

## دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية

م.د. ساكار ظاهر عمر أمين رئيس قسم المحاسبة / المعهد التقني / هيئة التعليم التقني / كركوك	أ.م.د. زياد هاشم السقا قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل
--	---

إن التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة نظم التصنيع والناجمة عن عدة تحولات تدريجية . وليست ثورات فجائية في المعلومات والتقنية والنظم والأساليب والمفاهيم ، ألقت على عاتق المحاسبة الإدارية التقليدية عبء التطوير لتلبي احتياجات بيئة التصنيع الحديثة من نظم المعلومات المتطورة لدعم الإدارة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية بشكل عام، والقرارات الإستراتيجية بشكل خاص.

فالمحاسبة الإدارية لديها من المهارات والقدرات التي تمكنها من تقييم حجم المنافسين، ودرجة تأثيرهم على قرارات الشركة ، وأيضاً درجة تأثيرهم بقراراتها ، ومعرفة التغيرات التقنية، والاعتبارات البيئية، والمؤشرات الهامة في المجال الصناعي واستجابات المنافسين ، لكل ذلك أصبح محتوماً على المحاسبة الإدارية أن تُحدث وتُطور من تقنياتها وأدائها، لمواكبتها للتغيرات والتطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة.

ومن هنا تأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة تحديد الأساليب الملائمة التي يمكن من خلالها أن تساهم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية في البيئة العراقية ؟

وعليه فإن أهمية البحث تتضح من خلال تناوله موضوعاً حديثاً وحيوياً في إمكانية التركيز على مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي يمكن من خلالها المساهمة في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية العراقية من بين الكم الهائل من الأساليب المتعارف عليها في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية .

وبذلك فإن أهداف البحث تتحدد بتوضيح الآتي:

١. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع تحديد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
٢. الإطار المفاهيمي لإستراتيجية قيادة الكلفة في الشركات الصناعية بصورة عامة والشركات العراقية بصورة خاصة .
٣. تحديد دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية العراقية .

ولتحقيق أهداف البحث يتم الإعتماد على فرضية البحث الرئيسة :

{ توجد علاقة ارتباط ( ذات دلالة معنوية) بين (أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية) و (استراتيجية قيادة الكلفة) } .

أما منهج البحث فيتم الإعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال الإستعانة بالأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب التي تتناول موضوع الدراسة وخاصة فيما يتعلق بمجالات: المحاسبة الإستراتيجية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واساليبها ، استراتيجية قيادة الكلفة فيما يتعلق بالجانب النظري . اما الجانب التطبيقي فيعتمد على المنهج التحليلي من خلال استمارة استبانة موزعة على عينة من الشركات الصناعية العراقية ، للوصول الى فرضية البحث .

وعليه فإن خطة البحث تتضمن:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستراتيجية قيادة الكلفة.

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية .

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي .

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية واستراتيجية قيادة الكلفة

أولاً: مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

تزايد الاهتمام مؤخراً بمصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كأحد فروع المعرفة المحاسبية، التي طورت من المداخل المستخدمة بهدف توليد معلومات مناسبة عن جميع المظاهر الإستراتيجية للشركة، ولقد نتج عن ذلك نوع من الارتباط القوي بين إمكانية استمرار الشركة وبين قدرتها على تدعيم مركزها التنافسي من خلال تبني الاستراتيجيات المناسبة والتي يتم تبنيها بعد دراسة البيئة الداخلية والخارجية (التنافسية) للشركة (صالح، ٢٠٠٩، ٣٣).

وبالرغم من مضي أكثر من ربع قرن على ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، إلا انه لا يوجد حتى الآن اتفاق حول ماهية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، فهذا المصطلح مازال مجالاً مفتوحاً للعديد من التفسيرات من قبل المختصين في مجال المحاسبة الإدارية، فالبعض ينظر إليها على أنها: " مدخل عام للمحاسبة عن الوضع الاستراتيجي للشركة، يعتمد على تكامل المحاسبة الإدارية مع إدارة التسويق من خلال إطار الإدارة الإستراتيجية ( Roslender & hart, 2010, 9)، في حين ينصب تعريف (Langfield-Smith, 2008, 2) للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على المزج بين المراحل الأربعة للإدارة الإستراتيجية (مرحلة صياغة الإستراتيجية، مرحلة توصيل الإستراتيجية، مرحلة تنفيذ الإستراتيجية، مرحلة متابعة الإستراتيجية) وبين تحليل القدرة التنافسية وتحليل سلاسل القيمة، وتحليل محركات التكلفة.

ويرى باحثون آخرون بأنها: " نظام لقياس وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وهي بمثابة محرك للأداء

السلوكي للأفراد في الشركة للمساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة. (Calsson. et al, 2011, 9)، وكذلك أنها: "

شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي يتم التركيز فيها على المعلومات التي تتعلق بالعوامل الخارجية للشركة، فضلاً عن المعلومات غير المالية والمعلومات المولدة داخلياً (محمد وآخرون، ٢٠١١، ١٤).

وتشير المفاهيم السابقة إلى أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتجه نحو إحداث تكامل بين إدارة التسويق والمحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في ظل إطار واحد، ومن ثم فإن المحاسبة الإدارية بثوبها الاستراتيجي الجديد أصبحت تهتم بتجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف والأسعار وحجم المبيعات وأسواق المنتج والموارد المستخدمة، ومراجعة الاستراتيجيات لكلا من الشركة والمنافسين على مدار عدة فترات زمنية. وهي بهذا الوصف تختلف اختلافاً كبيراً عن المحاسبة الإدارية التقليدية التي تهتم بالمعلومات التشغيلية والتي تركز أكثر على البيئة الداخلية.

ومن ناحية أخرى، هناك من يرى بان مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مرادف لمفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية، بينما يرى الباحثان أن المفهومين مختلفين وان إدارة التكلفة الإستراتيجية تعتبر إحدى الهياكل ضمن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. حيث تعرف إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها: "إجراءات وممارسات الإدارة الهادفة إلى تحليل ودراسة هيكل التكاليف في الشركة لغرض تمييز العلاقات الكلفوية بين أنشطة سلسلة القيمة وإدارتها بهدف الوصول إلى كفاءة استثمار الموارد المتاحة للشركة. (المسعودي، ٢٠١٠، ١٢٠)

وتأسيساً على ما تقدم، يمكن تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها: عملية تحديد وقياس وتجميع المعلومات (المالية وغير مالية) من البيئة (الداخلية والخارجية) للشركة، وتحليل تلك المعلومات وتفسيرها وتوصيلها إلى متخذي القرارات، بهدف تحديد الاستراتيجيات المناسبة، واستخدام المعلومات في تدعيم المركز التنافسي للشركة.

### ثانياً: مهام المحاسب الإداري في ظل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

مع تطور التوجه الاستراتيجي لأساليب المحاسبة الإدارية نادى العديد من الكتاب والباحثين بالدور الكبير الذي يمكن ان يلعبه المحاسب الإداري في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، حيث أشار (Chenhall, 2008, 521) إلى ان ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية نقلت المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية، إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل العملاء، العمليات، الموارد المالية والبشرية. وظهر مصطلح المنظمة الأفقية (Horizontal Organization) ليدل على الشركات التي تركز على تكامل أنشطتها عبر سلسلة القيمة لدعم إستراتيجية التركيز على العميل. (الزمر، ٢٠٠٩، ٣٥٢)

ففي ظل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لم يعد ينظر إلى المحاسب الإداري كموفر للمعلومات، بل أصبح ينظر إليه باعتباره مؤثر رئيسي في عملية الإدارة الإستراتيجية (حسن و عبد الرحمن، ٢٠٠٨، ١١٤). حيث يركز المحاسب الإداري الاستراتيجي على تهيئة المعلومات التي تبدأ بتحديد وتوصيف المشاكل وتنتهي بتحليل هياكل القرارات التي تحتاج لمعلومات ملائمة لاتخاذها، وبالتالي يتم التركيز على الموقف التنافسي للشركة، كمحدد رئيسي للأرباح المتوقعة وتحديد وقياس هذا الموقف التنافسي في صورة بيانات محاسبية والإفصاح عنه في التقارير المحاسبية.

- وعليه فإن المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب الإداري أصبحت الآن تتمثل في ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على إنجاز الأهداف الإستراتيجية بما يساعد في:
١. ربط أداء كل فرد داخل الشركة بالأهداف الإستراتيجية من خلال توفير الاتصال الفعال والناجح بين الأفراد، ويعرف ذلك في اليابان بـ (تخطيط هوشيبي) حيث تساهم المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات اللازمة للإدارة العليا والتنفيذية والتي تساعد على تحقيق أهداف الجودة والتكلفة والسرعة. (جادو، ٢٠٠٥، ٢٧٣)
  ٢. الاعتماد على مفهوم الشركة (الوحدة الاقتصادية) بمعناه الواسع بمنظور داخلي وخارجي، من خلال توفير المعلومات اللازمة عن كافة مكونات سلسلة القيمة داخل الشركة والمتعلقة بتكلفة أنشطة سلسلة القيمة، وتكلفة وجودة المنتج وتطويره. (Sjm.som, 2009, 19)
  ٣. توفير المعلومات التي يكون لها تأثير على اتخاذ القرارات في الأجل الطويل، فالقرارات التي قد تتخذ لتخفيض التكلفة في الأجل القصير، قد يكون لها تأثير عكسي على أهداف الشركة الإستراتيجية في الأجل الطويل مما يستدعي ضرورة الاهتمام بتكاليف دورة حياة المنتج. (صالح، ٢٠٠٦، ٢٩)

### ثالثاً: الاستراتيجيات التنافسية

يمثل مفهوم الاستراتيجيات التنافسية الأساس أو الفلسفة التي تستمد منها الإدارة الاستراتيجية أهدافها وتحقق في ضوءها الأداء الأفضل، حيث تهتم الإدارة الاستراتيجية بصياغة استراتيجيات تنافسية لكل وحدة من وحدات الأعمال، وتشتمل على كيفية إدارة الإمكانيات والموارد المتاحة لهذه الوحدات بحيث تزيد من قدرتها على المنافسة ضمن إطار البيئة التنافسية وتعمل على خلق الميزة التنافسية سعياً نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، وبذلك تسعى هذه الوحدات على تهيئة إجابات للتساؤلات الآتية: (الحسيني، ٢٠٠٦، ١٨٨)

- ما هو المنتج أو الخدمة التي ستقوم الوحدة بتقديمها إلى الأسواق التي تعمل فيها؟
- من هم المستهلكون المحتملون لمنتجات وخدمات هذه الوحدات؟
- كيف يمكن للوحدة أن تنافس بكفاءة مع منافسيها في نفس القطاع السوقي؟
- ما هي الاستراتيجية التنافسية الملائمة والتي يمكن اعتمادها لتعزيز القدرات التنافسية للشركة؟

فالإستراتيجية التنافسية تشير إلى مدى المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة وعدد الصناعات والأسواق التي تتنافس فيها، ولذلك على الشركة ان تلجأ إلى تطوير الميزة التنافسية المتميزة في كل مجال من نشاطها، حيث يعرف (أبو بكر، ٢٠٠٥، ١٣٩) الإستراتيجية التنافسية بأنها: "عبارة عن تحرك مرحلي تقوم من خلاله الشركة بوضع تخطيط بعيد المدى من اجل تحقيق جملة من الأهداف المحددة مسبقاً، وذلك انطلاقاً من تحليل البيئة الداخلية لها (تحديد نقاط القوة والضعف)، إلى جانب تحليل البيئة الخارجية لها (تحديد الفرص والتهديدات)، وذلك من خلال استغلال نقاط قوتها ومحاولة التخلص من نقاط ضعفها من جهة، وكذا استغلال الفرص المتاحة لها ومحاولة تجنب أو مواجهة التهديدات

التي قد تتعرض إليها من جهة أخرى " . بذلك تتجه الاستراتيجية التنافسية للشركة إلى تحديد القدرات الذاتية لها ، والمزايا النسبية التي تتمتع بها واستخدامها في تدعيم موقفها التنافسي لمواجهة التغيرات البيئية .

ان التركيز على الاستراتيجية التنافسية في بداية الأمر جاء استجابة للنموذج الذي قدمه (Porter) سنة (١٩٨٠) وظهرت هذه الاستراتيجيات الأساسية العامة لأول مرة في كتابين الأول الاستراتيجية التنافسية (Competitive Strategic) في سنة (١٩٨٠) ، والثاني الميزة التنافسية (competitive Advantage) الذي وضعه سنة (١٩٨٥) ، وضم الكتاب الثاني تفسيراً لمحتوى إستراتيجية التركيز التي وردت في الكتاب الأول (Lynch , 2000 , 564) ، ووفقاً لما ذكره (Porter) في كتابيه فان إستراتيجية التمايز تحقق الميزة التنافسية من خلال تكوين قيمة متميزة يتلقاها الزبون ، وبذلك فهي تتفوق في الأداء على المنافسين الذين تكون منتجاتهم وخدماتهم اقل تميزاً من منتجاتها ، أما استراتيجية قيادة الكلفة فأنها تحقق الميزة التنافسية حيث تكون الشركة المنتج الأقل تكلفة للصناعة المعنية (بتس و لى ، ٢٠٠٨ ، ١٣٧) ، ووفقاً لما ذكره (شارلزهل و جونز ، ٢٠٠٨ ، ١٧٧) فان قادة الكلفة يكونون أكثر تركيزاً على البيئة الداخلية والعكس صحيح مع "المتميزين" الذين يكونون أكثر تركيزاً على البيئة الخارجية ، ويتمثل نموذج (Porter) بالشكل الآتي:

### الميزة التنافسية

النطاق التنافسي {	نطاق واسع	التمايز	قيادة الكلفة
	نطاق ضيق	التركيز	

نموذج (Porter) للاستراتيجيات التنافسية

Source : Porter , Michael , (1980) , "Competitive Strategy" , The Free press , (N.Y) , 39 .

يتضح من الشكل اعلاه أن المحور الأفقي في النموذج يمثل الميزة التنافسية وتأتي من مصدرين هما تميز المنتج من المنتجات المنافسة عن طريقة إستراتيجية التمايز والثاني هو الكلفة المنخفضة المتحققة عن طريق إستراتيجية قيادة الكلفة . في حين يعرض المحور العمودي النطاق التنافسي والذي يكون للزبائن المستهدفين فمن الممكن استهداف منتجات الشركة باعتبارها هدفاً واسعاً يغطي معظم السوق أو يستهدف هدفاً سوقياً ضيقاً في السوق (Lynch , 2000 , 565) ، ولتحقيق أغراض البحث سوف يتم التركيز على إستراتيجية قيادة الكلفة لأهميتها في الشركات الصناعية .

### ❖ إستراتيجية قيادة الكلفة :

وهي الاستراتيجية التي تكون الشركة فيها اقل المنتجين تكلفة في قطاع الصناعة ، وذلك من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والإنتاج بمعايير نموذجية والبيع بالأسعار الرائدة في السوق . وتتطلب هذه الاستراتيجية أساليب وأدوات محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية ، وملاحظة مستمرة للتكلفة بغرض خفضها ، ورقابة صارمة على

التكلفة وهامش الربح ، وخفض لتكاليف بعض المجالات مثل البحوث والتطوير ، والإعلان والترويج وغيرها . (يونس والهيبي ، ٢٠١١ ، ٢٤٣)

وتتخذ الشركة القائدة في التكاليف (السعر) كميزة تنافسية ضد المنافسين أو المنتجات البديلة . فالتكلفة المنخفضة للمنتجات تسمح للشركة مواصلة تحقيق الأرباح أثناء اشتداد حدة المنافسة ، كما ان الحصة السوقية الكبيرة للشركة في ظل هذه الاستراتيجية تعني ان للشركة قوة تساوميه عالية مع الموردين ، لأنها تستطيع الشراء بكميات كبيرة منهم (ياسين ، ٢٠٠٩ ، ٨٧) . كما ان البيع بأسعار مخفضة سوف يشكل حاجزاً أمام دخول الآخرين إلى الصناعة ، وذلك بسبب قلة عدد الشركات التي يمكن ان تتحمل المخاطر من منافسيها والدخول في الصناعة وذلك على أساس التكلفة الأقل . وكنتيحة لذلك فان الشركات الرائدة في التكلفة يحققون غالباً في حدود فوق المتوسط من العائد على الاستثمار .

#### رابعاً: أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الملائمة لدعم إستراتيجية قيادة الكلفة في الشركات الصناعية.

هناك اهتمام أكاديمي متزايد من قبل الكتاب والباحثين بمجال أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقد أسفر هذا الاهتمام الكبير عن تأصيل مجموعة من الأساليب المحاسبية الإدارية للربط بين عمليات الشركة واستراتيجياتها وأهدافها، . وبالرغم من كثرة ما كتب عن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية . إلا انه لا يوجد حتى الآن إطار شامل لما تحتويه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من أدوات وأساليب، فقد اختلف الكتاب والباحثين فيما بينهم في عدد هذه الأدوات والأساليب.

إن المهتم في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يرى بان إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في أية شركة هو بحد ذاته دليل على تركيز تلك الشركة على متابعة موقفها التنافسي في الأسواق المحلية والإقليمية والدولية، وإتباع تلك الشركة لأحدى الاستراتيجيات التنافسية دليل على أن تلك الإدارة هي من تختار الإستراتيجية المناسبة لشركتها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية في سبيل الوصول بها إلى التمايز.

حيث تهتم الإدارة الإستراتيجية بصياغة استراتيجيات تنافسية لكل وحدة من وحدات الأعمال، وتشتمل على كيفية إدارة الإمكانيات والموارد المتاحة لهذه الوحدات بحيث تزيد من قدرتها على المنافسة ضمن إطار البيئة التنافسية (الحسيني، ٢٠٠٦ ، ١٨٨)، وللشركة ان تختار إحدى الاستراتيجيات التنافسية والتي هي:

١. إستراتيجية قيادة الكلفة : حيث تركز على خفض التكلفة. { نطاق تنافسي واسع
٢. إستراتيجية التمايز : تركز على التميز في الإنتاج.
٣. إستراتيجية التركيز : التركيز على إحدى الجوانب أما خفض الكلف أو التمايز لكن في حدود نطاق تنافسي ضيق.

واستناداً إلى ما تقدم، يتضح أن للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أساليب عديدة ولكل أسلوب أهداف متعددة. حيث هناك أساليب تهدف إلى تخفيض التكاليف و أساليب تهدف إلى تحسين النوعية والمحافظة على الجودة وهناك أساليب تهدف إلى كل ما ذكر. وبذلك نرى بان المحاسبة الإدارية الإستراتيجية اعتمدت على أساليب مستحدثة لبيئة التصنيع الحديثة، وأساليب موجودة في المحاسبة الإدارية التقليدية ولكن تم تطويرها. وعليه سوف يتم توضيح كيف يمكن دعم استراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية من خلال أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المتمثلة بالآتي:

١. أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).
٢. أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).
٣. أسلوب كلفة الجودة (QC).
٤. أسلوب المقارنة المرجعية (BM).
٥. أسلوب دورة حياة المنتج (PLC).
٦. أسلوب نظرية القيود (TOC).
٧. أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM).
٨. أسلوب ستة سيگما (6-Sigma).
٩. أسلوب التكلفة المستهدفة (TC).
١٠. أسلوب التحسين المستمر (CI).
١١. أسلوب إعادة الهندسة (RE-E).
١٢. أسلوب هندسة القيمة (VE).
١٣. أسلوب سلسلة القيمة (VC).
١٤. أسلوب تحليل القيمة (VA).
١٥. أسلوب الهندسة المتزامنة (CE).

## المبحث الثاني

### دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة

#### في للشركات الصناعية

إن الشركات التي تنتهج إستراتيجية قيادة الكلفة تعتمد على استخدام مركزية الهيكل التنظيمي فضلاً عن التركيز على رقابة المخرجات، واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الملائمة التي تعزز قدرة الشركة على رقابة التكلفة والسعي إلى تخفيضها مع المحافظة على الجودة (الزمر، ٢٠٠٩، ٣٦٦)، كل ذلك يدعم إستراتيجية قيادة الكلفة بشكل

كبير وبالتالي يدعم القدرة التنافسية للشركة، ويمكن بيان دور كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة و كالاتي:

#### أولاً: دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC).

يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) أسلوباً يوضح هيكل الكلفة والربحية والخدمات للشركات، فضلاً عن مساعدته على تحسين الدقة عند حساب الكلفة في الشركات من خلال استخدام الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة. (رزق، ٢٠٠٥، ١١). إن فائدة أسلوب (ABC) في صنع القرارات لا تكون محددة بتوفير معلومات كفوءة عن تكاليف منتج ما، وإنما تساعد المديرين في إيجاد فرصة لتخفيض التكاليف لأنه يظهر الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن خلالها يوفر فرصة لتخفيض التكاليف (Zimmern, et al., 2007, 84). وتجدر الإشارة إلى ان استخدام أسلوب (ABC) يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط عملية تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وهذا بدوره يؤدي إلى خفض الكلف . عليه فإن أسلوب (ABC) يمكن أن يؤدي دوراً بارزاً في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة ، لان تركيز هذه الإستراتيجية بالدرجة الأساسية هو تخفيض الكلفة، وان فحوى أسلوب (ABC) هو تحقيق ذلك.

#### ثانياً: دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

في ظل التطور التقني ودخول الأتمتة في بيئة التصنيع الحديثة أصبحت القاعدة الذهبية ( اجعل المخزون أكبر ما يمكن ) غير صائبة، بل احتل محله ظاهرة معروفة في الشراء وهي ( من اليد إلى الفم ). وإذا ما تم تدقيق في كل أهداف أسلوب (JIT) نجد ان جميعها تركز على تخفيض الكلف، فمثلاً عدم الاحتفاظ بالمخزون هو توفير في رأس المال المستثمر في الشركة (باسيلي، ٢٠٠٧، ١٠٩)، إذ أن عدم الاحتفاظ بالمخزون يعني حتى اقتصاد الحيز المكاني الذي كان يشغله المخزون وكذلك فان البعض ضرب مثلاً في العملية الإنتاجية ك ( الصخور والمياه ) إذ المياه العالية (المخزون بكمية كبيرة) يخفي ويغطي الصخور ( المشكلات الخطيرة في الإنتاج ) في حين خفض المياه يؤدي إلى ظهور الصخور مما يسهل رؤيتها والعمل على معالجتها وكل صخرة تمثل مشكلة، فمن خلال أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يستخدم المهندسون والمشرفون والمحللون طرائق لتقويض تلك الصخور(المشكلات) وذلك لان مستوى المياه (أي المخزون) قد تم تخفيضه. (مصطفى، ١٩٩٨، ٥٣٨). يتضح مما سبق أن أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تساعد وبشكل كبير في تخفيض الكلفة من خلال جعل المخزون صفري، وكذلك التلف والمناولة ووقت الإعداد والعطلات ووقت التوريد جميعها صفري، وبالتالي يؤدي إلى تحقيق أهداف إستراتيجية قيادة الكلفة بالصورة المطلوبة.

**ثالثاً: دور أسلوب كلفة الجودة (QC).**

إن احد الأهداف الرئيسة لفكرة تحليل أسلوب كلفة الجودة (QC) هو تخفيض الحجم الكلي لتكاليف المنتجات ذات العلاقة بالجودة. حيث ان نجاح اليابانيين من خلال جودة منتجاتهم هو بسبب التزامهم بتحقيق الجودة بأقل التكاليف، وإحدى طرقهم لذلك هو التركيز أكثر على تحسين القابليات وتدريب المستخدمين وجعلهم يساهمون بشكل أكبر في منع الجودة الرديئة. (السيد، ٢٠٠٩، ١١٥). ويلائم تحليل أسلوب (QC) بين نتائج التحسين المترتبة على التكاليف، وتوقعات الزبون مؤدية إلى المزاوجة بين خفض الكلفة والمنافع الناتجة عن تحسين الجودة ( Schiffauerova & Thomson, 2006, 102)، وهذا يؤشر اتجاهين للتحليل، الأول يتجه نحو تحليل كلف الجودة والسيطرة عليها وما يترتب عليها من خفض في التكاليف، والثاني يتجه نحو نتائج التحسين المتعلقة بتحليل (QC) وانعكاساتها على (سمعة الشركة، رضا الزبون، التوسع في الأسواق، الزيادة في المبيعات، والتحسين في الإنتاجية وغيرها) وبالتالي يؤدي إلى تحقيق عوائد مالية للشركة.

**رابعاً: دور أسلوب المقارنة المرجعية (BM).**

إن نجاح الإدارة وتميزها مرهون مع توفير نوع القياس المستمر لما تقدمه من سلع وخدمات في ضوء أفضل مستويات الأداء التي يمكن ان تتواجد بداخل التنظيم أو خارجه، ومن ثم توفير نوع العلامات التي تهددي وتسترد بها، كل ذلك يمكن ان يقوم به أسلوب المقارنة المرجعية (BM) (العابدي و العبادي، ٢٠٠٧، ٢٢٠)، حيث تبقى الشركات في حاجة مستمرة للاطلاع على التشكيلة المثالية لتوزيعات نسب التكاليف لأخذها كمعيار في عملية التحسين وخفض الكلف، وهذا المعيار عادة ما يؤخذ من الشركات القائمة في مجال عمل الشركة، من اجل الوصول إلى مستواها لتحقيق المنافسة أو حتى المحافظة على مكانتها في السوق. (الحياي وآخرون، ٢٠٠٨، ١٤٧). ويرى (اسماعيل، ٢٠٠٨، ٨٣) أن أسلوب (BM) يساعد الشركة على تحقيق القدرة التنافسية لها عن طريق واحد أو أكثر من أبعاد التنافس الأربعة (الكلفة، الجودة، الوقت، المرونة) ويؤكد ان بُعد التكلفة لها دور كبير في تحقيق إستراتيجية قيادة الكلفة. ويرى الباحثان إن المقارنة المرجعية الداخلية تساعد على تخفيض الكلف بشكل أكبر من المقارنة المرجعية الخارجية، وذلك لان المقارنة المرجعية الداخلية تجري بين العمليات المتشابهة في أقسامها أو وحداتها التشغيلية وهذا يساعدها في الوصول إلى كلف منخفضة، وانجاز العمليات بسرعة، وتبادل البيانات بسرعة، وكسب المزيد من الفهم المعمق للعمليات الخاصة بالشركة.

**خامساً: دور أسلوب دورة حياة المنتج (PLC).**

يرى (Kimura & Kato, 2002, 29) ان أسلوب (PLC) من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تساعد على تخفيض التكاليف، ويعتبر أسلوب (PLC) ان تكاليف المنتج تتكون من ثلاث عناصر أساسية وذلك من وجهة نظر المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين وتتمثل في: (محسن و النجار، ٢٠٠٦، ١٤٢)

- أ. التكاليف المبدئية: كتكاليف البحوث والتطوير، التخطيط، التصميم.
- ب. التكاليف العادية: كالتكاليف الصناعية، وتكاليف أنشطة المبيعات.
- ج. التكاليف النهائية: كتكاليف الصيانة، الإصلاح، والتخلص من الأصل.
- وبالنظر إلى التكاليف السابقة يرى الباحثان عند السيطرة على التكاليف في المراحل الأولى من أطوار المنتج يؤدي إلى تخفيض التكاليف بشكل حقيقي دون مساس بجودة المنتج، وبذلك يعد هذا الأسلوب من الأساليب المهمة في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة.

#### سادساً: دور أسلوب نظرية القيود (TOC).

تفترض نظرية القيود (TOC) ان إزالة القيود التي تعيق تدفق الإنتاج تسهم في تعظيم الأرباح، وبالتالي فان الرقابة على التدفق هي التي تحقق الرقابة على التكاليف، ولمساندة هذا الافتراض تم تقديم مفهوم (المحاسبة عن الانجاز) والتي تعد التطور الطبيعي لنظرية القيود وتشارك بشكل فعال في تخفيض التكاليف. (الزبيدي، ٢٠١١، ١٣٩). وتحقق نظرية القيود مجموعة من المنافع للشركات وعلى مستوى الأقسام والقطاعات المختلفة داخل الشركة، أهم هذه المنافع: (Nave, 2002, 76)

١. تخفيض زمن دورة التصنيع وتخفيض مستويات المخزون.
  ٢. تخفيض الاختناقات وإدارة القيود، وتحسين الموقف التنافسي.
- وبالنظر إلى المنافع المتأتية من تطبيق نظرية القيود يرى الباحثان أنها تساعد على تخفيض التكاليف وتسهل عملية الرقابة عليها، لو أخذنا تخفيض زمن التصنيع نجد أنها تساعد الشركة على تقليل التكاليف قياس بالزمن الطويل للتصنيع وكذا الحال بالنسبة للمنافع الأخرى، وبذلك نجد أن هذا الأسلوب أيضاً يدعم إستراتيجية قيادة الكلفة.

#### سابعاً: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM).

تتركز الجهود عند تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) على ما قبل الإنتاج (الشراء، التوريد، التصميم، والهندسة) وعلى الإنتاج، بما يؤدي إلى جودة جيدة مع تقلص واضح في أنشطة الرقابة والفحص وإعادة العمل وما يترافق مع ذلك من تخفيض كبير في التكلفة. (Joseph, 1999, 128). وعليه فإن الجودة العالية تعني انخفاض التلف وهذا يعني انخفاض التكلفة، فضلاً عن ان الجودة هي مسؤولية الجميع ولأنها مسؤولية الجميع، فان الرقابة تكون قبل الإنتاج ومن قبل العامل نفسه الذي يفحص جودة عمله أولاً بأول. وهذا سيؤدي ليس فقط إلى خفض الحاجة الفحص بل وإلى إلغاء هذا القسم الذي يزيد التكلفة دون ان يضيف قيمة للمنتجات. عليه يمكن القول بان هذه الأسلوب يمثل من أهم الأساليب الذي يدعم إستراتيجية قيادة الكلفة.

**ثامناً: دور أسلوب ستة سيگما (6-Sigma).**

إن أسلوب ستة سيگما (6-Sigma) يقوم على مبدأ (الوقاية خير من العلاج)، بمعنى انه في العمليات التصنيعية تتركز الرغبة في منع العيوب قبل نشوئها، فإذا كانت الشركة قادرة على قياس عدد العيوب الموجودة في العمليات فأنها قادرة على معرفة كيفية تخفيض هذه العيوب بهدف الوصول إلى (٣.٤) عيب لكل مليون فرصة قدر الإمكان، وبالتالي يمكن الاستمرار في تخفيض الكلف. (اليامور، ٢٠١٠، ٢٦٦). ويرى (الاحمري، ٢٠٠٩، ٥) إن أسلوب (6-Sigma) منظور والتزام فلسفي للزبون بتقديم منتجات بأعلى جودة واكل تكلفة، وفي نفس الوقت إستراتيجية لتحسين الأعمال تعتمد لأغراض تحسين الربحية، التخلص من الضياع، تخفيض كلف الجودة وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات . عليه يمكن القول إن أسلوب ستة سيگما (6-Sigma) يساعد الشركة على تطبيق إستراتيجية قيادة الكلفة من خلال تقديم المنتجات بأقل تكلفة والاحتفاظ بمستوى الجودة عالية، والذي بدوره يؤدي إلى إرضاء الزبائن.

**تاسعاً: دور أسلوب التكلفة المستهدفة (TC).**

سعر السوق السائد الذي لا يمكن في ظل بيئة التصنيع الحديثة مجاوزته بل العمل على تدنية الأسعار يعطي للشركة ميزة تنافسية مهمة بالنسبة لباقي الشركات، فتعد التكلفة المستهدفة (TC) إحدى الأساليب في بيئة التصنيع الحديثة تسعى الوصول إلى التكلفة التي تطمح إليها الشركة مع عدم المساس بجودتها وفعاليتها. (البالكي، ٢٠٠٨، ١٦٧). حيث تهتم أسلوب (TC) بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم، وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغيرها. ( Brausch, 1994, 49). ويرى الباحثان بالإضافة إلى ما ذكر إن أسلوب (TC) تضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، فضلاً عن إنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من اجل تخفيض التكاليف. وبهذا تقع (TC) ضمن الأساليب المتقدمة التي تدعم إستراتيجية قيادة الكلفة.

**عاشراً: دور أسلوب التحسين المستمر (CI).**

إن احد أهداف أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) هو التركيز على خفض الكلف، ، وهذا التركيز يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو لعملية تصميم المنتج وهذه التحسينات تأخذ شكلاً من أشكال تطوير عمليات التهيئة، وتحسين أداء الماكينة لخفض الضياع وغيرها. (فهود، ٢٠٠٨، ١٥٩). يتضح مما سبق إن الذي يجعل هدف (CI) واقعي وعملي هو إن المنتج في هذا الأثناء قد دخل مرحلة التشغيل والإنتاج وان أي تغيرات واسعة لتخفيض الكلفة في هذه المرحلة تكون صعبة ومكلفة لان القرارات في هذه المرحلة تكون قد اتخذت، وبذلك يقوم أسلوب (CI) بدوره في المساعدة على تخفيض الكلف وبالتالي دعم إستراتيجية قيادة الكلفة.

**أحد عشر: دور أسلوب إعادة الهندسة (RE-E).**

إن أهمية أسلوب إعادة الهندسة (RE-E) تبرز من خلال سعي الشركات إلى زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات إلى جانب تخفيض التكاليف وذلك من خلال استبعاد العمليات غير الضرورية داخل الشركة. (محسن و النجار، ٢٠٠٦، ١٤٠). ومن أهم المنافع التي تحققها الشركات عند استخدام أسلوب (RE-E) التخلص من العمليات التي تسبب الهدر والضياع والتكلفة العالية أثناء مرحلة الإنتاج، وبالتالي تخفيض كبير في التكاليف والطاقة اللازمة لإدارة الشركة، فضلاً عن تعزيز دور الرقابة والسيطرة على المخرجات. (الراوي، ٢٠٠٧، ٩٦). عليه، يرى الباحثان بان تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى حذف والتخلص من الأوقات الضائعة بين الأنشطة، فضلاً عن زيادة التبسيط والمرونة في أنجاز الأنشطة، بالتالي يؤدي إلى تخفيض التكاليف ويساعد الشركة على ان تكون القائدة في التكاليف لتواصل تحقيق الأرباح أثناء اشتداد حدة المنافسة في الأسواق.

**إثنا عشر: دور أسلوب هندسة القيمة (VE).**

إن أسلوب هندسة القيمة (VE) تسعى إلى ربط قيمة كل عنصر من عناصر المنتج مع عنصر من عناصر تكلفة المنتج المتطابق معه لتقدم وظيفة بأقل تكلفة (احمد، ٢٠٠٨، ٢٦)، وتتمثل نقطة البدء في هذا الأسلوب في تعديل تصميم المنتج أي تغيير في وظائف المنتج وهذا يؤدي إلى خفض التكلفة عن طريق التخلص من الوقت الضائع بحذف كل من الأنشطة والتكاليف وأجزاء المنتج التي تسبب ارتفاع التكاليف وتعد غير ضرورية، بذلك لا تحتاج إلى إنفاق مبالغ ضخمة لتحقيق التحسينات التدريجية. (Romani, 1997, 43) وعليه، فان الهدف الأساسي من أسلوب هندسة القيمة (VE) هو الحصول على أفضل أداء بأقل كلفة خلال تحليل الوظائف، ثم العمل على توليد بدائل لتؤدي تلك الوظائف مع الحفاظ على مستوى الجودة والنوعية، وبذلك يظهر لنا بان هذا الأسلوب أيضاً يساعد الشركة على نهج إستراتيجية القيادة في الكلفة.

**ثالث عشر: دور أسلوب سلسلة القيمة (VC).**

تعد سلسلة القيمة (VC) أسلوب لتخفيض الكلف يتم من خلالها احتساب التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية منها والفرعية من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بداءً من عملية شراء المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى الزبون (يوسف، ٢٠٠٩، ٦٢)، وان عملية تحليل كلفة الأنشطة يساعد الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله كلفة كل نشاط قياساً بالكلفة الإجمالية، وبالتالي يتم التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة قياساً بالأنشطة الأخرى، وبالتالي يتم البحث عن كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تلك الكلف وبالشكل الذي يؤدي إلى الحفاظ على نوعية المنتجات أو الخدمات المقدمة، وبما يكفل لها تحقيق سلسلة القيمة ومنافسة الشركات الأخرى. (Shank, 1998, 83) . وكل ذلك يتطلب خبرة وفهماً واسعاً عن الأنشطة المراد تخفيض كلفها، فضلاً عن ذلك فالأمر يتطلب المزيد من

المعلومات للنظر في وضع الشركة وماهي علاقاتها الداخلية والخارجية وكذلك الأمر يتطلب قيام الشركة بمقارنة كلف أنشطتها مع كلف أنشطة الشركات المماثلة لغرض تحقيق القدرة التنافسية، وعن طريقها يستطيع الشركة ان يحقق أهداف إستراتيجية قيادة الكلفة.

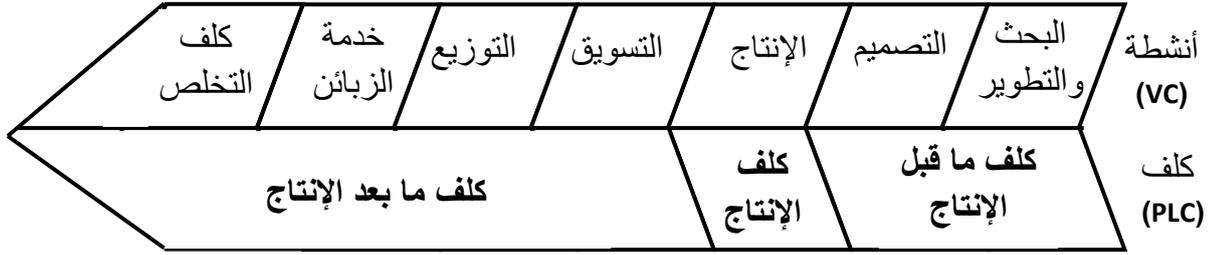
#### رابع عشر: دور أسلوب تحليل القيمة (VA).

يرى (السحيري، ٢٠٠٧، ١٨) بأن أسلوب (VA) يستخدم تحليل جميع مظاهر وسمات المنتجات أو العناصر الموجودة لتحديد أدنى كلفة ضرورية لأداء متطلبات الوظيفة المحددة وهذا ربما يؤدي إلى إجراء تعديلات في المنتج بهدف خفض الكلفة، ويقوم أسلوب تحليل القيمة (VA) بخفض الكلف عن طريق تحليل الأنشطة إلى (أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة)، إذ أن خفض الأنشطة التي لا تضيف قيمة لن يؤثر على احتياجات الزبائن ومن ثم سوف يعطي فرصة لخفض الكلفة المصاحبة لهذا النشاط ومن ثم اكتساب الشركة ميزة تنافسية . نستنتج مما سبق إن التخفيض في الكلف عن طريق أسلوب تحليل القيمة (VA) يعد الحجر الزاوية في معظم أساليب خفض الكلف، ويبدأ أسلوب تحليل القيمة عادة بتحليل المنتج كوحدة متكاملة وبعد ذلك تحليل كل وحدة نصف مركبة من مكونات المنتج وصولاً إلى أجزاء المفرد، وبهذه الحالة يمكن تخفيض الكلف بشكل دقيق وهذا يساعد على تحقيق أهداف إستراتيجية قيادة الكلفة.

#### خامس عشر: دور أسلوب الهندسة المتزامنة (CE).

يصف (Russell and Taylor, 1995, 228) الهندسة المتزامنة (CE) بأنه أسلوب لتصميم المنتجات بهدف تحقيق التكامل بين تصاميم المنتجات والتخطيط للعمليات الإنتاجية، وتخفيض كلف الإنتاج والوقت المطلوب لصنع المنتجات الجديدة، فضلاً عن تحسين الجودة، ولا يتم ذلك إلا من خلال مشاركة كافة التخصصات الموجودة في الشركة من اختصاصي العمليات، التسويق، المالية والمبيعات والموارد البشرية بعضهم مع البعض الآخر . وعليه فان أسلوب الهندسة المتزامنة (CE) كالأاليب الأخرى تساعد بشكل حقيقي في تخفيض الكلفة، وهذا يدعم إستراتيجية قيادة الكلفة لتحقيق أهدافها ومن ثم الأهداف الإستراتيجية للشركة.

واستناداً إلى كل ما تقدم يتبين لنا بان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية قيادة الكلفة ، وان اختلف أسلوب عن الأخرى في درجة دعم هذه الإستراتيجية ولكل أسلوب موقعه الخاص في تخفيض التكاليف ويمكن توضيح ذلك كما في الشكل التالي :



أساليب (SMA) المستخدمة في التخفيض

(6-Sigma) (TC)

(ABC)

(JIT)

(CI) (TOC)

(QC) (BM) (TQM) (PLC) (VA) (VC)

### موقع أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تخفيض الكلفة

ولابد من الإشارة إلى أن استخدام الشركة لإستراتيجية قيادة الكلفة وتعزيز هذه الإستراتيجية عن طريق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تؤدي بدورها إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالشركة عندما تكون القائمة في التكلفة تستطيع إن تتخذ من السعر قدرة على مواجهة منافسيه عن طريق المنافسة السعرية، كما إن البيع بأسعار منخفضة . كون الشركة قد حققت تخفيض في التكاليف . سوف تشكل حاجزاً أمام دخول منافسين جدد إلى الصناعة، فضلاً عن تحقيق الشركة حصة سوقية كبيرة عند انخفاض تكاليفها (دون المساس بالجودة) بذلك تحقق الشركة قوة تساوميه عالية مع الموردين، وعند تخفيض التكاليف تستطيع الشركة أن تعظم عوائدها وان تزيد في حجم إنتاجها بذلك تكون الشركة قد دعمت قدرتها التنافسية.

### المبحث الثالث

#### الجانب التطبيقي ( تحليل نتائج البحث )

يتعلق مجتمع الدراسة بمجموعة مختارة من الشركات الصناعية العراقية (كما في المرفق رقم ١ ) التي لوحظ فيها إستخداماً معيناً لأساليب المحاسبة الادارية الإستراتيجية ، وذلك من خلال الزيارات الاستطلاعية التي قامت بها الباحثان لشركات مجتمع الدراسة كمرحلة أولى ، والمرحلة الثانية وهي مرحلة توزيع وجمع استمارات الاستبانة على مجموعة من المحاسبين في الشركات المختارة ، وقد وقع الاختيار على تلك الشركات التي تستخدم مجموعة من الأساليب المحاسبية في أعمالها المختلفة . بصورة عامة . وأساليب المحاسبة الادارية الإستراتيجية . بصورة خاصة .

وصولاً لإمكانية اختبار فرضية البحث فقد تم تصميم استمارة إستبانة (كما في المرفق رقم ٢) تضمنت مجموعة من الأسئلة التي يمكن من خلالها تحديد دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة للشركات الصناعية العراقية، وتم الاعتماد فيها على مقياس ليكرت الخماسي الوزن للإجابة على هذه الأسئلة بحيث حددت الإجابات بكل من: اتفق بشدة، أتفق، محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة.

كما تم أيضاً استخدام معامل ارتباط سبيرمان لاختبار فرضية البحث { توجد علاقة ارتباط (ذات دلالة معنوية) بين (أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية) و (استراتيجية قيادة الكلفة) } ؛ وذلك لتوضيح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة للبحث.

ويشير الجدول التالي إلى وجود علاقات الارتباط بين متغيرات { أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واستراتيجية قيادة الكلفة } إذ بلغت قيمة الارتباط بينهما مقدار (0.998)، وبهذا فقد تحققت فرضية البحث.

نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واستراتيجية قيادة الكلفة

المتغيرات المستقلة	المتغيرات المعتمدة
أسلوب الكلفة على أساس النشاط (ABC).	.994*
أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).	.935*
أسلوب كلفة الجودة (QC).	.998*
أسلوب المقارنة المرجعية (BM).	.998*
أسلوب دورة حياة المنتج (PLC).	.922*
أسلوب نظرية القيود (TOC).	.994*
أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM).	.957*
أسلوب ستة سيغما (6-Sigma).	.996*
أسلوب الكلفة المستهدفة (TC).	.998*
أسلوب التحسين المستمر (CI).	.935*
أسلوب إعادة الهندسة (RE-E).	.994*
أسلوب هندسة القيمة (VE).	.912*
أسلوب سلسلة القيمة (VC).	.963*
أسلوب تحليل القيمة (VA).	.943*
أسلوب الهندسة المتزامنة (CE).	.996*
محاسبة ادارية استراتيجية	.998*

ومن خلال ما سبق وبعد قبول فرضية البحث ، نستدرج أدناه التحليلات الخاصة باختبار الفرضية وكالاتي :

١. دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٠,٩٩٤) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) ،
٢. دور أسلوب الانتاج في الوقت المحددة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب الإنتاج في الوقت المحددة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٣٥) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٣. دور أسلوب كلفة الجودة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب كلفة الجودة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٨) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٤. دور أسلوب المقارنة المرجعية في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب المقارنة المرجعية) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٨) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٥. دور أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٢٢) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٦. دور أسلوب نظرية القيود في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب نظرية القيود) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٤) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٧. دور أسلوب ادارة الجودة الشاملة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٥٧) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٨. دور أسلوب ستة سيگما في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب ستة سيگما) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٦) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
٩. دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب التكلفة المستهدفة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٨) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .

١٠. دور أسلوب التحسين المستمر في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب التحسين المستمر) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٣٥) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
١١. دور أسلوب إعادة الهندسة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب إعادة الهندسة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٤) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
١٢. دور أسلوب هندسة القيمة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب هندسة القيمة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩١٢) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
١٣. دور أسلوب سلسلة القيمة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب سلسلة القيمة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٦٣) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
١٤. دور أسلوب تحليل القيمة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب تحليل القيمة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٤٣) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .
١٥. دور أسلوب الهندسة المتزامنة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة .  
يشير الجدول اعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين (أسلوب الهندسة المتزامنة) و (استراتيجية قيادة الكلفة) ، إذ بلغت درجة الارتباط (٩٩٦) عند مستوى معنوي (٠,٠٥) .

### الإستنتاجات والتوصيات

#### الإستنتاجات

١. المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي: عملية تحديد وقياس وتجميع المعلومات (المالية وغير مالية) من البيئة (الداخلية والخارجية) للشركة، وتحليل تلك المعلومات وتفسيرها وتوصيلها إلى متخذي القرارات، بهدف تحديد الاستراتيجيات المناسبة، واستخدام المعلومات في تدعيم المركز التنافسي للشركة.
٢. هناك اهتمام أكاديمي متزايد من قبل الكتاب والباحثين بمجال أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقد أسفر هذا الاهتمام الكبير عن تأصيل مجموعة من الأساليب المحاسبية الإدارية للربط بين عمليات الشركة واستراتيجياتها وأهدافها، وبالرغم من كثرة ما كتب عن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. إلا انه لا يوجد حتى الآن إطار شامل لما

- تحتويه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من أدوات وأساليب، فقد اختلف الكتاب والباحثين فيما بينهم في عدد هذه الأدوات والأساليب.
٣. إن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في أية شركة هو بحد ذاته دليل على تركيز تلك الشركة على متابعة موقفها التنافسي في الأسواق المحلية والإقليمية والدولية، وإتباع تلك الشركة لأحدى الاستراتيجيات التنافسية دليل على أن تلك الإدارة هي من تختار الإستراتيجية المناسبة لشركتها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية في سبيل الوصول بها إلى التمايز.
٤. للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أساليب عديدة ولكل أسلوب أهداف متعددة. حيث هناك أساليب تهدف إلى تخفيض التكاليف و أساليب تهدف إلى تحسين النوعية والمحافظة على الجودة وهناك أساليب تهدف إلى كل ما ذكر. وبذلك نرى بان المحاسبة الإدارية الإستراتيجية اعتمدت على أساليب مستحدثة لبيئة التصنيع الحديثة، وأساليب موجودة في المحاسبة الإدارية التقليدية ولكن تم تطويرها.
٥. ان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لها دور كبير ومتميز في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية، فلو أخذنا مثلاً الهدف الاستراتيجي للشركة هو: ((تكاليف اقل من تكاليف المنافسين الأساسيين)) فعن طريق أساليب (SMA) وبالأخص الأساليب (التكلفة على أساس الأنشطة، والإنتاج في الوقت المحدد، والتكلفة المستهدفة، وتحليل القيمة، وسلسلة القيمة، ودورة حياة المنتج، والتحسين المستمر) يمكن للشركة ان تحقق هذا الهدف وبنجاح كبير. لان جميع هذه الأساليب هدفها الأساسي هو تخفيض التكاليف (مع المحافظة على الجودة)، وبالتالي القدرة على منافسة المنافسين المتواجدين في الصناعة، فضلاً عن مواجهة المنافسين الجدد الداخلين في الصناعة. أما لو كان هدف الشركة الاستراتيجي هو: ((مستويات أعلى من المنافسين في إرضاء الزبائن)) فعن طريق الأساليب (كلفة الجودة، وإدارة الجودة الشاملة، والتحسين المستمر، والهندسة المتزامنة وستة سكما) يمكن للشركة ان تحقق هذا الهدف أيضاً. لان الأساليب السابقة تهدف إلى خدمة الزبائن بالدرجة الرئيسية عن طريق تقديم منتجات مبتكرة وعالية الجودة بالوقت المناسب.
٦. إن استخدام الشركة لإستراتيجية قيادة الكلفة وتعزيز هذه الإستراتيجية عن طريق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تؤدي بدورها إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالشركة عندما تكون القائدة في التكلفة تستطيع إن تتخذ من السعر قدرة على مواجهة منافسيه عن طريق المنافسة السعرية، كما إن البيع بأسعار منخفضة . كون الشركة قد حققت تخفيض في التكاليف . سوف تشكل حاجزاً أمام دخول منافسين جدد إلى الصناعة، فضلاً عن تحقيق الشركة حصة سوقية كبيرة عند انخفاض تكاليفها (دون المساس بالجودة) بذلك تحقق الشركة قوة تساوميه عالية مع الموردين، وعند تخفيض التكاليف تستطيع الشركة أن تعظم عوائدها وان تزيد في حجم إنتاجها بذلك تكون الشركة قد دعمت قدرتها التنافسية.

## التوصيات

١. ضرورة توجيه الشركات الصناعية العراقية نحو تطبيق أساليب وأدوات المحاسبة الادارية الإستراتيجية وذلك لتنفيذ اقتصاديات المعرفة وتداعيات العولمة ومواجهة التحديات المستقبلية .
٢. تعديل المناهج المحاسبية في (الجامعات ، والمعاهد) بما يساهم في تدريس أساليب المحاسبة الادارية الإستراتيجية وذلك لإعداد كوادر مؤهلة للتعامل مع المتغيرات المستحدثة التي تعيشها شركات الأعمال المعاصرة .
٣. يوصي الباحثان الجمعيات المهنية المتخصصة والمسؤولة عن المهنة ك نقابة المحاسبين وديوان الرقابة المالية بالتعريف بمفهوم المحاسبة الادارية الإستراتيجية من خلال البرامج التدريبية ، وعقد الندوات والمؤتمرات لغير الممارسين حول أبعاد المحاسبة الادارية الاستراتيجية وبمشاركة الممارسين في هذه الشركات .
٤. يستلزم تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق ، ويتم ذلك بالتعاون بين المحاسبين والمسؤولين عن إدارة التسويق للحصول على معلومات عن هياكل تكاليف المنافسين وعن أسواق منتجات الشركة .
٥. يوصي الباحثان بضرورة إنشاء إدارة للتنافسية في الشركات الصناعية العاملة في العراق ووضعها على قمة الهرم التنظيمي للشركة وتتركز مهمتها الأساسية في جمع ودراسة وتحليل المعلومات المناسبة عن المنافسين في سوق العمل محلياً وإقليمياً ودولياً .

## قائمة المصادر

## أولاً: المصادر باللغة العربية.

١. إسماعيل يحيى التكريتي (٢٠٠٨) ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار حامد للنشر ، عمان، الأردن .
٢. إيمان عسكر حاوي و علاء الدين حسين حسن (٢٠٠٩) ، مستلزمات إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بتحسين العمليات المصرفية . دراسة تطبيقية في مصرف الرافدين / بصره بفروعه الثلاثة ، مجلة التقني ، المجلد ٢٢ ، العدد ٥ ، هيئة التعليم التقني .
٣. إيناس عبد الله حسن و ماجدة محسن عبد الرحمن (٢٠٠٨) ، إمكانية إقامة متطلبات إدارة الجودة الشاملة في خدمات المحاسب الإداري . دراسة على عينة من المصارف العاملة في إقليم كردستان ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٣٠ ، العدد ٩٠ ، جامعة الموصل .
٤. تشارلز هورنجرن و جورج فوستر وسر يكانت داتار (٢٠٠٩) ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، تعريب : أحمد حامد حجاج ، الطبعة الحديثة ، الكتاب الثاني ، دار المريخ للنشر، الرياض ، السعودية .

٥. جلييلة عيدان الذهبي و نائر صبري الغبان (٢٠٠٧) ، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ١٣ ، العدد ٤٨ ، جامعة بغداد .
٦. حيدر علي المسعودي (٢٠١٠) ، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
٧. دجلة مهدي محمود (٢٠٠٧) ، اثر إعادة الهندسة في تحقيق المزايا التنافسية ، مجلة التقني ، المجلد ٢٠ ، العدد ٢ ، هيئة التعليم التقني .
٨. راشد الحمالي وسعد العتيبي (٢٠٠٤) ، إعادة هندسة العمليات في القطاع العام عوامل النجاح الحاسمة ، المؤتمر الوطني الأول للجودة . [www.faculty.ksu.edu.sa](http://www.faculty.ksu.edu.sa)
٩. رباب عدنان شهاب احمد (٢٠٠٨) ، مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية . دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
١٠. رياض جميل وهاب الداؤودي (٢٠١١) ، مدى مساهمة وسائل منع حدوث الأخطاء في تحقيق العيوب الصفرية . استطلاع آراء المهندسين والفنيين والمشغلين في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٣٣ ، العدد ١٠٢ ، جامعة الموصل .
١١. زينب جبار يوسف (٢٠٠٩) ، إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة . دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية ، مجلة التقني ، المجلد ٢٢ ، العدد ٥ ، هيئة التعليم التقني .
١٢. سماسم كامل موسى ابراهيم جادو (٢٠٠٥) ، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية . دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد ٢ ، السنة ٩ ، جامعة عين الشمس .
١٣. سمير أبو الفتوح صالح (٢٠٠٦) ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية : التقنيات الحديثة لدعم الإدارة في عصر المعلومات والمعرفة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، مصر .
١٤. سمير أبو الفتوح صالح (٢٠٠٩) ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية : الأساليب المعاصرة لدعم الإدارة في عصر العولمة والمعرفة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، مصر .
١٥. سمير أبو الفتوح صالح (٢٠٠٩) ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية : الأساليب المعاصرة لدعم الإدارة في عصر العولمة والمعرفة ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، مصر .
١٦. صبيحة برزان فرهود (٢٠٠٨) ، ملائمة المعلومات المحاسبية لتطبيق أسلوب الكايزن . دراسة تطبيقية في معمل ألبان القادسية ، مجلة التقني ، المجلد ٢١ ، العدد ٦ ، هيئة التعليم التقني .

١٧. صفوان ياسين الراوي (٢٠٠٧) ، اثر مراحل إعادة الهندسة في الإبداع التقني . دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية نينوى ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ٣ ، العدد ٧ ، جامعة تكريت .
١٨. صلاح الدين عبد المنعم مبارك و زينات محمد محرم و الأميرة ابراهيم عثمان (٢٠٠٨) ، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر .
١٩. عباس نوار كحيط الموسوي (٢٠٠٨) ، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد ٦٩ ، جامعة المستنصرية .
٢٠. عبد الرحمن بن مشيب الاحمري (٢٠٠٩) ، تطبيقات ٦ سيجما في التعليم العالي ، [www.sixsigmasurvival.com](http://www.sixsigmasurvival.com) .
٢١. عثمان عبد القادر حمه أمين (٢٠١١) ، خفض التكاليف باستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات . دراسة تطبيقية في جامعة السليمانية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية .
٢٢. علي حازم يونس اليامور (٢٠١٠) ، تخفيض كلف الفشل باستخدام منهج الحيود السداسي في مواجهة العيوب . دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٣٢ ، العدد ١٠٠ ، جامعة الموصل .
٢٣. علي رزاق جواد العابدي و هاشم فوزي دباس العبادي (٢٠٠٧) ، استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تقويم الأداء الجامعي . دراسة مقارنة بين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الكوفة و كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ٩ ، العدد ٣ ، جامعة القادسية .
٢٤. عماد سعيد الزمر (٢٠٠٩) ، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي ودعم الاستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد ٧٣ ، السنة ٤٨ ، جامعة القاهرة .
٢٥. فائق مال الله البالكي (٢٠٠٨) ، التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ٤ ، العدد ١٢ ، جامعة تكريت .
٢٦. مثنى فالح بدر الزبيدي (٢٠١١) ، تقييم دور مقاييس الجودة غير المالية من منظور نظرية القيود . دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٣٣ ، العدد ١٠٣ ، جامعة الموصل .
٢٧. مجبل دواي اسماعيل (٢٠٠٨) ، فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح ، مجلة التقني ، المجلد ٢١ ، العدد ٦ ، هيئة التعليم التقني .
٢٨. محمد الفيومي محمد و ياسر سعيد قنديل ويسرى محمد بلتاجي (٢٠١١) ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر .
٢٩. محمد عبد الوهاب العزاوي (٢٠١٠) ، إدارة الجودة الشاملة : مدخل استراتيجي تطبيقي ، الإثراء للنشر والتوزيع ومكتبة الجامعة ، عمان ، الأردن .

٣٠. محمد علي سالم (٢٠٠٩) ، الإدارة الاستراتيجية ، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان، الأردن .
٣١. ميسر إبراهيم احمد الجبوري و زهراء غازي ذنون الدباغ (٢٠١١) ، اثر تحديد العوامل الحاسمة للجودة في تحقيق الأبعاد الاستراتيجية للتميز . دراسة تحليلية لآراء عينة من مدراء و زبائن الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٣٣ ، العدد ١٠٢ ، جامعة الموصل .

### ثانياً: المصادر باللغة الإنكليزية.

1. Barry Render (2007) , " Principles of Operation Management , 3rd ed., Prentice-Hall , Inc. , New York.
2. Bernard W. Taylor (2001) , " Production and Operation Management , 3rd ed. , Prentice-Hill. Inc. , U.S.A.
3. Brausch, J. (1994) , " Target Costing for Profit Enhancement , Management Accounting , Vol. 76, No. 5.
4. Calsson, et al. (2011) , Strategic Management accounting in business - to - business networks.
5. Chenhall, R. H. (2008) , Accounting for the horizontal organization A review essay. Accounting organizations and society.
6. Constance E. Helfat , Sydney Finkelstein , will Mitchell, Magret A. Peteraf, & David J. Tecce Sidney, G. Winter (2007) , Dynamic Capabilities , Blackwell publishing , Malden, MA, U.S.A.
7. David, Fredr (2005) , " Strategic management Concepts and Cases " , 7th ed Prentice, Hall, N.I.
8. Dess Zimmeruen, Drury & Colin (2007) , Management Accounting 5th ed, Business Press , Thomson leering.
9. Fumihiko Kimura and Sotoru Kato (2002) , Life Cycle Management for Improving Product Service Quality , The University of Tokyo. [www.tutor2u.com](http://www.tutor2u.com)
10. George Stalk, Philip Erans, and Lawrence E. Shulman. (1992) , Competing on Capabilities: the New Rules of Corporate strategy , Harvard Business Review. No. 92209.
11. Horngren, Charles, T. Foster, George & Srikaout M. Dater (2008) , Introduction to management Accounting, 14th ed, Pearson/ Prentice Hall.
12. Hussey , Parid E. (1982) , Corporate Planning: Theory and Practice, 2nd ed. , Pergamon press Inc. , England.
13. Joseph M. Juran (1999) , Juran's Quality Hand book, New York, McGraw-Hill.
14. Kemp, S. (2006) , " Quality Management Demystified , McGrew –Hill , New York.
15. Kim Langfield Smith (2008) , Strategic management accounting: how far have we come in 25 years. [www.emeraldinsight.com/0951-3574-hm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3574-hm)
16. Marvin, B. Lieberman & Montgomery B. David (1998) , first morer disadvantages Retrospective & links with the resource based view, strategic management Journal , Vol. 19 , No. (6).
17. Romani, P. (1997) , The Resurrection of Value Engineering, Management , Vol. 49, No. 1.
18. Roslender & hart (2010) , Strategic Management Accounting lots in a name.
19. Roslender & hart (2010) , Strategic Management Accounting lots in a name.
20. Shank, John K. (1998) , " Strategic Value Analysis for CompetitivemAdvantage". <http://www.strategicbusiness.com/strategy/98103>
21. Sharplin Arthur (1985) , Strategic Management , McGraw – Hill, Books Co. , New York. U.S.A.
22. Stephanie , Dear (2007) , the lean Digest A new Slettex from lean Experts. <http://ui.constantcontact.com/visualeditor/visuaeditor.Issue>
23. Stevenson, W. J. (2005) , " Operations management " , McGrew –Hill, Irwin , Boston.
24. Wright, Peter et al. (1998) , " Strategic Management Concepts " , 4th ed , Prentice Hall, Inc.

المرفق رقم (١)

خصائص الشركات الصناعية التي اختيرت مجتمعاً للبحث

ت	اسم الشركة	الخصائص	الملكية	سنة التأسيس	الموقع
١.	الشركة العامة للسمنت العراقية / معمل سمنت كركوك .	عام	١٩٨٤	كركوك	
٢.	شركة نجم الدين للكونكريت الجاهز / المحدودة .	خاص	٢٠٠٧	سليمانية	
٣.	الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة .	عام	١٩٨٢	موصل	
٤.	شركة دجلة للمشروبات الغازية والمياه المعدنية .	خاص	٢٠٠٦	بغداد	
٥.	شركة كوردستان لإنتاج الزيوت .	خاص	٢٠٠٥	أربيل	
٦.	الشركة العربية للكيماويات المنظفات .	مختلط	١٩٨٦	تكريت	
٧.	شركة فرح لإنتاج الألبان .	خاص	٢٠٠٧	انبار	
٨.	شركة جيكور لإنتاج المواد الغذائية .	خاص	٢٠٠٤	بصره	
٩.	شركة أربيل ستيل لإنتاج الحديد .	خاص	٢٠٠٦	أربيل	
١٠.	الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية .	عام	٢٠٠٢	موصل	
١١.	شركة الحدباء لإنتاج المشروبات الغازية .	خاص	٢٠٠٦	موصل	
١٢.	شركة ساحل اللورار للكتل الخرسانية .	خاص	٢٠٠٣	ديالى	
١٣.	شركة ديبه لإنتاج الأثاث .	خاص	٢٠٠٩	سليمانية	
١٤.	شركة جومان لإنتاج الاسمنت .	خاص	٢٠٠٧	سليمانية	
١٥.	شركة لارا لصناعة السقوف الثانوية .	خاص	٢٠٠٦	سليمانية	
١٦.	شركة چار ستين لصناعة الأثاث .	خاص	٢٠٠٤	دهوك	
١٧.	شركة هيز للبناء الجاهز .	خاص	٢٠٠٦	دهوك	
١٨.	مجموعة شركات هيمن الصناعية .	خاص	٢٠٠٤	دهوك	
١٩.	الشركة العامة للصناعات الدوائية .	عام	١٩٧٠	سامراء	
٢٠.	شركة مرت للأثاث المنزلي .	خاص	٢٠٠٦	أربيل	
٢١.	شركة ميديا سيراميك .	خاص	١٩٧٥	أربيل	
٢٢.	شركة الخازر لإنتاج المواد الإنشائية .	مختلط	١٩٨٩	موصل	
٢٣.	شركة دلو للمياه المعدنية .	خاص	٢٠٠٨	كركوك	
٢٤.	الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في السليمانية .	عام	١٩٨٢	سليمانية	
٢٥.	شركة الآلات الجنوبي .	خاص	٢٠٠٤	بغداد	
٢٦.	مجموعة كارين الصناعية .	خاص	١٩٩٧	أربيل	
٢٧.	شركة علي سور لإنتاج الكتل الكونكريتية .	خاص	١٩٧٩	أربيل	

٢٨ .	شركة عزي للمفروشات .	مختلط	١٩٩٢	كركوك
٢٩ .	شركة سلسل للمياه المعدنية .	خاص	٢٠٠٥	بصره
٣٠ .	شركة كركوك للمشروبات الغازية .	مختلط	١٩٨٩	كركوك
٣١ .	شركة لآنا للكتل الخرسانية المحدودة .	خاص	٢٠٠٢	أربيل
٣٢ .	شركة كوتل لبناء الجاهز .	خاص	٢٠٠٩	سليمانية
٣٣ .	شركة البيضاء للأثاث .	خاص	٢٠٠٦	كركوك
٣٤ .	شركة التاج لإنتاج المشروبات الغازية .	خاص	٢٠٠٦	كركوك
٣٥ .	الشركة العامة للسمنت الشمالية / معمل سمنت موصل .	عام	١٩٧٠	موصل
٣٦ .	شركة البحر العربي للمواد الإنشائية .	خاص	١٩٩٧	بصره
٣٧ .	شركة شيرين للمياه المعدنية .	خاص	٢٠٠٨	دهوك
٣٨ .	شركة ماس لإنتاج الأسمنت .	خاص	٢٠١٠	سليمانية
٣٩ .	شركة سنديان لصناعة الأثاث .	خاص	٢٠٠٣	كركوك
٤٠ .	شركة هيني للمثلجات .	خاص	٢٠٠٥	سليمانية

## المرفق رقم (٢)

### استمارة الاستبانة

السادة المشاركين في ملئ الاستبانة ... المحترمين .

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الاستمارة التي بين أيديكم هي جزء من إعداد البحث الموسوم :

(دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة

دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية)

وقد جاء تصميم الاستمارة وما تحتوي من أسئلة ، بهدف تحديد دور أساليب المحاسبة الادارية الإستراتيجية للشركات المختارة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة، بما يمكن أن تساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، والتوصل بها إلى التمايز في الأسواق المحلية والدولية .

عليه فإن إجاباتكم سوف تساهم في تحقيق الهدف من الدراسة الميدانية ، وتبنى على نتائجها المقترحات والتوصيات التي يمكن تعميمها بعد ذلك ، كي يتم الاستفادة منها في الشركات الأخرى مستقبلاً .  
وأخيراً نشكر تعاونكم معنا في إعطاء المعلومات الدقيقة وسرعة الإجابة .

الباحثان

## ملاحظات عامة :

١. بعد تفصلك بالأطلاع على كل سؤال ستجد الإجابات البديلة في نهاياتها ، لذا يرجى وضع إشارة ( ✓ ) أمام الإجابة التي ترى أنها ملائمة من وجهة نظرك .
٢. لا ضرورة لذكر أسمك أو التوقيع على الاستمارة ، إذ ستعامل الإجابة بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط ، وتظهر النتائج الإجمالية بشكل أرقام ومؤشرات عامة .

## دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة الكلفة

لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	العبارات
					أولاً. دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) :
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب في احتساب تكاليف الإنتاج بشكل أفضل .
					تزايد حدة المنافسة بين الشركات يتطلب تطبيق هذا الأسلوب
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب في تحديد أسعار البيع بالشكل الأفضل وجعلها أكثر واقعية .
					ثانياً. دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) :
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب على تخفيض الضياع في جميع مراحل الشركة الإنتاجية والتسويقية والإدارية.
					تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تخفيض الكلف من خلال جعل (المخزون والمناولة والتلف) صفري .
					يعمل هذا الأسلوب في المحافظة على الجودة .
					ثالثاً. دور أسلوب كلفة الجودة (QC) :
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب على تحقيق الربحية وكسب الميزة التنافسية المطلوبة للشركة .
					تطبيق هذا الأسلوب يساعد على تحقيق الجودة بأقل التكاليف .
					يؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى تحسين الأداء وتلبية رغبات الزبون .
					رابعاً. دور أسلوب المقارنة المرجعية (BM) :
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب في تحليل المنافسة الداخلية والخارجية باستخدام المقارنات النوعية في نفس الصناعة التي تعمل فيها الشركة .
					تطبيق هذا الأسلوب يساعد في قياس الأداء بشكل أفضل وبالتالي زيادة قدرة الشركة التنافسية في السوق وتحقيق أهدافها الاستراتيجية .
					يؤدي تطبيق هذا الأسلوب في الكشف عن أفضل السبل المستخدمة من قبل المنافسين والاستفادة من خبراتهم السابقة .
					خامساً. دور أسلوب دورة حياة المنتج (PLC) :
					يساعد تطبيق هذا الأسلوب إدارة الشركة بشكل خاص في فهم التكاليف الناتجة عن تطوير وصنع المنتج .
					يساهم هذا الأسلوب في السيطرة على التكاليف في المراحل الأولى من أطوار المنتج .
					زيادة حدة التباين في طلبات ورغبات الزبائن يتطلب تطبيق هذا الأسلوب .

سادساً. دور أسلوب نظرية القيود (TOC) :				
				تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تعظيم المخرجات بأقل تكلفة ممكنة .
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب في تخفيض الاختناقات وإدارة القيود وتحسين الموقف التنافسي للشركة .
				يؤدي استخدام هذا الأسلوب إلى تحديد أفضل مزيج إنتاجي لتحسين معدلات الربحية في الشركة .
سابعاً. دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) :				
				تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى زيادة كفاءة الشركة من خلال إرضاء زبائنها والتفوق على منافسيها .
				يؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى ضمان التحسين الشامل لكافة المستويات وفعاليات الشركة .
				يعتني هذا الأسلوب بنوعية المنتج بشكل فائق مع البحث الدائم عن التجديد والابتكار .
ثامناً. دور أسلوب ستة سيگما (6-Sigma) :				
				يؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى تقليل أو إلغاء المعيب من المنتجات وبالتالي تخفيض التكاليف .
				يسعى هذا الأسلوب إلى تقديم منتجات بأعلى جودة وبأقل تكلفة للزبون .
				تحسين أداء العمليات يتم من خلال تطبيق هذا الأسلوب وبالتالي يؤدي إلى زيادة الدخل ومن ثم زيادة الأرباح .
تاسعاً. دور أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) :				
				يؤدي اتباع هذا الأسلوب إلى تخفيض التكاليف والرقابة عليها .
				استخدام هذا الأسلوب يؤدي إلى تحقيق الأرباح المستهدفة من قبل الشركة .
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب في الكشف عن المواقع التي يجب فيها تخفيض تكاليف الإنتاج .
عاشراً. دور أسلوب التحسين المستمر (CI) :				
				يؤدي اتباع هذا الأسلوب إلى تخفيض تكاليف الإنتاج .
				استخدام هذا الأسلوب يؤدي إلى حذف الضياع وتخفيض الأوقات وتحسين نوعية منتجات الشركة .
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب في المحافظة على الميزة التنافسية للشركة وحصتها في السوق وتحقيق أهدافها الاستراتيجية .
إحدى عشر. دور أسلوب إعادة الهندسة (RE-E) :				
				يؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى زيادة سرعة استجابة الشركة لطلبات الزبائن .
				تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج بسبب استبعاد الضياع في أوقات الإنتاج .
				يؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى إيجاد طرق ابتكاره جديدة تحقق الأهداف الإستراتيجية للشركة .

أثنا عشر. دور أسلوب هندسة القيمة (VE) :				
				يعمل هذا الأسلوب على تخفيض التكاليف ورفع الأداء وزيادة الخصائص الوظيفية للمنتجات .
				تطبيق هذا الأسلوب يحتاج إلى إنفاق مبالغ ضخمة لتحقيق التحسينات .
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب على إرضاء الزبائن من خلال تقديم منتجات متميزة وذات جودة عالية .
ثلاثة عشر. دور أسلوب سلسلة القيمة (VC) :				
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب الإدارة في تحديد التكاليف غير الضرورية في الإنتاج وتحقيق الأداء بأقل التكاليف وبالجودة العالية .
				تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى زيادة أرباح الشركة في المدى الاستراتيجي لها .
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب في تحليل سلوك المنافسين وتحديد المواقع التي يجب التحرك عليها .
أربعة عشر. دور أسلوب تحليل القيمة (VA) :				
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب على إيجاد البدائل والحلول لتحقيق وظيفة المنتج .
				تطبيق هذا الأسلوب يساعد على إبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة وتمنع التكاليف غير الضرورية .
				بواسطة تطبيق هذا الأسلوب يتم الربط بين احتياجات الزبون وتصميم المنتج .
خمس عشر. دور أسلوب الهندسة المتزامنة (CE) :				
				يساعد تطبيق هذا الأسلوب في القضاء على الاختناقات التي تحدث في عملية التطوير والإنتاج .
				يعتبر هذا الأسلوب وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج وتخفيض كلف الإنتاج .
				يعمل هذا الأسلوب على فلسفة العمل الجماعي داخل الشركة .
				أساليب المحاسبة الإستراتيجية يدعم إستراتيجية قيادة الكلفة من خلال :
				. تطوير وتحسين المنتج .
				. تخفيض دورة حياة المنتج .
				. إزالة الاختناقات في الطاقة .
				. تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية .
				. ترشيد جدولة الإنتاج .
				. توازن الطاقة الإنتاجية .
				. تخفيض زمن استلام وفحص المستلزمات .
				. تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة .
				. رقابة التكلفة .
				. ترشيد التكلفة .
				. تدعيم البحث والتطوير .