



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

جامعة طرطوس

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية:

دراسة مسحية على الشركات السورية

The Relationship Between Using Cost Accounting and Competitive Advantage: A Survey on Syrian companies

(رسالة أعدت استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد الطالب: علي محمد بدور

المشرف المشارك:

د. عماد سليمان

المشرف الرئيس:

د. علي ابراهيم



قرار لجنة الحكم على رسالة الماجستير

في تمام الساعة/ 11 / من يوم الاحد الموافق 2021/4/11 م اجتمعت لجنة الحكم المشكلة بموجب قرار مجلس البحث العلمي رقم / 159 / المنعقد بتاريخ 2021/3/22 والمؤلفة من السادة الدكتور:

- د. علي كامل إبراهيم -الأستاذ المساعد- جامعة طرطوس - اختصاص تكاليف صناعية
عضوا ومشرفا
د. علي نظير جديد - المدرّس في كلية الاقتصاد- جامعة طرطوس- اختصاص محاسبة ادارية
عضواً
د. بهاء عيسى ليلا - المدرّس في كلية الاقتصاد-جامعة طرطوس - اختصاص محاسبة منشآت خدمية
عضواً

وناقشت رسالة الماجستير التي تقدم بها الطالب المعيد: علي محمد بدور

بعنوان:

(العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية - دراسة مسحية على الشركات السورية)

قررت لجنة الحكم الآتي:

1) منح الطالب المعيد علي محمد بدور درجة الماجستير في اختصاص محاسبة من قسم المحاسبة وعلامة قدرها رقماً ٨٧ كتابةً سبج دعاً سبجاً
وبتقدير احسان

2) رفع القرار الى المجالس المختصة لمنحها الدرجة المذكورة واستصدار القرارات اللازمة لتمتعها بحقوق هذه الدرجة وامتياراتها وفق الاصول النافذة.
طرطوس في يوم الأحد الموافق 2021/4/11م

الدكتور
بهاء عيسى ليلا

الدكتور
علي نظير جديد

الدكتور
علي كامل إبراهيم

تصريح

أصرح بأن هذا البحث:

((العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية: دراسة مسحية على الشركات السورية))

لم يسبق أن قبل للحصول على أي شهادة ولا هو مقدم حالياً للحصول على شهادة أخرى.

المرشح

علي محمد بدور

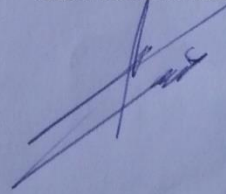


Declaration

This is a declaration that this work (**The Relationship Between Using Cost Accounting and Competitive Advantage: A Survey on Syrian Companies**) has not been submitted for any other degrees.

Candidate name

Ali Mohammad Baddour



شهادة

نشهد بأن هذا العمل الموصوف في هذه الدراسة " العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية: دراسة مسحية على الشركات السورية." هو نتيجة بحث علمي قام به الطالب المعيد علي محمد بدور وبإشراف الدكتور علي كامل ابراهيم / مشرف رئيس، والدكتور عماد محمود سليمان / مشرف مشارك وأي مرجع ورد في هذه الرسالة موثق في النص.

المشرف المشارك

المشرف الرئيس

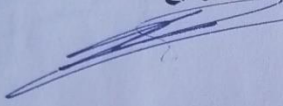
المرشح

د. عماد محمود سليمان

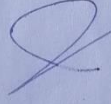
د. علي كامل ابراهيم

علي محمد بدور

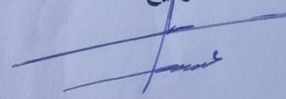
التوقيع:



التوقيع:



التوقيع:

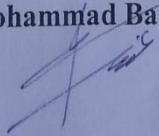


Degree

It is certify that the work described in this study (**The Relationship Between Using Cost Accounting and Competitive Advantage: A Survey on Syrian Companies**) is the result of the of a research done by the student **Ali Mohammad Baddour** under the supervision of the **Dr. Ali Kamil Ibrahim** principal supervisor and **Dr. Imad Mahmoud Sulaiman** Associate Supervisor any reference to other research in this subject documented in the text.

The candidate

Ali Mohammad Baddour

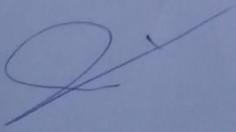


Principal supervisor

Associate Supervisor

Dr. Ali Kamil Ibrahim

Dr. Emad Mahmoud Sulaiman



الملخص

Abstract

تعدّ محاسبة التكاليف مصدراً مهماً للمعلومات التي تمكّن الشركة من اتّخاذ القرارات الاستراتيجية، فنقص هذه المعلومات أو عدم دقّتها، قد يؤدي بالشركات لاتخاذ قرارات خاطئة دون أن تكون على دراية بذلك، كالتخلّي عن منتجاتٍ مربحة، والإبقاء على منتجاتٍ 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 المطبّقة فيها، ومستوى اعتماد كل من استراتيجيتي قيادة التكلفة والتمايز لتحقيق الميزة التنافسية للشركة، إلى جانب دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية. ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة، وجرى توزيعها بشكل مباشر على عيّنة 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 أنّ (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 تعد أبسط أنواع الأنظمة، كما أنّ 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 استراتيجيتي قيادة التكلفة والتمايز محدود ويتراوح بين (2.2، 3.8)، فقد تبنت الشركات استراتيجية متوازنة، وعليه كانت العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية إيجابية متوسطة ($R=0.56$).

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 تتمّ 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، استراتيجية التمايز، الميزة التنافسية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

شكر وتقدير

قال تعالى: (ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه)

لقمان: ١٢

فإنني أشكر الله وافر الشكر أن وفقني وأعانني على إتمام هذه الرسالة، ثم أوجه آيات الشكر والعرفان بالجميل إلى الدكتور علي إبراهيم والدكتور عماد سليمان المشرفين على رسالتي. الذين منحاني الكثير من وقتها، وكان لرحابة صدرهما وسمو خلقهما وأسوبهما المميز في متابعة الرسالة أكبر الأثر في المساعدة على إتمام هذا العمل، وأسأل الله العليّ القدير أن يجازيها خيرا الجزاء.

وتقديرًا لجهودهم التي ساهمت في تصحيح مسارنا، وامتنانًا لملاحظاتهم وتوجيهاتهم المثمرة في إتمام هذه الرسالة، أتقدم بجزيل الشكر والتقدير العميق لأعضاء لجنة الحكم والقراءة الأولية:

الدكتور علي جديد

الدكتورة بهاء ليلا

الدكتورة مريم حمود

وأخيراً أتقدم بالشكر والتقدير لكل الذين مدوا لي يد العون والمساعدة والدعم المعنوي من أساتذة وزملاء وأصدقاء، لم أتمكن من ذكرهم في هذه السطور فلهم مني جزيل الشكر

والله وليّ التوفيق

الباحث

الإهداء

عندما يتولاك الله ويرعاك، عندما يهون عليك الصعاب وتسير في دربك مطمئناً تشعر بتلك الهالة التي تحيط بك وتدفعك لتحقيق الأهداف، فالحمد لله دائماً وأبداً.

إلى قلب وسعه السماء ما مل يوماً من التضحية والعطاء... أبي الغالي

إلى من وهبتي سهرها لأنام وحياتها لأحيا..... أمي الحبيبة

إلى شغاف القلب ووجد الروح أختي العزيزتين وجد، شغف

إلى عزيز قلبي.....ومؤنس روحي أخي يحيى

إلى من ضاقت بهم السطو..... فوسعهم قلبي..... أصدقائي

| | |
|--------------------------|---|
| General Framework of The | الفصل الأول: الإطار العام للبحث |
| ٢ | Research |
| ٢ | 1-1- مقدمة (Introduction) |
| ٣ | 2-1- الدراسات السابقة Literature review |
| ٢٠ | 3-1- مشكلة البحث Research Problem |
| ٢١ | 4-1- أهمية البحث Research Importance |
| ٢١ | 5-1- أهداف البحث Research Objectives |
| ٢٢ | 6-1- فرضيات البحث Research hypotheses |
| ٢٣ | 7-1- منهجية البحث Research Methodology |
| ٢٣ | 8-1- حدود البحث Research Limits |
| Cost Accounting: its | الفصل الثاني: محاسبة التكاليف: أهميتها وتقنياتها |
| ٢٥ | importance and techniques |
| ٢٥ | تمهيد |
| ٢٦ | 1-2- التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف |
| ٢٨ | 2-2- أهمية محاسبة التكاليف |
| ٢٩ | 3-2- تخصيص التكاليف |
| ٣٠ | 4-2- تقنيات محاسبة التكاليف |
| ٣٠ | 1-4-2- نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing |
| ٣١ | 1-1-4-2- أهمية نظام ABC: |
| ٣٢ | 2-1-4-2- تصميم نظام ABC |
| ٣٣ | 3-1-4-2- قواعد توزيع التكاليف |
| ٣٣ | 4-1-4-2- مقارنة نظام التكلفة على أساس النشاط ABC مع نظام التكلفة التقليدي |
| ٣٤ | 5-1-4-2- تطبيقات نظام ABC |
| ٣٥ | 2-4-2- التكلفة المستهدفة Target Costing |
| ٣٥ | 1-2-4-2- أهمية التكلفة المستهدفة |
| ٣٦ | 4-2-2- خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة |
| ٣٧ | 3-2-4-2- تطبيقات التكلفة المستهدفة |
| ٣٨ | 3-4-2- التكلفة المعيارية Standard Costing |

| | |
|----|--|
| ٣٨ | 1-3-4-2 أهمية التكاليف المعيارية |
| ٣٩ | 2-3-4-2 تحديد معايير التكلفة |
| ٤٠ | 3-3-4-2 تطبيقات التكاليف المعيارية: |
| | الفصل الثالث: الميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس |
| ٤٣ | Competitive Advantage & Competitive Strategies |
| ٤٣ | تمهيد |
| ٤٤ | 1-3 استراتيجيات بورتر العامة |
| ٤٦ | 1-1-3 استراتيجية التمايز (Differentiation Strategy) |
| ٤٨ | 2-1-3 استراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership Strategy) |
| ٥٠ | 3-1-3 Focus Strategy استراتيجية التركيز |
| ٥٢ | 2-3 العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية |
| ٥٨ | الفصل الرابع: الدراسة المسحية The Survey Study |
| ٥٨ | تمهيد |
| ٥٨ | 1-4 منهجية البحث (The Research Methodology) |
| ٥٨ | 1-1-4 مجتمع وعينة البحث (The Research Population and Sample Selection) |
| ٦٠ | 2-1-4 تصميم الاستبانة |
| ٦١ | 3-1-4 متغيرات البحث |
| ٦٣ | 2-4 التحليل الإحصائي |
| ٦٣ | 1-2-4 بيانات وصفية عامة |
| ٦٣ | 1-1-2-4 معلومات عن المستجيبين |
| ٦٦ | 2-1-2-4 معلومات عن الشركات المستجيبة |
| ٦٨ | 2-2-4 نظام التكلفة في الشركات المستجيبة |
| ٦٨ | 1-2-2-4 استخدام نظام تكلفة في الشركات المستجيبة |
| ٦٩ | 2-2-2-4 تخصيص التكاليف العامة في الشركات المستجيبة |
| ٧١ | 3-2-2-4 نوع ومستوى أهمية نظام التكلفة المستخدم في الشركات المستجيبة |
| ٧٦ | 4-2-2-4 استخدام معلومات محاسبة التكاليف |
| ٧٨ | 5-2-2-4 العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف |
| ٨٠ | 3-2-4 الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السورية |
| ٨٠ | 1-3-2-4 مدى استخدام استراتيجية تمايز المنتجات في الشركات الصناعية السورية: |
| ٨٢ | 2-3-2-4 مدى استخدام استراتيجية قيادة التكلفة في الشركات الصناعية السورية |
| ٨٣ | 4-2-4 العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية |

| | |
|----|--|
| ٨٣ | 1-4-2-4- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز: |
| ٨٧ | 2-4-2-4- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة |
| ٩١ | 3-4-2-4- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية |

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات Results & Recommendations

| | |
|-----|-----------------------|
| ٩٧ | |
| ٩٧ | 1-5- النتائج |
| ٩٩ | 2-5- التوصيات |
| ١٠١ | مراجعReferences |
| ١٠٦ | الملاحق |

قائمة الجداول

| الرقم | الجدول | الصفحة |
|-------|--|--------|
| 4-1 | المركز الوظيفي | 63 |
| 4-2 | المؤهل العلمي | 64 |
| 4-3 | سنوات الخبرة | 65 |
| 4-4 | حجم الشركة حسب عدد العمال | 67 |
| 4-5 | نوع الصناعة | 67 |
| 4-6 | مستوى استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات المستجيبة | 69 |
| 4-7 | مدى استخدام محاسبة التكاليف بالاعتماد على حجم الشركة | 69 |
| 4-8 | تخصيص التكاليف العامة | 70 |
| 4-9 | تخصيص التكاليف العامة بالاعتماد على حجم الشركة | 70 |
| 4-10 | مقارنة تخصيص التكاليف العامة مع دراسة (Hamdan, 2013) | 71 |
| 4-11 | نوع نظام التكلفة في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة | 72 |
| 4-12 | مقارنة نسبة تطبيق نظم التكاليف في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة مع دراسة (Hamdan, 2013) | 72 |
| 4-13 | مستوى أهمية نظام التكلفة في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة | 73 |
| 4-14 | نوع نظام التكلفة المطبق في الشركات التي تخصص التكاليف العامة | 74 |
| 4-15 | مستوى أهمية نظام التكلفة في الشركات التي تخصص التكاليف العامة | 75 |
| 4-16 | نتائج اختبار T-test لعينة واحدة لاستخدام معلومات محاسبة التكاليف | 76 |
| 4-17 | مقارنة استخدام معلومات محاسبة التكاليف مع الدراسات السابقة | 77 |

| | | |
|----|---|------|
| 78 | العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف | 4-18 |
| 80 | النسبة المئوية للعوامل التي تؤثر بزيادة استخدام محاسبة التكاليف ومقارنتها بالدراسات السابقة | 4-19 |
| 81 | استراتيجية تمايز المنتجات | 4-20 |
| 81 | مقارنة عوامل تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات مع (Kubuta, 2014) | 4-21 |
| 82 | استراتيجية قيادة التكلفة | 4-22 |
| 83 | مقارنة عوامل تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة مع (Kubuta, 2014) | 4-23 |
| 84 | التحليل العاملي لعناصر استراتيجية التمايز | 4-24 |
| 85 | التحليل العاملي لعناصر استخدام محاسبة التكاليف | 4-25 |
| 86 | اختبار التوزيع الطبيعي لاستراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف | 4-26 |
| 87 | الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف | 4-27 |
| 88 | التحليل العاملي لعناصر استراتيجية قيادة التكلفة | 4-28 |
| 89 | اختبار التوزيع الطبيعي لاستراتيجية قيادة التكلفة | 4-29 |
| 90 | الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف | 4-30 |
| 91 | التحليل العاملي للميزة التنافسية | 4-31 |
| 92 | التوزيع الطبيعي للميزة التنافسية | 4-32 |
| 93 | الانحدار الخطي البسيط لاستخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية | 4-33 |
| 94 | مقارنة النتائج مع الدراسات السابقة | 4-34 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | الشكل | الرقم |
|--------|---------------------------|-------|
| 45 | استراتيجيات بورتر العامة | 3-1 |
| 64 | المركز الوظيفي للمستجيبين | 4-1 |
| 65 | المؤهل العلمي للمستجيبين | 4-2 |
| 66 | عدد سنوات الخبرة | 4-3 |
| 68 | نزع الصناعة | 4-4 |

الاختصارات

| A | | |
|----------|--|---------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing | التكلفة على أساس النشاط |
| ABM | Activity Based Management | الإدارة القائمة على أساس النشاط |
| ABCM | activity based cost management | إدارة التكلفة على أساس النشاط |
| C | | |
| CT | Contingency Theory | نظرية الطوارئ |
| I | | |
| ICSI | The Institute of Company Secretaries of India | معهد أمناء الشركات في الهند |
| ICAI | The Institute of Cost Accounting of India | معهد محاسبة التكاليف في الهند |
| IT | Institutional Theory | النظرية المؤسسية |
| S | | |
| SCM | supply chain management | إدارة سلسلة التوريد |
| T | | |
| TC | Target Costing | التكلفة المستهدفة |
| M | | |
| MAPs | Management Accounting Practices | ممارسات المحاسبة الإدارية |

الفصل الأول
الإطار العام للبحث

Chapter 1

**General Framework of the
Research**

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

General Framework of The Research

1-1- مقدمة (Introduction)

مع ظهور العولمة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، ودخول منافسين جدد إلى السوق، وجدت معظم 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 مميّزة منتجاتها لا تكون بحاجة كبيرة لهذه الدقة (Callahan, 1998).

وفي الوقت الذي لا يكون فيه رفع الأسعار أو خفض التكاليف خياراً جيداً، لأنه قد يؤدي لخفض الحصة السوقية أو تدهور جودة الخدمة على التوالي، يوجد خيار أفضل وهو التخلي عن المنتجات أو خطوط الخدمات أو العملاء غير المربحين. لكن هذه الإجراءات تتطلب أولاً القدرة على قياس التكلفة بشكل صحيح ودقيق لقياس هوامش الربح الحقيقية (Joshi & Dangayach, 2009). إلا أن معظم الشركات لا تمتلك أي فكرة عن تكلفة منتجاتها، وعادة ما تعتقد هذه الشركات أنها تعرف، ولكن هذه المعرفة غير صحيحة، حيث دفع سوء الفهم هذا العديد من مؤسسات الأعمال لاتخاذ قرارات خاطئة حول أعمالها، فقد تتخلى الشركات عن منتجات مربحة لصالح المنتجات تسبب لها الخسائر (Kannaiah, 2015)، ما يضعف قدرتها على المنافسة.

وتأكيداً على أهمية استخدام محاسبة التكاليف وتقنياتها ودورها في تحقيق ميزة تنافسية للشركات، فقد تناولت العديد من الدراسات السابقة العلاقة بين تقنيات محاسبة التكاليف كنظام التكلفة على أساس

النشاط وتقنية التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، وأشارت هذه الدراسات إلى أهمية هذه العلاقة في بيئات صناعية مختلفة (Cardinaels et all, 2004; Khan, 2014; Kannaiah, 2015; Ckocakulah et all, 2019; Al_Khateeb et all, 2019; سرور، 2019)، كما أنّ الدراسات التي تناولت هذه العلاقة في البيئة الصناعية السورية لا تزال محدودة، واقتصرت على دراسة استكشافية لأثر تقنية التكلفة المستهدفة على القدرة التنافسية لعدد من الشركات الصناعية في قطاع الصناعات الهندسية (Ghafeer, Abdul Rahman, 2014; Mazahrih, 2014)، في حين أنّ الدراسات التي تناولت العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية لا تزال محدودة.

يحاول هذا البحث دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، من خلال دراسة مسحية على الشركات الصناعية السورية، واكتشاف مدى استخدام محاسبة التكاليف وتقنياتها المختلفة، ومستوى اعتماد كلّ من استراتيجيتي التنافس (التمايز، قيادة التكلفة).

1-2- الدراسات السابقة Literature review

١. (Cardinaels et all, 2004)

The Value of Activity-Based Costing in Competitive Pricing Decisions

قيمة نظام التكلفة على أساس النشاط في قرارات التسعير التنافسية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى توافر المنافسين المطلعين الذين يمكن أن يكونوا أداة للتعلّم بالشكل الذي يطغى على قيمة ABC في تحديد الأسعار، كما يتمثل الهدف الثاني لهذه الدراسة في اختبار ما إذا كان نظام ABC يؤدي إلى قرارات تسعير محسّنة عندما يكون لدى السوق قيمة معلوماتية أقل نسبياً. قدم الباحث أدلة تجريبية عن الفوائد المحتملة لأنظمة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير في ظل سوق تنافسية، وأظهرت نتائج الدراسة أنّ المعلومات التي يتم الحصول عليها من السوق ومن المنافسين المتفوقين تكون أكثر فائدة في تحقيق الميزة التنافسية، مع ذلك، تقدم ABC فوائد تفوق فوائد أنظمة

التكاليف التي تعتمد على الحجم، حيث تنتج مخصصات التكلفة المتحيزة خسائر محاسبية تعيق التعلم من المنافسين المتفوقين. وفي البيئات الأقل استفادة من معلومات السوق لا تزال ABC تتفوق على التكاليف التقليدية في تحقيق الميزة التنافسية.

٢ . (Beheshti, 2004)

Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system

اكتساب واستدامة الميزة التنافسية بنظام إدارة التكاليف القائم على النشاط.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط ABCM على الميزة التنافسية، والذي يوحد بين نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وتقنيات الإدارة القائمة على أساس النشاط ABM، من خلال دراسة حالة كل من شركة كرايسلر Chrysler. وشركة Safety-Kleen الرائدة في مجال الخدمات البيئية في أمريكا الشمالية، حيث تمت مقاومة ABCM في الحالتين السابقتين، وكان المدراء يشككون في قدرات الطرق المحاسبية الجديدة، فيما كان الموظفون يتخوفون من هذا النظام، كون هذا النظام يكشف الممارسات غير الفعالة.

وقد خلصت الدراسة إلى أنّ ABCM لديها القدرة على معالجة القضايا الاستراتيجية المتعلقة بالربحية المحتملة للمنظمة، كما أنّ هذه الطريقة مفيدة بشكل خاص في تزويد الإدارة بأنواع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الحاسمة والتوفير في التكاليف. بالإضافة إلى أنّ أساليب ABCM يمكن أن تكون قوية، سواء استخدمت كأداة لتكاليف المنتج أو كأداة لإدارة التكلفة، في حين لا تقدم ABCM جميع الإجابات لجميع مشاكل الشركات، لكنّها تقدم نهجاً منطقياً لإدارة التكاليف التي يمكن أن توجه الإدارة في اتجاه الأسباب الجذرية للمشاكل، ويمكنها من تحديد هذه المشاكل، ويساعدها على تحديد الفرص لتحسين صنع القرار وتحقيق ميزة تنافسية.

Activity-based costing as a tool for gaining competitive advantage: a case study

التكلفة على أساس النشاط كأداة للحصول على ميزة تنافسية: دراسة حالة.

هدفت هذه الدراسة لتحديد أوجه التباين بين نظام التكاليف الحالي لشركة رائدة في مجال تصنيع فلاتر السيارات في الهند، والذي يقوم بتخصيص التكاليف العامة على أساس برامج التشغيل المعتمدة على الوحدات، وبين نظام تكاليف متطور يركز على أنشطة القيمة المضافة، والذي يخصص التكاليف العامة على أساس تقاسم الموارد التي تستهلكها الأنشطة المختلفة المتضمنة في العملية، واقترح الباحث نموذجاً لتطبيق نظام ABC، ودرس الشركة بعد تطبيق النموذج المقترح. وأظهرت نتائج الدراسة أن النظام الحالي غير منتظم ولم يعتمد على طرائق منهجية للوصول للمعدلات المختلفة. أما عند تطبيق نظام ABC، فإن المعدلات تختلف باختلاف المكونات والأنشطة المنجزة خلال العملية، حتى عندما تكون سعة الماكينة نفسها، ما يدل على أن نظام ABC يوفر معلومات ومعدلات أكثر فائدة في تحميل التكاليف، وبالتالي اتخاذ القرار الأمثل في عملية تسعير المنتجات وتحقيق ميزة تنافسية.

٤ . (الأسطل، 2010)

دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في تفعيل وزيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية في سوق فلسطين للأوراق المالية، والتعرف على آليات ومبادئ الحوكمة المتمثلة في محاسبة المسؤولية والإدارة الاستراتيجية للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة، وانعكاس تطبيقاتها على تفعيل وزيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال توزيع استبانة على العينة المدروسة. وتوصلت الدراسة إلى وجود اهتمام من قبل الشركات الصناعية محل

الدراسة بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وتم إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن هناك تأثيراً إيجابياً للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

٥. (Antic & Novicevic, 2011)

Target Costing for the Purpose of Generic Strategies` Realization.

التكلفة المستهدفة لغرض تحقيق الاستراتيجيات العامة.

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. وقد أجرت الدراسة مراجعة أدبية لدور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، حيث تشير النتائج إلى أنّ مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل مصدراً مهماً للمعلومات لتحقيق أيّ 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.

٦. (Krumwiede & Charles, 2011)

The Use of Activity- Based Costing with Competitive Strategies: Impact on Firm Performance.

استخدام التكلفة على أساس النشاط مع الاستراتيجيات التنافسية: التأثير على أداء الشركات.

تناولت هذه الدراسة العلاقات بين استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والاستراتيجية التنافسية والأداء التنظيمي، وتم توزيع 1100 استطلاع، كما تم استرداد 264 استجابة قابلة للاستخدام. عملت الدراسة على تقسيم الشركات إلى مجموعات استراتيجية (السعر المنخفض، والمرونة، وخدمة العملاء)، وتظهر

النتائج جوانب مختلفة من أداء الشركة، وخاصة الربحية حيث إنها تكون أعلى مع استخدام إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM، والالتزام العالي بخدمة العملاء أو استراتيجيات السعر المنخفض، ولا يبدو أنّ الشركات التي اتبعت استراتيجيات مرنة تستفيد من ABCM بقدر ما تستفيد منه الاستراتيجيات الأخرى، كما أنّ الشركات التي ليس لديها التزام قوي بأيّ استراتيجية لا تستفيد بشكل كبير من ABCM.

٧. (AL Awawdeh & AL Sharairi, 2012)

The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities

العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية للجامعات الأردنية الخاصة.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام الجامعات الأردنية الخاصة لتقنية التكلفة المستهدفة، وتحديد أبعاد الميزة التنافسية، إلى جانب تحديد أهمّ الأبعاد التي تعتمد عليها تقنية تحديد التكاليف في بناء المزايا التنافسية للجامعات الأردنية الخاصة وتعزيزها. شملت الدراسة 13 جامعة أردنية، وتم توزيع الاستبانة على مسؤولي الأقسام المالية، وخلصت الدراسة إلى أنّ الجامعات الأردنية الخاصة تتبنى التكلفة المستهدفة بمتوسط إجمالي قدره (3.48)، كما تتمتع بميزات تنافسية متوسطة قدرها (3.46)، وتم استخدام تقنية التكلفة المستهدفة من قبل الجامعات الخاصة كواحدة من تقنيات إدارة التكلفة، وهي موجهة للسوق، حيث تم استخدامها في مرحلة تقديم المنتج من دورة حياة المنتج من أجل تعزيز الربحية والإنتاجية.

٨. (الشيخ نور، 2013)

التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة، وإمكانية تطبيقه على أحد المنشآت الصناعية السودانية، وإبراز دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم القدرة التنافسية. وقد توصل الباحث إلى أنّ أنظمة التكاليف التقليدية لا تلائم البيئة الصناعية الحديثة، وأنّ أسلوب التكلفة

المستهدفة لا يتم تطبيقه في مصنع التوفيق للصابون، إلا أنه يوجد تبنٍ للعديد من مبادئ هذا الأسلوب، كدراسة السوق وتلبية رغبات العملاء في المنتجات من حيث الجودة والمواصفات والأسعار المطلوبة، بالإضافة لوجود إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة إذا ما تم التغلب على المعوقات التي تواجه تطبيقه، ما يوفر إمكانية لاستخدامه كوسيلة لمواجهة المنافسة وتعزيز البقاء في الأسواق، وذلك من خلال تخفيض التكاليف وتوفير معلومات مهمة تساعد في تطوير المنتجات.

٩ . (Hamdan, 2013)

Costing Systems and Management Accounting Practices in Syrian Private Industrial Companies: a Contingency Approach

أنظمة التكاليف وممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية السورية الخاصة: مدخل الطوارئ

تكتشف الرسالة مستوى التعقيد في أنظمة تقدير التكاليف، ومدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (MAPs) المستخدمة في الشركات الصناعية السورية الخاصة، حيث اعتمد الباحث نظرية الطوارئ (CT) والنظرية المؤسسية (IT) لتحديد العوامل الطارئة والمؤسسية التي لها التأثير الأكبر على أنظمة تقدير التكاليف وممارسات المحاسبة الإدارية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على الشركات الصناعية الخاصة متوسطة وكبيرة الحجم في سوريا. وتم جمع 108 استبانة قابلة للاستخدام مما يجعل معدل الاستجابة 24.4%. وكشف تحليل البيانات أن أياً من الشركات المستجيبة لم تستخدم نظام ABC أو تفكر في اعتماده، بدلاً من ذلك استخدمت جميعها ما يمكن اعتباره أنظمة تقدير تكاليف تقليدية. وكان مستوى تعقيد هذا النظام محدوداً أيضاً مع استخدام المستجيبين فقط لمحركات التكلفة المستندة إلى الحجم أو المحركات التعسفية.

دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدمية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر أسلوب التكاليف على أساس النشاط على الميزة التنافسية لمؤسسة خدمية، وزيادة اهتمام المؤسسات الجزائرية بهذه الطريقة التي تعدّ مسابرة لتطورات القرن. تم إجراء دراسة ميدانية على جامعة المسيلة وشملت العينة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. وخلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً بين التكلفة على أساس النشاط والميزة التنافسية للمؤسسة، بمعنى أنّ تطبيق هذا النظام من شأنه أن يحقق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج أو عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد والمفاضلة بينها من أجل استخدامها بكفاءة.

The Impact of Target Costing Method to Strengthen The Competitiveness of Industrial Companies.

أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

تناول البحث طريقة التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وتأثيرها على تحقيق النجاح في المجال التنافسي للشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية للشركة تفوق قدرات المنافسين، والتكيف مع الديناميكيات المتزايدة للبيئات التنافسية التي تعمل بها، وضمان تعزيز القدرة التنافسية للشركة. وقد اعتمد الباحث على دراسة استكشافية باستخدام أسلوب المسح لعدد من الشركات في قطاع الصناعات الهندسية في سورية باستخدام الاستبيان. وتشير نتائج الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي ومباشر بشكل جيد بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز كل من ميزة التكلفة وميزة الجودة.

Target Costing And Competitive Advantage- an Indian Perspective**التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية – منظور هندي**

أشارت الدراسة إلى أنّ هدف التكلفة المستهدفة هو التأكد من أنّ الشركة تحقق أهداف الربح الخاصة بالمنتج في سوق ذات بيئة تنافسية، فالشركات أصبحت تدرك أنّها لا تستطيع زيادة الأسعار لحل مشاكل ضغط التكلفة والأرباح. شملت الدراسة حالة شركة هندية انتقلت من تصنيع الدراجات النارية، لصناعة تاتا نانو وهي سيارة تناسب الطبقة المتوسطة، ومنخفضة السعر، حيث أعطت بعداً جديداً للسوق التنافسية عندما تم إطلاقها، ومركزين على عدّة عوامل عند إنتاجها وهي السلامة والامتثال التنظيمي والتكلفة المعقولة، معتمدين في تحقيق ذلك على التكلفة المستهدفة.

توصلت الدراسة إلى أنّ التكلفة المستهدفة مكّنت الشركة من امتلاك تحليلات واسعة للسوق ومعلومات كاملة عنه، وهو أمر صعب في السوق الهندية حيث لا يزال القطاع غير المنظم يحكم السوق. كما توصلت الدراسة إلى أنّ الشركة تمكنت من تحقيق ميزة تنافسية من خلال اعتمادها على نظام التكلفة المستهدفة وبالتعاون مع أدوات استراتيجية أخرى.

Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: a Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria.

أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية: دراسة على عدد من الشركات الصناعية المختارة في نيجيريا.

هدفت الدراسة إلى التأكد من تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في نيجيريا، وتحديد كيفية تعزيز التكلفة المستهدفة لميزة التكلفة في الشركات، وكذلك ميزة جودة المنتج. تم

استخدام كبار المحاسبين ومديري التسويق ومهندسي الإنتاج لتحديد تأثير التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية، وتم توزيع الاستبيان على عينة من 134 شركة صناعية في نيجيريا. وأظهرت نتائج الدراسة أنّ التكلفة المستهدفة تعزز كلاً من ميزة التكلفة وميزة جودة المنتج في الشركات الصناعية النيجيرية، وتُمكن الشركات من تقديم منتجات عالية الجودة بأسعار منافسة. كما أظهرت الدراسة دعم الإدارة العليا وإيلائها اهتماماً أكبر لتطبيق التكلفة المستهدفة لتحقيق التخفيضات الكبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية.

(Kubuta, 2014) . ١٤

Competitive Advantage And Performance of Real Estate Firms in Nairobi, Kenya.

ميزة تنافسية وأداء الشركات العقارية في نيروبي ، كينيا.

تناولت الدراسة الميزة التنافسية وأداء الشركات العقارية في نيروبي، كينيا، وقد هدفت إلى: (1) تحديد المزايا التنافسية التي تتمتع بها الشركات العقارية في نيروبي (2) لتحديد ما إذا كانت المزايا التنافسية لها أثر على أداء الشركة العقارية. وشملت الدراسة 38 شركة عقارية في نيروبي، وتم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبانات على الشركات المشاركة في الدراسة.

وجدت الدراسة أنّ الشركات العقارية قد اعتمدت العديد من المزايا التنافسية التي تشمل: قيادة التكلفة التي تم تحقيقها من خلال تقديم أسعار تنافسية، وتمايز المنتجات الذي تم تحقيقه من خلال سمعة منتجات الشركة، واستراتيجيات التسويق التي تشمل علامة تجارية قوية وخدمة عملاء فعّالة، وبنية تحتية للمشروع شملت جميع الأحوال الجوية في حالة جيدة، وأظهرت النتائج أيضاً وجود تأثير إيجابي لمصادر الميزة التنافسية التي تبنتها الشركات العقارية في نيروبي في أدائها فيما يتعلق بالربحية، ونمو المبيعات، ورضا العملاء، وحصّة السوق، وكفاءات الموظفين، والابتكارات في المنتجات والخدمات.

ABC in Metal Industry: A Tool for Gaining a Competitive Advantage

نظام ABC في الصناعات المعدنية: أداة لتحقيق الميزة التنافسية.

تناولت هذه الدراسة مستوى اعتماد استراتيجيات SCM (إدارة سلسلة التوريد) ولا سيما استراتيجية تحديد التكاليف على أساس النشاط في صناعة المعادن اليونانية الكبيرة. بالإضافة إلى دراسة إمكانية استخدام طريقة ABC في هذه الشركة، لتوفير أداة لدعم العمل، والتوصل إلى استنتاج حول المزايا والعيوب الحقيقية لتنفيذ هذه الطريقة. واعتمدت الدراسة على المنهج الاستكشافي، وتم اعتماد دراسة حالة واحدة أجريت في شركة HALCOR SA، وقدمت دراسة الحالة التي أجريت، نموذجاً يقوم على تقدير التكاليف لنشاط صناعة النحاس، والذي يكشف عن أنّ معلومات التكلفة المعيارية، وأداة تقدير التكلفة على أساس النشاط التي يتم تنفيذها في جميع أقسام SCM يمكنها دعم قرارات سلسلة التوريد ذات الصلة، وبالتالي خلق ميزة تنافسية حقيقية لهذه الصناعة.

Activity Based Costing (ABC): Is It a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage?

التكلفة على أساس النشاط: هل هي أداة للشركة لتحقيق الميزة التنافسية؟

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أسباب تطبيق الشركة لنظام التكلفة على أساس النشاط، وتحديد الفروقات بين الشركات الناجحة في تنفيذ ABC وتلك التي فشلت في تنفيذه، ومحاولة إظهار كيف يعمل نظام ABC على تحسين الميزة التنافسية للشركات. وأجرى الباحث ما مجموعه (105) مسوحات بطرائق مختلفة لضمان تجميع الردود من مصادر متنوعة. تم إرسال استبيانات إلى مستهدفين من صناعات مختلفة من الموظفين المحترفين والإداريين الذين يشاركون في صنع القرار، وتشمل هذه الصناعات

تكنولوجيا المعلومات والخدمات والتصنيع. وأظهرت نتائج المسح أنّ هناك موافقة على أن نظام التكلفة الجيد مثل ABC سيؤدي بالتأكيد إلى تسليح الشركة بالقوة الكافية للتنافس في ساحة تنافسية. ومع ذلك، تقر الشركات أيضاً أنّ تنفيذ ABC مهمة شاقة. ويمكن أن تضع هذه العملية عبئاً كبيراً على الشركة، كما يقدم ABC معلومات عن القرارات الاستراتيجية، مثل مزيج المنتجات، حيث يسمح نظام ABC لمصممي المنتجات بفهم تأثير التصميم المختلفة على التكلفة والمرونة وتعديل تصميماتهم وفقاً لذلك.

(Reddy & Ismail, 2017) .١٧

Impact of Activity-based Costing (ABC) on Competitive Advantage in the Jordanian Telecommunication.

أثر نظام التكلفة على أساس النشاط على الميزة التنافسية في شركات الاتصالات الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مستويات المعرفة في حساب التكاليف على أساس النشاط في قطاع الاتصالات في الأردن، وكيف يؤثر ذلك على نمو القطاع، من أجل تقييم العوامل التي تروج للممارسات القائمة على أساس النشاط، وتحليل أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الميزة التنافسية لهذه الشركات. وقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي، مستخدماً الاستبيان كأداة لجمع البيانات، ومعتدداً على مقياس ليكرت الخماسي، بالاعتماد على عينة تتكون من (222) فرد في ثلاث شركات اتصالات. واستخدم الباحث الانحدار الخطي البسيط، والانحدار الخطي المتعدد، كأساليب إحصائية لاختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط والميزة التنافسية في شركات الاتصالات الأردنية.

Activity-Based Costing: Helping Small and Medium-Sized Firms Achieve a Competitive Edge in the Global Marketplace.

التكلفة على أساس النشاط: مساعدة الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في تحقيق ميزة تنافسية في السوق العالمية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانيات نمو الشركات الصغيرة والمتوسطة في الإيرادات والقدرة التنافسية من خلال تبني نظام ABC. وأجرت الدراسة مراجعة أدبية لأثر التكلفة على أساس النشاط على تحقيق الميزة التنافسية، وقد توصل الباحثون إلى أنّ تقدير التكاليف أمر بالغ الأهمية في إدارة عمليات المؤسسة بفعالية، كما أنّ الاختلافات في الربحية التي يتم ملاحظتها عند استخدام أنظمة مختلفة للتكلفة كبيرة. ويعتمد الإقرار فيما إذا كان نظام ABC هو أفضل نظام تكلفة للشركة على تكلفة التنفيذ وعملياتها، والمعلومات التي تم الحصول عليها. وقد يكون نظام التكلفة المعيارية مقترناً بنظام تقليدي أكثر تطوراً لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وعملياً بشكل أكبر للشركة، ومستمر بتقديم بيانات دقيقة بما فيه الكفاية بحيث لا يختلف بشكل كبير عن ABC. وسوف تجد الشركات التي تتبنى تكاليف تعتمد على النشاط أنّها لا تركز فقط على الماضي، بل يمكنها تسهيل التخطيط المستقبلي من خلال الإشارة إلى أوجه القصور والنفائات التي تقلل من الأرباح وتؤثر على القدرة التنافسية للشركة.

Competitive Price Strategy with Activity-Based Costing, Case Study of Bicycle Part Company

استراتيجية الأسعار التنافسية مع التكلفة على أساس النشاط، دراسة حالة لشركة قطع غيار الدراجات. تعد صناعة قطع غيار الدراجات صناعة تنافسية للغاية، حيث إنّ الشركة موضوع الدراسة تفقد الميزة التنافسية بسبب ارتفاع قائمة الأسعار للشركة مقارنة بالشركات المنافسة في تايوان. وتقوم الشركة موضوع

الدراسة بإعادة فحص عملية التصنيع بعناية، حيث هناك ثلاث مراحل معالجة لتصنيع المنتجات، من المواد الخام إلى مستوى أجزاء، من الأجزاء إلى المكونات، وتجميع المكونات في الدراجة أخيراً. اعتمدت الدراسة طريقة دراسة الحالة، وهدفت إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، ومقارنة فرق التكلفة بين نظام ABC ونظام التكلفة التقليدي. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنّ نظام ABC يوفر معلومات دقيقة حول العديد من مسببات تكلفة النشاط، وحول العلاقات السببية بين استهلاك الموارد والتكلفة أثناء عملية التصنيع، كما أنّ معلومات التكلفة هي المراجع المهمّة التي تساعد الشركة على تحديد استراتيجية السعر بشكل جيد.

(Falih et All, 2017) .٢٠

The Strategic Information can support the Target Cost Approach to realize Competitive Advantage

دعم نهج المعلومات الاستراتيجية للتكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية.

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان يتم استخدام التكلفة المستهدفة في عملية حساب التكاليف في توقعات العملاء، وهامش الربح، والتكلفة وتحديد الأسعار، وتخفيض التكاليف وعمليات الإدارة، في الوقت الذي تعمل فيه الشركات في بيئة عمل تنافسية قوية ومتقلبة للغاية.

وقد قام الباحث بدراسة حالة شركة كوكا كولا في العراق، واعتمد الاستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث توصل الباحث إلى أنّ التكلفة المستهدفة هي طريقة لإعادة تصميم هيكل تكلفة المنتج وفقاً لسعر المنتج المحدد في السوق. وإذا تمكنت الشركة من الوصول إلى هدف التكلفة قبل البدء الفعلي بعملية الإنتاج، مع دعم الإدارة العليا ومختلف المستويات الإدارية فستكون قادرة على تحقيق ميزة تنافسية في السوق.

The link between Competitive Strategies, Activity- Based Costing Implementation and Organizational Performance.

الرابط بين الاستراتيجيات التنافسية وتطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط والأداء التنظيمي

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والأداء التنظيمي، واعتمد الباحث على طريقة المسح. وشملت الدراسة الشركات الصناعية العراقية، حيث تمكّن الباحث من الحصول على (114) استبانة صالحة للتحليل، وخلصت هذه الدراسة إلى أنّ استراتيجية قيادة التكلفة لها تأثير كبير وإيجابي على تنفيذ ABC والأداء التنظيمي، في المقابل توجد علاقة سلبية ولكنها مهمة بين استراتيجية التمايز وتنفيذ ABC، كما أنّه يجب على شركات التصنيع في العراق التركيز على استراتيجية قيادة التكلفة في أعمالهم واستراتيجياتهم التنظيمية، للتأكد من التنفيذ الناجح لنظام ABC.

.٢٢ (سرور، 2019)

دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة.

هدف البحث إلى استعمال تقنية حديثة من تقنيات إدارة التكلفة بغية خلق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتدعيمها، لمساعدتها في مواجهة العولمة، حيث تعد تقنية التكلفة على أساس المواصفات خطوة متقدمة عن تقنيتي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط وامتداد لهما. وتم تطبيق البحث في شركة الأصباغ الحديثة في العراق، وشملت العينة المختارة بيانات إنتاج منتج البوية في الشركة.

وتوصلت الدراسة إلى أنّ اعتماد تقنية التكلفة على أساس المواصفات على هندسة القيمة يُسهم في تحقيق الجودة المطلوبة، على اعتبار أنّ الجودة هي مطابقة المنتج للمواصفات المرغوبة من المستهلك في ضوء السعر الذي يرضى به، ويساعد في خفض التكاليف كونه يحدد التكاليف التي لا تضيف قيمة، ويعمل

على تخفيض كلفتها أو استبعادها، ومنه زيادة الحصة السوقية للشركة، وزيادة إمكانية مواجهة منتجات المنافسين، ومواجهة العولمة الداخلية والخارجية.

(Al-Khateeb et all, 2019) . ٢٣

Target Costs and The Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of The Iraqi Companies

التكاليف المستهدفة ودور تصميم المنتج في تحقيق الميزة التنافسية للشركات العراقية.

هدف البحث إلى دراسة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف المنتج في الشركات الصناعية العراقية من أجل دعم القدرة التنافسية، مع الحفاظ على جودة المنتجات وتحسينها لإدارتها في المنافسة في السوق، وتحديد المدى الممكن والفعال لطريقة التكلفة المستهدفة، وتحديد دور إعادة التصميم من خلال فريق عمل في مجال تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات العراقية. وتم جمع البيانات من خلال توزيع استبيان على عينة من الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في بغداد، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساعد في دعم القدرة التنافسية للمنتجات العراقية، وتدعيم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية العراقية التي تنافس المنتجات المستوردة.

التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة نلاحظ أن هذه الدراسات تختلف عن بعضها البعض في طريقة وأسلوب دراسة المشكلة ومناقشتها، حيث قارنت دراسة (Cardinaels et all, 2004) من خلال دراسة تجريبية بين المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، والمعلومات الواردة من السوق ومن المنافسين، وأي من هذه المعلومات أكثر قدرة على تقديم المساعدة لتحديد السعر التنافسي. أما (Beheshti, 2004) فقد درست نتائج دمج نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، وتقنيات الإدارة

على أساس النشاط من خلال دراسة حالة شركتين قامتا بتطبيق نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط ABCM، وأثر تطبيق هذا النظام في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

فيما ركزت دراسة (Joshi & Dangayacg, 2009) على بيان الفوارق والاختلافات بين أنظمة التكاليف التقليدية ونظام ABC، وبيان أثر كل منها على الميزة التنافسية، من خلال دراسة حالة إحدى الشركات الرائدة في مجال تصنيع فلاتر السيارات. وكذلك جاءت دراسة (Yueh lu et all, 2017) في نفس السياق، من خلال المقارنة بين نتائج تطبيق كل من أنظمة التكاليف التقليدية ونظام ABC، من خلال دراسة حالة شركة تعمل في مجال صناعة قطع الدراجات في تايوان.

أما دراسة (Kannaiah, 2015) فقد قارنت بين الشركات التي تتجج في تنفيذ ABC وتلك التي تفشل في ذلك، محاولاً إظهار أثر ذلك على الميزة التنافسية للشركات، شاملاً قطاعات عدة في دراسته، في حين ركز (Kafetzidakis & Mihiotis, 2015) على نظام التكاليف على أساس النشاط ABC ضمن بيئة سلسلة التوريد، ودور هذا النظام في تفعيل وتشغيل سلسلة التوريد، بالإضافة إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة من خلال ذلك، معتمدين على دراسة حالة شركة واحدة. أما دراسة (Ckocakulah et all, 2017) فقد انصبَّ اهتمامها على دور نظام ABC في مساعدة الشركات الصغيرة والمتوسطة لتحقيق ميزة تنافسية، وهل هناك إمكانية لتطبيق نظام ABC في هذه الشركات بفعالية، حيث قارن بين خصائص النظام وتحديات تطبيقه والنتائج التي حققتها الشركة من تطبيقه.

أما دراسة (AL Awawdeh & AL Sharairi, 2012) فتناولت العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية للجامعات الخاصة الأردنية، ما يعني أنه تمّت دراسة قطاع خدمي، حيث درس الباحثان هذه المشكلة البحثية من خلال عدة أبعاد لكل من التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، ودُرس أثر كل بعد من التكلفة المستهدفة على بعد محدد من الميزة التنافسية. كذلك تناولت دراسة (رابح، 2014) القطاع الخدمي

من خلال دراسة ميدانية على جامعة المسيلة، في حين ركزت دراسة (Reddy & Ismail, 2017) على أثر نظام التكلفة على أساس النشاط على الميزة التنافسية في شركات الاتصالات الأردنية.

في حين درس (الشيخ نور، 2013) دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، من خلال دراسة حالة شركة في القطاع الصناعي السوداني، محاولاً بيان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف أو تقديم معلومات مهمة تساعد في تطوير المنتجات لتحقيق ميزة تنافسية للشركة المدروسة. كذلك جاءت دراسة (Khan, 2014) في نفس السياق، فيما تناولت دراسة (Segun, 2014) هذا الأثر على عدد من الشركات الصناعية النيجيرية، أما دراسة (AL-Khateeb et all, 2019) فقد شملت عينة من الشركات الصناعية العراقية الصغيرة والمتوسطة الحجم، وتناولت دراسة (Ghafeer et all, 2014) أثر التكلفة المستهدفة لتعزيز الميزة التنافسية لعدد من الشركات الصناعية السورية من خلال دراسة استكشافية.

أما (Falih et all, 2017) فقد درسوا قدرة نهج المعلومات الاستراتيجية على دعم نظام التكلفة المستهدفة، لتحقيق ميزة تنافسية للشركة، حيث درسوا المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة المستهدفة، ومدى دقة هذه المعلومات وفائدتها، لاتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعطي للشركة ميزة تنافسية، معتمدين في دراستهم على دراسة حالة شركة كوكا كولا. وحاولت دراسة (Antic & Novicevic, 2011) معرفة دور تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الاستراتيجيات التنافسية العامة، وإلى أي مدى يمكن للشركة تحقيق ميزة تنافسية طويلة الأمد من خلال اعتماد الاستراتيجيات التنافسية. وكذلك أشارت دراسة (Al-Balaki et all, 2018) إلى العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وجاءت دراسة (Krumwiede & Charles, 2011) في نفس السياق.

وتناولت دراسة (الأسطل، 2010) أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في تفعيل القدرة التنافسية للشركات الصناعية وزيادتها، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة من الشركات الصناعية في سوق فلسطين للأوراق المالية. فيما ركزت دراسة (سرور، 2019) على دور التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق

الميزة التنافسية في شركة الأصباغ الحديثة في العراق. بالاعتماد على ما أورد سابقاً، نلاحظ أنّ أغلب الدراسات اعتمدت على دراسة الحالة لشركة محددة أو مجال عمل معين، في حين أنّ هذا البحث يركز على الشركات الصناعية السورية على اختلاف طبيعتها عملها في دراسة مسحية، كما ناقشت الدراسات أثر تطبيق أنظمة تكاليف متطورة توفر معلومات دقيقة على الميزة التنافسية، كنظام ABC ونظام التكلفة المستهدفة، في المقابل يركز هذا البحث على بيان دور محاسبة التكاليف على وجه العموم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

1-3- مشكلة البحث Research Problem

تأخذ محاسبة التكاليف على وجه العموم، ونظم التكاليف الحديثة على وجه الخصوص دوراً مهماً في تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق استغلال أفضل لموارد المنظمة، ما ينعكس على زيادة قدرتها على تخفيض أسعار منتجاتها وتعزيز قدرتها التنافسية. وعلى الرغم من أهمية محاسبة التكاليف وتقنياتها المختلفة، لا زالت الدراسات التي تناولت واقع تطبيقها في الشركات الصناعية السورية محدودة، كما أنّ الدراسات التي حاولت الربط ما بين مستوى استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية في أدبيات محاسبة التكاليف على وجه العموم وفي البيئة السورية على وجه الخصوص لازالت نادرة.

انطلاقاً من ذلك يمكن صياغة المشكلة البحثية التي تتناول هذه الدراسة من خلال طرح الأسئلة البحثية التالية:

- ❖ هل تستخدم الشركات الصناعية السورية محاسبة التكاليف؟
- ❖ هل تستفيد الشركات الصناعية السورية من المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف؟
- ❖ هل تعتمد الشركات الصناعية السورية على استراتيجيات التمايز لتحقيق ميزة تنافسية؟
- ❖ هل تعتمد الشركات الصناعية السورية على استراتيجيات قيادة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية؟
- ❖ هل هناك علاقة ما بين استخدام محاسبة التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية في الشركات السورية؟

ويُتفرع عن هذا السؤال السؤالان الفرعيان التاليان:

- هل هناك علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واعتماد استراتيجية تمايز المنتجات؟
- هل هناك علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واعتماد استراتيجية قيادة التكلفة؟

1-4-أهمية البحث Research Importance

تتبع أهمية البحث من أهمية محاسبة التكاليف واستخداماتها، وأهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، والقرارات المتعلقة بالاستراتيجية التنافسية للشركة، وتقسم هذه الأهمية إلى:

الأهمية العلمية (Scientific Importance):

تستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية من ندرة الدراسات السابقة التي تدرس العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، حيث تعدّ هذه الدراسة الأولى من نوعها في البيئة السورية في حدود اطلاع الباحث، وإضافة جديدة في الأدبيات، بالإضافة إلى التعريف بممارسات محاسبة التكاليف، واستراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية في البيئة السورية.

الأهمية العملية (Practical Importance):

تكمن الأهمية العملية لهذه الدراسة في زيادة وعي الشركات في البيئة السورية لأهمية تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف، ودورها في تعزيز ميزتها التنافسية، الأمر الذي يُسهم في تحسين الواقع التطبيقي لمحاسبة التكاليف في البيئة السورية، وزيادة قدرتها التنافسية محلياً ودولياً.

1-5-أهداف البحث Research Objectives

تتلخص أهداف البحث في:

- ❖ دراسة مدى استخدام محاسبة التكاليف وتقنياتها المختلفة في الشركات الصناعية السورية.

❖ دراسة مستوى الاستفادة من المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية.

❖ دراسة درجة الاعتماد على كل من استراتيجية تمايز المنتجات واستراتيجية قيادة التكلفة في الشركات الصناعية السورية.

❖ دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

❖ دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية تمايز المنتجات.

❖ دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة.

1-6-فرضيات البحث Research hypotheses

من خلال ما تقدم يمكن صياغة فرضيات البحث على الشكل الآتي:

H1: تستخدم الشركات الصناعية السورية محاسبة التكاليف وتقنياتها المختلفة.

H2: تعتمد الشركات الصناعية السورية على استراتيجية قيادة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية.

H3: تعتمد الشركات الصناعية السورية على استراتيجية التمايز لتحقيق ميزة تنافسية.

H4: يوجد علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

H4.1: يوجد علاقة بين مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية ومدى

اعتمادها على استراتيجية تمايز المنتجات.

H4.2: يوجد علاقة بين مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية ومدى

اعتمادها على استراتيجية قيادة التكلفة.

1-7- منهجية البحث Research Methodology

لتحقيق أهداف البحث تم اعتماد أسلوب المسح (Survey)، واستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية السورية على اختلاف طبيعة الصناعة التي تمارسها، واقتصر البحث على الشركات الصناعية لاعتبار أنّ الشركات الصناعية 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 أنّ حجم الشركة له تأثير إيجابي ومهم على مستوى تنفيذ ممارسات محاسبة التكاليف (Hamdan, 1994; Drurry, Tayles, 2013)، تم اعتماد العينة العنقودية ذات المراحل المتعددة لاختيار عينة البحث، حيث يعد هذا الأسلوب الأكثر ملائمة 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 في العينة المختارة والتي بلغ عددها (148) شركة، كما تم تصميم الاستبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة، وذلك بعد إجراء مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة بمحاسبة التكاليف وممارستها، والميزة التنافسية، والعلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية. واعتمد على البرنامج الإحصائي (SPSS23) لتحليل البيانات واستخلاص النتائج. وتمت مناقشة طريقة سحب العينة وكيفية تصميم الاستبانة بشكل مفصل في الفصل الرابع.

1-8- حدود البحث Research Limits

حدود زمانية: تشمل هذه الدراسة عامي 2019، 2020.

حدود مكانية: تشمل كلاً من المنطقة الوسطى والساحلية والجنوبية في الجمهورية العربية السورية.

الفصل الثاني

محاسبة التكاليف: أهميتها وتقنياتها

Chapter 2

Cost Accounting: Its Importance and Techniques

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف: أهميتها وتقنياتها

Cost Accounting: its importance and techniques

تمهيد

إنّ تاريخ المحاسبة قديم قدم الحضارة، فهي عملية تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات الاقتصادية، والتي يعبر عنها بشكل مالي، بحيث تقلل المعلومات التي توفرها من حالة عدم اليقين (ICSI, 2017) للأطراف الخارجية من موردين ودائنين وبنوك وغيرهم من خلال المحاسبة المالية، وتمكّن الإدارة من اتخاذ القرارات، وتحسين كفاءة العمليات وفعاليتها، بفضل المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية (Drurry, 2012)، والتي تمثل محاسبة التكاليف أحد أهم فروعها، فهي تركز على تحديد وقياس التكاليف التي يتكبدها النشاط لتقديم المنتج أو الخدمة، وحساب تكلفة الوحدة الواحدة، وتزويد الإدارة بهذه المعلومات، ما يمكنها من حساب هامش الربح، وتحديد أماكن الهدر، ومواجهة المنافسة الشديدة وزيادة كفاءة المنظمة.

فقد انتقلت محاسبة التكاليف من مجرد حساب التكاليف دون ممارسة أي سيطرة على سلوك التكاليف، وذلك من خلال أنظمة التكاليف التقليدية التي اقتصررت 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).

وتعرف محاسبة التكاليف بأنها: "تصنيف وتخصيص للتكاليف، وتحليل للنفقات، وتتحقق من التكلفة الإجمالية لأي وحدة معينة من المنتج أو الخدمة بدرجة معقولة من الدقة، وتحديد مكونات هذه التكلفة الإجمالية، وتقديم البيانات بشكل مناسب بغرض مراقبة وتوجيه الإدارة". (ICAI, 2018, P2)

2-1- التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

إنّ محاسبة التكاليف ليست نموذجاً تم ابتكاره وطرحه من قبل شركة معينة، أو مجرد عملية محاسبية تم تنفيذها وتطبيقها، بل هي حصيلة الصعوبات والمعوقات التي تعرضت لها بيئة الأعمال على مر السنين، وتراكم للخبرات المكتسبة، فهي ليست وليدة اليوم، بل مجموعة من الممارسات التي تطورت عبر التاريخ حتى ظهرت بالشكل الذي هي عليه في وقتنا الحاضر (Garner, 2014).

لا يوجد إجماع بين الباحثين على نقطة بداية محاسبة التكاليف، حيث يُرجع بعضهم تاريخ محاسبة التكاليف للثورة الصناعية، ويجادل بعضهم الآخر بوجود ممارسات لمحاسبة التكاليف تعود إلى ما قبل الثورة الصناعية، ويعود هذا الخلاف لعدم وجود سجلات محاسبية دقيقة تعود لتلك الفترات.

يقترح (Garner 2014) أنّ أول تطور واضح لمحاسبة التكاليف حدث في عهد هنري السابع عشر في إنجلترا خلال الفترة (1485-1509) م، عندما انتقل عدد كبير من صانعي الصوف الصغار إلى الريف هرباً من قيود النقابات العديدة، إذ لم يكن تقدير التكاليف ضرورياً في بيئة تنظم النقابات جميع مصانعها وأنشطتها، وبمجرد تحررهم منها أصبحت سجلات التكاليف الدقيقة أمراً لا مفرّ منه وضرورياً للنجاح، وذلك نتيجة لاشتعال المنافسة بين الشركات. فتجربة مجموعة Medici التجارية في مسك الدفاتر لأنشطة التصنيع في أعمالها المتعلقة بتصنيع الصوف في وقت مبكر من عام (1431) م كانت ذات أهمية كبيرة، حيث تم إعداد حساب باسم (صناعة القماش وبيعه)، وتضمن جانبه المدين الصوف الذي تم شراؤه، وتكلفة الأصباغ، والمبالغ المدفوعة لتغطية تكاليف التصنيع الأخرى مثل الأجور والنفط والبطاقات والأنسجة .

في حين يعدّ الطرح الذي قدمه Hamilton (1777) في كتابه "مقدمة إلى الترويج" بتحويل أرصدة حسابات المصروفات إلى حساب "الإنتاج تحت التشغيل" على فترات سنوية نقطة تحول مهمّة في تاريخ محاسبة التكاليف، فقد مكّن هذا الاقتراح من حساب الربح عند التصنيع، وطبّق هاملتون فكرته على صناعة القماش من الكتان في اسكتلندا، حيث تضمنت عملية التصنيع خمس مراحل، وهي: 1. زراعة الكتان وحصاده، 2. التموّج (إزالة البذور) والإعادة (فصل الألياف) والخدش (إزالة اللحاء) والخلع (تمشيط الألياف)، 3. الغزل، 4. النسج، 5. التبييض. (Hamilton, 1777 استشهد به Mephram, 1988)

أمّا محاسبة التكاليف الحديثة لم تظهر إلّا بعد (1850) م في صناعة الحديد وبعد (1870) م في صناعة الصلب والكيمياء، بسبب ما تتميز به بيئة هذه الصناعات من أسواق الاحتكار، وعمليات الإنتاج المعقّدة، ومشاكل التنظيم واسعة النطاق، ما جعل هذه الشركات في حاجة ماسة إلى بيانات التكلفة الموثوقة لتحديد الأسعار، وتقييم نتائج الأعمال، وتقييم الابتكارات التكنولوجية ذات رأس المال الكبير (Johnson, 1972)

فقد شملت السجّلات المحاسبية في شركة ليمان ميلز على حسابي تصنيع، أحدهما للإنتاج الخشن، والآخر للإنتاج الناعم، حيث تمّ تحميل كل منهما بحصته من المواد الخام. أمّا تكاليف العمالة، والتكاليف العامّة، فقد تم حسابها لكل شلة من القطن خلال الفترة المحاسبية، والتي تمثلت بستة أشهر، ليتم فيما بعد حساب حصة كلّ رطل من هذه التكاليف، وتحميلها على حساب التصنيع الخاص بها. (Johnson, 1972)

كما أكّد Mckendrick (1970) على ازدياد أهمية محاسبة التكاليف من خلال دراسته على "ويدجوود" ملك الفخار، فبالرغم من أنّه يتعامل مع منتج فاخر، وسوق غير تنافسية، إلّا أنّه استخدم بيانات تكلفة معقّدة لتحديد سياسات التسعير، وتحليل اقتصاديات الإنتاج واسع النطاق، حيث كانت "ويدجوود" تشعر

بالقلق، وخاصةً في فترات الكساد، لأنّ إنتاج بعض الخطوط لم يكن كافياً لتبرير التكاليف الثابتة التي يتحملها (Mckendrick, 1970 استشهد به Fleischman & Tyson, 1993).

أمّا محاسبة التكاليف كنظام متكامل لم يتم الحديث عنها حتى بداية القرن العشرين، عندما تمّ طرح محاسبة التكاليف المعيارية (Drurry, 2012)، ونشأة التكلفة المستهدفة في ستينيات القرن الماضي، وتطورها بشكل كبير خلال فترة الثمانينيات والتسعينيات (Feil, Yook, Kim, 2004)، بالإضافة لتقديم مفهوم التكلفة على أساس النشاط (ABC) من قبل كوبر وكابلان كبديل لتقنيات المحاسبة التقليدية وذلك في عام 1988م (Ozbayrak et all, 2004)، وبالتالي فإنّ القرن العشرين بمثابة الفترة الذهبية لمحاسبة التكاليف من حيث تطورها وازدهارها الكبير والسريع.

2-2- أهمية محاسبة التكاليف

توفّر محاسبة التكاليف معلومات مفيدة لكل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية. كما تقيس وتحلل وتبلغ عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف الحصول على الموارد واستخدامها في المؤسسة. تساعد هذه المعلومات المديرين من خلال إدارة التكاليف على اتخاذ قرارات مهمة كدخول أسواق جديدة، وتنفيذ عمليات تنظيمية جديدة، وتغيير تصميم المنتجات (Horngren et all, 2012). كما تُمكن محاسبة التكاليف من تحديد أسباب انخفاض أو ازدياد نتيجة أعمال الشركة (ICAI , 2018)، وتوجيه الإنتاج وفقاً للخطوط الصحيحة التي تمكن من تعظيم الربح، من خلال التركيز على العمليات المربحة، والقضاء على غير المربحة منها (ICSI , 2017)، كما تُسهم محاسبة التكاليف في تثبيت الأسعار، على الرغم من ارتباطها بظروف السوق، وتُوفر مقارنات من فترة لأخرى بين منتجات الشركة نفسها أو مع منتجات الشركات الأخرى، والتي تساعد بدورها على التحكم بالتكاليف، وصياغة خطوط العمل المستقبلية (ICAI , 2018)، والقضاء على الهدر، وتعزيز الكفاءة، والرقابة على المخزون، وزيادة الإنتاجية. كما تعد محاسبة التكاليف مفيدة للمستثمرين والبنوك من خلال مساعدتهم على بناء نظام فعال

لتقدير التكاليف، لاستخدامه في الحكم على ربحية الشركة والآفاق المستقبلية لها انطلاقاً من دراسة سجلات التكاليف (ICSI , 2017).

وقد ازدادت أهمية محاسبة التكاليف في وقتنا الحاضر بسبب اشتداد المنافسة بين الشركات، ونتيجة التطور السريع الذي يصيب البيئة الصناعية، ما يضع الشركات أمام تحديات حقيقية للحفاظ على بقائها واستمرارها، الأمر الذي يتطلب منها الاستعانة بتقنيات محاسبة التكاليف الحديثة، التي توفر لها ميزات متنوعة، وتمكنها من اتخاذ القرارات التي ترفع مكانة الشركة وتحسن موقعها.

2-3- تخصيص التكاليف

تصنف التكاليف من حيث ارتباطها بموضوع التكلفة إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، تشمل التكاليف المباشرة كلاً من المواد المباشرة والأجور المباشرة، وتخصص هذه التكاليف إلى المنتج بشكل مباشر (Huang, 2018). ينطوي تخصيص التكاليف المباشرة على إجراءات معالجة البيانات المناسبة، لتحديد وتسجيل الموارد التي تستهلكها مواضيع التكلفة، فكلما النظامين المبسط والمطور يحدد بدقة عناصر التكاليف المباشرة (Drurry, 2012).

يقوم نظام التكلفة التقليدي الأكثر بساطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مواضيع التكلفة، باستخدام معدل واحد عام للمؤسسة ككل (Drurry, 2012). فقد تم تطوير التكلفة المستندة إلى الحجم في القرن التاسع عشر، عندما كانت تشكل التكاليف المباشرة من 80% إلى 85% من إجمالي التكاليف، وتكاليف التصنيع العامة من 10% إلى 15% من إجمالي التكاليف (Yueh Lu et all, 2017). يقوم المعدل التحميل على مستوى المصنع بتجميع كل التكاليف العامة في وعاء واحد، ثم يقسم الإجمالي على مسبب تكلفة تعسفي كساعات العمل المباشر (Drurry, 2012).

أما نظام التكاليف الأكثر تعقيداً فيعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، فيستخدم هذا النهج معدلات تحميل متعددة تعد على مستوى الأقسام، لتوزيع تكاليف التصنيع العامة (غير المباشرة) على المنتجات (Huang, 2018). في المرحلة الأولى يتم تعيين التكاليف العامة في مراكز التكلفة، والتي تتكون عادةً من الأقسام الإنتاجية والخدمية، ثم يتم إعادة توزيع التكاليف العائدة لمراكز الخدمة على مراكز تكلفة الإنتاج، وفي المرحلة الثانية يتم حساب معدلات عامة منفصلة لكل مركز تكلفة إنتاجي، ثم يتم تحميل التكاليف العامة لمراكز التكلفة على مواضيع التكلفة باستخدام معدلات التحميل العامة (Drurry, 2012)، يعد المدخل التقليدي الذي يعتمد على حصر التكاليف العامة على مستوى الأقسام، ويستخدم معدلات تحميل على مستوى الأقسام تحسناً مقارنة بالمنهج التقليدي الذي يعتمد على وضع معدل تحميل واحد على مستوى المصنع، نظراً لأن توزيع التكاليف يعتمد على اختيار أنسب مسبب تكلفة لكل قسم (Huang, 2018). فعلى سبيل المثال، في شركة Skylar لتصنيع الأثاث، يتم استخدام ساعات عمل الآلة في قسم القطع، لأن جميع أعمال القطع تتم باستخدام الآلات، في حين يتم استخدام ساعات العمل المباشر في قسم التجميع، بسبب وجود عمالة كثيفة (Huang, 2018).

2-4- تقنيات محاسبة التكاليف

لقد شهد العقدان الأخيران من القرن العشرين تطوراً في تقنيات محاسبة التكاليف، وسوف نستعرض فيما يلي أهم هذه التقنيات:

2-4-1- نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC)

يعرّف نظام ABC بأنه: "أداة لإدارة الجودة الشاملة، لقياس التكلفة والأداء للأنشطة والموارد وعناصر

التكلفة (كالمنتجات والخدمات)". (Chea, 2011, P3)

طرح مفهوم التكلفة على أساس النشاط (ABC) للمرة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية، في الصناعات التحويلية منتصف الثمانينيات، عندما قام كوبر وكابلان بتسليط الضوء على مفهوم (ABC)

في هارفورد بزنس ريفو عام 1988م (Chea, 2011)، وقد تم قياس تكلفة الموارد المخصصة للنشاط، من خلال المقابلات وسجلات الوقت والملاحظة المباشرة لمقدار أو نسبة الوقت الذي يقضيه الأشخاص في أنشطة مختلفة (Kaplan & Anderson, 2003).

بفرض معالجة 1250 أمر شراء وبالاعتماد على الرواتب التي يحصل عليها العمال ستكون تكلفة أوامر الشراء من اليد العاملة 25000 وحدة نقدية، في حين لو تمت معالجة عدد أوامر أقل (1000 أمر شراء) بتكلفة قدرها 20000 وحدة نقدية، عندها يكون لدينا طاقة غير مستخدمة وقدرها 5000، وهنا تكمن حاجة المنظمة لنظامين أحدهما يوفر القوائم المالية الدورية، ونظام ABC الذي يراقب هذه الانحرافات ويعمل على معالجتها (Cooper & Kaplan, 1992).

2-4-1-1- أهمية نظام ABC:

كما أشرنا سابقاً تعتمد نظم محاسبة التكاليف التقليدية على استخدام مسبب تكلفة وحيد، مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلة، لتخصيص الأعباء غير المباشرة، ما أدى إلى تشويه تكاليف المنتجات في بيئات التصنيع والخدمة الحديثة، والتي تمثل فيها التكاليف غير المباشرة جزءاً كبيراً من تكلفة المنتج (Wang & Lin, 2010) استشهد به (Chea, 2011).

هنا بدأت تبرز الحاجة لنظام تكلفة يقوم بنمذجة العلاقة بين المنتجات والموارد المستخدمة في إنتاجها في جميع المراحل، وهذا ما حققه نظام ABC من خلال توفير عدد من التطبيقات، تتراوح من مجرد حساب تكلفة تصنيع المنتج البسيطة، إلى تقدير تكلفة النمذجة لمنتجات متعددة في نظام التصنيع المركب عالي الأتمتة. (Ozbayrak et all, 2004)

يُمكن نظام ABC المدراء من استخدام المعلومات التي يوفرها لرصد التغيرات في الطلب على الأنشطة والتنبؤ بها، والتغيرات في حجم المخرجات ومزيجها، وكذلك التغيرات في تصميم المنتج وعملية التصنيع

(Cooper & Kaplan, 1992)، هذا بالإضافة إلى إمكانية مقارنة الأرباح التي يحققها مختلف العملاء أو خطوط الإنتاج أو العلامات التجارية أو المناطق. كما أشار (Chea, 2011) إلى أنّ نظام ABC يمتلك تأثيراً ملحوظاً على كل من الأداء والجودة والتكلفة مع مرور الوقت.

2-4-1-2- تصميم نظام ABC

لا تختلف عملية تخصيص التكاليف المباشرة في أي نظام تكاليف، كون المنتج أو الخدمة يستهلكها بالكامل ولوحده دون أي مشاركة مع منتج آخر، في حين تكمن الصعوبة في تحميل التكاليف غير المباشرة بسبب تشاركتها من قبل أنشطة عدّة وبنسب مختلفة، وهذه هي المشكلة التي يحاول نظام ABC حلها. ويتألف التصميم من المراحل التالية:

- تحديد الأنشطة الرئيسية: يتكون النشاط من تجميع عدد من المهام، فنشاط شراء المواد يتكون من تحديد الموردين، تلقي طلبات الشراء، إعداد أوامر الشراء وإرسالها. (Drury, 2012)
- تعيين أوعية التكاليف ومجمعات التكلفة لكل نشاط (Activity Cost Pools): تستخدم مجمعات التكلفة لتجميع التكاليف العائدة لكل نشاط في مجموعات تتضمن الموارد المستهلكة الضرورية لتشغيل كل نشاط، كما يجب أن تكون كل تكلفة نشاط متجانسة مع وعاء التكلفة الذي توضع فيه. (Chea, 2011)
- تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط (Activity Cost Driver): لتخصيص التكاليف المرتبطة بكل مجمع تكلفة، يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عوامل عدّة عند اختيار مسبب التكلفة المناسب، وتشمل:

أ- يجب أن يقدم تفسيراً جيداً للتكاليف في كل مجمع للتكاليف

ب- يجب أن يكون مسبب التكلفة سهل القياس (Drury, 2012).

- تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات وفقاً لما يستهلكه المنتج من وحدات مسبب تكلفة كل نشاط.

2-4-1-3- قواعد توزيع التكاليف

يُميز نظام ABC بين التكاليف غير المباشرة المتغيرة التي تتناسب مع حجم الوحدات المنتجة، وبين التكاليف غير المباشرة الثابتة التي لا تتأثر بحجم الإنتاج (Gunasekaran & Sarhadi, 1998).

تتمثل قواعد التوزيع التي يتضمنها نظام ABC بما يلي:

- قواعد على مستوى الوحدة: التي تفترض أنّ المدخلات تزداد بما يتناسب مع حجم الوحدات

المنتجة (Gunasekaran & Sarhadi, 1998)، وتشمل تكاليف المادة المباشرة وتكاليف

العمالة المباشرة (Drury, 2012).

- قواعد على مستوى الدفعة: يتمّ تكبد هذه التكاليف في كل مرة يتمّ فيها إنتاج مجموعة من

البضائع، مثل معالجة أمر شراء (Drury, 2012).

- قواعد على مستوى الإنتاج: وتشمل هذه القواعد التكاليف الضرورية لدعم إنتاج كل نوع مختلف

من المنتجات (Gunasekaran & Sarhadi, 1998).

- قواعد على مستوى المنشأة: يتمّ تنفيذها لدعم عملية التصنيع العامة للمنشأة، وتشمل الموظفين

الإداريين وإدارة المنشأة وتكاليف الممتلكات (Drury, 2012).

2-4-1-4- مقارنة نظام التكلفة على أساس النشاط ABC مع نظام التكلفة التقليدي

إنّ كلا النظامين يستخدم عملية التخصيص على مرحلتين (Drury, 2012)، ولكنهما يختلفان من

خلال تتبّع استخدامات الأنشطة للموارد، وربط تكاليف النشاط بالمنتجات أو الخدمات (Jeyaraj, 2015)،

فيقوم نظام التكلفة على أساس النشاط في المرحلة الأولى بتحديد التكاليف العامة لكل نشاط

رئيس، فيتم إنشاء العديد من مراكز تكاليف الأنشطة، بينما تميل الأنظمة التقليدية إلى تجميع التكاليف

العامّة على مستوى الأقسام (Drurry,2012). في المرحلة الثانية يتم تحميل التكاليف من مراكز التكلفة إلى المنتجات باستخدام مسببات التكلفة المناسبة وفق نظام ABC (Jeyaraj, 2015)، بينما تحمل أنظمة التكاليف التقليدية التكاليف العامّة باستخدام عدد صغير من أسس التحميل للتكاليف غير المباشرة (Drurry, 2012)، فالتحميل الناتج عن الأنظمة التقليدية بعيد عن الدقة. فعلى سبيل المثال، يتم استبعاد بعض تكاليف الفترة مثل عمولة الشحن والمبيعات من تكلفة المنتج، على الرغم من حقيقة استهلاكها من قبل المنتج. ومن ناحية أخرى يتم تخصيص جميع تكاليف التصنيع العامّة كرواتب حراس الأمن وطاقم التنظيف، على الرغم من أنّه لا يمكن تتبعها للمنتجات (Huang, 2015).

إنّ التخصيص الناتج عن نظام ABC يمكّن الشركة من حساب تكلفة المنتج أو الخدمة بموضوعية ودقة أكبر، وذلك بسبب الربط بين التكلفة والمنتج بالاعتماد على السبب الذي أدى لتكبّد هذه التكلفة، ما يوفر للإدارة القدرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ويمكنها من المنافسة بقوة والمحافظة على موقعها.

2-4-1-5- تطبيقات نظام ABC

إنّ نظام ABC قابل للتطبيق في معظم الشركات على اختلاف أنواعها، بحيث يتم تصميمه ليتناسب مع طبيعة المنشأة التي سيطبق فيها، وبما يتناسب مع الهدف من تطبيقه.

تشير بعض الدراسات إلى أنّ تطبيق طريقة تحديد التكاليف على أساس الأنشطة تساعد في: أ- توحيد نظام إعداد التقارير، ب- تحديد مراكز التكلفة الرئيسية، ج- اختيار أسس مناسبة لتحميل التكاليف، د- إعادة تنظيم جميع وحدات الشركة، هـ- توفير معلومات عن عائلات المنتجات وربحيتها، ومنه إمكانية استخدام هذه المعلومات لتقييم الأداء في المستقبل. (Gunasekaran & Sarhadi, 1998)

كما يوجد دليل في الأدبيات المحاسبية على إمكانية تطبيق نظام ABC في المنشآت الخدمية كالمصارف وغيرها، فقد أشارت دراسة (Chea 2011) إلى أنّ تطبيق نظام ABC في المصرف المدروس ساعده في حل مشاكله المتمثلة في التسعير الداخلي والتسعير الاستراتيجي.

2-4-2- Target Costing - التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في ستينات القرن العشرين، حيث بقيت سراً إلى أن تمّ الاعتراف بها على نطاق واسع، كعامل رئيس لمكانة الشركة اليابانية المتفوقة في الثمانينات (Feil & all, 2004)، فالظروف الاقتصادية الفعلية (نمو العرض مقارنة بالطلب) ألزمت الكيانات بالابتكار، والاستجابة السريعة للتغيرات (Ofileanu, 2015)، وبدأ يتكرر السؤال حول ما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج والذي تمت الإجابة عليه من خلال المعادلة التالية:

سعر البيع - الأرباح المستهدفة = التكلفة المستهدفة المنتج. (Feil & all, 2004)

شكلت المعادلة جوهر التكلفة المستهدفة، فبدأت الشركات بإدخال تقنية التكلفة المستهدفة في نظامها المحاسبي، بهدف تحسين إدارة التكاليف، وخفض السعر المتوقع للسوق (AL Adwan, AL Singlawi, 2018). (AL Hawatmeh, 2018).

2-4-2-1- أهمية التكلفة المستهدفة

إنّ استخدام معلومات التكلفة وإدارة التكلفة أثناء تصميم المنتج أمر يثير الاهتمام المتزايد في الأدبيات المحاسبية، فالدافع الرئيس لإدارة التكاليف أثناء تصميم المنتج هو أنّه تمّ تصميم معظم تكاليف المنتج خلال هذه المرحلة، وأصبح من الصعب التأثير بشكل كبير على التكاليف في المراحل اللاحقة (Dekker & Smidt, 2003) هنا يظهر تفرد التكلفة المستهدفة في النقطة الزمنية التي يتمّ فيها تحديد الرغبات والمعلومات الواردة من السوق، والمتعلقة بسمات المنتج والأسعار التي يرغب بها العملاء (Feil & all, 2004)، والتي تحقق إدارة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج.

ف تقنية التكلفة المستهدفة تزيل الحواجز بين الإدارات، وتعزز التعاون بين الموظفين، وتخلق شراكة مع الموردين، وتقلل من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة، وتشجع اختيار الأنشطة بأقل تكلفة مضافة، وتقلل وقت التسليم للسوق (Yazdifar & Askarany, 2011)، كما تقدم توجهات وتصورات بشأن القدرة التنافسية للمنشأة (Ofileanu, 2015)

2-4-2-2-2 خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كالتالي (AL Adwan et all, 2018)، (Baharudin & Jusoh 2018)، (Yazdifar & Askarany, 2011):

- تحديد سعر البيع المستهدف (Target Price): يتم تحديد سعر البيع المستهدف خلال عملية تطوير منتج جديد، وتشمل هذه العملية تحديد متى وعدد وكيف سيتم تطوير المنتجات الجديدة، وتتطلب عملية التطوير إجراء أبحاث السوق من أجل معرفة المنتجات والخدمات المتاحة، ومعرفة ما يريده العملاء من ميزات ومواصفات للمنتجات، والسعر الذي يكون عنده العملاء جاهزين لدفعه مقابل المنتج أو الخدمة.
- تحديد الربح المستهدف (Target Profit): يجب أن يكون واقعياً قادراً على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج، ومرتبطةً باستراتيجيات الإدارة والأعمال على مدار دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى إجراء بعض التعديلات عليه لمواكبة تغيرات ظروف السوق.
- تحديد التكلفة المستهدفة (Target Cost): يتم اشتقاق التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، فلا يجب أن تكون منخفضة للغاية بحيث لا يمكن تحقيقها فتحبط الموظفين، ولا مرتفعة للغاية فتفقد الشركة ميزتها التنافسية. وعند تحديد التكلفة يتم التمييز بين التكلفة المسموح بها، وهي التكلفة التي يجب تصنيع المنتج بها لتحقيق الربح المستهدف عند

البيع بسعر البيع المستهدف، وهي صعبة التحقيق على المدى القصير، وبين التكلفة المقدرة، وهي التكاليف الجزئية والمكونة للمنتج بناءً على افتراضات المنتج المعتمدة. أما التكلفة المستهدفة فهي التكلفة التي يتم الوصول إليها بعد إجراء بعض التعديلات بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها، لجعل التكلفة أكثر قابلية للتحقيق.

• تحقيق التكلفة المستهدفة: في هذه المرحلة يتم تطوير الرسومات الأولية للمنتجات بناءً على التكلفة المستهدفة المعتمدة، ولتحقيق التكلفة المستهدفة يلزم استخدام الأدوات الهندسية للاستمرار بتخفيض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة، وتعد عملية خفض التكاليف مستمرة حتى بلوغ التكلفة المستهدفة.

• تحسين التكلفة في مرحلة الإنتاج التجاري: تبدأ هذه المرحلة بعد الأشهر الثلاثة الأولى من الإنتاج التجاري، لأنّ هذه الفترة تعد مستقرة ولا تتأثر بأي قيم غير طبيعية. وإذا لم يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، سيتم إجراء تحليل مفصل ودراسة لتحديد الأسباب، وأين تحدث الفجوة والإدارات المسؤولة، وسيتم استخدام هندسة القيمة (value engineering) لخفض التكلفة إلى المستوى الذي يحقق كلاً من السعر والربح المستهدف.

2-4-3- تطبيقات التكلفة المستهدفة

تعدّ تقنية التكلفة المستهدفة ذات أصل ياباني، وتم تطبيقها أولاً في الشركات اليابانية، وخاصة في شركات السيارات اليابانية، وتم الاعتماد عليها لتوفير معلومات مفصلة عن التكلفة لدعم خفض التكاليف، حيث تم وضع قاعدة تنص على أنّ التكلفة المستهدفة لا يمكن تجاوزها. (Baharudin & Jusoh, 2018).

وقد لاقت تقنية التكلفة المستهدفة رواجاً خارج اليابان، فقد أظهرت دراسة (Dekker & Smidt, 2003) التي أجريت على الشركات الصناعية الهولندية، والتي استقادت من تقنيات تقدير التكاليف المشابهة

لمفهوم التكلفة المستهدفة، حيث اعتمدت الشركات المدروسة على هذه التقنيات في ظروف المنافسة الشديدة، وعدم اليقين البيئي، ما مكنها من تحقيق الهدف الرئيس من تبني هذه التقنيات، وهو خفض التكاليف.

كما تمّ تطبيقها في القطاع الخدمي، فقد أثبتت نتائج دراسة على ٢٩ فندق أردني أنّ الموظفين يدركون الفوائد الكبيرة لتقنية تحديد التكاليف المستهدفة، وأنّ المتطلبات الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة متوفرة في الفنادق، ويمكن استخدامها لتطبيق التكلفة المستهدفة، وبعضها قد بدأ بتنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة (AL Adwan et all, 2018).

2-4-3- التكلفة المعيارية Standard Costing

تعدّ أنظمة التكاليف المعيارية من الأنظمة التقليدية التي طُورت في بدايات القرن الماضي، حيث كانت تتناسب مع بيئة التصنيع التي كانت سائدة خاصة في الشركات التي تنتج كميات كبيرة من الوحدات المتماثلة من المنتج (Bowhill & Lee, 2002). فقد تمّ تطوير محاسبة التكاليف المعيارية لتتناسب احتياجات التصنيع الشامل، والتي تتميز بارتفاع تكاليف الاستثمار الثابت في المصنع والآلات، والإنتاج الموحد (H.S. et all, 2011). فمنذ إدخال التكاليف المعيارية في أوائل القرن العشرين تمّ استخدامها على نطاق واسع من قبل الشركات في كل أنحاء العالم لأغراض مختلفة (De Zoysa & Herath, 2007)، فهي تكاليف محددة مسبقاً ومن المتوقع تكبدها في ظروف التشغيل الفعالة (Drurry, 2012).

2-4-3-1- أهمية التكاليف المعيارية

تعدّ التكاليف المعيارية تقليدياً من الوسائل المفيدة في التخطيط والرقابة (De Zoysa & Herath, 2007)، حيث تخلق أنظمة التكاليف المعيارية نظاماً تفصيلياً للمحاسبة لتسجيل كل معاملة، بهدف تتبع تدفق العمليات خلال مراحل الإنتاج المختلفة (H.S et all, 2011)، وبالتالي يمكن الاستفادة من جميع تكاليف الإنتاج، والتكاليف العامة المعيارية للإبلاغ عن تكلفة المنتج وسعر البيع (Bowhill & Lee, 2007).

2002). وفي سياق الإنتاج يمكن مقارنة الاستخدام الفعلي للتكاليف مع المعيار المحدد مسبقاً لمستويات الإنتاج الفعلية، ما يوفر أداة تحفيزية مهمة، لأنه بالإمكان قياس أي تباين عن المعيار (Bowhill & Lee, 2002)، كما توفر معلومات التغذية المرتجعة، المصممة لمساعدة المديرين على التحكم بالعمليات وفقاً للخطط التي وضعوها (De Zoysa & Herath, 2007)، كما تساعد الإدارة على التحكم بالتكاليف وقياس الأداء وتصحيح الأخطاء (Fabozzi, Drake, Polimeni, 2008).

2-4-3-2- تحديد معايير التكلفة

يمكننا القول إنّ التحكم بالتكاليف يتم بشكل أفضل من خلال العمل عند النقطة التي يتم بها تكبد التكاليف، وقد أشار كلٌّ من (Drurry, 2012) (Fabozzi et all, 2008) إلى أنه يجب وضع معايير لكميات المواد والعمالة والخدمات التي يجب استهلاكها لإجراء العملية، ويمكن تحديد التكاليف المعيارية بطريقتين: إمّا من خلال استخدام السجلات التاريخية السابقة لتقدير استخدام الموارد والعمالة، أو بوضع المعايير بناءً على الدراسات الهندسية، حيث يتم إجراء دراسة مفصلة لكل عملية بناءً على المواصفات الدقيقة للموارد والعمالة والمعدات، وعلى الملاحظات التي تمّ جمعها من مراقبة العمليات.

وتقسم المعايير إلى:

معايير المواد المباشرة (Direct Material Standards): تشمل معيار السعر ومعيار الكمية، ويمثل معيار السعر أسعار الوحدات من المواد الأولية الواجب شراؤها، ويتم الحصول على الأسعار المعيارية من قسم المشتريات بفرض أنه على دراية بظروف السوق وظروف الموردين، وبعد إجرائه أبحاثاً عن الموردين الذين يمكنهم توفير المواد المطلوبة بالكميات المطلوبة، والجودة المناسبة، وبأسعار تنافسية. أما معيار الكمية فيبين كمية المواد المباشرة التي ستدخل في عملية الإنتاج، ويحدد أنسب مزيج للمواد، عندما يتكون المنتج من أكثر من مادة، استناداً إلى تصميم المنتج وسياسة الجودة، وتقع هذه المهمة على عاتق قسم الهندسة الذي يقوم بتصميم المنتج وإجراء الدراسات المناسبة، بعد مراعاة نسب الهدر الحتمية.

معايير العمالة المباشرة (Direct Labor Standards): وتشمل معيار سعر العمالة المباشرة ومعيار كفاءة العمالة المباشرة. يعبر معيار سعر العمالة المباشرة عن معدل الأجر المعياري الذي سيحصل عليه الفرد، والذي يتناسب مع نوع العمل الذي سيؤديه، في حين يحدد معيار كفاءة العمالة المباشرة عدد ساعات العمل التي تحتاجها عملية التصنيع لتصنيع وحدة منتج نهائية، كما يتم تضمين التأخير الذي لا مفر منه، مثل أعطال الجهاز والصيانة الروتينية الضرورية، ويجب الانتباه إلى أنّ ساعات العمل الضرورية يجب أن تتخفض مع مرور الوقت، لأنّ العملية تكون قد أصبحت مألوفة للعمال.

معايير الأعباء غير المباشرة (Overhead Standards): تعدّ المعايير المنفصلة للتكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة ضرورية للتخطيط والرقابة، ومفهوم وضع هذه المعايير مشابه لوضع معايير المواد والأجور المباشرة، ولكن يختلف من حيث الإجراء، وذلك بسبب تنوع العناصر الداخلة في التكاليف غير المباشرة، وهذا يتطلب تشارك العديد من الأفراد والأقسام في المنشأة لوضع المعيار، ويجب مراعاة التغير في التكاليف في الفترة المقبلة عند وضع المعيار، كالتضخم والمزايا التكنولوجية والسياسات المتعلقة بمعايير الإنتاج، وكما يجب الفصل بين معايير التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة.

2-3-3-4- تطبيقات التكاليف المعيارية:

بالرغم من تعقد ظروف السوق، وازدياد حدة المنافسة بين الشركات، ودخول الشركات المتعددة الجنسيات إلى مختلف الأسواق، وما رافق ذلك من تطور محاسبة التكاليف، وظهور أنظمة تكاليف حديثة تلي وتواكب هذه التغيرات، إلا أنّ استخدام أنظمة التكاليف المعيارية والتي تعدّ نوعاً ما تقليدية مازالت منتشرة على نطاق واسع في مختلف دول العالم، وهذا ما أثبتته العديد من الدراسات كدراسة (Sulaiman et al, 2005) على الشركات الماليزية والشركات اليابانية العاملة في ماليزيا، عندما قارنت بين استخدام كلٍّ منهما لأنظمة التكاليف المعيارية، وخلصت هذه الدراسة إلى أنّ هذه الشركات اعتمدت على الدراسات الهندسية لوضع معاييرها، وكانت تقوم بمراجعة معاييرها مرتين سنوياً لتطويرها، ولقد كانت هذه الشركات

على قناعة بأنّ مبادئ التكاليف المعيارية لا تزال سليمة، في حين أنّ قيمة نظام التكاليف المعيارية قد تكون محدودة في بيئة التصنيع الحديثة، فقد استجابت الشركات لهذا التحدي من خلال تكييف أنظمة التكاليف المعيارية. فعلى سبيل المثال، أصبحت التغذية العكسية في الوقت الفعلي ممكنة بسبب أنظمة التصنيع والمحاسبة المتكاملة والمحوسبة، وأصبحت الإدارة أكثر قدرة على التنسيق بين تخفيض التكاليف التي يركز عليها نظام التكلفة المعيارية والحفاظ على جودة المنتج.

تمّ في هذا الفصل مراجعة التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف، وأهمية محاسبة التكاليف، وكيفية تخصيص التكاليف، بالإضافة إلى التطرق لأهم تقنيات محاسبة التكاليف كنظام التكلفة على أساس النشاط، وتقنية التكلفة المستهدفة والتكاليف المعيارية، في حين سيتناول الفصل اللاحق الميزة التنافسية واستراتيجيات بورتر العامة، والعلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية.

الفصل الثالث

الميزة التنافسيّة واستراتيجيّات التنافس

Chapter 3

Competitive Advantage & Competitive Strategies

الفصل الثالث: الميزة التنافسية واستراتيجيات التنافس

Competitive Advantage & Competitive Strategies

تمهيد

ازداد اهتمام المديرين الاستراتيجيين والباحثين الأكاديميين بفهم مصادر الميزة التنافسية للشركات، وقد ركز هذا الجهد على العلاقة بين الفرص البيئية للشركات والتهديدات من جهة، وبين نقاط القوة والضعف الداخلية من جهة أخرى (Barney, 1995). فتحليل الشركة لطبيعة صناعتها وبيئتها الخاصة يمكنها من تحديد المكان الذي ستضع نفسها فيه داخل صناعتها (Beheshti, 2004)، والاستفادة من نقاط القوة الداخلية في أدائها الإداري والوظيفي (Al-Awawdeh, 2012)، واستغلال الفرص البيئية المتاحة، وتحييد التهديدات مع تجنب نقاط الضعف الداخلية (Barney, 1995)، ما يمكنها من تحقيق ميزة لا يمكن للمنافسين محاكاتها أو تقليدها (Al-Awawdeh, 2012).

ففي عصر البيئة العالمية التنافسية والمؤسسات القائمة على التكنولوجيا، يتعرض مديرو المؤسسات لضغوط أكثر لإيجاد طرائق للحفاظ على ميزتهم التنافسية (Beheshti, 2004). ومع التقدم التكنولوجي سيزداد الطلب على المعلومات الاستراتيجية ذات الصلة، وستطلع الشركات بشكل متزايد إلى تكنولوجيا المعلومات لتحقيق ميزة تنافسية حقيقية ومستدامة، ما سيتطلب منها تحديد موقعها الاستراتيجي والحفاظ على ما يميزها، ما يعني قيامها بأنشطة مختلفة عن المنافسين أو القيام بأنشطة مماثلة بطرائق مختلفة (Kannaiah, 2015).

تنسب المنافسة إلى تطورات الأعمال والتقدم في الابتكار وتغير اهتمامات العملاء (Reddy & Ismail, 2017)، فلا يمكن الدفاع ضد التكتيكات غير المتوقعة أو المبتكرة مقدماً، فالابتكار سلاح يجعلك لا تقهر (Kannaiah, 2015)، إذ تجبر المنافسة بين منظمات الأعمال الإدارة على تطوير تقنيات واستراتيجيات أعمال من شأنها توجيه المنظمة نحو تحقيق أقصى قدر من الأرباح (Reddy & Ismail,)

(2017)، وذلك من خلال تقديم منتجات أو خدمات عن طريق مجموعة من الأنشطة التي تخلق قيمة، فزيادة قيمة هذه الأنشطة يخلق ميزة تنافسية (Beheshti, 2004). لقد صنف (Porter 1985) هذه الأنشطة ضمن ثلاث استراتيجيات عامة تمكن الشركة بعد دراسة بيئتها وموقعها الاستراتيجي من تحديد أيّ من الاستراتيجيات الثلاث تناسبها وتمكنها من تحقيق ميزتها التنافسية.

3-1- استراتيجيات بورتر العامة

الفكرة الكامنة وراء مفهوم الاستراتيجيات العامة، هي أنّ الميزة التنافسية جوهر أيّ استراتيجية، وتحقيق ميزة تنافسية يتطلب من الشركة أن تختار نوع الميزة التنافسية التي تسعى إليها، والنطاق الذي ستحققها فيه (Porter, 1985). وتتبع الميزة التنافسية عن القيمة التي تستطيع الشركة تقديمها لمشتريها، والتي تتجاوز تكلفة إنشائها، فالقيمة هي ما يرغب المشترون في دفعه، والقيمة المتفوقة تتبع من تقديم أسعار أقل من المنافسين، مقابل الحصول على مزايا معادلة، أو تقديم مزايا فريدة تزيد قيمتها عن المنافسين (Tanwar, 2013)، ما يتطلب من الشركة تحديد قطاعات النمو، والعمل على تحديد الكفاءة التشغيلية، وتحسين جودة منتجاتها وخدماتها بشكل مستمر (David, 2017)، وهذا ما دفع بورتر للبحث حول سبب ارتفاع متوسط مستويات الربح في بعض الصناعات عن غيرها، وعن سبب نجاح بعض الشركات بتحقيق أرباح أعلى من متوسط الصناعة (Sharp, 1991). وقد خلص لتحديد ثلاث استراتيجيات عامة، وهي: قيادة التكلفة، والتمايز، والتركيز (Wright, 1987)، ووصف هذه الاستراتيجيات على أنّها اتخاذ إجراءات هجومية أو دفاعية، لإنشاء وضع يمكن الدفاع عنه في صناعة ما (Sharp, 1991).

وقد تمّ تعريف الاستراتيجيات على أساس بعدين: النطاق الاستراتيجي والقوة الاستراتيجية. والنطاق هو بعد يمثل جانب الطلب، وينظر في حجم وتكوين السوق الذي سيتم استهدافه. أمّا القوة الاستراتيجية هي بعد يمثل جانب العرض، وينظر في القوة أو الكفاءة الأساسية للشركة (Tanwr, 2013). تتضمن كلّ من الاستراتيجيات العامة مساراً أساسياً مختلفاً للوصول إلى الميزة التنافسية، حيث تجمع بين خيار حول

الميزة التنافسية المطلوبة وبين نطاق الهدف الاستراتيجي الذي يتم تحقيق الميزة التنافسية من خلاله. وتوسعى استراتيجيات قيادة التكلفة والتمايز للحصول على ميزة تنافسية في مجموعة واسعة من قطاعات الصناعة، بينما تهدف استراتيجية التركيز إلى ميزة التكلفة أو التمايز في قطاع ضيق (Porter, 1985).

ويوضح الشكل (١-٣) الاستراتيجيات العامة للميزة التنافسية.

| | | الميزة التنافسية | |
|---------------|----------|---------------------------------|----------------------------|
| | | تكاليف منخفضة | تمايز المنتجات |
| نطاق المنافسة | هدف واسع | <u>استراتيجية قيادة التكلفة</u> | <u>استراتيجية التمايز</u> |
| | هدف ضيق | <u>التركيز على التكلفة</u> | <u>التركيز على التمايز</u> |

المصدر: (Porter, 1985)

الشكل (١-٣)

استراتيجيات بورتر العامة

يتطلب النهج العام التركيز على الجودة أو خفض التكاليف، مع صعوبة النجاح في استراتيجية مشتركة (Reitsperger et al, 1993). وقد أشارت العديد من الأبحاث التجريبية إلى أنّ الشركات التي لديها حصة سوقية عالية أو منخفضة تحقق ربحية عالية، بعكس الشركات التي لديها حصة سوقية متوسطة. وقد فسّر بورتر هذه النتيجة بأنّ الشركات التي لديها حصة سوقية عالية اتبعت استراتيجية قيادة التكلفة،

بينما التي لديها حصة منخفضة اتبعت استراتيجية التمايز، في حين أنّ الشركات ذات الحصة المتوسطة لم تكن لديها استراتيجية عامة قابلة للتطبيق (Tanwar, 2013)، ما يشير إلى ضرورة اتباع إحدى الاستراتيجيات العامة، وأنه لا يمكن تحقيق أداء أعلى من الأداء العادي باتباع استراتيجية متوازنة (Reitsperger et all, 1993).

يتضمن مفهوم الاستراتيجيات العامة سلسلة قيمة تؤكد على الاستمرارية، تبدأ سلسلة القيمة مع دعم وظيفي للشراء، وتنتهي بدعم وظيفي للتسويق، بالإضافة إلى دعم وظيفي لكل من المخزون والبحث والتطوير. ومن الصعب الاعتماد على استراتيجية متوازنة، لأنّ اقتصاديات وتقنيات الدعم الوظيفي التي تشارك في التنافس مع استراتيجية قيادة التكلفة غير متوافقة مع الاقتصاديات والتقنيات التي تشارك مع الاستراتيجيات الأخرى. وعلى سبيل المثال، فإن وظيفة الشراء التي تدعم إنتاج الدرجات القياسية (قيادة التكلفة) تدور حول اعتبارات التسعير والتسليم، أما التي تدعم إنتاج الدرجات الفاخرة (التمايز) تدور حول مواصفات مخصصة ومتانة الأجزاء والمكونات (Wright, 1987).

تمتلك الشركات حرية اختيار أيّ من الاستراتيجيات العامة التي سوف تتبناها، مع مراعاة الحدود التي تقيد كل استراتيجية من حيث حجم الشركة، ووصولها لمواردها، وكذلك تحليلات الصناعة والتنافسية، وهذا يشير إلى أنّ الشركات الأكبر في الصناعة ذات قدرة أكبر على الوصول إلى مواردها، ما يمكّنها من المنافسة على أساس قيادة التكلفة أو التمايز، أما الشركات الأصغر فيمكنها المنافسة على أساس استراتيجية التركيز (Wright, 1987).

3-1-1- استراتيجية التمايز (Differentiation Strategy)

تسعى الشركة من خلال استراتيجية التمايز إلى أن تكون فريدة من نوعها في صناعتها، من خلال تقديم مجموعة من الميزات التي يقدرها المشترون على نطاق واسع من السوق (David, 2017)، فتختار خاصية أو أكثر من السمات التي يراها العديد من العملاء أنّها مهمة (Porter, 1985) لتقدم منتجاً أو

خدمة فريدة إلى حدٍ ما، بهدف إنشاء ولاء للعلامة التجارية (Miller & Frisen, 1986)، وبحيث يفى المنتج باحتياجات العملاء (Akan & all, 2006)، ويكون موجّهاً للمشتريين الذين ليس لديهم حساسية للسعر نسبياً (Wright, 1987). وتكمن مفاهيم استراتيجية التمايز في صميم نظريات وممارسات التسويق الحديثة، فالأسواق أصبحت أكثر تنافسية، والمستهلكون أصبحوا أكثر مهارة وانتقائية (Sharp, 1991).

وتختلف وسائل التمايز من صناعة لأخرى، فيمكن أن يستند التمايز إلى المنتج نفسه، أو إلى نظام التسليم الذي يباع فيه (Porter, 1985)، ويمكن للشركات التمايز من خلال التصميم، أو صورة العلامة التجارية (سيارات رولز رويس)، أو التكنولوجيا (كاميرات بولارويد)، أو خدمة العملاء أو غيرها من الميزات الجذابة (Miller & Frisen, 1986)، بالإضافة إلى السعر المنخفض والسمعة الحسنة (Sharp, 1991)، والدعم بعد البيع وقنوات التوزيع (Akan & all, 2006)، أو تقديم منتج يتمتع بجودة فائقة (Reitsperger & all, 1993)، فجودة المنتج لها تأثيرات كبيرة على الطلب ورفاهية المستهلك، وقد تمّ الاعتراف بها كأولوية تنظيمية استراتيجية، وعنصر مهم في المنافسة في مجموعة واسعة من الأسواق والصناعات (David, 2017). ويتمثل التحدي التسويقي في تحديد الميزات المختلفة التي ستوفر المنفعة للمستهلكين، فتُعتمد الميزات التي يصعب على المنافسين نسخها أو تقديم أفضل منها (Sharp, 1991). على سبيل المثال، في معدات البناء يعتمد التمايز على متانة المنتج والخدمة، وفي مستحضرات التجميل يميل التمايز إلى أن يكون استناداً إلى صورة المنتج (Porter, 1985).

تتطلب استراتيجية التمايز الاستمرارية، لكسب عوائد أعلى من المتوسط في شركة معينة، وتحقيق الولاء للعلامة التجارية، ما يقلل من حساسية العملاء تجاه السعر، ومنه نقل التكاليف الزائدة إلى المشتريين (Tanwar, 2013). فالشركة التي تتمكن من تحقيق التمايز، وتحافظ عليه ستحقق أفضل أداء في صناعاتها، إذا تجاوزت علاوة سعرها التكاليف الإضافية المتكبدة لتحقيق التميّز في صناعاتها (Porter, 1985).

(1985)، ما يوفر للشركة عائدات أكبر، من خلال السماح بأسعار أعلى مقابل منتج فريد (Reitsperger & all, 1993). ومن المرجح أن تحقق هذه الاستراتيجية أرباحاً أعلى من استراتيجية قيادة التكلفة، لأنّ التمايز يخلق حواجز تنافسية أمام دخول المستهلكين (Tanwar, 2013). في هذا السياق، يشار إلى أنّ الشركة المتميزة لا تستطيع تجاهل مركز تكلفتها، لأنّ أسعارها المتميزة سيتم إبطالها من خلال مركز التكلفة المتدني بشكل ملحوظ (Porter, 1985)، لذا يجب دعم استراتيجية التمايز بأنشطة مكلفة مثل الأبحاث الشاملة، وتصميم المنتجات، ونفقات التسويق (Miller & Frisen, 1986).

3-1-2- استراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership Strategy)

تعدّ قيادة التكلفة أوضح الاستراتيجيات العامة الثلاث، وتعتمد الشركة من خلال هذه الاستراتيجية أن تقدم منتجاً منخفض التكلفة في صناعتها (Porter, 1985)، ما يتطلب امتلاك إدارة الشركة عقلية إدارية منخفضة التكاليف، وتصنيعاً منخفض التكلفة، وقوة عاملة ملتزمة باستراتيجية قيادة التكلفة، كما يجب أن تكون مستعدة لإيقاف أي نشاط لا يتمتع بميزة التكلفة (Akan et all, 2006)، فالتركيز الأساسي لقيادة التكلفة هو التنافس على أساس السعر كأداة رئيسة للتسويق، فالشركة التي ترغب بالتنافس على أساس السعر ستكون بأفضل حال عند اعتمادها التكلفة المنخفضة (Sharp, 1991)، فتوفر السعر استناداً إلى الكفاءة الداخلية، وتحافظ على التحكم الدقيق بتكاليف الإنتاج والتكاليف العامة، ما 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)، ومعتمدةً 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 النسبي ومنه الربحية في السوق (David, 2017).

يتطلب المنطق الاستراتيجي لقيادة التكلفة أن تكون الشركة رائدة في التكلفة، وليست واحدة من العديد من الشركات التي تتنافس على هذا المنصب، فتوجد أكثر من قائد طموح للتكاليف يجعل المنافسة بينهم قوية، لأن كل جزء من الحصة السوقية سيعدّ عاملاً حاسماً، ويصبح السبق عاملاً مهماً في هذه الاستراتيجية (Porter, 1985)، فالاعتماد الفعال والتطبيق الناجح لهذه الاستراتيجية متاح لشركة واحدة في صناعة ما، في وقت واحد (Sharp, 1991).

ويتطلب تحقيق هذه الاستراتيجية الحصول على مزايا التكلفة المتنوعة، والتي تعتمد في اختيارها على هيكل الصناعة (David, 2017)، كإنشاء مرافق فعالة الحجم، والسعي الدائم لخفض التكاليف بالاعتماد على الخبرة، وفرض قيود صارمة على التكاليف، والتحكم في التكاليف العامة (Miller & Frisen, 1986)، والحصول على ميزة الحصة السوقية الكبيرة، أو الوصول التفضيلي للمواد الخام والمكونات (Tanwar, 2013). كما تتطلب استراتيجية قيادة التكلفة تصميماً منخفض التكلفة، وإطفاء نفقات البحث والتطوير، وتكاليف منخفضة لخدمات الأمن، وتأمين مصدر وفير للعمالة منخفضة التكاليف، وإجراءات تدريب تتسم بالكفاءة بسبب ارتفاع معدل دوران الموظفين، والاعتماد على المنتج القياسي البعيد عن الزخرفة (Porter, 1985)، وتقليل تكاليف التوزيع إلى أدنى حد، لأن قنوات التوزيع تعد مصدراً رئيساً للقيمة المضافة للعديد من الشركات، واستخدام لوجستيات التجديد لتقليل تكاليف التوزيع، كما في قطاع البيع بالتجزئة، حيث قام عدد من تجار التجزئة بتخفيض تكاليف التوزيع، وفي الوقت نفسه قاموا بتحسين خدمة العملاء، من خلال تبني عملية النقل عبر التجزئة، والتي تتجنب التخزين الوسيط للمنتجات قبل إرسالها لمراكز البيع (Akan & all, 2006)، وتخفيض التكاليف من خلال التجربة، وتجنب حسابات العملاء الهامشية، والحد من تكاليف فريق المبيعات والإعلانات (David, 2017). كما يمكن الاستفادة من المهارات الهندسية العملية، والتصميم سهل التصنيع،

والوصول المستمر لرأس المال غير المكلف، واعتماد نظام حوافز على أساس الأهداف الكمية، مع الإشراف الدقيق على العمل (Tanwar, 2013).

تخلق استراتيجية قيادة التكلفة عائدات فائضة، من خلال توفير منتج أساسي بأقل تكلفة إنتاج (Reitsperger & all, 1993). فالشركة التي تتمكن من تحقيق الريادة الإجمالية في التكلفة وتحافظ عليها ستحقق أداء أعلى من المتوسط في صناعتها، شريطة أن تتمكن من الحصول على أسعار عند أو بالقرب من متوسط الصناعة، وبأسعار معادلة أو أقل من منافسيها، بحيث يترجم المركز المنخفض لقائد التكلفة لعوائد أعلى (Porter, 1985). كما تُمكن الشركة من تخفيض الأسعار لمطابقة أسعار المنافسين الأكثر كفاءة، مع استمرارهم بتحقيق أرباح ممتازة (Miller & Frisen, 1986)، شريطة ألا يتم الخلط بين شروط التكلفة والسعر، فلو كان التركيز الأساسي لاستراتيجية قيادة التكلفة الحصول على أدنى سعر فلا حجة تسويقية للتفريق بين التمايز والتكلفة المنخفضة، إذ إنَّ هدف الشركة التي تتبع استراتيجية قيادة التكلفة تحقيق تكلفة منخفضة، محافظةً على أسعار مرتفعة كغيرها من المنافسين (Sharp, 1991)، فالسعر المنخفض مجرد أداة يمكن استخدامها من قبل الشركة التي تتبع قيادة التكلفة وليس هدفاً لها.

3-1-3- استراتيجية التركيز Focus Strategy

التركيز هو إنتاج المنتجات والخدمات التي تلبي احتياجات مجموعات صغيرة من المستهلكين (David, 2017)، مستفيدين من اختلافات الهدف الضيق لشريحة صغيرة من السوق عن التوجه العام للسوق لصناعة ما (Porter, 1985)، فتختار الشركة التي تتبع استراتيجية التركيز شريحة أو مجموعة من القطاعات في الصناعة، وتصمم استراتيجيتها لتخدمها في استبعاد الآخرين (Sharp, 1991)، فيمكن أن تركز على مجموعة من العملاء (شباب أو كبار السن...)، أو على مجموعة منتجات، أو شريحة من السوق، أو مناطق جغرافية، أو خط خدمة. على سبيل المثال تركز العديد من الشركات الأوروبية على

السوق الأوروبية (Akan et all, 2006)، حيث تتطلع الشركة إلى الحصول على ميزة تنافسية من خلال الفعالية بدلاً من الكفاءة، وهو أنسب للشركات الصغيرة (Tanwar, 2013).

لدى استراتيجية التركيز خياران، التركيز على التكلفة، أو التركيز على التمايز، ويعتمد كلا الخيارين على الاختلافات بين القطاعات المستهدفة للمركز، وتلك المستهدفة للشرائح الأخرى في الصناعة. إذ يجب أن يكون لدى الشرائح المستهدفة مشتركون ذوو احتياجات غير عادية، أو نظام إنتاج وتسليم يختلف عن النظام الذي يخدم الجزء الآخر من الصناعة (Porter, 1985).

وتقدم استراتيجية التركيز منخفضة التكلفة الخدمات أو المنتجات لمجموعة صغيرة من العملاء، بأقل سعر متوفر في السوق (David, 2017)، مستغلةً الاختلافات في سلوك التكلفة في بعض القطاعات، فتركيز المنافسين على الأداء المفرط في تلبية احتياجات المستهلكين، وتحملهم تكلفة مرتفعة يخلق فرصة للتركيز على التكلفة تلبيةً لاحتياجات شريحة معينة من القطاع (Porter, 1985).

وقد حدد (Akan et all, 2006) أربع تكتيكات مهمة لدمج التركيز مع قيادة التكلفة:

- تقديم خدمة عملاء متميزة: فأداء الخدمات بالشكل الصحيح يوفر التكاليف والوقت الذي يقضيه المديرين والموظفون في حل المشاكل ومعالجة الشكاوي.
- تحسين الكفاءة التشغيلية: وذلك من خلال أنظمة التصنيع المرنة، أو شبكات المعلومات، أو أنظمة إدارة الجودة الشاملة، ما يحسن تدفق العمل ويقلل الوقت والتكاليف.
- مراقبة جودة المنتجات.
- تدريب مكثف للعاملين: يركز التدريب على الإجراءات الموحدة، وطرائق تقديم خدمة أكثر فعالية وكفاءة لتوفير الوقت والتكاليف.

في المقابل، تقدم استراتيجية التركيز على التمايز منتجات فريدة من نوعها، موجهة لشريحة محددة، وتمتاز بالسعر المرتفع، لأنها منتجات خاصة (Akan et all, 2006). ويحقق هذا النوع من التركيز أفضل قيمة متوفرة في السوق، فالشركة التي تتبعه تمتاز بدرجة عالية من الولاء للعلامة التجارية، ما يمكنها من نقل التكاليف المرتفعة للعملاء (David, 2017)، فعندما يكون أداء المنافسين على نطاق واسع ضعيفاً في تلبية احتياجات شريحة معينة يتوفر المجال لتطبيق التركيز على التمايز بأفضل شكل (Porter, 1985).

3-2- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية

تقوم الشركة بتصنيع منتجاتها أو تقديم خدماتها عن طريق أداء مجموعة من الأنشطة التي تخلق قيمة، تشكل هذه الأنشطة سلسلة القيمة، بحيث تكون أعمال الشركة مربحة إذا كانت نتيجة سلسلة القيمة توفير خدمة أو منتج يمكن بيعه بأكثر مما ينفق عليه لإنتاجه وتسليمه (Beheshti, 2004).

وتشير الزيادة في معايير منتجات المنافسين، وعولمة الاقتصاد، والمنافسة العالمية في الأسعار، وانخفاض دورة حياة المنتج إلى أنّ السوق تبحث عن المنتجات التي يتمّ توفيرها بأسعار منخفضة دون المساس بالأداء (Segun, 2014). ففي السوق العالمي المدفوع بالتكاليف، حيث المنافسة الشرسة توجد حرب أسعار لجذب العملاء (Joshi & Dangayach, 2009)، وضعت المصنعين أمام تحدي مطابقة الأسعار المنخفضة للمنافسة العالمية، والتي لا تزال تقدم المنتجات عالية الجودة التي يطلبها العملاء (Adeniy, 2014)، فأصبحت تكلفة المنتجات أو الخدمات أداة مهمة للنجاح في عالم اليوم (Joshi & Dangayach, 2009)، فالشركة بإمكانها تحقيق ميزة تنافسية من خلال تطوير قيادة شاملة للتكاليف، دون تجاهل الجودة والخدمة (Beheshti, 2004)، فاعتماد أي من الطرائق المختلفة لتحقيق الميزة التنافسية دون دراسة جيدة لن يؤدي إلى نتائج مرضية. فعلى سبيل المثال، قد تتبنى الشركات سياسة الإعلانات الثقيلة دون التفكير بالتكلفة، أو تداعيات دورة رأس المال العامل على الإعلانات الثقيلة، ما

يؤدي إلى خسائر (Joshi & Dangayach, 2009). وتوفر محاسبة التكاليف الأنظمة والأساليب التي بإمكانها ضبط التكاليف المختلفة، وتحديد الطرائق المثلى لتوزيع التكاليف، وتقليل التكاليف غير الضرورية، والحد من الهدر، والتركيز على التكاليف التي تلائم استراتيجية المنظمة.

ويعتقد بعض الباحثين أنّ نظام التكلفة على أساس النشاط ABC كأحد نظم محاسبة التكاليف يُمكن الشركات من تحقيق الميزة التنافسية والحفاظ عليها، فقد تمّ تنفيذه بنجاح في الشركات الكبيرة، كما يمكن أن يكون مفتاحاً لخلق الميزة التنافسية في الشركات الصغيرة و المتوسطة، والتي تمثل في جميع أنحاء العالم 99% (Ckocakulah et all, 2017). ويستخدم نظام ABC بطرائق عدة لدعم التميز الصناعي، فيوفر معلومات للقرارات الاستراتيجية مثل مزيج المنتجات، ما 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). وأكدت دراسة Joshi & Dangayach (2009) على شركة رائدة في مجال صناعة فلاتر السيارات في الهند أنّ نظام ABC يوفر معلومات ومعدلات أكثر فائدة في تحميل التكاليف، ومنه اتخاذ القرار الأمثل في عملية تسعير المنتجات، وتحقيق ميزة تنافسية. وكذلك أشارت دراسة Kannaiah (2015) إلى أنّ التكلفة على أساس النشاط ABC أداة مهمة لتحقيق الميزة التنافسية للشركة، وتوفير المعلومات لمساعدة المديرين لفهم وإدارة التعقيد في التصنيع، إلّا أنّها لا يمكن أن تعمل وحدها، بل هي بحاجة لدمجها مع غيرها من الأدوات، وبالشكل المناسب بما يضمن تحقيق أهداف الشركة، ويساعدها بتحقيق الميزة التنافسية. وخلص خلادي (2014) في دراسته على جامعة المسيلة إلى أنّ الاعتماد على نظام ABC يعزز الميزة التنافسية، وذلك من خلال تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد. وفي دراسة

(Reddy & Ismail, 2017) على شركات الاتصالات الأردنية، فإنّ تطبيق نظام ABC أسهم في تحقيق ميزة تنافسية لهذه الشركات، وساعدها في الحفاظ على موقعها في السوق.

كما يعمل نظام ABC بشكل مكمل لعمل الأدوات أخرى، فيكون بمثابة أساس أو منصة يمكن دمجها مع أداة استراتيجية أخرى للشركة، لوضع خطة استراتيجية للمنافسة بفعالية وكفاءة (Kannaiah, 2015)، فالتوحيد بين التكاليف على أساس النشاط ABC، والإدارة القائمة على النشاط ABM يخلق ما يسمى بإدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM، والتي بدأت كأداة محاسبية، وتطورت لتصبح أداة للإدارة، وتستخدم في أغلب أقسام الشركة. ويمكن لهذه الأداة خلق ميزة تنافسية، والحفاظ عليها من خلال تحديد الأنشطة الأساسية، وتحديد سلسلة القيمة للأنشطة الرئيسة، وتحديد مسببات التكاليف، وطرائق التحكم بها بشكل أفضل من المنافسين، وتعمل على إيجاد طرائق لزيادة قيمة الأنشطة في سلسلة القيمة، ومن خلال ما سبق يمكن للشركة تحقيق قيادة التكلفة والتميز، وهذا ما توصلت إليه دراسة (Beheshti, 2004).

تقدم التكلفة المستهدفة TC الدعم الفني لأنشطة المنظمة، وتزود الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة لإدارة التكاليف، فهي تمثل نظاماً شاملاً لتخطيط الأرباح وتخفيض التكاليف (Al_Awawdeh & Al_Sharairi, 2012)، فالانتقال إلى السوق العالمية سيقود الشركة إلى بيئة تنافسية، ستضطرها لاستخدام التكلفة المستهدفة (Segun, 2014)، فتمكّن الشركة من تحقيق التكلفة المستهدفة دون التضحية برغبات العملاء، مع الحفاظ على جودة المنتجات، سيحقق ميزة تنافسية، ويوفر المنتج للتسويق في الوقت المناسب (Al_Awawdeh & Al_Sharairi, 2012)، ويُمكن المنتج الجديد من تحقيق ميزة تنافسية من حيث التكلفة والجودة والوظائف، إذ تستخدم التكلفة المستهدفة المعلومات المتاحة لإدارة التكاليف في مراحل مبكرة من دورة الإنتاج، ما يمكنها من تقليل تكاليف دورة حياة المنتج قبل بدء عملية الإنتاج (Segun, 2014). وقد أكدت دراسة (Al Khateeb et all, 2019) بأنّ تطبيق التكلفة المستهدفة ساعد في تخفيض تكاليف المنتج في الشركات العراقية، ما دعم القدرة التنافسية للمنتجات

العراقية مع الحفاظ على جودتها، وساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية لهذه الشركات. وكذلك أشارت دراسة (Falih et all, 2017) بالتطبيق على شركة كوكاكولا إلى أنّ التكلفة المستهدفة طريقة لإعادة تصميم هيكل تكلفة المنتج وفقاً لسعر محدد في السوق، فإذا تمكنت الشركة من الوصول إلى هدف التكلفة قبل بدء الإنتاج ستحقق ميزة تنافسية. وعززت دراسة (Segun, 2014) أهمية التكلفة المستهدفة، ودورها في تحقيق ميزة الجودة في شركات التصنيع النيجيرية، وتمكين الشركات من الوصول لأسعار أكثر واقعية، وتقديم منتجات عالية الجودة بأسعار منخفضة. كما ساعدت تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للجامعات الخاصة الأردنية، من خلال اعتمادها كأداة لإدارة التكاليف، كما أسهمت في تعزيز الربحية والإنتاجية للجامعات الخاصة، واتخاذ القرارات الاستراتيجية (Al_Awawdeh & Al_Sharairi, 2012).

واستناداً لما سبق، يلاحظ أنّ الكثير من الدراسات في أدبيات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف تشير إلى وجود علاقة قوية بين استخدام محاسبة التكاليف وتقنياتها من جهة، واستراتيجيات تحقيق ميزة تنافسية للشركة من جهة أخرى، وقد أكدت جميع الدراسات التي تناولت هذه العلاقة وجود دور مهم لتقنيات محاسبة التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للشركات على اختلاف طبيعتها، سواء كانت صناعية أو خدمية، وفي أسواق وبيئات مختلفة.

إنّ السوق السورية سوق ناشئة، وفي مرحلة تعاود فيها النهوض من جديد، ما يضعها أمام تحديات وصعوبات حقيقية تفرض على الشركات السورية مواجهة العولمة والشركات العالمية الكبرى، والتي تتمتع بمزايا تنافسية متنوعة، وتقدم منتجات تمتاز بالتكلفة المنخفضة والجودة في آن واحد، وتعتمد تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة التي تساعدها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتمكنها من المنافسة بقوة، والسيطرة على الأسواق المختلفة، ما يتطلب من الشركات السورية الصمود في وجه هذه الصعوبات، واعتماد الأساليب والطرائق المختلفة التي تكسب الشركات ميزة تنافسية، وتمكنها من المحافظة على

مكانتها وموقعها في السوق، وذلك من خلال استخدام محاسبة التكاليف واعتماد تقنياتها. فقد أشارت دراسة (Ghafeer et all, 2014) على عدد من الشركات العاملة في قطاع الصناعات الهندسية السورية إلى وجود ارتباط إيجابي ومباشر بين تقنية التكلفة المستهدفة، وتعزيز كلاً من ميزة التكلفة وميزة الجودة وميزة البيئة، إلا أنّ هذه الدراسة كانت محصورة بقطاع صناعي محدد، ولا تعبر عن السوق السورية ككل.

ويهدف هذا البحث إلى استكشاف مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السورية، ومدى اعتماد هذه الشركات على استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية، ومن ثم استكشف العلاقة ما بين مستوى استخدام محاسبة التكاليف ومدى الاعتماد على استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السورية.

وسيتيم في الفصل التالي التطرق إلى الدراسة العملية، وكيفية جمع البيانات من العينة المختارة، ونتائج التحليل الإحصائي، واختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

الدراسة المسحية

Chapter 4

Survey Study

الفصل الرابع: الدراسة المسحية

The Survey Study

تمهيد

تناول الفصلان الثاني والثالث مناقشة الإطار النظري للبحث، فقد ناقش الفصل الثاني استخدام محاسبة التكاليف وتطورها التاريخي وأهميتها، بالإضافة لعرض بعض أنظمة محاسبة التكاليف. في حين تناول الفصل الثالث الميزة التنافسية واستراتيجيات بورتر العامة (قيادة التكلفة والتمايز والتركيز)، كما أشار الفصل الثالث إلى العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية.

ويعرض هذا الفصل الدراسة المسحية، حيث تمت مناقشة كيفية تحديد مجتمع وعينة البحث، والمعوقات والصعوبات التي واجهت البحث، كما تمت مناقشة تصميم الاستبانة والدراسات السابقة التي تم الاعتماد عليها لتصميمها، وعرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها، واختبار فرضيات البحث باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS23.

4-1-1- منهجية البحث (The Research Methodology)

4-1-1-1- مجتمع وعينة البحث (The Research Population and Sample Selection)

يشمل مجتمع البحث جميع الشركات الصناعية السورية، على اختلاف نوع الصناعة التي تمارسها، واقتصرت الدراسة على الشركات الصناعية لاعتبار أنّ الشركات الصناعية لديها فهم أكبر لممارسات محاسبة التكاليف مقارنةً بالشركات غير الصناعية (Hamdan, 2013). وشمل البحث الشركات الصناعية الخاصة، وكون المجتمع الإحصائي متوزع جغرافياً، فقد تمّ اختيار أسلوب المعاينة العنقودية ذات المراحل المتعددة، ويُعتمد هذا الأسلوب عندما يكون المجتمع الإحصائي كبيراً ومتوزعاً جغرافياً، ويقوم هذا الأسلوب على عدة مراحل، تشمل المرحلة الأولى تقسيم مجتمع البحث إلى عدة مجموعات ملائمة، ثم اختيار عينة من المجموعات باستخدام المعاينة العشوائية البسيطة، وفي المرحلة الثانية يتمّ

تشكيل مجموعات فرعية منفصلة ملائمة من المجموعات التي تشملها العينة المختارة في المرحلة الأولى، ثم يتم اختيار عينة من المجموعات الفرعية باستخدام المعاينة العشوائية البسيطة. ويتم تكرار المرحلة الثانية وفق الحاجة (الطويل، 2014). وبناءً عليه تم تقسيم المجتمع الإحصائي بالاعتماد على التقسيم الجغرافي للجمهورية العربية السورية إلى خمس مناطق (ساحلية وجنوبية ووسطى وشمالية وشرقية)، وتم استبعاد المنطقتين الشمالية والشرقية بسبب الأوضاع الأمنية وعدم إمكانية الوصول إليهما. وقد تم سحب عينة عشوائية بسيطة بمعدل محافظة من كل منطقة من المناطق المتبقية، وهي ريف دمشق وحمص وطرطوس، ليتم فيما بعد توزيع الاستبانة على الشركات التي تشملها هذه المناطق.

تمت زيارة غرف الصناعة في كل من المحافظات للحصول على بيانات عن الشركات الصناعية في كل محافظة، تمهيداً لتحديد الشركات المتوسطة والكبيرة بالاعتماد على رأسمال الشركة، وذلك لأن الشركات المتوسطة والكبيرة أكثر قدرة على تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، وأكثر حاجة لها لضمان سير عملياتها من وجهة نظر الباحث، فاستبعاد الشركات الصغيرة جاء متسقاً مع الدراسات السابقة التي أكدت أن حجم الشركة له تأثير إيجابي ومهم على مستوى تنفيذ ممارسات محاسبة التكاليف (Hamdan, 2013; Drurry & Tayles, 1994)، إلا أن بيانات الشركات التي تأسست قبل عام 2010م لم يتم تحديثها بعد ذلك، ولا يمكن اعتمادها بسبب خسارة العملة السورية الكثير من قيمتها بسبب الحرب والأزمة الاقتصادية التي تعاني منها البلاد. وعليه، فإن تقييم أصول الشركة لم يتم تعديله ولا يعبر عن قيمة الشركة في الوقت الحالي، ونتج عن ذلك عدم إمكانية اعتماد تصنيف الشركات وفق رأسمال الشركة.

وبالاعتماد على الدراسات السابقة التي صنفت الشركات بناءً على عدد العمال، تمت زيارة عدد من الشركات الصناعية في محافظة طرطوس، وجمع البيانات عن عدد العمال العاملين في كل شركة، ومقارنتها بالبيانات التي تم الحصول عليها مسبقاً من سجلات الشركات في غرف الصناعة للتأكد من صحة ودقة البيانات في غرف الصناعة، وقد أشارت النتائج إلى وجود اختلافات كبيرة، فعلى سبيل المثال

في إحدى الشركات التي توظف أكثر من 100 عامل بشكل فعلي، أشارت بيانات غرف الصناعة وسجلاتها الصناعية أنّ هذه الشركة توظف 5 عمال فقط. مع الإشارة إلى عدم وجود أي تصنيف رسمي للشركات صادر عن جهة حكومية أو الجهة التي تنظم عمل الشركات الصناعية الممثلة باتحاد غرف الصناعة السورية.

وعليه، لا توجد قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها لتصنيف الشركات تمهيداً لتوزيع الاستبانة، لذلك تمّ الاعتماد على توصيات رؤساء غرف الصناعة وخبرتهم في تحديد الشركات المتوسطة والكبيرة في كل محافظة، ومن ثمّ توزيع الاستبيان على كامل الشركات الموصى بها من قبل ممثلي غرف الصناعة والتجارة في المحافظات المختارة، حيث بلغ عدد الشركات (148).

4-1-2- تصميم الاستبانة

نظراً إلى محدودية المعرفة المتوفرة في الأدبيات السورية وذلك فيما يتعلق بمقاييس استخدام محاسبة التكاليف ومقاييس الميزة التنافسية، تم إجراء مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة بمحاسبة التكاليف وممارساتها، والميزة التنافسية، والعلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، وتم توجيه البحث من خلال الجمع بين مجموعة المصطلحات التالية: ممارسات محاسبة التكاليف، الاستراتيجيات التنافسية العامة، قيادة التكلفة، تمايز المنتجات.

وتمّ تصميم الاستبانة بالاعتماد على عدد من الدراسات السابقة التي سيتم ذكرهم لاحقاً، وقد أرفق بالاستبانة خطاب موجه إلى المستجيب، موضحاً فيه اسم الباحث، واسم الجهة المستفيدة من البحث، وعنوان البحث، والغرض من الاستبانة، مع التأكيد على سرية الإجابات المطروحة في الاستبانة، واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

وقد قسّم الباحث الاستبانة إلى ثلاثة أقسام رئيسية؛ تضمن القسم الأول معلومات عامة حول المركز الوظيفي للمستجيب، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة في الوظيفة، واسم الشركة، وعدد العاملين، ورأس مال الشركة، ونوع الصناعة.

أما القسم الثاني فتناول مقياس استخدام محاسبة التكاليف، والذي يتكون من عدد من الأسئلة التي تم اختيارها بناءً على الدراسات السابقة، (Hamdan, 2013)، (John, 2013)، (Uyar, 2010)، (Vaidya, Alur, 2017)، (Rao & Ahamed Beg, 2015) ويهدف هذا القسم لمعرفة مدى استخدام محاسبة التكاليف في الشركة الصناعية السورية، ومستوى أهمية محاسبة التكاليف في الشركات.

في حين تضمّن القسم الثالث مجموعة من الأسئلة التي تقيس مدى اعتماد كل من استراتيجيتي التنافس قيادة التكلفة والتمايز في الشركات الصناعية السورية لتحقيق ميزة تنافسية، وذلك بالاعتماد على دراسة (Al Balaki et al., 2018) (Kubuta, 2014).

تمّ عرض الاستبانة على عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة طرطوس لإبداء رأيهم وملاحظاتهم حول تصميم الاستبانة، وتم تقديم ملاحظات حول كيفية صياغة عبارات الاستبانة بالشكل الذي يوفر للمستجيب فهم العبارات دون وجود التباس أو غموض في المعنى، وتمّ أخذ ملاحظاتهم وآرائهم بالحسبان من قبل الباحث، وتمّ تعديل الاستبانة بناءً عليها.

4-1-3- متغيرات البحث

أ- المتغير المستقل: استخدام محاسبة التكاليف

تمّ قياس استخدام محاسبة التكاليف من خلال عدد من الأسئلة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث طلب من المستجيبين تحديد مدى استخدامهم لمحاسبة التكاليف إلى جانب بيان مدى موافقتهم على عدد من العبارات التي تقيس مدى استخدام محاسبة التكاليف، وهي:

- إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس ربحية العميل.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس الأداء.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لتحليل النشاط.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات المتعلقة بمزيج المنتج.
 - تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لإضافة أو حذف المنتجات.
- ب- المتغير التابع: الميزة التنافسية

تمّ قياس المتغير التابع من خلال استراتيجيتي التمايز وقيادة التكلفة، فيما تمّ استبعاد استراتيجية التركيز، حيث أنّ الشركات المستهدفة في العينة هي شركات كبيرة ومتوسطة الحجم، وهي أقدر على اعتماد استراتيجيتي التمايز وقيادة التكلفة.

- استراتيجية التمايز: تمّ قياسها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي من خلال عدد من الأسئلة:
 - تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها.
 - تعتمد الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها.
 - تعتمد الشركة على تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف.
 - تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها.
- استراتيجية قيادة التكلفة: تمّ قياسها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي من خلال عدد من الأسئلة:
 - 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 قريباً من الموارد الخام والعمالة.
 - تستغل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة.

4-2- التحليل الإحصائي

تم توزيع الاستبانة بشكل مباشر على العينة المختارة والتي بلغ حجمها (148) شركة صناعية موزعة في ريف دمشق (93) وحمص (42) وطرطوس (13)، حيث تم جمع (52) استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت (35.13%)، حيث تعدّ هذه النسبة جيدة بسبب توقف عدد كبير من الشركات عن العمل، وذلك بسبب الحصار الاقتصادي الذي تعاني منه البلاد، ومنه نقص المواد الأولية أو فقدانها في بعض الصناعات، بالإضافة إلى نقص كبير في مصادر الطاقة.

4-2-1- بيانات وصفية عامة

4-2-1-1- معلومات عن المستجيبين

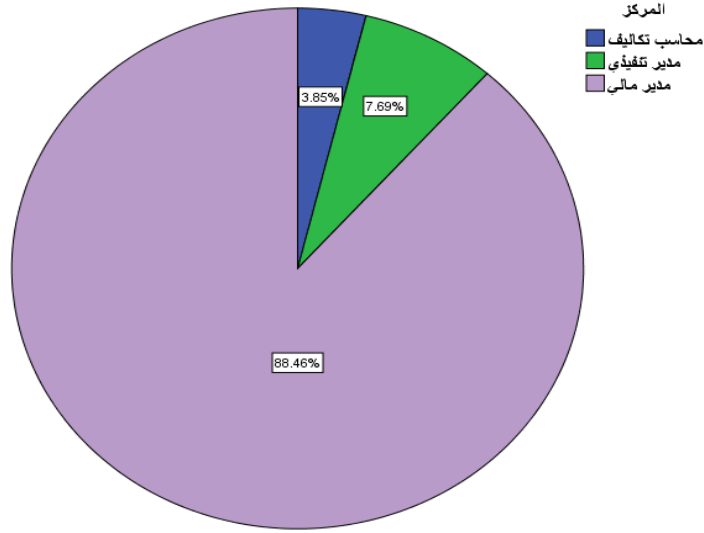
أظهرت البيانات التي تم جمعها من هذا الجزء من الاستبانة أنّ غالبية المستجيبين كانوا يتمتعون بالخصائص التي تمكنهم من الإجابة عن الاستبيان، حيث بلغ عدد المستجيبين الذين يشغلون منصب مدير مالي (46) مستجيب بنسبة تقارب (88.5%)، و(4) مستجيبين يشغلون منصب مدير تنفيذي، و(2) يشغلون منصب محاسب تكاليف، ويوضح ذلك الجدول (4-1).

الجدول (4-1) المركز الوظيفي للمستجيبين

| | Frequency | Percent % | Valid Percent % | Cumulative Percent % |
|--------------|-----------|-----------|-----------------|----------------------|
| محاسب تكاليف | 2 | 3.8 | 3.8 | 3.8 |
| مدير تنفيذي | 4 | 7.7 | 7.7 | 11.5 |
| مدير مالي | 46 | 88.5 | 88.5 | 100 |
| المجموع | 52 | 100 | 100 | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويوضح الشكل (4-1) نسبة كل مركز من المراكز الوظيفية للمستجيبين.



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

الشكل (4-1) المركز الوظيفي للمستجيبين

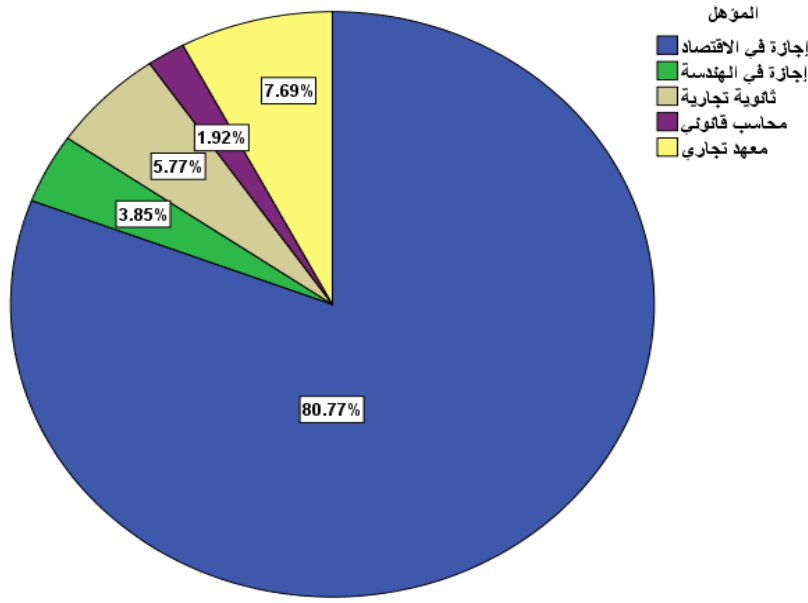
بالإضافة إلى أن 82.7% من المستجيبين يمتلكون المؤهل الذي يمكنهم من الإجابة على الاستبانة، حيث يمتلك (42) من المستجيبين إجازة في الاقتصاد، و(1) محاسب قانوني، و(2) إجازة في الهندسة، و(4) معهد تجاري، و(3) ثانوية تجارية. ويوضح ذلك الجدول (4-2).

الجدول (4-2) المؤهل العلمي للمستجيبين

| | Frequency | Percent % | Valid Percent % | Cumulative Percent % |
|-------------------|-----------|-----------|-----------------|----------------------|
| محاسب قانوني | 1 | 1.9 | 1.9 | 1.9 |
| إجازة في الاقتصاد | 42 | 80.8 | 80.8 | 82.7 |
| إجازة في الهندسة | 2 | 3.8 | 3.8 | 86.5 |
| ثانوية تجارية | 3 | 5.8 | 5.8 | 92.3 |
| معهد تجاري | 4 | 7.7 | 7.7 | 100 |
| المجموع | 52 | 100 | 100 | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويوضح الشكل (4-2) نسبة كل مؤهل من المؤهلات العلمية للمستجيبين



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

الشكل (4-2) المؤهل العلمي للمستجيبين

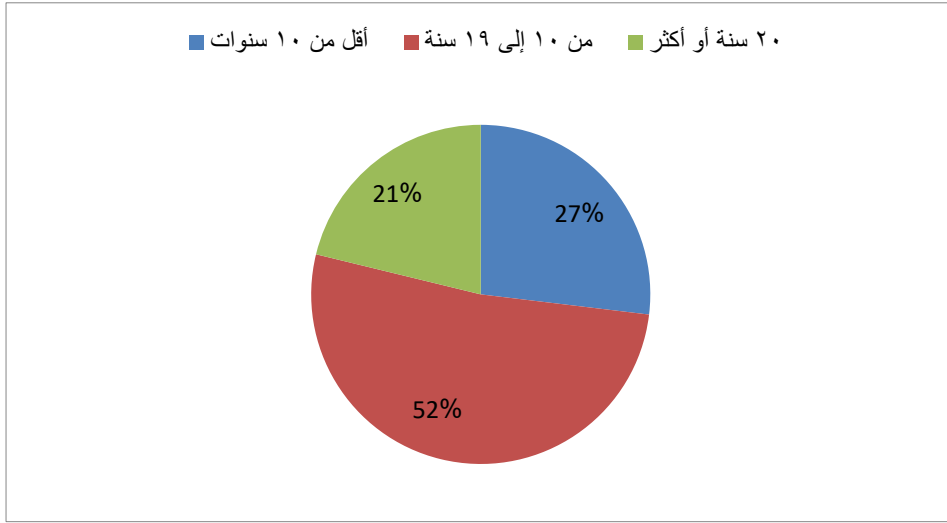
كما كانت سنوات خبراتهم متنوعة وكافية لإعطاء معلومات مفيدة ودقيقة حول أسئلة البحث، فقد كانت سنوات الخبرة ل (73.1%) من المستجيبين هي 10 سنوات أو أكثر، ويوضح الجدول (4-3) عدد سنوات خبرة المستجيبين.

الجدول (4-3) عدد سنوات الخبرة

| | Frequency | Percent % | Cumulative Percent % |
|------------------|-----------|-----------|----------------------|
| أقل من 10 سنوات | 14 | 26.9 | 26.9 |
| من 10 إلى 19 سنة | 27 | 51.9 | 78.8 |
| 20 سنة أو أكثر | 11 | 21.2 | 100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويوضح الشكل (3-4) نسبة سنوات الخبرة للمستجيبين



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

الشكل (3-4) عدد سنوات الخبرة للمستجيبين

4-2-1-2-4- معلومات عن الشركات المستجيبة

يُستخدم عدد العمال في الشركات المستجيبة كمؤشر لقياس معامل حجم الشركة (Hamdan,2013)، وبمقارنة المعلومات الواردة في الجدول (4-4) مع التصنيف المعتمد من قبل (Hamdan,2013) نجد أنّ (13.5%) من الشركات كانت كبيرة الحجم، وهي الشركات التي تشغل أكثر من (150) عامل، و (69.2%) من الشركات كانت متوسطة الحجم وشغلت بين (50 - 150) عامل، في حين كانت (17.3%) هي شركات صغيرة وتشغل أقل من (50) عامل، على الرغم من أنّ هدف الباحث كان الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم، إلاّ أنّه يوجد بعض الشركات كانت صغيرة الحجم، ويعود ذلك إلى أنّ تصنيف الشركات كان بناءً على توصيات رؤساء غرف الصناعة، بالإضافة إلى أنّ عدداً كبيراً من الشركات تشغل فقط ما يقارب ٤٠% من طاقتها الإنتاجية، بناءً على ما صرح به المستجيبون، وذلك نتيجة للحصار الاقتصادي المفروض على البلاد، ويوضح ذلك الجدول (4-4):

الجدول (4-4) حجم الشركة حسب عدد العمال

| | Frequency | Percent % | Valid Percent % | Cumulative Percent % |
|--------------------|-----------|--------------|--------------------|-------------------------|
| أقل من 50 عامل | 9 | 17.3 | 17.3 | 17.3 |
| من 50 إلى 150 عامل | 36 | 69.3 | 69.3 | 86.5 |
| أكثر من 150 عامل | 7 | 13.5 | 13.5 | 100 |
| المجموع | 52 | 100 | 100 | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

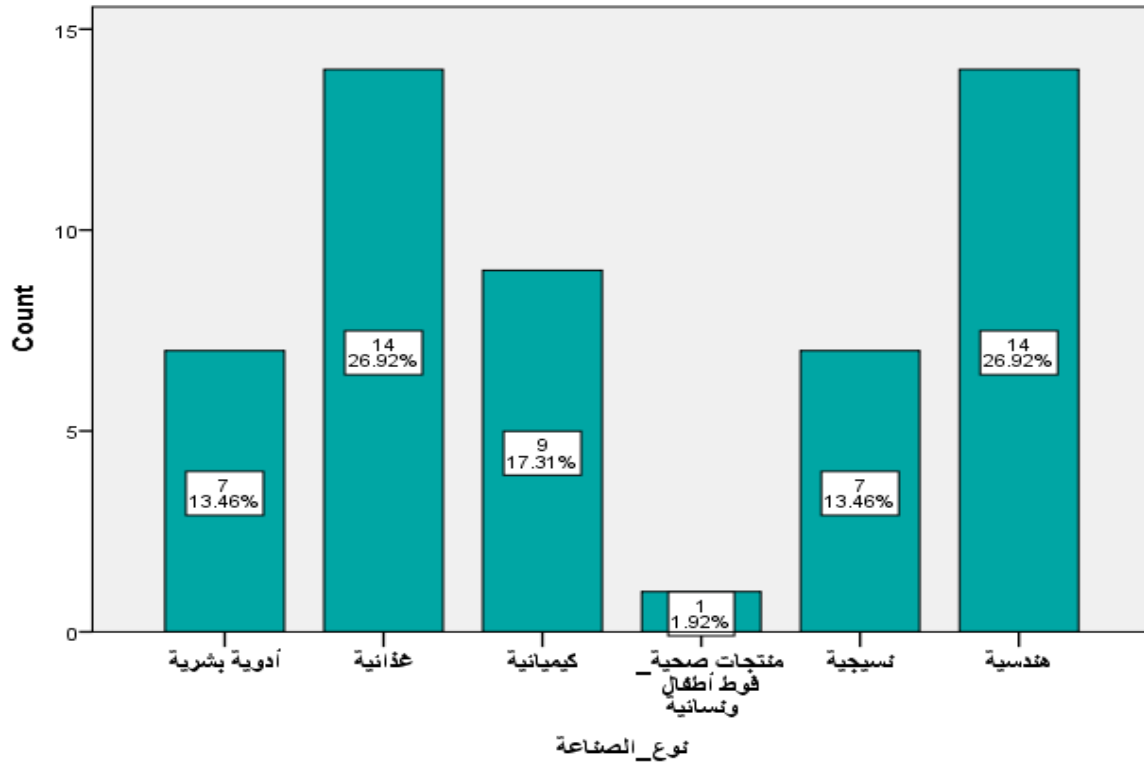
وتوزعت طبيعة الصناعة التي تمارسها الشركات إلى (14) شركة بنسبة (26.9%) تمارس صناعات هندسية، و(14) شركة بنسبة (26.9%) غذائية، و(9) شركات بنسبة (17.3%) كيميائية، و(7) شركات بنسبة (13.5%) نسيجية، و(7) شركات بنسبة (13.5%) أدوية بشرية، و شركة واحدة بنسبة (1.9%) منتجات صحية، يوضح ذلك الجدول (4-5).

الجدول (4-5) نوع الصناعة

| | Frequency | Percent % | Valid Percent % | Cumulative Percent % |
|-------------|-----------|--------------|--------------------|-------------------------|
| أدوية بشرية | 7 | 13.5 | 13.5 | 13.5 |
| غذائية | 14 | 26.9 | 26.9 | 40.4 |
| كيميائية | 9 | 17.3 | 17.3 | 57.7 |
| منتجات صحية | 1 | 1.9 | 1.9 | 59.6 |
| نسيجية | 7 | 13.5 | 13.5 | 73.1 |
| هندسية | 14 | 26.9 | 26.9 | 100 |
| المجموع | 52 | 100 | 100 | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويوضح الشكل (4-5) نسبة كل نوع من أنواع الصناعة في الشركات المستجيبة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

الشكل (4-5) نوع الصناعة

4-2-2-2- نظام التكلفة في الشركات المستجيبة

4-2-2-2-1- استخدام نظام تكلفة في الشركات المستجيبة

يشير مدى استخدام نظام لمحاسبة التكاليف إلى مستوى تطور محاسبة التكاليف، ومستوى اعتماد أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات المستجيبة، فجميع الشركات التي شملهم البحث تستخدم أنظمة محاسبة التكاليف، ولكن اختلفوا من حيث مستوى الاستخدام، حيث أنّ (50%) من الشركات المستجيبة استخدمت نظام التكاليف بدرجة متوسطة، و(36.5%) بدرجة ضعيفة، و(11.5%) بدرجة كبيرة، ويوضح ذلك الجدول (4-6).

الجدول (4-6) مستوى استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات المستجيبة

| | | Frequency | Percent % | % Valid Percent |
|--|-------------------------|-----------|-----------|-----------------|
| إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف | تستخدم بدرجة ضعيفة | 19 | 36.5 | 36.5 |
| | تستخدم بدرجة متوسطة | 26 | 50 | 86.5 |
| | تستخدم بدرجة كبيرة | 6 | 11.5 | 98 |
| | تستخدم بدرجة كبيرة جداً | 1 | 1.9 | 100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

وتشير النتائج إلى أن نصف الشركات تستخدم أنظمة لمحاسبة التكاليف بدرجة متوسطة بواقع (26) شركة، وغالبيتها شركات متوسطة الحجم بواقع (20) شركة، و(19) شركة تستخدمها بدرجة ضعيفة بواقع (13) شركة متوسطة الحجم، و (6) شركات تستخدمها بدرجة كبيرة، و(1) شركة بدرجة كبيرة جداً، ويوضح ذلك الجدول (4-7)

الجدول (4-7) مدى استخدام محاسبة التكاليف بالاعتماد على حجم الشركة

| Cross tabulation إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف * عدد العمال | | | | | |
|--|-------------------------|------------|---------------|-------------|-------|
| | | عدد العمال | | | Total |
| | | أقل من 50 | من 50 إلى 150 | أكثر من 150 | |
| إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف | تستخدم بدرجة ضعيفة | 4 | 13 | 2 | 19 |
| | تستخدم بدرجة متوسطة | 3 | 20 | 3 | 26 |
| | تستخدم بدرجة كبيرة | 2 | 2 | 2 | 6 |
| | تستخدم بدرجة كبيرة جداً | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Total | | 9 | 36 | 7 | 52 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

4-2-2-2-4- تخصيص التكاليف العامة في الشركات المستجيبة

يعدّ مدى تخصيص التكاليف العامة بصورة عادلة على مواضيع التكلفة مؤشراً أساسياً على دقة نظام التكلفة المطبق في الشركة (Hamdan, 2013)، وتشير نتائج التحليل الاحصائي إلى أنّ الشركات

تخصص التكاليف العامة بدرجة مقبولة، حيث إنّ نصف الشركات كانت تخصص التكاليف العامة بنسبة (50%)، في حين أنّ النصف الآخر من الشركات المستجيبة لم يعتمد تخصيص التكاليف العامة بنسبة (50%)، ويوضح ذلك الجدول (4-8).

الجدول (4-8) تخصيص التكاليف العامة

| | | Frequency | Percent % | Valid Percent % |
|--|-----|-----------|-----------|-----------------|
| هل يقوم نظام التكاليف الخاص بالشركة بتخصيص التكاليف العامة | نعم | 26 | 50 | 50 |
| | لا | 26 | 50 | 100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

وكانت أحجام الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة (18) متوسطة و(3) كبيرة و(5) صغيرة، وفي المقابل (18) متوسطة و(4) كبيرة و(4) صغيرة خصصت التكاليف العامة ويوضح ذلك الجدول (4-9)

الجدول (4-9) تخصيص التكاليف العامة بالاعتماد على حجم الشركة

| | | حجم الشركة بالاعتماد على عدد العمال | | | Total |
|--|-----|-------------------------------------|---------------|-------------|-------|
| | | أقل من 50 | من 50 إلى 150 | أكثر من 150 | |
| هل يقوم نظام التكاليف الخاص بالشركة بتخصيص التكاليف العامة | نعم | 4 | 18 | 4 | 26 |
| | لا | 5 | 18 | 3 | 26 |
| Total | | 9 | 36 | 7 | 52 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

وبالمقارنة مع النتائج التي توصل إليها (Hamdan, 2013) كانت النتائج متقاربة من حيث إجمالي تخصيص التكاليف العامة، بغض النظر عن حجم الشركة، في حين كان هناك اختلاف بالاعتماد على حجم الشركة، ويوضح الجدول (4-10) ذلك.

الجدول (10-4) مقارنة تخصيص التكاليف العامة مع دراسة (Hamdan, 2013)

| | حجم الشركة بناءً على عدد العمال | | | | | | الإجمالي | |
|--|---------------------------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| | صغيرة | | متوسطة | | كبيرة | | | |
| | النسبة المئوية | | النسبة المئوية | | النسبة المئوية | | الدراسة | Hamdan, (2013) |
| هل يقوم نظام التكاليف الخاص بشركتكم بتخصيص التكاليف العامة | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) |
| | نعم | %7.6 | 0 | %34.6 | %13 | %8 | %44 | %50 |
| لا | %9.6 | %11 | %34.6 | %17 | %5.7 | %15 | %50 | %43 |
| الإجمالي | | | | | | | %100 | %100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

4-2-2-3- نوع ومستوى أهمية نظام التكلفة المستخدم في الشركات المستجيبة

يوضح الجدول (4-11) أن أقل من نصف الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة طبقت نظام التكلفة المباشرة بنسبة (21.15%) من الشركات المستجيبة، وتوزعت على (7) شركات متوسطة الحجم و (4) صغيرة الحجم، وهو أبسط نظام تكاليف ويقدم معلومات غير دقيقة. ويشير الجدول (4-11) إلى أن (15) شركة تطبق نظام التكلفة المتغيرة وبنسبة (28.8%) من الشركات المستجيبة، وتوزعت على (11) متوسطة و(3) كبيرة و(5) صغيرة، وهو نظام تكلفة يقدم معلومات أكثر دقة من نظام التكلفة المباشرة، كونه يخصص بالإضافة إلى التكاليف المباشرة جزءاً من التكاليف العامة المتغيرة (Hamdan, 2013)، ويوضح الجدول (4-11) ذلك.

الجدول (11-4) نوع نظام التكلفة في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة

| نوع نظام التكلفة المطبق | حجم الشركة بالاعتماد على عدد العمال | | | الإجمالي |
|-------------------------|-------------------------------------|--------------|-------------|----------|
| | صغيرة الحجم | متوسطة الحجم | كبيرة الحجم | |
| نظام التكلفة المباشرة | 4 | 7 | 0 | 11 |
| نظام التكلفة المتغيرة | 1 | 11 | 3 | 15 |
| الإجمالي | 5 | 18 | 3 | 26 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

وبالمقارنة مع النتائج التي توصل إليها (Handan, 2013) نجد أن النسب متقاربة، إلا أنه يوجد بعض

الاختلافات بالاعتماد على توزيع الشركات على أساس الحجم، وهذا ما يوضحه الجدول (12-4).

الجدول (12-4) مقارنة نسبة تطبيق نظم التكاليف في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة مع دراسة (Hamdan, 2013)

| نوع نظام التكلفة المطبق | حجم الشركة بالاعتماد على عدد العمال | | | | | | الإجمالي | |
|-------------------------|-------------------------------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|
| | صغيرة الحجم | | متوسطة الحجم | | كبيرة الحجم | | | |
| | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) | الدراسة الحالية | Hamdan, (2013) |
| نظام التكلفة المباشرة | %7.6 | %9.2 | %13.4 | %9.2 | 0 | %5.5 | %21 | %23.9 |
| نظام التكلفة المتغيرة | %1.9 | %1.8 | %21 | %7.4 | %5.7 | %9.2 | %28.6 | %18.4 |
| الإجمالي | | | | | | | %50 | %42.3 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

تشير النتائج إلى بساطة أنظمة التكاليف في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة، وفيما يتعلق

بمستوى أهمية نظام التكاليف المطبق في الشركات المستجيبة يوضح الجدول (13-4) أنه تم الإبلاغ

عن مستوى الأهمية بشكل أساسي على أنها مهمة بدرجة متوسطة، ونسبة مئوية أقل منها على أنها

مهمة بدرجة كبيرة، وبنسب مئوية محدودة أشار بعض المستخدمين إلى أنها إما مهمة بدرجة قليلة أو مهمة بدرجة كبيرة جداً.

الجدول(13-4) مستوى أهمية نظام التكلفة في الشركات التي لا تخصص التكاليف العامة

| نظام التكلفة | مستوى الأهمية | | | | | | | | | | | |
|---------------------|---------------|------------|---------------------|---------------|------------|---------------------|---------------|------------|---------------------|-----------------|-------------|---------------------|
| | درجة قليلة | | | درجة متوسطة | | | درجة كبيرة | | | درجة كبيرة جداً | | |
| | Frequ ency | Valid % | Cumu lative % | Frequ ency | Valid % | Cumu lative % | Frequ ency | Valid % | Cumu lative % | Frequ ency | Vali d % | Cumu lative % |
| التكلفة المباشرة | 1 | 9.1 | 9.1 | 7 | 63.6 | 72.7 | 2 | 18.2 | 90.9 | 1 | 9.1 | 100 |
| التكلفة المتغيرة | 2 | 13.3 | 13.3 | 8 | 53.3 | 66.7 | 4 | 26.7 | 93.3 | 1 | 6.7 | 100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

في المقابل، فإن أغلب الشركات التي خصصت التكاليف العامة اعتمدت نظام التكلفة التقليدي (33) شركة بنسبة مئوية (36.5%) من إجمالي الشركات المستجيبة، و(1) شركة اعتمدت نظام التكلفة المعياري، (6) شركات اعتمدت نظام التكلفة على أساس النشاط، وبمقارنتها على أساس حجم الشركة، فإن (16) شركة متوسطة اعتمدت نظام التكلفة التقليدي، و(1) شركة صغيرة و(2) شركة كبيرة، في حين اعتمد (3) شركات صغيرة نظام التكلفة على أساس النشاط، و(2) شركة متوسطة، و(1) شركة كبيرة، ويمكن تفسير اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط من قبل الشركات الصغيرة بأن هذه الشركات حديثة العهد في السوق، ولدى إدارتها دراية كافية بأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط وفوائده المتنوعة، وذلك بناءً على آراء المستجيبين، كون الاستبانة وزعت بشكل مباشر، ويوضح ذلك الجدول (14-4).

الجدول (14-4) نوع نظام التكلفة المطبق في الشركات التي تخصص التكاليف العامة

| نوع نظام التكلفة المطبق | حجم الشركة على أساس عدد العمال | | | الإجمالي |
|------------------------------|--------------------------------|--------------|-------------|----------|
| | صغيرة الحجم | متوسطة الحجم | كبيرة الحجم | |
| نظام التكلفة التقليدي | 1 | 16 | 2 | 19 |
| نظام التكلفة المعياري | 0 | 0 | 1 | 1 |
| نظام التكلفة المستهدفة | 0 | 0 | 0 | 0 |
| نظام التكلفة على أساس النشاط | 3 | 2 | 1 | 6 |
| الإجمالي | | | | 26 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

بالمقارنة مع دراسة (Hamdan, 2013) نجد أنّ نظام التكلفة التقليدي هو الأكثر استخداماً، إلا أنّه ازداد التوجه نحو الأنظمة الأكثر تطوراً كنظام التكلفة على أساس النشاط، فدراسة (Hamdan, 2013) أشارت إلى أنّ كلّ الشركات التي خصصت التكاليف العامة كانت قد اعتمدت نظام التكلفة التقليدي، في حين بدأت (6) شركات بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في هذه الدراسة بنسبة مئوية مقبولة (11.5%) من إجمالي الشركات المستجيبة.

وأشارت نصف الشركات التي تطبق نظام التكلفة التقليدي إلى أنّ النظام مهم لشركتهم بدرجة متوسطة بواقع (9) شركات، ونسبة مئوية (47.2%) من الشركات التي تطبق نظام التكلفة التقليدي، فيما أكدت (7) شركات بنسبة مئوية (36.8%) أنّ هذا النظام مهم لشركتهم، وأكدت (3) شركات أنّه مهم جداً لشركتهم، في حين أكدت (3) شركات تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط أنّ النظام مهم بدرجة متوسطة لشركتهم، و(2) شركة أشارت إلى أنّ النظام مهم جداً لشركتهم، ويوضح ذلك الجدول (15-4).

الجدول (15-4) مستوى أهمية نظام التكلفة في الشركات التي تخصص التكاليف العامة

| نوع النظام المطبق | مدى أهمية نظام التكاليف المطبق | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------|--------------------------------|------------|---------------------|---------------|------------|---------------------|---------------|------------|---------------------|------------------|------------|---------------------|
| | مهم لدرجة ضعيفة | | | لدرجة متوسطة | | | لدرجة كبيرة | | | لدرجة كبيرة جداً | | |
| | Freque ncy | Valid % | Cumu lative % | Freque ncy | Valid % | Cumu lative % | Freque ncy | Valid % | Cumu lative % | Freque ncy | Valid % | Cumu lative % |
| نظام التكلفة التقليدي | 0 | 0 | 0 | 9 | 47.3 | 47.3 | 7 | 36.8 | 84.1 | 3 | 15.7 | 100 |
| نظام التكلفة المعياري | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 100 | 100 |
| نظام التكلفة على أساس النشاط | 1 | 16.6 | 16.6 | 3 | 50 | 66.6 | 0 | 0 | 66.6 | 2 | 33.6 | 100 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

بالإضافة إلى ذلك فإن شركة واحدة فقط اعتمدت نظام التكلفة المعياري، وأشارت الشركة إلى أن معايير المواد المباشرة مهمة بدرجة كبيرة، ومعايير الأجور المباشرة مهمة بدرجة متوسطة، وكانت معايير المعدل المتغير للأعباء مهمة، في حين لم تطبق الشركة معايير المعدل الثابت للأعباء، وبمقارنتها بدراسة (Hamdan, 2013) نجد أنّ هناك فرقاً كبيراً حيث إنّ (42.6%) من الشركات المستجيبة اعتمدت تقنيات التكاليف المعيارية للتحكم بتكاليفهم وأنشطتهم، وقد أكدت الشركة التي اعتمدت نظام التكاليف المعيارية استخدامها طريقة دراسة الحركة وتحليل العمل دائماً عند إعداد معاييرها، واستخدمت طريقة الملاحظة والدورات التجريبية في بعض الأحيان، فيما كانت نادراً ما تستخدم طريقة متوسط الاستخدام في السنوات السابقة، وطريقة دراسة التصميم والدراسات الهندسية، فيما كانت المعايير الأساسية هي المعايير المستخدمة من قبل الشركة.

4-2-2-4- استخدام معلومات محاسبة التكاليف

يتطرق هذا القسم من البحث لاستكشاف استخدامات معلومات محاسبة التكاليف في الشركات التي شملتها الدراسة، وتحديد أي المجالات أكثر أهمية، حيث تمّ استخدام مقياس ليكرت الخماسي (1 لا تستخدم أبداً إلى 5 تستخدم دائماً)، ولتقييم النتائج تمّ إجراء اختبار t لعينة واحدة، ويشير الجدول (4-16) إلى أنّ قرارات إضافة أو حذف المنتجات هي أهم المجالات التي يتمّ استخدام معلومات محاسبة التكاليف فيها بمتوسط (3.5)، يليها قرارات التسعير بمتوسط (3.46)، وقرارات التصنيع والشراء بمتوسط (3.3)، والقرارات المتعلقة بمزيج المنتج بمعدل (3.09)، في حين لا تستخدم لقياس الأداء وتحليل النشاط وقياس ربحية العميل بمقدار المجالات الأخرى.

الجدول (4-16) 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 |
| لتحليل النشاط | 2.42 | 1.071 | -3.485 | 0.001 |
| لقياس ربحية العميل | 2.40 | 1.193 | -4.013 | 0.000 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح اختبار T-test عند المتوسط المقدر (3) أنّ استخدام محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات إضافة أو حذف المنتجات، وقرارات التسعير هي الأكثر استخداماً وذلك عند مستوى أقل من (Sig= 0.05)، في حين يعدّ استخدام معلومات محاسبة التكاليف في المجالات الأخرى إمّا ذا استخدام ضعيف أو غير مستخدمة كما هو موضح في الجدول (4-16).

وتمّت مقارنة النتائج مع نتائج كل من (Uyar, 2010) (Rao & Ahamed Beg,2015)، حيث أشارت النتائج إلى وجود اختلافات بين الدراسة الحالية والدراستين السابقتين، فتوافقت الدرستان السابقتان بترتيب العناصر، فاحتلت قرارات التسعير وربحية العميل وقياس الأداء المراتب الثلاث الأولى، وفي حين كانت المرتبة الأولى من نصيب إضافة أو حذف المنتجات في الدراسة الحالية، وكانت قرارات التسعير قريبة من الدراسات السابقة ونالت المرتبة الثانية، في حين كانت قرارات تصنيع أو الشراء وقرارات مزيج المنتج في المرتبة الثالثة والرابعة. بالإضافة إلى ذلك، فإن مستوى متوسط استخدام معلومات محاسبة التكاليف في الدراسات السابقة في مختلف المجالات كان أكبر، فتراوح بين (4.25 و 3.5)، في المقابل تراوح في الدراسة الحالية بين (3.5 و 2.4).

الجدول (17-4) مقارنة استخدام معلومات محاسبة التكاليف مع الدراسات السابقة

| | الدراسة الحالية | | 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 بالاعتماد على برنامج SPSS23

تشير النتائج إلى أنّ الشركات في سورية تستخدم نظام التكاليف بتركيز على أغراض تختلف عن الأغراض التي يستخدم لأجلها النظام في بيئات دول أخرى.

4-2-2-5- العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف

توفر الأدبيات المحاسبية بعض العوامل السلوكية والتنظيمية التي يمكن أن تؤثر على القرار باستخدام محاسبة التكاليف، وتنفيذ أنظمة تكاليف معينة، وأشارت الدراسات السابقة لعدد منها كتتنوع المنتجات وحجم الشركة، ودعم الإدارة العليا، وشدة المنافسة (John, 2013)، وانخفاض الربحية وارتفاع تكاليف الإنتاج (Vaidya & Alur, 2017). والجدول (4-18) يظهر إجابات المشاركين في الدراسة حول العوامل التي زادت من الاهتمام بمحاسبة التكاليف.

الجدول (4-18) العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف

| | غير موافق | | موافق بدرجة متوسطة | | موافق | |
|-------------------------------|-----------|-----------|--------------------|-----------|-----------|-----------|
| | Frequency | Percent % | Frequency | Percent % | Frequency | 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 | 71.1 |
| حجم الشركة | 16 | 30.7 | 19 | 36.5 | 17 | 32.7 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (4-18) أنّ ارتفاع شدة المنافسة هو أكثر العوامل التي تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف، حيث كانت إجابات (80.8%) من المستجيبين إيجاباً أو موافق بدرجة كبيرة، يليها كلّ من ارتفاع تكاليف الإنتاج ودعم الإدارة العليا وتنوع المنتجات بنسب (75%) (71.2%) (71.1%) على

التوالي، في حين كان انخفاض الربحية أقل تأثيراً وفقاً لآراء المستجيبين بنسبة (40.4%)، في حين لم يكن لضغوط الجهات الحكومية أي تأثير، حيث أوضح (92.3%) عدم موافقتهم على وجود تأثير لضغوط الجهات الحكومية.

وبمقارنة النتائج مع نتائج دراسة (Vaidya & Alur, 2017) التي اعتمدت ثلاث عناصر فقط، وهي: انخفاض الربحية وارتفاع تكاليف الإنتاج وارتفاع شدة المنافسة، نجد أنّ النتائج متقاربة، فكلتا الدراستين أشارتا إلى أنّ هذه العوامل تزيد استخدام محاسبة التكاليف، إلا أنّ الدراسة الحالية تؤكد أنّ ارتفاع شدة المنافسة وارتفاع تكاليف الإنتاج ذو تأثير أكبر.

أما دراسة (John, 2013) فتناولت أربعة عناصر أخرى، وهي: تنوع المنتجات وحجم الشركة ودعم الإدارة العليا وشدة المنافسة، وكانت نتائج الدراسة قريبة من نتائج الدراسة الحالية، فكلتاها 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 (19-4).

الجدول (19-4) 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 | | |
|-----------------------|---|----------------------|--------------|
| | الدراسة الحالية | (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 | 71.1 | | 85.7 |
| حجم الشركة | 31.9 | | 88.3 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

4-2-3- الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السورية

4-2-3-1- مدى استخدام استراتيجية تمايز المنتجات في الشركات الصناعية السورية:

كما أشرنا سابقاً إلى تحديد مدى استخدام الشركات الصناعية السورية المشاركة في هذه الدراسة لاستراتيجية التمايز، تم استخدام عناصر عدّة بالاعتماد على الدراسات السابقة (Al Kubuta, 2014; Balaki, et all, 2018)، ويوضح الجدول (20-4) نتائج الإحصاءات الوصفية للعناصر التي تقيس مدى استخدام الشركات التي شملتها الدراسة لاستراتيجية التمايز، حيث تشير النتائج إلى أنّ الشركات المشاركة تميز نفسها عن الآخرين، من خلال تحسين سمعتها وصورة منتجاتها، والتي كانت الأكثر فاعلية لاكتساب ميزة تنافسية للشركة (المتوسط=3.82)، كما أنّ تقديم منتجات فريدة من نوعها يمكن الشركة من تحقيق ميزة تنافسية (المتوسط= 3.269)، فيما لم يكن لتقديم منتجات تختلف جودتها باختلاف السوق المستهدف أو تقديم منافع بعد البيع أهمية كبيرة في تمييز الشركة عن منافسيها في السوق.

الجدول (20-4) مدى اعتماد الشركات الصناعية السورية على استراتيجية تمايز المنتجات

| | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | تعتمد الشركة على تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها |
|-------------------------------|--|---|--|--|
| Mean | 3.2692 | 3.8269 | 2.8269 | 2.231 |
| Frequency (موافق وموافق جداً) | 24 | 34 | 19 | 9 |
| Percent % (موافق وموافق جداً) | 46.1 | 65.4 | 36.5 | 17.3 |
| N | 52 | 52 | 52 | 52 |
| Std. Deviation | 0.88817 | 0.80977 | 1.21625 | 1.03557 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

وبالمقارنة مع نتائج (Kubuta, 2014)، نجد أنّ الشركات في كلا الدراستين اعتمدت على تحسين سمعة الشركة وصورة منتجاتها لاكتساب ميزة تنافسية للشركة، ولكنّ درجة الأهمية كانت أكبر بقليل في دراسة (Kubuta, 2014)، كما أنّ الدراسة السابقة أكدت أهمية العناصر الأخرى كتقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف، وتقديم منتجات فريدة من نوعها، وتقديم منافع بعد البيع في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، ويوضح الجدول (21-4) ذلك.

الجدول (21-4) مقارنة عوامل تحقيق استراتيجية تمايز المنتجات مع (Kubuta, 2014)

| | الدراسة الحالية | (Kubuta, 2014) |
|---|-----------------|----------------|
| | Mean | Mean |
| تحسين سمعة الشركة و صورة منتجاتها | 3.82 | 4.12 |
| تقديم منتجات فريدة من نوعها | 3.26 | 3.62 |
| تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | 2.82 | 4.12 |
| تقديم منافع بعد البيع | 2.42 | 3.62 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

4-2-3-2-4- مدى استخدام استراتيجية قيادة التكلفة في الشركات الصناعية السورية

لاستكشاف مدى اعتماد الشركات الصناعية السورية على استراتيجية قيادة التكلفة تم الاعتماد على مجموعة من العناصر التي استخدمت في الدراسات السابقة، الجدول (4-22) يظهر اجابات أفراد العينة على العناصر التي تقيس هذا المتغير. وكما يظهر من الجدول، فإن الشركات المستجيبة اعتمدت 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 = 2.09)، ويوضح الجدول (4-22) ذلك.

الجدول (4-22) 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 |
| Frequency (موافق وموافق جداً) | 13 | 14 | 17 | 7 | 8 |
| Percent % (موافق وموافق جداً) | 25 | 26.9 | 32.6 | 13.4 | 15.4 |
| N | 52 | 52 | 52 | 52 | 52 |
| Std. Deviation | 0.87253 | 1.07118 | 0.81719 | 0.91080 | 0.86385 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

في المقابل أشارت نتائج دراسة (Kubuta, 2014) إلى أنّ 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 (4-23) ذلك.

الجدول (23-4) مقارنة عوامل تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة مع (Kubuta, 2014)

| | الدراسة الحالية | (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 بالاعتماد على برنامج SPSS23

4-2-4- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية

4-2-4-1- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز:

تشير استراتيجية التمايز إلى أنّ الشركة تسعى لتحقيق ميزة تنافسية من خلال تمييز منتجاتها عن غيرها من المنافسين، وذلك بتنفيذ مجموعة من الأنشطة التي تسهم في تحقيق استراتيجية التمايز (David, 2017)، كتقديم منتجات فريدة من نوعها، وتقديم منافع مختلفة ما بعد البيع، وتقديم منتجات تختلف جودتها باختلاف السوق المستهدف، أو العمل على تحسين سمعة الشركة وصورة منتجاتها. ولقياس استراتيجية التمايز تم إجراء التحليل العاملي لمجموعة العوامل التي تشكل استراتيجية التمايز، ومنه التعبير عنها بمتغير واحد يشمل العوامل الأكثر تمثيلاً لاستراتيجية التمايز كما يوضح الجدول (24-4).

الجدول (4-24) التحليل العاملي لعناصر استراتيجية التمايز

| Component Matrix ^a | | |
|--|-----------|--------|
| | Component | |
| | 1 | 2 |
| تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | 0.833 | -0.262 |
| تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها | 0.713 | 0.358 |
| تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | 0.707 | -0.546 |
| تعتمد الشركة على تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | 0.457 | 0.763 |
| Extraction Method: Principal Component Analysis. | | |
| a. 2 components extracted. | | |

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

يشير الجدول (4-24) إلى أنّ التحليل العاملي توصل لعاملين يفسّران استراتيجية التمايز، حيث يوضح العامل الأول 47.7% من استراتيجية التمايز، فيما وضح العامل الثاني 26.9% من استراتيجية التمايز، لذلك تمّ اعتماد العامل الأول للتعبير عن استراتيجية التمايز، وهو يتكون من ثلاثة عناصر كما هو موضح في الجدول (4-24)، كما أشار اختبار KMO عند المستوى (0.59) واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (sig= 000 , x=33) إلى أنّ جودة اختبار التحليل العاملي جيدة.

ولقياس مستوى استخدام محاسبة التكاليف تمّ إجراء التحليل العاملي 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 (4-25) التحليل العاملي لعناصر استخدام محاسبة التكاليف.

الجدول (25-4) التحليل العاملي لعناصر استخدام محاسبة التكاليف

| Component Matrix ^a | | |
|--|-----------|--------|
| | Component | |
| | 1 | 2 |
| تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس الأداء | 0.756 | -0.484 |
| إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاما 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 بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (25-4) 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 ثلاثة عناصر كما هو موضح في الجدول (4-25)، كما أشار اختبار KMO عند مستوى (0.73)، واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (x= 145, Sig= 000) إلى أن جودة اختبار التحليل العاملي جيدة.

وتمهيداً لاستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لكلٍ من استراتيجيات التمايز واستخدام محاسبة التكاليف Kolmogorov & Smirnov كما هو موضح في الجدول (26-4)

الجدول (26-4) اختبار التوزيع الطبيعي لاستراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | استخدام محاسبة التكاليف | استراتيجية التمايز |
|----------------------------------|----------------|-------------------------|---------------------|
| N | | 52 | 52 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | .0000000 | .0000000 |
| | Std. Deviation | 1.0000000 | 1.0000000 |
| Most Extreme Differences | Absolute | .064 | .062 |
| | Positive | .064 | .059 |
| | Negative | -.040- | -.062- |
| Test Statistic | | .064 | .062 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | .200 ^{c,d} | .200 ^{c,d} |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (26-4) أن كلاً من بيانات استراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف تتوزع توزيعاً طبيعياً وذلك عند مستوى (sig= 0.200) وهو أكبر من (0.05).

لمعرفة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، والذي عدّ فيه استراتيجية التمايز متغيراً تابعاً، واستخدام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل. أظهرت النتائج أن نموذج الانحدار معنوي من خلال قيمة (F) البالغة (21.2) عند مستوى دلالة (000) وأصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وتشير النتائج إلى أنّ المتغير المستقل يفسر (29.8%) من التباين الحاصل في اعتماد استراتيجية التمايز وذلك بالنظر إلى معامل التحديد (R^2)، كما جاءت قيمة بيتا التي توضح العلاقة بين استراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف بقيمة (0.546)، وهي ذات دلالة معنوية، ويمكن استنتاج ذلك من خلال قيمة T والدلالة المرتبطة بها. وأشار اختبار داربن واتسون

(1.714) لعدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية عند مستوى دلالة (0.05)، ويوضح ذلك الجدول (4-27).

الجدول (4-27) الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية التمايز واستخدام محاسبة التكاليف

| Durbin-Watson | Sig | T | B | Sig | F | R ² | R | المتغير التابع | المتغير المستقل |
|---------------|-----|-----|-------|-----|------|----------------|-------|--------------------|-------------------------|
| 1.714 | 000 | 4.6 | 0.546 | 000 | 21.2 | 0.298 | 0.546 | استراتيجية التمايز | استخدام محاسبة التكاليف |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويمكن صياغة معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y=0.546*X + 2.936E-17$$

وعليه نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز وهي علاقة طردية متوسطة.

وتتفق دراسة (Antic & Novicevic, 2011) مع البحث من خلال ما توصلت إليه باعتبار التكلفة المستهدفة مصدراً مهماً للمعلومات لتحقيق استراتيجية التمايز، بالإضافة إلى تركيزها على تقديم ميزات يقدرها العملاء، في حين أشارت دراسة (Al Balaki et all, 2018) لوجود علاقة سلبية ولكن مهمة بين استراتيجية التمايز وتنفيذ ABC، ما يشير إلى وجود اختلافات بين الدراسات، وعدم تأكيد هذه العلاقة بشكل كبير، ما يتطلب التعمق أكثر في هذا المجال في الدراسات المستقبلية.

4-2-4-2- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة

تشير استراتيجية قيادة التكلفة إلى قدرة الشركة على تقديم منتج أو خدمة ذات جودة عالية بتكلفة منخفضة، تكون مصدراً للميزة التنافسية، وفي الوقت نفسه تقدم المنتج بأسعار تنافسية (Kubuta, 2014,p27)، من خلال تنفيذ مجموعة من الأنشطة كتقديم المنتجات بأسعار منافسة، وتوظيف

التكنولوجيا الحديثة والابتكارات المستمرة، والاستعانة بمصادر خارجية في بعض الأنشطة، واختيار موقع الشركة بالقرب من مصادر المواد الخام واليد العاملة، واستغلال الروابط مع الموردين أو العملاء. ولقياس مستوى اعتماد استراتيجية قيادة التكلفة تم إجراء اختبار التحليل العاملي لمجموعة من عناصر استراتيجية قيادة التكلفة، لاختزالها بمتغير واحد تمهيداً لقياس العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف، كما هو موضح في الجدول (4-28).

الجدول (4-28) التحليل العاملي لعناصر استراتيجية قيادة التكلفة

| Component Matrix ^a | | |
|--|-----------|--------|
| | 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 بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (4-28) أنّ التحليل العاملي توصل إلى عاملين يمثلان استراتيجية قيادة التكلفة، يفسر الأول 47.1% من استراتيجية قيادة التكلفة، فيما يفسر العامل الثاني 21.1%، لذلك تمّ اعتماد العامل الأول لتمثيل استراتيجية قيادة التكلفة، ويتكون العامل الأول من أربعة عناصر كما هو موضح في الجدول (4-28). كما أشار اختبار KMO عند مستوى (0.62)، واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (sig= 000 , x=58) إلى أنّ جودة اختبار التحليل العاملي جيدة.

تمهيداً لدراسة العلاقة بين استراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف تم إجراء اختبار Kolmogorov & Smirnov للتوزيع الطبيعي كما هو موضح في الجدول (4-29).

الجدول (4-29) اختبار التوزيع الطبيعي لاستراتيجية قيادة التكلفة

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | قيادة التكلفة |
|----------------------------------|----------------|---------------------|
| N | | 52 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | .0000000 |
| | Std. Deviation | 1.0000000 |
| Most Extreme Differences | Absolute | .094 |
| | Positive | .094 |
| | Negative | -.063 |
| Test Statistic | | .094 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | .200 ^{c,d} |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (4-29) أنّ بيانات استراتيجية قيادة التكلفة تتوزع توزيعاً 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 الخطّي البسيط، وعرفت استراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع، واستخدام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل. وتشير النتائج إلى أنّ نموذج الانحدار معنوي من خلال قيمة (F) البالغة (22.6) عند مستوى دلالة (000) وهي أقل من (0.05)، كما أنّ المتغير المستقل يفسر (31.2%) من التباين الحاصل في 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. وأشار اختبار دارين واتسون (1.563) لعدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية عند مستوى دلالة (0.05)، ويوضح ذلك الجدول (30-4).

الجدول (30-4) الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية قيادة التكلفة واستخدام محاسبة التكاليف

| Durbin-Watson | Sig | T | B | Sig | F | R ² | R | المتغير المستقل | المتغير التابع |
|---------------|-----|-----|-------|-----|------|----------------|-------|-------------------------|--------------------------|
| 1.563 | 000 | 4.7 | 0.559 | 000 | 22.6 | 0.312 | 0.559 | استخدام محاسبة التكاليف | استراتيجية قيادة التكلفة |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

ويمكن صياغة معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y = 0.559 * X + 1.900E-16$$

وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة، وهي علاقة طردية متوسطة.

وتتفق نتائج الدراسات السابقة مع نتيجة البحث، وهذا ما أكدته دراسة (Antic & Novicevic, 2011) بوجود دور مهم لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقق استراتيجية قيادة التكلفة، وكذلك دراسة (الجنابي، 2011) أكدت 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، ما يخلق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق قيادة التكلفة. وأشارت دراسة (Al Balaki et al, 2018) لوجود علاقة إيجابية مهمة بين استراتيجية قيادة التكلفة وتنفيذ ABC، ما يدعم نتائج البحث ويؤكد أهميتها.

4-2-4-3- العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية

تنبثق الميزة التنافسية عن القيمة التي تستطيع الشركة تقديمها لمشتريها، والتي تتجاوز تكلفة إنشائها، فالقيمة هي ما يرغب المشترون في دفعه، والقيمة المتفوقة تتبع من تقديم أسعار أقل من المنافسين مقابل الحصول على مزايا معادلة، أو تقديم مزايا فريدة تزيد قيمتها عن المنافسين (Tanwar, 2013). ولقياس مستوى الميزة التنافسية تم إجراء التحليل العاملي لمجموعة من الأنشطة التي تعتمد عليها الشركة لتحقيق الميزة التنافسية، ومنه تحديد العناصر الأكثر تأثيراً بالميزة التنافسية واختزالها بعامل واحد، ويوضح ذلك الجدول (4-31)

الجدول (4-31) التحليل العاملي للميزة التنافسية

| Component Matrix ^a | | | |
|--|-----------|-------|--------|
| | Component | | |
| | 1 | 2 | 3 |
| تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | .776 | -.251 | |
| تستعين الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها | .766 | -.235 | |
| تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة | .748 | | -.484- |
| تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة | .686 | .357 | |
| تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها | .672 | .241 | |
| تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | .660 | -.529 | |
| تم اختيار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد الخام والعمالة | .648 | .362 | |
| تعتمد الشركة على تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | .388 | .682 | .221 |
| تستغل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة | .320 | | .846 |
| Extraction Method: Principal Component Analysis. | | | |
| a. 3 components extracted. | | | |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (4-31) أنّ نتيجة التحليل العاملي كانت ثلاثة عوامل، يفسر العامل الأول (41.9%) من الميزة التنافسية، فيما يفسر العامل الثاني (13.7%) والعامل الثالث (12.5%)، ومنه تمّ اعتماد العامل الأول لتمثيل الميزة التنافسية، ويتكون العامل الأول من سبعة عناصر، وتتنوع هذه العناصر بين

عناصر داعمة لاستراتيجية التمايز، وأخرى داعمة لاستراتيجية قيادة التكلفة، ونتيجة لذلك نجد أنّ أغلب الشركات تعتمد استراتيجية متوازنة، كما أشار اختبار KOM عند مستوى (0.776)، واختبار Bartlett's test of Sphericity عند مستوى (sig= 000 , x=153) إلى أنّ جودة اختبار التحليل العاملي جيدة. تمهيداً لدراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، تمّ إجراء اختبار Kolmogorov & Smirnov & للتوزيع الطبيعي كما هو موضح في الجدول (4-32)، للتأكد من قابلية استخدام بيانات الميزة التنافسية في نموذج الانحدار البسيط.

الجدول (4-32) التوزيع الطبيعي للميزة التنافسية

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | الميزة التنافسية |
|----------------------------------|----------------|---------------------|
| N | | 52 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | .0000000 |
| | Std. Deviation | 1.0000000 |
| Most Extreme Differences | Absolute | .080 |
| | Positive | .080 |
| | Negative | -.071- |
| Test Statistic | | .080 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | .200 ^{c,d} |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS23

يوضح الجدول (4-32) أنّ بيانات الميزة التنافسية تتوزع توزيعاً طبيعياً، وذلك عند مستوى (sig= 0.2) وهو أكبر من (0.05).

ولدراسة العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية تمّ استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، حيث عبر عن استخدام محاسبة التكاليف كمتغير مستقل، والميزة التنافسية كمتغير تابع. وتشير النتائج إلى أنّ نموذج الانحدار معنوي من خلال قيمة (F) البالغة (27.4) عند مستوى دلالة (000)

وهي أقل من (0.05)، كما أنّ المتغير المستقل يفسر (35.5%) من التباين الحاصل في تحقيق الميزة التنافسية وذلك بالنظر إلى معامل التحديد (R^2)، وجاءت قيمة B التي تعبر عن العلاقة بين الميزة التنافسية واستخدام محاسبة التكاليف (0.596) وهي ذات دلالة معنوية بدلالة T والدلالة المرتبطة بها. وأشار اختبار داربين واتسون (1.543) لعدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية عند مستوى دلالة (0.05)، ويوضح ذلك الجدول (4-33).

الجدول (4-33) الانحدار الخطي البسيط لاستخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية

| Durbin-Watson | Sig | T | B | Sig | F | R ² | R | المتغير المستقل | المتغير التابع |
|---------------|-----|-----|-------|-----|------|----------------|-------|-------------------------|------------------|
| ١,٥٤٣ | ... | ٥,٢ | ٠,٥٩٦ | ... | ٢٧,٤ | ٠,٣٥٥ | ٠,٥٩٦ | استخدام محاسبة التكاليف | الميزة التنافسية |

المصدر: إعداد الباحث من برنامج SPSS23

ويمكن كتابة معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$Y = 0.596 * X + 5.124E-17$$

وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، وهي علاقة طردية متوسطة.

وتتفق الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة بوجود علاقة إيجابية بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية، ويوضح ذلك الجدول (4-34).

الجدول (34-4) مقارنة مع نتائج الدراسات السابقة

| الدراسة | النتيجة | الاتفاق مع الدراسة الحالية |
|---------------------------------|--|---|
| Cardinaels et all,) (2004 | يتفوق نظام التكلفة على أساس النشاط على نظام التكلفة التقليدي في تحقيق الميزة التنافسية، | تتفق إلى حد ما مع البحث الحالي بوجود علاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية. |
| Joshi) &Dangayach, (2009 | حققت الشركة موضوع الدراسة ميزة تنافسية مع تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط أكبر مما حققته سابقاً مع نظام التكلفة التقليدي، | وهي تتفق مع البحث الحالي. |
| (الأسطل، ٢٠١٠) | توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، | وهي تتفق مع البحث الحالي. |
| Antic &) (Novicevic, 2011 | تشير النتائج إلى أن مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل مصدراً مهماً للمعلومات لتحقيق أي استراتيجية تنافسية، | وهي تتفق مع البحث الحالي الذي يؤكد وجود علاقة متوسطة بين استخدام محاسبة التكاليف وكل من استراتيجيتي التمايز وقيادة التكلفة والميزة التنافسية. |
| (رابع، 2014) | خلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً بين التكلفة على أساس النشاط والميزة التنافسية للمؤسسة، | وهي تتفق مع البحث الحالي. |
| Ghafeer et all,.) (2014 | تشير نتائج الدراسة لوجود ارتباط إيجابي ومباشر بشكل جيد بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز كل من ميزة التكلفة وميزة الجودة، | وهي تتفق مع البحث الحالي. |

| | | |
|---|---|-----------------------------------|
| <p>وهي تتفق مع البحث الحالي إلى حد ما.</p> | <p>أظهرت نتائج الدراسة أنّ هناك موافقة على أنّ نظام التكلفة الجيد مثل ABC سيؤدي بالتأكيد إلى تسليح الشركة بالقوة الكافية للتنافس في ساحة تنافسية،</p> | <p>(Kannaiah, 2015)</p> |
| <p>تتفق مع الدراسة الحالية من ناحية وجود علاقة إيجابية بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية قيادة التكلفة، ولكنها تختلف معها من ناحية العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز.</p> | <p>وتخلص هذه الدراسة إلى أنّ استراتيجية قيادة التكلفة لها تأثير كبير وإيجابي على تنفيذ ABC والأداء التنظيمي، في المقابل توجد علاقة سلبية ولكنها مهمة بين استراتيجية التمايز وتنفيذ ABC،</p> | <p>Al Balaki et all,) (2018)</p> |
| <p>وهي تتفق مع الدراسة الحالية.</p> | <p>وتوصلت الدراسة إلى أنّ تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساعد في دعم القدرة التنافسية للمنتجات العراقية، وتدعيم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية العراقية التي تنافس المنتجات المستوردة،</p> | <p>(Al-Khateeb et all, 2019)</p> |

المصدر: إعداد الباحث

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

Chapter 5

Results & Recommendations

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

Results & Recommendations

5-1- النتائج

استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي يمكن استنتاج ما يلي:

- ❖ تستخدم محاسبة التكاليف بدرجة ضعيفة في الشركات بمعدل (36.5%) من الشركات المشاركة في البحث وبدرجة متوسطة بمعدل (50%) من الشركات المشاركة في البحث، حيث إنّ (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 إنّ 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 وتحليل النشاط، حيث يتراوح متوسط استخدام معلومات محاسبة التكاليف بين (2.42، 3.5)، فغالبية الأنظمة المطبقة هي أبسط أنواع أنظمة التكاليف وأقلها تعقيداً.
- ❖ تشير النتائج إلى أنّ 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(71.1%) على التوالي، ولكنّ هذه العوامل لم تدفع بالشركات لتطبيق أنظمة تكاليف حديثة. ويمكن تفسير ذلك بأنّ 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. ولا تمتلك هذه الشركات إدارة على دراية كافية بمحاسبة التكاليف وأهميتها، وقد تبين ذلك عند توزيع الاستبانة بشكل مباشر وعدم مقدرتهم على فهم أغلب مصطلحات محاسبة التكاليف، وعليه فإنّ محاسبة التكاليف وأنظمتها لا تزال بسيطة وغير معقدة.

❖ إنَّ مستوى اعتماد العوامل التي تحقق ميزة تنافسية للشركة كان متوسطاً، ويتراوح بين (2.2)، (3.8) ما يشير إلى أنَّ مستوى اعتماد استراتيجيات التنافس متوسط في السوق السورية.

❖ 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، ويوضح ذلك التحليل العاملي لعناصر الميزة التنافسية من خلال درجة تشبع كل عامل، وعلى سبيل المثال (تحسين سمعة الشركة وصورة منتجاتها = 0.776، والاستعانة بمصادر خارجية في بعض أنشطة الشركة = 0.766)، أي إنَّها حاولت اعتماد استراتيجية متوازنة، وعليه لم تتمكن من تحقيق ميزة تنافسية.

❖ لم تستطع معظم الشركات الاستفادة من بعض عوامل الميزة التنافسية كاختيار موقع الشركة بالقرب من المواد الخام (المتوسط = 2.3)، ويمكن تفسير ذلك بسبب الحصار الاقتصادي المفروض على البلاد، بالإضافة إلى أنَّ أغلب المواد الأولية هي مواد مستوردة، ما أجبر الشركات على اعتماد مصادر محددة لتأمين احتياجاتها دون مفاضلة بين خيارات أخرى، وكذلك فإنَّ توظيف التكنولوجيا الحديثة أصبح صعباً جداً (المتوسط = 2.9)، وذلك نتيجة لعدم المقدرة على الحصول عليها من خارج البلاد، بالإضافة إلى تقادم الآلات وارتفاع تكاليف صيانتها.

❖ عدم القدرة على الاستفادة من الروابط مع الموردين أو العملاء لكسب ميزة تنافسية (المتوسط = 2.6)، واستخدام أنظمة تكاليف ضعيفة لا تمكن الشركة من إدارة تكاليفها بنجاح، ما ترتب عليه ارتفاع تكاليف الإنتاج، وعدم القدرة على تصريف المنتج داخلياً بسبب ارتفاع تكاليفه، وانخفاض المقدرة الشرائية لشريحة كبيرة من المجتمع، وخارجياً بسبب عدم إمكانية التصدير.

❖ يوجد علاقة إيجابية متوسطة بين استخدام محاسبة التكاليف واستراتيجية التمايز ($R=0.54$)

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

❖ العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية للشركة كانت متوسطة ($R=0.56$) وهي ليست ذات أهمية كبيرة، وذلك لأنَّ الشركات الصناعية حاولت تحقيق ميزة تنافسية بالاعتماد على استراتيجية متوازنة بين استراتيجية التمايز واستراتيجية قيادة التكلفة، وعليه لم يكن

للشركات ميزة واضحة، ولم يكن لاستخدام محاسبة التكاليف تأثير كبير بسبب عدم وضوح أهداف الشركة.

❖ من خلال المراجعة الأدبية للدراسات السابقة وبالمقارنة مع الدراسة الحالية تبين أنّ أنظمة التكاليف الحديثة كنظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة المستهدفة ذات أهمية وفائدة أكبر في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

5-2- التوصيات

❖ توجيه الشركات وتوعيتها لضرورة تطوير أنظمة التكاليف التي تعتمد عليها، ما 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 لأنّ الاستراتيجية المتوازنة لا تمكّن 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 بالحسبان 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 بالحسبان، للحصول على نتائج أكثر دقة في الدراسات المستقبلية.

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

❖ 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 ومقارنة النتائج بما يضمن نتائج أكثر دقة.

المراجع

References

المراجع باللغة العربية:

- الأسطل، أحمد. (٢٠١٠). دور بيانات التكاليف في تفعيل الدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية: فلسطين.
- الدوري، أحمد؛ التكريتي، اسماعيل. دور الأنشطة المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية لتجاوز الأزمات في المنظمة. الأردن: جامعة عمان الأهلية.
- رابح، الخلافي. (٢٠١٤). دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية. رسالة ماجستير. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة: الجزائر.
- سرور، منال؛ علي، ميعاد؛ سلمان، مهند. (٢٠١٩). دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية. ص ٢٢٦ - ٢٣٦.
- الشيخ نور، عماد. (٢٠١٣). التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: السودان.
- الطويل، ليلي. (٢٠١٤). منهجية البحث العلمي. سورية: منشورات جامعة تشرين.
- الجنابي، معاد. (٢٠١١). الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد-٧/ العدد-٢١.

المراجع باللغة الإنكليزية:

- Abdullohj, Sadiq; Oni, Iyanuoluwa; Ahmeh; Muhammed; Shakur, Fork. (2016). Effects of Standard Costing on the Profitability of Telecommunication Companies. *Information and Knowledge Management*. 2224-896.
- AL- Adwan, Mohammad; AL- Singlawi, Omar; AL-Hawatmeh, Omar. (2018). The Applicability of Target Costing in Jordanian Hotels Industry. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Volume 22, Issue3.
- Akan, Obasi; S.Allen, Richard; M.Helms, Marilyn; A.Spralls, Samuel. (2016). Critical Tactics for Implementing Porter's Generic Strategies. *Journal of Business Strategy*, Vol.27, Iss.1, Pp.43-53.
- 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- 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.

Baharudin, Norhafiza; Jusoh, Ruzita. (2018). Implementation of Target Cost Management in a non-Japanese Environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Vol.16 No.1.2019. Pp35-59.

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.

Barney, Jay. (1995). Looking Inside for Competitive Advantage. *Academy of Management*. Vol.9, No.4.

Beheshti, Hooshang. (2004). Gaining and Sustaining Competitive Advantage with Activity Based Cost Management System. *Emerald Group Publishing Limited*. 0263-5577.

Bowhill, Bruce; Lee, Bill. (2002). The Incompatibility of Standard Costing Systems and Modern Manufacturing: Insight or unproven Dogma?. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol.6, Iss.3, Pp1-24.

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.

Cardinaels, Eddy; Roodhooft, Filip; Warlap, Luk. (2004). The Value of Activity- Based Costing in Competitive Pricing Decision. *Journal of Management Accounting Research*. 133-148.

Chea, Ashford. (2011). Activity- Based Costing System in The Service Sector: a Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management*. Vol.6, No.11.

Ckocakulah, 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.

Cooper, Robin; Kaplan, Robert. (1992). Activity- Based Systems: Measuring The Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*. September 1992.

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.

Dekker, Henir; Smidt, Peter. (2003). A Survey of The adoption and Use of Target Costing in Ditch Firms. *Int. J. Production Economics*. 84 (2003) 293-305.

De Zoysa, Anura; Herath, Siriyama. (2007). Standard Costing in Japanese Firms. *Industrial Management & Data Systems*. Vol.107, No.2, 2007. Pp271-283.

Drurry, Colin. (2012). **Management and Cost Accounting**. Brendan George.

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

Falih, Karwan; Hammed, Adnan; Hasan, Hewa. (2017). The Strategic Information Can Support The Target Cost Approach to Realize Competitive Advantage. *A Scientific Quarterly Refereed Journal Issued by Lebanese French University*. ISSN 2518-6566.

Fabozzi, Frank; Drake, Pamela; Polimeni, Ralph. (2008). **Cost And Managerial Accounting**.

Feil, Patrick; Yook, Keun- Hyo; Kim, Il- Woon. (2004). Japanese Target Costing: a Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*.

Fleischman, Richard; Tyson, Thomas. (1993). Cost Accounting During The Industrial Revolution: The Present State of Historical Knowledge. *Economic History Review*. Pp 503-517.

Garner, Poul. (2014). Historical Development of Cost Accounting. *American Accounting Association*. Pp 385- 389.

Ghafeer, Nour Aldeen; Abdul Rahman, Abdul Aziz; Mazahrih, Basman. (2014). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies. *International Journal of Business and Social Science*. Vol.5, No.2.

Gunasekaran, A; Sarhadi, M. (1998). Implementation of Activity- Based Costing in Manufacturing. *Int. J. Production Economics*. 56-57 (1998) 231-242.

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

Horngren, Charles; Datar, Srikant; Rajan, Madhav. (2012). **Cost Accounting a Managerial Emphasis**. The United States of American: Pearson Prentice Hall.

Huang, Qianyan. (2018). Skylar, Inc: Traditional Cost System VS Activity- Based Cost System_ a Managerial Accounting Case Study. *Applied Finance and Accounting*. ISSN 2374-2410.

H. S, Manjunath; Rao; CMA; Bargerstock, Andrew. (2011). Exploring The Role of Standard Costing in Lean Manufacturing Enterprises. *Management Accounting Quarterly*. Vol. 13, No.1.

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.

Jeyaraj, S.S. (2015). Activity Based Costing Vs Volume Based Costing: Relevance and Applicability. *The International Journal of Management*. Vol.4, Issue.2.

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

Johnson, Thomas. (1972). Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in The 1850's. *Business History Review*. Winter 1972, Pp 466-474.

Joshi, Rohit; Dangayach, G.S. (2009). Activity- Based Costing as a Tool for Gaining Competitive Advantage: a Case Study. *Int. J. Indian Culture and Business Management*. Vol.2,No.1,2009.

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.

Kaplan, Robert; Anderson, Steven. (2003). Time- Driven Activity Based Costing.

Kafetzidakis, Ioannis; Mihiotis, Athanssios. (2015). ABC in Metal Industry: a Tool for Gaining a Competitive Advantage. *Journal of Economics and Business*. Vol. xviii-2015. No1.

Khan, Gholam. (2014). Target Costing and Competitive Advantage _ an Indian Perspective. *The Management Accountant*. June 2014.

Al- Khateeb, Abduh Hakim; Imam, Salah; Awad, Saad; Nasir, Hossin. (2019). Target costs and The Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of The Iraqi Companies. *International Journal of Economics, Commerce and Management*. ISSN 2248-0386.

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.

Maury, Benjamin. (2018). Sustainable Competitive Advantage and Profitability Persistence: Sources Versus Outcomes for Assessing Advantage. *Journal of Business Research*. ISSN 100-113.

Mephram, M. J. (1988). Eighteenth- Century Origins of Cost Accounting. *ABACUS*. Vol 24, No 1.

Miller, Danny; Frisen, Peter. (1986). Porter's (1980) Generic Strategies and Performance: an Empirical Examination with American Data. *EGOS*. ISSN 0170—8406 /86.

Ofileanu, Dimi. (2015). Target Costing Functions. *Revista Economica*. 67:5(2015).

Okpaia, Kenneth. (2016). Target Costing Implementation and Competition; a Case Study of Breweries Industry. *European Journal of Applied Business Management*. ISSN 2183-5594.

Ozbayrak, M; Akgun, M; Turker, A.K. (2004). Activity- Based Cost Estimation in a Push/Pull Advanced Manufacturing system. *Int. J. Production Economic*. 87(2004) 49- 65.

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.

Reddy, Karunakara; Ismail, Mahmoud. (2017). Impact of Activity- Based Costing (ABC) on Competitive Advantage in The Jordanian Telecommunication. *Research Journal of finance and Accounting*. ISSN 2222-2847.

Reitsperger, Wolf; Paniel, Shirley; Tallman, Stephen; Chismar, William. (1993). Product Quality and Cost Leadership: Compatible Strategies?. *Management International Review*. Vol. 33 (1993) Pp7-12.

Savin, N.E; White, Kenneth J. (1977). The Durbin-Watson Test for Serial Correlation with Extreme Sample Sizes or Many Regressors. *Econometric Society*. Vol. 45, No. 8 (November, 1977)

Segun, Adeniyi. (2014). Impact of Target Costing on Competitive Advantage in The Manufacturing Industry: a Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences*. ISSN 2308-0337.

Sharp, Byron. (1991). Competitive Marketing Strategy: Porter Revisited. *Marketing Intelligence & Planning*. Vol. 9 No. 1.1991. Pp4-10.

Sulaiman, Maliah; Ahmad, Nik; alwi, Norhayati. (2005). Is Standard Costing Obsolete? Empirical Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. Pp109-124.

Svarovaa, Monika; Vrchotaa, Jaroslav. (2014). Influence of Competitive Advantage on Formulation Business Strategy. *Procedia Economics and Finance*. ISSN 687-694.

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.

Wright, Peter. (1987). Research Notes and Communications a Refinement of Porter's Strategies. *Strategic Management Journal*. Vol. 8, 93-101 (1987).

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*.

Yueh lu, Tsung; Li Wang, Shu; Fang Wu, Mei; Tsung Cheng, Feng. (2017). Competitive Price Strategy With Activity- Based Costing _Case Study of Bicycle Part Company. *Elsevier B.V*.63(2017) 14-20.

الملاحق الاستبانة



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

جامعة طرطوس

كلية الاقتصاد

السادة الأكارم...

أنا الطالب علي بدور، معيد في قسم المحاسبة في جامعة طرطوس. وكجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة أقوم بإعداد بحث بعنوان:

" العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية: دراسة مسحية على الشركات السورية "

تمثل هذه الاستبانة أداة لجمع البيانات اللازمة لإتمام هذا البحث، وتهدف إلى استكشاف مدى استخدام محاسبة التكاليف، ودرجة التنافسية في الشركات السورية، والعلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف والميزة التنافسية.

يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة وتزويدنا بأرائكم القيمة من خلال وضع إشارة (X) على الإجابة التي ترونها ملائمة، كما يأمل الباحث أن تغني إجاباتكم وترفع من المستوى العلمي لهذا البحث.

ويود الباحث أن يتوجه بالشكر الجزيل لكم على تخصيص جزء من وقتكم الثمين للإجابة على أسئلة الاستبانة، فهو يؤكد لحضراتكم الكريمة أنّ الإجابات على جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذه الاستبانة ستكون محاطة بالسرية الكاملة وستستخدم لأغراض البحث العلمي حصراً.

شاكرين تعاونكم وحسن استجاباتكم

المشرف المشارك

المشرف الرئيس

الباحث

د. عماد سليمان

د. علي إبراهيم

علي بدور

القسم الأول: معلومات عامة

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع الإجابة في الفراغ

معلومات عنك:

١. المركز الوظيفي:

٢. المؤهل العلمي:

٣. عدد سنوات الخبرة في الوظيفة:

معلومات عن شركتك

٤. اسم الشركة (اختياري):

٥. عدد العاملين: -----

٦. رأس مال الشركة: -----

٧. نوع الصناعة: -----

القسم الثاني: استخدام محاسبة التكاليف من فضلكم اقرؤوا كلاً من العبارات التالية وضعوا إشارة (X) في

المكان المناسب لإجاباتكم.

١- استخدام محاسبة التكاليف:

| مدى الاستخدام | | | | | العبرة |
|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--|
| لا يستخدم | يستخدم بدرجة | يستخدم بدرجة | يستخدم بدرجة | يستخدم بدرجة | |
| على الإطلاق | كبيرة جداً | كبيرة | متوسطة | ضعيفة | |
| | | | | | إلى أي مدى تستخدم شركتكم نظاماً لمحاسبة التكاليف |

٢- هل يقوم نظام التكاليف الخاص بالشركة بتخصيص التكاليف العامة؟

لا

نعم

٣- إذا كانت إجابتك عن السؤال السابق هي "لا"، فهناك نوعان من أنظمة التكاليف، أولاً: نظام التكلفة المباشرة الذي يخصص فقط التكاليف المباشرة لعناصر التكلفة، والثاني: نظام التكلفة المتغيرة الذي يخصص بالإضافة إلى التكاليف المباشرة جزءاً متغيراً من التكاليف غير المباشرة (التكاليف العامة) إلى مواضيع التكلفة. أياً من نظم التكاليف التالية تستخدمه شركتك؟ وكيف تقيمون أهميته في شركتكم؟

| مدى الأهمية | | | | | الاستخدام | | نظام التكاليف |
|-------------|-----|------------------|-----------------|---------------------|-----------|-----|-------------------------------|
| مهم جداً | مهم | مهم لدرجة متوسطة | مهم لدرجة قليلة | غير مهم على الإطلاق | لا | نعم | |
| | | | | | | | نظام التكلفة المباشرة |
| | | | | | | | نظام التكلفة المتغيرة |
| | | | | | | | نظام آخر يرجى تحديده |

٤- إذا تمت الإجابة على السؤال الثاني ب نعم، فما هو نظام التكاليف الذي تطبقونه في شركتكم؟ وكيف

تقيمون أهميته في شركتكم؟

| مدى الموافقة | | | | | لا | نعم | نظام التكاليف |
|--------------|-----|------------------|-----------------|---------------------|----|-----|------------------------------|
| مهم جدا | مهم | مهم لدرجة متوسطة | مهم لدرجة قليلة | غير مهم على الإطلاق | | | |
| | | | | | | | نظام تكلفة تقليدي |
| | | | | | | | نظام التكاليف المعيارية |
| | | | | | | | نظام التكلفة المستهدفة |
| | | | | | | | نظام التكلفة على أساس النشاط |

٥- إذا كانت شركتكم تطبق نظام التكاليف المعيارية، يرجى الإجابة على الأسئلة (أ إلى ج) وإلا فانقلوا إلى

السؤال (٦) ما يلي:

أ- إلى أي مدى تستخدمون معايير التكلفة التالية وكيف تقيمون أهميتها في شركتكم؟

| مدى الأهمية | | | | | الاستخدام | | معايير التكلفة |
|-------------|-----|------------------|-----------------|---------------------|-----------|-----|---|
| مهم جدا | مهم | مهم لدرجة متوسطة | مهم لدرجة قليلة | غير مهم على الإطلاق | لا | نعم | |
| | | | | | | | معايير كمية (استخدام) المواد المباشرة |
| | | | | | | | معايير سعر المواد المباشرة |
| | | | | | | | معايير كمية (ساعات) العمل المباشر |
| | | | | | | | معايير معدل الأجر |
| | | | | | | | معايير المعدل المتغير للأعباء غير المباشرة |
| | | | | | | | معايير المعدل الثابت للأعباء غير المباشرة |

ب- إلى أي مدى تستخدم شركتكم الطرائق التالية في إعداد معايير الأجور و المواد المباشر: (يرجى وضع X أمام في المكان المناسب لإجابتك) :

| غير مستخدمة | نادراً | في بعض الأحيان | غالباً | دائماً |
|-------------|--------|----------------|--------|--------|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

ج- أي نوع من المعايير التالية تستخدمون (يرجى وضع X في المكان المناسب لإجابتك) ؟

| | |
|--|---------------------------|
| | معايير مثالية |
| | معايير أساسية |
| | معايير طبيعية |
| | معايير جارية قابلة لتحقيق |

٦- كيف تقيمون استخدام وتطبيق معلومات محاسبة التكاليف في شركتكم في المجالات التالية؟

| لا يستخدم أبداً | يستخدم نادراً | يستخدم أحياناً | يستخدم غالباً | يستخدم دائماً | الهدف |
|-----------------|---------------|----------------|---------------|---------------|-------------------------------------|
| | | | | | لاتخاذ قرارات التسعير |
| | | | | | لقياس ربحية العميل |
| | | | | | لقياس الأداء |
| | | | | | لتحليل النشاط |
| | | | | | لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء |
| | | | | | لاتخاذ قرارات المتعلقة بمزيج المنتج |
| | | | | | لإضافة أو حذف المنتجات |

٧- إلى أي مدى تعتقدون أن العوامل التالية تزيد الاهتمام باستخدام محاسبة التكاليف في شركتكم؟

| مدى الموافقة | | | | | العبرة |
|-------------------|-------|--------------------|-----------|-----------------------|-------------------------------|
| موافق بدرجة كبيرة | موافق | موافق بدرجة متوسطة | غير موافق | غير موافق على الإطلاق | |
| | | | | | انخفاض الربحية |
| | | | | | ارتفاع تكاليف الإنتاج |
| | | | | | ارتفاع درجة المنافسة |
| | | | | | استجابة لضغوط الجهات الحكومية |
| | | | | | دعم الإدارة العليا |
| | | | | | تنوع المنتجات |
| | | | | | حجم الشركة |

القسم الثالث: مقاييس الميزة التنافسية

١- إلى أي مدى توافقون على العبارات التالية: (من فضلك ضع إشارة (X) في المكان المناسب).

| موافق جداً | موافق | موافق لدرجة متوسطة | غير موافق | غير موافق على الإطلاق | العبرة |
|------------|-------|--------------------|-----------|-----------------------|--|
| | | | | | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها |
| | | | | | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها |
| | | | | | تعتمد الشركة على تقديم منتج تختلف جودته باختلاف السوق المستهدف |
| | | | | | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها |
| | | | | | 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 قريباً من الموارد الخام والعمالة |
| | | | | | تستغل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة |

المصطلحات

محاسبة التكاليف **Cost accounting**: هي المحاسبة المتعلقة بتجميع التكاليف لتقييم المخزون تلبيةً لمتطلبات التقارير الخارجية وقياس الربح الداخلي. (Drurry,2012,p17)

نظام التكلفة على أساس النشاط **Activity Based Costing System**: هو أداة لإدارة الجودة الشاملة، لقياس التكلفة والأداء للأنشطة والموارد وعناصر التكلفة (كالمنتجات والخدمات) (Chea, 2011, P3). يقوم هذا النظام بتعيين التكاليف العامة لكل نشاط رئيس، فيتم إنشاء العديد من مراكز التكلفة على أساس النشاط، ثم يتم تحميل التكاليف من مراكز التكلفة إلى المنتجات باستخدام مسببات التكلفة المناسبة.

نظام التكلفة المستهدفة **Target Costing System**: تشكل المعادلة (سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة) جوهر النظام (Patrick, & All, 2004)، وتسعى الشركة من خلال هذا النظام للوصول للتكلفة المستهدفة.

نظام التكاليف المعيارية **Standard Costing System**: يقوم النظام على المقارنة بين التكاليف المعيارية، وهي التكاليف المتوقع تكبدها خلال عملية إنتاج محددة في الظروف الطبيعية، وبين التكاليف الفعلية، ومن ثم تحديد الانحرافات وتصحيحها. (Fabozzi, Drake, Polimeni, 2008)

الميزة التنافسية **Competitive Advantage**: هي القدرة (أو مجموعة القدرات) أو الموارد (أو مجموعة الموارد) التي تعطي الشركة ميزة على منافسيها ما يؤدي إلى زيادة ربحيتها النسبية. (Benjamin Maury. 2018,p101)

تمايز المنتجات **Product Differentiation**: هي قدرة الشركة على تمييز منتجاتها وخدماتها عن منافسين آخرين في السوق، ما يمكنها من تطوير سوق متخصصة تجعل العملاء ينجذبون إلى خدمات الشركة، قد تأخذ عملية التمايز أشكالاً مختلفة مثل الجودة وسمعة الشركة وخدمات ما بعد البيع. (Selina Kubuta.) 2014,p25

قيادة التكلفة **Cost Leadership**: هي قدرة الشركة على تقديم منتج أو خدمة ذات جودة عالية بتكلفة تنافسية، محققةً بذلك ميزة تنافسية، وذلك لأن أسعار المنتجات ستكون تنافسية أيضاً. (Selina Kubuta. 2014,p27)

المعايير المثالية **ideal standard**: يمكن وصفه بأنه معيار ثابت مصمم خصيصاً على أساس القدرة الإنتاجية القصوى للمنظمة؛ أي معيار تم وضعه دون توفير أي عامل سلبي قد يمنع تحقيق المعيار. (Abdullahj,& All, 2016)

المعايير الجارية القابلة للتحقق **Current Standard**: ويشار إليها أيضاً بالمعايير العملية، وهي المعايير المبنية بشكل خاص على ما يعد عملياً داخل المنظمة. يتم وضع المعايير العملية مع توفير مناسب للعوامل السلبية التي قد تؤثر على تحقيق المعايير المعمول بها. (Abdullahj,& All, 2016)

المعايير الأساسية **Basic Standard**: يمثل المعيار القديم الثابت المصمم أساساً لتحقيق هدف معين. المعايير الأساسية لا تخضع لتغييرات متكررة. (Abdullahj,& All, 2016)

شاكرين حسن استجابتكم

جدول داربن - واتسون

DURBIN-WATSON STATISTIC: 5 PER CENT SIGNIFICANCE POINTS OF dL AND dU^a

| n | $k^*=1$ | $k^*=2$ | $k^*=3$ | $k^*=4$ | $k^*=5$ | $k^*=6$ | $k^*=7$ | $k^*=8$ | $k^*=9$ | $k^*=10$ |
|-----|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|
| | dL | dL | dL | dL | dL | dL | dL | dL | dL | dL |
| 6 | 0.610 | 1.400 | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 7 | 0.700 | 1.356 | 0.467 | 1.896 | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 8 | 0.763 | 1.332 | 0.559 | 1.777 | 0.368 | 2.287 | --- | --- | --- | --- |
| 9 | 0.824 | 1.320 | 0.629 | 1.699 | 0.455 | 2.128 | 0.296 | 2.588 | --- | --- |
| 10 | 0.879 | 1.320 | 0.697 | 1.641 | 0.525 | 2.016 | 0.376 | 2.414 | 0.243 | 2.822 |
| 11 | 0.927 | 1.324 | 0.758 | 1.604 | 0.595 | 1.928 | 0.444 | 2.283 | 0.316 | 2.645 |
| 12 | 0.971 | 1.331 | 0.812 | 1.579 | 0.658 | 1.864 | 0.512 | 2.177 | 0.379 | 2.506 |
| 13 | 1.010 | 1.340 | 0.861 | 1.562 | 0.715 | 1.816 | 0.574 | 2.094 | 0.445 | 2.390 |
| 14 | 1.045 | 1.350 | 0.905 | 1.551 | 0.767 | 1.779 | 0.632 | 2.030 | 0.505 | 2.296 |
| 15 | 1.077 | 1.361 | 0.946 | 1.543 | 0.814 | 1.750 | 0.685 | 1.977 | 0.562 | 2.220 |
| 16 | 1.106 | 1.371 | 0.982 | 1.539 | 0.857 | 1.728 | 0.734 | 1.935 | 0.615 | 2.157 |
| 17 | 1.133 | 1.381 | 1.015 | 1.536 | 0.897 | 1.710 | 0.779 | 1.900 | 0.664 | 2.104 |
| 18 | 1.158 | 1.391 | 1.046 | 1.535 | 0.933 | 1.696 | 0.820 | 1.872 | 0.710 | 2.060 |
| 19 | 1.180 | 1.401 | 1.074 | 1.536 | 0.967 | 1.685 | 0.859 | 1.848 | 0.752 | 2.023 |
| 20 | 1.201 | 1.411 | 1.100 | 1.537 | 0.998 | 1.676 | 0.894 | 1.828 | 0.792 | 1.991 |
| 21 | 1.221 | 1.420 | 1.125 | 1.538 | 1.026 | 1.669 | 0.927 | 1.812 | 0.829 | 1.964 |
| 22 | 1.239 | 1.429 | 1.147 | 1.541 | 1.053 | 1.664 | 0.958 | 1.797 | 0.863 | 1.940 |
| 23 | 1.257 | 1.437 | 1.168 | 1.543 | 1.078 | 1.660 | 0.986 | 1.785 | 0.895 | 1.920 |
| 24 | 1.273 | 1.446 | 1.188 | 1.546 | 1.101 | 1.656 | 1.013 | 1.775 | 0.925 | 1.902 |
| 25 | 1.288 | 1.454 | 1.206 | 1.550 | 1.123 | 1.654 | 1.038 | 1.767 | 0.952 | 1.886 |
| 26 | 1.302 | 1.461 | 1.224 | 1.553 | 1.143 | 1.652 | 1.062 | 1.759 | 0.979 | 1.873 |
| 27 | 1.316 | 1.469 | 1.240 | 1.556 | 1.162 | 1.651 | 1.084 | 1.753 | 1.004 | 1.861 |
| 28 | 1.328 | 1.476 | 1.255 | 1.560 | 1.181 | 1.650 | 1.104 | 1.747 | 1.028 | 1.850 |
| 29 | 1.341 | 1.483 | 1.270 | 1.563 | 1.198 | 1.650 | 1.124 | 1.743 | 1.050 | 1.841 |
| 30 | 1.352 | 1.489 | 1.284 | 1.567 | 1.214 | 1.650 | 1.143 | 1.739 | 1.071 | 1.833 |
| 31 | 1.363 | 1.496 | 1.297 | 1.570 | 1.229 | 1.650 | 1.160 | 1.735 | 1.090 | 1.825 |
| 32 | 1.373 | 1.502 | 1.309 | 1.574 | 1.244 | 1.650 | 1.177 | 1.732 | 1.109 | 1.819 |
| 33 | 1.383 | 1.508 | 1.321 | 1.577 | 1.258 | 1.651 | 1.193 | 1.730 | 1.127 | 1.813 |
| 34 | 1.393 | 1.514 | 1.333 | 1.580 | 1.271 | 1.652 | 1.208 | 1.728 | 1.144 | 1.808 |
| 35 | 1.402 | 1.519 | 1.343 | 1.584 | 1.283 | 1.653 | 1.222 | 1.726 | 1.160 | 1.803 |
| 36 | 1.411 | 1.525 | 1.354 | 1.587 | 1.295 | 1.654 | 1.236 | 1.724 | 1.175 | 1.799 |
| 37 | 1.419 | 1.530 | 1.364 | 1.590 | 1.307 | 1.655 | 1.249 | 1.723 | 1.190 | 1.795 |
| 38 | 1.427 | 1.535 | 1.373 | 1.594 | 1.318 | 1.656 | 1.261 | 1.722 | 1.204 | 1.792 |
| 39 | 1.435 | 1.540 | 1.382 | 1.597 | 1.328 | 1.658 | 1.273 | 1.722 | 1.218 | 1.789 |
| 40 | 1.442 | 1.544 | 1.391 | 1.600 | 1.338 | 1.659 | 1.285 | 1.721 | 1.230 | 1.786 |
| 45 | 1.475 | 1.566 | 1.430 | 1.615 | 1.383 | 1.666 | 1.336 | 1.720 | 1.287 | 1.776 |
| 50 | 1.503 | 1.585 | 1.462 | 1.628 | 1.421 | 1.674 | 1.378 | 1.721 | 1.335 | 1.771 |
| 55 | 1.528 | 1.601 | 1.490 | 1.641 | 1.452 | 1.681 | 1.414 | 1.724 | 1.374 | 1.768 |
| 60 | 1.549 | 1.616 | 1.514 | 1.652 | 1.480 | 1.689 | 1.444 | 1.727 | 1.408 | 1.767 |
| 65 | 1.567 | 1.629 | 1.536 | 1.662 | 1.503 | 1.696 | 1.471 | 1.731 | 1.438 | 1.767 |
| 70 | 1.583 | 1.641 | 1.554 | 1.672 | 1.525 | 1.703 | 1.494 | 1.735 | 1.464 | 1.768 |
| 75 | 1.598 | 1.652 | 1.571 | 1.680 | 1.543 | 1.709 | 1.515 | 1.739 | 1.487 | 1.770 |
| 80 | 1.611 | 1.662 | 1.586 | 1.688 | 1.560 | 1.715 | 1.534 | 1.743 | 1.507 | 1.772 |
| 85 | 1.624 | 1.671 | 1.600 | 1.696 | 1.575 | 1.721 | 1.550 | 1.747 | 1.525 | 1.774 |
| 90 | 1.635 | 1.679 | 1.612 | 1.703 | 1.589 | 1.726 | 1.566 | 1.751 | 1.542 | 1.776 |
| 95 | 1.645 | 1.687 | 1.623 | 1.709 | 1.602 | 1.732 | 1.579 | 1.755 | 1.557 | 1.778 |
| 100 | 1.654 | 1.694 | 1.634 | 1.715 | 1.613 | 1.736 | 1.592 | 1.758 | 1.571 | 1.780 |
| 150 | 1.720 | 1.746 | 1.706 | 1.760 | 1.693 | 1.774 | 1.679 | 1.788 | 1.665 | 1.802 |
| 200 | 1.758 | 1.778 | 1.748 | 1.789 | 1.733 | 1.799 | 1.728 | 1.810 | 1.718 | 1.820 |

مصفوفة الارتباط لعناصر استراتيجية قيادة التكلفة

Correlation Matrix

| | تسجل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة | تم اختبار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد الخام والعمالة | تسعين الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها | تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة | تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة | |
|-------------|---|---|---|---|---------------------------------------|-------|
| Correlation | تسجل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة | 1.000 | .232 | .265 | -0.039 | .107 |
| | تم اختبار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد الخام والعمالة | .232 | 1.000 | .351 | .340 | .564 |
| | تسعين الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها | .265 | .351 | 1.000 | .530 | .319 |
| | تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتفوقة والابتكارات المستمرة | -0.039 | .340 | .530 | 1.000 | .489 |
| | تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة | .107 | .564 | .319 | .489 | 1.000 |

مصفوفة الارتباط لعناصر استراتيجية تمايز المنتجات

Correlation Matrix

| | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | تعتمد الشركة على تقديم منتج مختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها | |
|-------------|---|---|---|--|-------|
| Correlation | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | 1.000 | .557 | .026 | .236 |
| | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | .557 | 1.000 | .188 | .393 |
| | تعتمد الشركة على تقديم منتج مختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | .026 | .188 | 1.000 | .339 |
| | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها | .236 | .393 | .339 | 1.000 |

تنشيط

مصفوفة الارتباط لعناصر الميزة التنافسية

Correlation Matrix

| | تسجل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء، في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة | تم اختيار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد النام والعمالة | تسجل الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها | تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتطورة والابتكارات المستمرة | تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجها | تعتمد الشركة على تقديم منتج مختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | |
|-------------|---|---|--|---|---------------------------------------|--|---|---|--|-------|
| Correlation | تسجل الشركة الروابط مع الموردين أو العملاء، في سلسلة القيمة الخاصة بالشركة | 1.000 | .232 | .265 | -0.039 | .107 | .154 | .107 | .160 | .335 |
| | تم اختيار موقع الشركة بحيث يكون قريب من الموارد النام والعمالة | .232 | 1.000 | .351 | .340 | .564 | .385 | .309 | .305 | .306 |
| | تسجل الشركة بمصادر خارجية في بعض أنشطتها | .265 | .351 | 1.000 | .530 | .319 | .464 | .241 | .540 | .570 |
| | تعتمد الشركة على توظيف التكنولوجيا المتطورة والابتكارات المستمرة | -0.039 | .340 | .530 | 1.000 | .489 | .497 | .062 | .636 | .419 |
| | تقدم الشركة منتجاتها بأسعار منافسة | .107 | .564 | .319 | .489 | 1.000 | .363 | .324 | .458 | .258 |
| | تقدم الشركة منافع مختلفة بعد البيع لمنتجاتها | .154 | .385 | .464 | .497 | .363 | 1.000 | .339 | .393 | .236 |
| | تعتمد الشركة على تقديم منتج مختلف جودته باختلاف السوق المستهدف | .107 | .309 | .241 | .062 | .324 | .339 | 1.000 | .188 | .026 |
| | تعمل الشركة على تحسين سمعتها وصورة منتجاتها | .160 | .305 | .540 | .636 | .458 | .393 | .188 | 1.000 | .557 |
| | تعتمد الشركة على تقديم منتجات فريدة من نوعها | .335 | .306 | .570 | .419 | .258 | .236 | .026 | .557 | 1.000 |

مصفوفة الارتباط لعناصر استخدام محاسبة التكاليف

Correlation Matrix

| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات السعر | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس ربحية العميل | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس الأداء | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لتحليل النشاط | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات المتعلقة بمرح المنتج | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لإضافة أو حذف المنتجات | | |
|-------------|---|---|---|--|---|--|--|--------|-------|
| Correlation | إلى أي مدى تستخدم نظامك لمحاسبة التكاليف | 1.000 | .170 | .290 | .674 | .696 | .273 | -0.019 | .225 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات السعر | .170 | 1.000 | .102 | .260 | .172 | .334 | .283 | .349 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس ربحية العميل | .290 | .102 | 1.000 | .153 | .078 | .216 | .137 | .232 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لقياس الأداء | .674 | .260 | .153 | 1.000 | .767 | .205 | .086 | .272 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لتحليل النشاط | .696 | .172 | .078 | .767 | 1.000 | .190 | .060 | .172 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء | .273 | .334 | .216 | .205 | .190 | 1.000 | .437 | .612 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات المتعلقة بمرح المنتج | -0.019 | .283 | .137 | .086 | .060 | .437 | 1.000 | .559 |
| | تستخدم معلومات محاسبة التكاليف لإضافة أو حذف المنتجات | .225 | .349 | .232 | .272 | .172 | .612 | .559 | 1.000 |