost leadership strategy. To achieve the research objectives, a questionnaire designed based on the current literature and distributed directly to a sample of (148) medium and large size Syrian manufacturing companies. ( 52 ) valid and completed questionnaires were returned, giving a response rate of (35.1%). Data was entered into (SPSS 23) and prepared for statistical analysis.

Results of the statistical analysis showed that (63.5%) of the participating companies use Cost accounting system, (50%) of the participating companies do not allocate overhead costs, and (73%) of the companies that allocate overhead costs used the traditional costing system. Furthermore, companies used the information provided by cost accounting system in a limited way, with an average ranging between (2.5, 3.5) on the five Likert scale (1 is never used to 5 is always used), while the level of adopting cost leadership strategy was limited, with an average ranging between (2.3, 3.1). The companies also adopted factors that support other competitive strategies, so companies adopted a balanced strategy, Finally, results of this research revealed a moderate and significant relationship between the use of cost accounting and the cost leadership strategy positive ( $R = 0.559$ ).

There is a need for other research in the Syrian environment to support the results of the research, as future research may address industrial public sector companies with the private sector, or study the relationship within the service sector, and society can be divided into groups based on the nature of the industry, which guarantees more accurate results.

**Keywords:** Cost Accounting, Costing leadership Strategy, Competitive Advantage

\* Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

\*\*\* Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Tartous, Tartous, Syria

## المقدمة

تهتم محاسبة التكاليف بتصنيف وتخصيص التكاليف، وتحليل النفقات، والتحقق من التكلفة الإجمالية لأي وحدة معينة من المنتج أو الخدمة بدرجة معقولة من الدقة، وتحدد مكونات هذه التكلفة الإجمالية، وتقدم البيانات بشكل مناسب بغرض مراقبة وتوجيه الإدارة. (ICAI , 2018, P2)

فقد انتقلت محاسبة التكاليف من مجرد حساب التكاليف دون ممارسة أي سيطرة على سلوك التكاليف، وذلك من خلال أنظمة التكاليف التقليدية التي اقتصر على حساب تكلفة المنتج بعد إنتاجه، إلى نظام التكاليف المعياري الذي اهتم بتحديد التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات بهدف الحفاظ على أقصى قدر من كفاءة الإنتاج ( ICSI, 2017)، وصولاً إلى استخدام التكلفة المستهدفة لإدارة تكاليف المنتج أثناء مرحلة تصميم المنتج الجديد وتخفيض التكلفة الإجمالية (Yazdifar, Askarany, 2011)، وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC لدعم القرارات الاستراتيجية كالتسعير والاستعانة بمصادر خارجية (ICSI, 2017).

ومع ظهور العولمة، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، ودخول منافسين جدد إلى السوق، وجدت الشركات نفسها في وضع يهدد بقاءها واستمرارها في السوق، ما دفعها للبحث عن الخطط والاستراتيجيات التي تمكنها من البقاء والمنافسة في السوق، حيث يتحدد المركز التنافسي للشركة، إما من خلال تمييز منتجاتها عن المنتجات الأخرى، أو من خلال قدرتها على الإنتاج بتكلفة منخفضة. بالتالي فإن الشركات التي تتنافس على أساس قيادة التكلفة، تستفيد من زيادة دقة تكلفة المنتج في زيادة أرباحها. في حين أن الشركات التي تتنافس من خلال مميزات منتجاتها، لا تكون بحاجة كبيرة لهذه الدقة (Callahan, Gabriel, 1998).

تعد قيادة التكلفة أوضح الاستراتيجيات العامة الثلاث، والتي تعتمدها الشركة من خلالها أن تقدم منتجاً منخفض التكلفة في صناعتها (Porter, 1985)، فالتركيز الأساسي لقيادة التكلفة هو التنافس على أساس السعر كأداة رئيسية للتسويق، فالشركة التي ترغب بالتنافس على أساس السعر، ستكون بأفضل حالة عند اعتمادها التكلفة المنخفضة (Sharp, 1991)، فتوفر السعر استناداً إلى الكفاءة الداخلية، وتُحافظ على التحكم الدقيق بتكاليف الإنتاج والتكاليف العامة، الأمر الذي يساعد في تحسين الجودة، ومن ثم تعزيز الفوائد التشغيلية (Lamir, 2017). وتؤكد هذه الاستراتيجية على الكفاءة، من خلال إنتاج كميات كبيرة من المنتجات الموحدة، مستفيدة من وفورات الحجم (Tanwar, 2003)، ومعتمدة التركيز القوي على جانب العرض بدلاً من جانب الطلب في السوق، ما يتعين على الشركة أن تقيس نفسها باستمرار مع الشركات المنافسة الأخرى، من أجل تقييم موقع التكلفة النسبية ومنه الربحية في السوق (David, 2017).

توفر محاسبة التكاليف الأنظمة والأساليب التي بإمكانها ضبط التكاليف المختلفة، وتحديد الطرق المثلى لتوزيع التكاليف، وتقليل التكاليف غير الضرورية، والحد من الهدر، والتركيز على التكاليف التي تلائم استراتيجية المنظمة. حيث يستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بعدة طرق لدعم التميز الصناعي، فيوفر المعلومات للقرارات الاستراتيجية مثل مزيج المنتجات، مما يتيح لمصممي المنتجات فهم تأثير التصميمات المختلفة على التكلفة والمرونة، وتعديل تصميماتهم وفقاً لذلك (Kannaiah, 2015)، كما يسهل التخطيط المستقبلي من خلال الإشارة إلى أوجه القصور والهدر، التي تقلل من الأرباح وتؤثر على القدرة التنافسية للشركة (Ckocakulah, et all, 2017)، كما تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتحقيق الميزة تنافسية للشركة، ونجاح استراتيجية قيادة التكلفة، وذلك من خلال تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج، فتحقيق التكلفة المستهدفة يشير إلى إمكانية تخفيض التكلفة، ومنه

التنافس على أساس التكلفة المنخفضة أي اتباع استراتيجية قيادة التكلفة (الجنابي، 2011)، كما تقدم التكلفة المستهدفة الدعم الفني لأنشطة الشركة، وتزود الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة لإدارة التكاليف، فهي تمثل نظام شامل لتخطيط الأرباح وتخفيض التكاليف (Al\_Awawdeh, Sharairi, 2012). وتناولت عدة دراسات سابقة العلاقة بين تقنيات محاسبة التكاليف كنظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة وبين استراتيجية قيادة التكلفة.

#### • دراسة (Antic, Novicevic, 2011)

هدفت الدراسة لمعرفة دور تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية العامة، وإلى أي مدى يمكن للشركة تحقيق ميزة تنافسية طويلة الأمد من خلال اعتماد الاستراتيجيات العامة. حيث تشير النتائج إلى أن مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل مصدراً مهماً للمعلومات لتحقيق أي استراتيجية، كما توفر تقنية التكلفة المستهدفة في جميع مراحلها ومستوياتها فرصاً لخفض تكاليف المنتج ودعم وظائفه، بالإضافة إلى التركيز على تقديم ميزات فريدة يقدرها العملاء، وبناءً على ذلك يتم إنشاء أساس متين لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية العامة.

#### • دراسة (Krumwiede, Charles, 2011)

بحثت هذه الدراسة في العلاقات بين استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والاستراتيجية التنافسية والأداء التنظيمي، وتقوم الدراسة بتقسيم الشركات إلى مجموعات استراتيجية (السعر المنخفض، والمرونة، وخدمة العملاء)، وتظهر النتائج جوانب مختلفة من أداء الشركة، وخاصة الربحية لتكون أعلى مع استخدام إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM، والالتزام العالي بخدمة العملاء أو استراتيجيات السعر المنخفض، ولا يبدو أن الشركات التي اتبعت استراتيجيات مرنة تستفيد من ABCM بقدر ما تستفيد منه الاستراتيجيات الأخرى، كما أن الشركات التي ليس لديها التزام قوي بأي استراتيجية لا تستفيد بشكل كبير من ABCM.

#### • دراسة (الجنابي، 2011)

هدف هذا البحث إلى عرض تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، وبيان دورها الاستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة. تشير النتائج إلى أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج، وكذلك عند التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة، سيؤدي إلى خلق فرص لتخفيض التكاليف في آخر سلسلة القيمة، أي بعد دخول المنتج مرحلة الإنتاج، مما يخلق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق قيادة التكلفة.

#### • دراسة (Al Balaki, Abdullah, Kamardin, 2018)

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والأداء التنظيمي. وخلصت هذه الدراسة إلى أن استراتيجية قيادة التكلفة لها تأثير كبير وإيجابي على تنفيذ ABC والأداء التنظيمي، في المقابل أظهرت الدراسة وجود علاقة سلبية ولكنها مهمة بين استراتيجية التمايز وتنفيذ ABC. وأوصت الدراسة بضرورة تركيز شركات التصنيع في العراق على استراتيجية قيادة التكلفة في أعمالها واستراتيجياتها التنظيمية، للتأكد من التنفيذ الناجح لنظام ABC.

يبدو من استعراض الدراسات السابقة أن هذه الدراسات تشير لأهمية العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة وتقنيات محاسبة التكاليف الحديثة، كنظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة، فيما يركز البحث الحالي على دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف عموماً واستراتيجية قيادة التكلفة، وإمكانية تحقيق ميزة تنافسية للشركة في الشركات الصناعية العاملة في البيئة السورية.

## أهمية البحث وأهدافه

تتبع أهمية البحث من أهمية محاسبة التكاليف واستخداماتها، وأهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، والقرارات المتعلقة بالاستراتيجية التنافسية للشركة، وعلى وجه الخصوص استراتيجية قيادة التكلفة، حيث تعد هذه الدراسة الأولى من نوعها في البيئة الصناعية السورية، وإضافة جديدة في الأدبيات، كما تكمن الأهمية العملية لهذه الدراسة في زيادة وعي الشركات لأهمية محاسبة التكاليف، ودورها في تحقيق ميزة تنافسية، وزيادة أرباحها النسبية، ما يدفع الشركات الصناعية في الجمهورية العربية السورية لتطبيق ممارسات محاسبة التكاليف، واعتمادها كأحد أركان النشاط الاقتصادي.

وتتلخص أهداف البحث بما يلي:

- اكتشاف مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية
- اكتشاف مستوى تطور أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية السورية
- اكتشاف مستوى الاستفادة من المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية

السورية

- اكتشاف درجة الاعتماد على استراتيجية قيادة التكلفة في الشركات الصناعية السورية
- دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واعتماد استراتيجية قيادة التكلفة، ودورها في تحقيق

ميزة تنافسية للشركة

## منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث تم اعتماد أسلوب المسح (Survey)، واستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات. حيث تمثل مجتمع الدراسة بالشركات الصناعية السورية على اختلاف طبيعة الصناعة التي تمارسها، واقتصر البحث على الشركات الصناعية لاعتبار أن لديها فهم أكبر لممارسات محاسبة التكاليف مقارنةً بالشركات غير الصناعية (Hamdan, 2013). وشمل البحث الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم، فيما تم استبعاد الشركات الصغيرة والذي جاء متسقاً مع الدراسات السابقة التي أكدت أن حجم الشركة له تأثير إيجابي وهام على مستوى تنفيذ ممارسات محاسبة التكاليف (Hamdan, 2013; Drury, Tayles, 1994)، وتم تصنيف الشركات حسب الحجم بناءً على خبرات وتوصيات رؤساء غرف الصناعة، وذلك بعد صعوبة تصنيف الشركات بالاعتماد على رأس المال أو عدد العمال، وذلك نتيجة لنقص وعدم دقة المعلومات في السجلات التابعة للجهات التي تنظم عمل الشركات، بالإضافة إلى حالة التضخم الكبيرة التي تعاني منها البلاد.

تم اعتماد العينة العنقودية ذات المراحل المتعددة لاختيار عينة البحث، حيث يعتبر هذا الأسلوب الأكثر مناسبة للبحث وذلك بسبب التوزيع الجغرافي الواسع لأفراد المجتمع (الطويل، 2014)، حيث تم تقسيم المجتمع الإحصائي بالاعتماد على التقسيم الجغرافي للجمهورية العربية السورية إلى خمس مناطق جنوبية ووسطى وساحلية وشمالية وشرقية، وتم استبعاد كل من المنطقة الشمالية والشرقية بسبب الأوضاع الأمنية وعدم إمكانية الوصول إليهما، وتم اختيار محافظة من كل منطقة وتم توزيع الاستبانة على كامل الشركات الموصى بها من العينة المختارة والتي بلغ عددها (148) شركة، وقد صممت الاستبانة بناءً على دراسة كل من ( Hamdan, 2013; Rao, Ahmed Beg, ) (2015; Vaidya, Alur, 2017; John, 2013; Uyar, 2010; Kubuta, 2014; Al Balaki, et all, 2018)

وذلك بعد إجراء مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة بمحاسبة التكاليف وممارساتها والميزة التنافسية والعلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية. كما تم عرض الاستبانة على بعض الأساتذة في قسم المحاسبة وأخذ ملاحظاتهم وإجراء التعديلات على أسئلة الاستبانة قبل توزيعها.

### المناقشة

أظهرت البيانات التي تم جمعها في الجزء الأول من الاستبانة المتعلقة بالمعلومات عن المستجيبين والشركات التي تشملهم العينة، بأن غالبية المستجيبين كانوا يتمتعون بالخصائص التي تمكنهم من الإجابة على الاستبانة، فأغلبهم يشغلون مناصب مهمة كمدير مالي بنسبة مئوية (88.5%)، فيما شغل باقي المستجيبون إما مدير تنفيذي أو محاسب تكاليف، وكان (82.7%) من المستجيبين يحملون إجازة في الاقتصاد، فيما سنوات خبرة أغلبهم تزيد عن (10) سنوات وهي كافية لإعطاء معلومات مفيدة ودقيقة (73%). فيما كان (82.7%) من الشركات المستجيبة متوسطة وكبيرة الحجم، و(17.3%) صغيرة الحجم ويعود ذلك لاعتماد توصيات رؤساء غرف الصناعة في تصنيف الشركات، بالإضافة إلى أن عدد كبير من الشركات تشغل فقط (40%) من طاقتها الإنتاجية، نتيجة للحصار الاقتصادي المفروض على البلاد. كما تنوعت طبيعة الصناعة التي تمارسها الشركات المستجيبة بين أدوية بشرية وغذائية ونسجية وهندسية وكيميائية.

### ❖ استخدام محاسبة التكاليف

تشير النتائج أن (63.5%) من الشركات المستجيبة كانت تستخدم نظاماً لمحاسبة التكاليف بدرجة متوسطة أو أكثر، كما يعتبر مدى تخصيص التكاليف العامة بصورة عادلة على مواضيع التكلفة مؤشراً أساسياً على دقة نظام التكلفة المطبق في الشركة (Hamdan, 2013). وتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن الشركات تخصص التكاليف العامة بدرجة مقبولة، حيث أن نصف الشركات كانت تخصص التكاليف العامة بنسبة (50%)، في حين أن النصف الآخر من الشركات المستجيبة لم تعتمد تخصيص التكاليف العامة بنسبة (50%). ويوضح ذلك الجدول رقم (1).

#### الجدول رقم (1)

#### استخدام محاسبة التكاليف

تخصيص التكاليف العامة	لا تخصص التكاليف العامة				تخصص التكاليف العامة					
	نظام التكلفة المباشرة		نظام التكلفة المتغيرة		نظام التكلفة التقليدي		نظام التكلفة المعياري		نظام التكلفة على أساس النشاط	
نوع نظام التكلفة المطبق	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية
حجم الشركة بالاعتماد على عدد العمال										
كبيرة الحجم	0	0	3	5.7%	2	3.8%	0	0	1	1.9%
متوسطة الحجم	0	13.4%	11	21.1%	16	30.7%	0	0	2	3.8%
صغيرة الحجم	4	7.6%	1	1.9%	1	1.9%	1	1.9%	3	5.7%
الإجمالي	11	21.1%	15	28.8%	19	36.5%	1	1.9%	6	11.5%

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

كما يوضح الجدول رقم (1)، أن (21.15%) من الشركات المستجيبة طبقت نظام التكلفة المباشرة، وهو أبسط أنواع أنظمة التكاليف ويقدم معلومات غير دقيقة، فيما طبقت (28.8%) من الشركات المستجيبة نظام التكلفة المتغيرة،

وهو أكثر دقة من نظام التكلفة المباشرة كونه يخصص بالإضافة إلى التكاليف المباشرة جزء من التكاليف العامة المتغيرة، ومع ذلك يبقى غير مفيد بشكل كبير ويقدم معلومات غير دقيقة (Hamdan, 2013). فيما اعتمدت أغلب الشركات التي تخصص التكاليف العامة على نظام التكلفة التقليدي بنسبة مئوية (36.5%) من الشركات المستجيبة، و(11.5%) طبقت نظام التكلفة على أساس النشاط.

وبالمقارنة مع دراسة (Hamdan, 2013) نجد أن النتائج متقاربة، فأغلب الشركات في كلا الدراستين طبقت أنظمة تكاليف بسيطة وغير معقدة، كنظام التكلفة المباشرة ونظام التكلفة المتغيرة ونظام التكاليف التقليدي، ويختلف البحث الحالي عن دراسة (Hamdan, 2013) بوجود عدد من الشركات التي بدأت تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. كما هو موضح في الجدول رقم (2)

الجدول رقم (2)

مقارنة استخدام محاسبة التكاليف مع دراسة (Hamdan, 2013)

تخصيص التكاليف العامة	لا تخصص التكاليف العامة		تخصص التكاليف العامة		
	نوع نظام التكلفة المطبق	نظام التكلفة المتغيرة %	نظام التكلفة التقليدي %	نظام التكلفة المعياري %	نظام التكلفة على أساس النشاط %
البحث الحالي	21 %	28.6 %	36.8 %	1.9 %	11.5 %
(Hamdan, 2013)	23.9 %	18.4 %	50 %	00	00

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

وكان مستوى استخدام معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات متوسط في عدة مجالات ويتراوح بين (2.42، 3.5) على مقياس ليكرت الخماسي (1 لا تستخدم أبداً إلى 5 تستخدم دائماً)، ويوضح ذلك الجدول رقم (3).

الجدول رقم (3)

نتائج اختبار T-test لعينة واحدة لاستخدام معلومات محاسبة التكاليف

	Mean	S.D	t-test	Sig
إضافة أو حذف المنتجات	3.5	1.146	3.146	0.003
لاتخاذ قرارات التسعير	3.46	1.128	2.950	0.005
لاتخاذ قرارات التصنيع او الشراء	3.3	1.229	1.805	0.077
لاتخاذ القرارات المتعلقة بمزيج المنتج	3.09	1.332	0.520	0.605
لقياس الأداء	2.44	1.161	-3.485	0.001
لقياس ربحية العميل	2.40	1.193	-4.013	0.000
لتحليل النشاط	2.42	1.071	-3.485	0.001

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

يوضح اختبار T-test في الجدول (3) عند المتوسط المقدر (3) أن استخدام محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات إضافة أو حذف المنتجات، وقرارات التسعير هي الأكثر استخداماً وذلك عند مستوى أقل من (Sig= 0.05)، في حين يعد استخدام معلومات محاسبة التكاليف في المجالات الأخرى إما ذات استخدام ضعيف أو غير مستخدمة. وبمقارنته مع نتائج كل من (Uyar, 2010) (Rao, Ahamed Beg, 2015)، نجد اختلاف بين البحث والدراسات السابقة، حيث توافقت الدراستين السابقتين بترتيب العناصر، فاحتلت قرارات التسعير وربحية العميل وقياس الأداء المراتب الثالث الأولى، وفي حين كانت المرتبة الأولى من نصيب إضافة أو حذف المنتجات في الدراسة الحالية، وكانت قرارات التسعير قريبة من الدراسات السابقة واحتلت المرتبة الثانية، بالإضافة إلى ذلك فإن مستوى استخدام معلومات محاسبة التكاليف في الدراسات السابقة في مختلف المجالات كان أكبر فتراوح بين (4.25 و3.5)، في المقابل تراوح في الدراسة الحالية بين (3.5 و2.4). ويوضح ذلك الجدول رقم (4)

الجدول رقم (4)

#### مقارنة استخدام معلومات محاسبة التكاليف مع الدراسات السابقة

	البحث الحالي		دراسة ( Uyar, 2010)		دراسة ( Rao, Ahamed Beg, 2015)	
	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank
إضافة أو حذف المنتجات	3.5	1	3.56	7	3.29	7
لاتخاذ قرارات التسعير	3.46	2	4.16	1	4.25	1
لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء	3.3	3	3.96	5	3.85	5
لاتخاذ القرارات المتعلقة بمزيج المنتج	3.09	4	3.55	6	3.4	6
لقياس الأداء	2.44	5	4.04	3	4.06	3
لتحليل النشاط	2.42	6	4.07	2	4.1	2
لقياس ربحية العميل	2.40	7	4.07	4	4.1	4

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

وتوفر الأدبيات المحاسبية بعض العوامل السلوكية والتنظيمية التي يمكن أن تؤثر على القرار باستخدام محاسبة التكاليف، وتنفيذ أنظمة تكاليف معينة، وأشارت الدراسات السابقة لعدد منها كتوسع المنتجات وحجم الشركة ودعم الإدارة العليا وشدة المنافسة (John, 2013)، وانخفاض الربحية وارتفاع تكاليف الإنتاج (Vaidya, Alur, 2017). والجدول رقم (5) يظهر اجابات المشاركين في الدراسة حول العوامل التي زادت من الاهتمام بمحاسبة التكاليف.



الجدول رقم (5)

## العوامل التي تزيد الاهتمام بحاسبة التكاليف

	غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق	
	Frequenc y	Percent %	Frequenc y	Percent %	Frequen cy	Percent %
انخفاض الربحية	6	11.5%	25	48.1%	21	40.4%
ارتفاع تكاليف الإنتاج	2	3.8%	11	21.2%	39	75%
ارتفاع درجة المنافسة	1	1.9%	9	17.3%	42	80.8%
استجابة لضغوط الجهات الحكومية	48	92.3%	3	5.8%	1	1.9%
دعم الإدارة العليا	2	3.8%	13	25%	37	71.2%
تنوع المنتجات	1	1.9%	14	26.9%	37	71.2%
حجم الشركة	16	30.7%	19	36.5%	17	32.7%

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

يوضح الجدول رقم (5) أن ارتفاع شدة المنافسة هي أكثر العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف حيث كانت إجابات (80.8%) من المستجيبين إما موافق أو موافق بدرجة كبيرة، يليها كل من ارتفاع تكاليف الإنتاج ودعم الإدارة العليا وتنوع المنتجات بنسب (75%) (71.2%) (71.2%) على التوالي. وبمقارنة النتائج مع نتائج دراسة (Vaidya, Alur, 2017) التي اعتمدت ثلاث عناصر فقط وهي انخفاض الربحية وارتفاع تكاليف الإنتاج وارتفاع شدة المنافسة، نجد أن النتائج متقاربة فكلا الدراستين أشارتا أن هذه العوامل تزيد استخدام محاسبة التكاليف، إلا أن الدراسة الحالية تؤكد أن ارتفاع شدة المنافسة، وارتفاع تكاليف الإنتاج ذات تأثير أكبر.

أما دراسة (John, 2013) فتناولت أربع عناصر أخرى وهي تنوع المنتجات وحجم الشركة ودعم الإدارة العليا وشدة المنافسة، وكانت نتائج الدراسة قريبة من نتائج الدراسة الحالية، فكلتاهما أكدت وجود تأثير كبير لكل من تنوع المنتجات ودعم الإدارة العليا وشدة المنافسة في زيادة استخدام محاسبة التكاليف، فيما أشارت الدراسة السابقة لأهمية حجم الشركة بعكس الدراسة الحالية التي أشارت لوجود أهمية أقل لحجم الشركة في زيادة استخدام محاسبة التكاليف. ويوضح ذلك الجدول رقم (6).

الجدول رقم (6)

## النسبة المئوية للعوامل التي تؤثر بزيادة استخدام محاسبة التكاليف ومقارنتها بالدراسات السابقة

العامل	الشركات التي ابدت موافقتها على ازدياد استخدام محاسبة التكاليف بسبب العوامل المذكورة		
	البحث الحالي	Vaidya, Alur, ) (2017	(John, 2013)
	% Percent	% Percent	% Percent

انخفاض الربحية	40.4%	63.3%	
ارتفاع تكاليف الإنتاج	75%	56.6%	
ارتفاع شدة المنافسة	80.8%	60%	91.2%
دعم الإدارة العليا	71.2%		91.1%
تنوع المنتجات	71.2%		85.7%
حجم الشركة	31.9%		88.3%

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

## ٢-استراتيجية قيادة التكلفة

اعتمدت الشركات المستجيبة بالدرجة الأولى في تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة على الاستعانة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها ( بمتوسط = 3.13)، وتقديم المنتج بأسعار منافسة ( متوسط = 3.05)، يليها توظيف التكنولوجيا الحديثة والابتكارات المستمرة ( متوسط = ٢.٠٩). ويوضح الجدول رقم (7) ذلك.

الجدول رقم (7)

## استراتيجية قيادة التكلفة

	تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة	تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة	تستعين الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها	تم اختيار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد الخام والعمالة	تستغل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة
Mean	3.0577	2.9038	3.1346	2.3846	2.6346
N	52	52	52	52	52
Std. Deviation	0.87253	1.07118	0.81719	0.91080	0.86385

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

في المقابل أشارت نتائج دراسة (Kubuta, 2014) أن تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة في الشركات اعتمد على اختيار الموقع القريب من المواد الخام واليد العاملة ( متوسط = 3.75)، بالإضافة إلى استغلال الروابط مع الموردين والعملاء في سلسلة القيمة (المتوسط = 3.75)، يليها تقديم المنتجات بأسعار منافسة والاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والابتكارات المستمرة (المتوسط = 3.5)، ويوضح الجدول رقم (8) ذلك.

الجدول رقم (8)

## مقارنة عوامل تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة مع (Kubuta, 2014)

	البحث الحالي	Kubuta, ) (2014)
	Mean	Mean

الاستعانة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها	3.13	3.25
تقديم المنتجات بأسعار منافسة	3.05	3.5
الاعتماد على التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة	2.9	3.5
استغلال الروابط مع الموردين والعملاء في سلسلة القيمة	2.63	3.75
موقع الشركة القريب من المواد الخام واليد العاملة	2.38	3.75

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

ولقياس مستوى اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة تم إجراء اختبار التحليل العاملي لمجموعة من عناصر استراتيجية قيادة التكلفة، لاختزالها بمتغير واحد تمهيدا لقياس العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف. كما هو موضح في الجدول رقم (9).

الجدول رقم (9)

التحليل العاملي لعناصر استراتيجية قيادة التكلفة

Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة	0.778	
تم اختيار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد الخام والعمالة	0.752	
تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة	0.745	- 0.422
تستعين الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها	0.730	
تستغل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة	0.311	0.909
Extraction Method: Principal Component Analysis.		
a. 2 components extracted.		

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

يوضح الجدول رقم (9) إلى أن التحليل العاملي توصل لعاملين يمثلان استراتيجية قيادة التكلفة، يفسر الأول (47.1%) من استراتيجية قيادة التكلفة، فيما يفسر العامل الثاني (21.1%)، لذلك تم اعتماد العامل الأول لتمثيل استراتيجية قيادة التكلفة، ويتكون العامل الأول من أربع عناصر كما هو موضح في الجدول رقم (9). كما أشار اختبار KMO عند مستوى (0.62)، واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (sig= 000 , x=58) إلى أن جودة اختبار التحليل العاملي جيدة.

ولقياس مستوى استخدام محاسبة التكاليف تم إجراء التحليل العائلي لعدد من العناصر التي تقيس استخدام محاسبة التكاليف، لاستخلاص عامل يعبر عن استخدام محاسبة التكاليف، تمهيداً لقياس العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، ويوضح الجدول رقم (10)

الجدول رقم (10)

## التحليل العائلي لعناصر استخدام محاسبة التكاليف

Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	١	٢
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس الأداء	0.756	- 0.484
إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف	0.727	- 0.507
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لتحليل النشاط	0.705	- 0.560
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لإضافة أو حذف المنتجات	0.675	0.527
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء	0.648	0.465
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير	0.509	0.278
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس ربحية العميل	0.380	
تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات المتعلقة بمزيج المنتج	0.455	0.649
Extraction Method: Principal Component Analysis.		
a. 2 components extracted.		

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

يوضح الجدول رقم (10) وجود عاملين يمثلان مستوى استخدام محاسبة التكاليف، حيث يوضح الأول (38.57%) من مستوى استخدام محاسبة التكاليف، فما يوضح الثاني (22.56%)، وعليه تم اعتبار العامل الأول لتمثيل استخدام محاسبة التكاليف، والذي يتكون من ستة عناصر كما هو موضح في الجدول رقم (10). كما أشار اختبار KMO عند مستوى (0.73)، واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (Sig= 0.145, x= 145, Sig= ) إلى أن جودة اختبار التحليل العائلي جيدة.

تمهيداً لدراسة العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف، تم إجراء اختبار Kolmogorov & Smirnov & للتوزيع الطبيعي، وتشير النتائج أن بيانات كل من استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف تتوزع طبيعياً، وذلك عند مستوى (sig= 0.2) وهو أكبر من (0.05).

ولدراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة، تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، وعرفت استراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع، واستخدام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل. وتشير النتائج أن نموذج الانحدار معنوي من خلال قيمة (F) البالغة (22.6) عند مستوى دلالة (000) وهي أقل من (0.05)، كما أن المتغير المستقل يفسر (31.2%) من التباين الحاصل في مستوى اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة وذلك بالنظر إلى معامل التحديد ( $R^2$ )، وجاءت قيمة B التي تعبر عن العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف (0.559) وهي ذات دلالة معنوية بدلالة T والدلالة المرتبطة بها. ويوضح ذلك الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11)

الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف

Sig	T	B	Sig	F	$R^2$	R	المتغير التابع	المتغير المستقل
000	4.7	0.559	000	22.6	0.312	0.559	استراتيجية قيادة التكلفة	استخدام محاسبة التكاليف

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

وعليه نقبل بوجود علاقة بين استخدام حاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة وهي علاقة إيجابية متوسطة. كما أشار المستجيبون من خلال الاستبانة إلى اعتماد الشركات على عوامل أخرى لتحقيق الميزة التنافسية، كتقديم منتجات فريدة من نوعها، وتقديم منتجات تختلف جودتها باختلاف السوق المستهدف، والعمل على تحسين سمعة الشركة وصورة منتجاتها، وهي عوامل تدعم استراتيجية تميز المنتجات، ما يشير إلى اعتماد الشركات على استراتيجية متوازنة بدلاً من استراتيجية محددة كاستراتيجية قيادة التكلفة أو استراتيجية تميز المنتجات.

## النتائج

- ❖ تستخدم الشركات الصناعية السورية محاسبة التكاليف بشكل ضعيف، حيث أن (50%) من الشركات المستجيبة لم تخصص التكاليف العامة، وطبقت نظم تكاليف بسيطة كنظام التكاليف المباشرة ونظام التكاليف المتغيرة، ولم تكن الشركات التي خصصت التكاليف العامة متقدمة بدرجة كبيرة حيث أن أغلبها طبق نظام التكلفة التقليدي وبدرجات متوسطة.
- ❖ لم تحقق أنظمة التكاليف المطبقة الأهداف المطلوبة، فالمعلومات التي تقدمها مشوهة وذات دقة ضعيفة، فاستخدام معلومات محاسبة التكاليف لإضافة أو حذف المنتجات، ولاتخاذ قرارات التسعير، وقرارات التصنيع أو الشراء كان بدرجة متوسطة، وبدرجة ضعيفة لقياس الأداء وربحية العميل ولتحليل النشاط، حيث يتراوح متوسط استخدام معلومات محاسبة التكاليف بين (2.40، 3.5)، فغالبية الأنظمة المطبقة هي أبسط أنواع أنظمة التكاليف وأقلها تعقيداً.

❖ تشير النتائج إلى أن ارتفاع شدة المنافسة وارتفاع تكاليف الإنتاج ودعم الإدارة العليا وتنوع المنتجات تعد عوامل مهمة في زيادة الاهتمام بمحاسبة التكاليف، حيث كانت نسبة الموافقة على أهمية هذه العوامل في الشركات المستجيبة (80.8%) و(75%) و(71.2%) و(71.2%) على التوالي، ولكن هذه العوامل لم تدفع بالشركات لتطبيق أنظمة حديثة. ويمكن تفسير ذلك بأن أغلب الشركات الصناعية لا تعاني من منافسة قوية، وذلك بسبب الحصار الاقتصادي المفروض وعدم وجود منافسة من الشركات الأجنبية في السوق المحلية، بالإضافة لهجرة الكثير من رؤوس الأموال إلى خارج البلاد.

❖ إن مستوى اعتماد العوامل التي تدعم استراتيجية قيادة التكلفة كان ضعيفاً، ويتراوح بين (2.38، 3.13)، ما يشير إلى أن مستوى التنافسية ضعيف في السوق السورية.

❖ يوجد علاقة إيجابية متوسطة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة. (R=0.559)

❖ لم تكن للشركات الصناعية استراتيجية واضحة لتحقيق ميزة تنافسية، حيث اعتمدت على مجموعة عوامل منها ما يدعم استراتيجية التمايز وبعضها الآخر يدعم استراتيجية قيادة التكلفة، أي أنها حاولت اعتماد استراتيجية متوازنة، وعليه لم تتمكن من الاستفادة بشكل كبير من استراتيجية قيادة التكلفة بتحقيق ميزة تنافسية قوية.

## التوصيات

❖ توجيه الشركات وتوعيتها لضرورة تطوير أنظمة التكاليف التي تعتمد عليها، مما يترتب عليه تحسين جودة ودقة المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف، ومنه اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة.

❖ يجب على الشركات اعتماد استراتيجية تنافسية واضحة، وأن تسخر طاقاتها لخدمة هذه الاستراتيجية بما يضمن تفوقها في السوق المستهدف، وذلك لأن الاستراتيجية المتوازنة لا تمكن الشركة من تحقيق أرباح أعلى من متوسط السوق.

❖ ربط اعتماد الاستراتيجية التنافسية بتطبيق نظام تكاليف فعال ومتطور، بما يضمن تحقيق الميزة التنافسية، وتحسين ربحية الشركة.

❖ ضرورة إعادة البحث في ظل الاستقرار الاقتصادي، بسبب تأثير التضخم وتدهور قيمة العملة الوطنية بشكل كبير على كل من استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية والعلاقة بينهما، ما يعكس أهمية البحث بشكل أكبر، ويعطي نتائج أكثر دقة.

❖ يجب أخذ مدى كفاية نظام التكاليف المطبق في الشركة بناءً على طبيعة صناعتها، ومستوى تعقيد العملية الإنتاجية، وتنوع المنتجات، في عين الاعتبار عند الحكم على مستوى تطور أنظمة التكاليف في الدراسات المستقبلية.

❖ يجب دراسة كل نوع من أنواع الصناعات، والظروف المحيطة بكل صناعة على حدة، لما لها من دور كبير في اعتماد نظام التكلفة، والاستراتيجية التنافسية المناسبة، مع أخذ طبيعة ملكية الشركة بعين الاعتبار، للحصول على نتائج أكثر دقة في الدراسات المستقبلية.

❖ يمكن أن تتناول الدراسات المستقبلية سبل تحسين محاسبة التكاليف في ظل حالات التضخم. فقد أظهر البحث أن محاسبة التكاليف تفقد جزءاً كبيراً من أهميتها في ظل ظروف التضخم، في الوقت الذي يجب أن تكون أداة مهمة بيد الإدارة لمواجهة حالات التضخم، والمحافظة على مكانة الشركة.

## المراجع

الجنابي، معاد. (2011). الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد-7/ العدد-21.

الطويل، ليلي. (2014). منهجية البحث العلمي. سورية: منشورات جامعة تشرين.

AL- Awawdeh, Waleed; AL- Sharairi, Jamal. (2012). *The Relationship Between Target Costing and Competitive advantage of Jordanian Private Universities. International Journal of Business and Management. V7.N8.P123.*

Antic, Ljilja; Novicevic, Bojana. (2011). *Target Costing For the Purpose of Generic Strategies` Realization. Economics and Organization. Vol.8, No.3,2011, Pp 247-261.*

AL Balaki, Faeq; Abdullah, Zarifah; Kamadin, Hasnah. (2018) *The Link Between Competitive Strategies`, Activity- Based Costing Implementation and Organizational Performance. International Journal of Business and Management Invention. Vol.7, Issue.2. Pp59-68.*

Callahan, Carolyn; Gabriel, Ann. (1998). *The Differential Impact of Accurate Product Cost Information in Imperfectly Competitive Markets: a Theoretical and Empirical Investigation. Contemporary Accounting Research. Pp 419-55 CAAA.*

Kocakulah, Mehmet; Foroughi, Abbas; Stott, Ann; Manyoky, Lionel. (2017). *Activity- Based Costing: Helping Small and Medium – Size Firms Achieve a Competitive Edge in The Global Marketplace. Journal of Accounting & Marketing. ISSN 2168-9601.*

David, Asena. (2017). *Porter's Competitive Strategies Influence on Performance of Mobile Telecommunication Companies in Kenya. International Journal of Scientific Research and Management. ISSN: 2321-3418.*

Drurry, Colin; Tayles, Mike. (1994). *Product Costing in UK Manufacturing Organization. The European Accounting Review. Pp443- 469.*

Hamdan, Mohammed. (2013). *Costing System and Management Accounting Practices in Syria Private Industrial Companies: A Contingency Approach. Ph.D. University of Glamorgan/Prifysgol Morgannwg.*

The Institute of Cost Accountants of India. (2018). **Cost Accounting. India: Directorate of Studies.**

The Institute of Company Secretaries of India. (2017). **Cost and Management Accounting. India.**

John, akinyomi. (2013). *Assessment of Factors Influencing costing System Implementation in Nigeria. Redeener`s University: Nigeria.*

Kannaiah, Desti. (2015). *Activity Based Costing (ABC): Is it a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage?. International Journal of Economics and Finance. ISSN 1916-9728.*

Krumwiede, Kip; Charles, Shannon. (2011) *the Use of Activity- Based Costing with Competitive Strategies: Impact on Firm Performance. University of Richmond: USA.*

Kubuta, Selina. (2014). **Competitive Advantage and performance of Real Estate Firms in Nairobi, Kenya. Master of Business Administration. University of Nairobi. Kenya.**

- Lamir, Nafisa. (2017). *Integration's Effect of Target Costing and Value Engineering on Manufacturing Firm's Performance: Moderating Role of Competitive Strategy*. Ph.D. Sudan University of Science & Technology College of Graduate Studies.
- Porter, Michael. (1985). *Competitive Advantage*. USA, New York: The Free Prss.
- Rao, Y.V; Ahamed Beg, Abdul Basheer. (2015). *Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies in India*. *International Journal of Research and Development A management Review*. ISSN: 2319-5476, Vol.4, Issue. 4.
- Sharp, Byron. (1991). *Competitive Marketing Strategy: Porter Revisited*. *Marketing Intelligence & Planning*. Vol. 9 No. 1.1991. Pp4-10.
- Tanwar, Ritika. (2013). *Porter's Generic Competitive Strategies*. *Journal of Business and Management*. ISSN 2278-487x.
- Uyar, Ali. (2010). *Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies*. *Eurasian Journal of Business and Economics*. 2010.3(6).113-125.
- Vaidya, Purushottam; Alur, Sharanappa. (2017). *A Study on Cost and Management Accounting Practices By Selected Firms at Hubballi- Dharwad*. *International Journal of Management*. ISSN: 0976-6510. Pp190-198
- Yazdifar, Hassn; Askarany, Davood. (2011). *A Comparative Study of The Adoption And Implementation of Target Costing in The UK, Australia and New Zealand*. *Int. J. Production Economic*.