

# الأكاديمية العربية الدولية



الأكاديمية العربية الدولية  
Arab International Academy

---

## الأكاديمية العربية الدولية المقررات الجامعية

---

## دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية

د. فضل الله برير جعفر إبراهيم\*

د. بشير بكري عجيب بابكر\*\*

## المستخلص:

تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية. هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية. تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر على القدرة التنافسية، وأثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على القدرة التنافسية. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها : يسهم أسلوب التحسين المستمر في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية، ويسهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية. و أوصت الدراسة بعدة توصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، والعمل على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية.

\* كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا

\*\* جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية

### **Abstract**

The study dealt with the role of strategic accounting in supporting competitiveness. The study aimed to demonstrate the role of applying the method of continuous improvement and the method of production on time as one of the methods of strategic accounting in support of competitiveness. The problem of the study in the statement of the effect of applying the method of continuous improvement on competitiveness, and the impact of the application of the method of production in time on the competitiveness. The study concluded that the method of continuous improvement reduces costs to support competitiveness. The method of production contributes in time to reducing the cost of non-invested capital in production inputs to support competitiveness. The study recommended several recommendations, including raising awareness of strategic management accounting to support the competitiveness of business enterprises, and to hold training courses to demonstrate the strategic management accounting methods for business enterprises to support competitiveness.

**تمهيد:**

أدى تزايد أهمية المعلومات المحاسبية بعلم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى انعكاسات في اتخاذ القرارات المستقبلية طويلة المدى لمنظمات الأعمال وأسهمت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بخدمات كافة المستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء بتقديم معلومات تدعم قراراتهم المالية المختلفة

إن قدرة منظمات الأعمال التنافسية في دعم استمراريته برفع حصتها السوقية والعمل على الاستخدام الأمثل لطاقتها الإنتاجية والعمل على الإبداع في طرح منتجاتها بصورة تنافسية يسهم في دعم قدرتها التنافسية. وتسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية برفع قدرة منظمات الأعمال التنافسية في المدينين القصير والطويل من خلال المعلومات المحاسبية المفيدة لقطاع الأعمال.

**مشكلة الدراسة:**

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المنشآت الصناعية السودانية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الرغم من دورها الهام في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

1. هل يؤثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر على القدرة التنافسية.
2. هل يؤثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على القدرة التنافسية.

### أهمية الدراسة:

#### أولاً : الأهمية العلمية:

1. رفع الوعي بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأهميتها في دعم القدرة التنافسية.
2. إمداد المكتبة العربية بالمعارف والمهارات الجوهرية المتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

#### ثانياً : الأهمية العملية:

1. التعرف على مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأهميته.
2. التعرف على مفهوم القدرة التنافسية.

### أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
2. الوقوف على مفهوم و أهداف القدرة التنافسية.
3. دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر للإنتاج في دعم القدرة التنافسية.
4. دور تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في دعم القدرة التنافسية.

### فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بصياغة الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر والقدرة التنافسية.

2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والقدرة التنافسية.

### منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحثان المناهج التالية :

1. المنهج التاريخي: لتحليل وعرض الدراسات السابقة ذات صلة.
2. المنهج الاستنباطي: اختبار فرضيات الدراسة.
3. المنهج الاستقرائي: صياغة مشكلة وفرضيات ومحاور الدراسة.
4. المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل ووصف بيانات الدراسة.

### حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: المصانع بالمنطقة الصناعية أم درمان.
2. الحدود الزمانية: 2017م

### هيكل الدراسة:

قسم الدراسة إلى مقدمة وثلاثة محاور اشتملت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، تناول المحور الأول الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وتناول المحور الثاني القدرة التنافسية. وتناول المحور الثالث الدراسة الميدانية وختمت الدراسة بالنتائج والتوصيات.

### ثانيًا: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع البحث منها:

1. دراسة عماد سعيد الزمر، 2009م<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بمتغيرات بيئة الأعمال والتوصل إلى مدى تأثير تطبيق هذه الأساليب على الأداء التنظيمي، بدراسة العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية و مدى تحسين مقاييس الأداء المالي وغير المالي بالإضافة إلى دراسة مدى تأثير فعالية الإستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنظمة والعلاقة بينها وبين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومدى تدعيم إستراتيجية تميز المنتج من ناحية والتكلفة الأقل من ناحية أخرى. تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة تأثير ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمتغيرات بيئة الأعمال ومدى تأثير تطبيق هذه الممارسات على الأداء التنظيمي من ناحية وعلى الإستراتيجية التنافسية للمنشأة من ناحية أخرى. توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراكًا متزايدًا من قبل المنظمات الصناعية بأهمية تطبيق الأساليب الصناعية المتقدمة وبعض الممارسات الإدارية المستخدمة بالإضافة إلى تحسين مقاييس الأداء المالي وتدعيم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الإستراتيجية التميز والتكلفة الأقل. وأوصت الدراسة بتقييم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من حيث السياسات والأهداف التي تسعى المنظمة إلى

---

1 د. عماد سعيد الزمر، مدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي و دعم الإستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال - دراسة تحليلية تطبيقية، (جامعة القاهرة: كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 77، 2009م)، ص ص347-

تحقيقها وبيان مدى قدرة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تدعيم الاستراتيجيات التنافسية بما يحقق أفضل وضع للأداء التنظيمي للمنظمة. بينما تناول الباحثان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الدور الحوكمي للمراجع الخارجي.

2. دراسة سيد عبد الفتاح سيد، 2010م<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى دراسة دور تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الميزة التنافسية لصناعة الاسمنت في مصر. تمثلت مشكلة الدراسة في سعي المنظمات لتحقيق السيطرة على أسواق المنتجات لتدعيم الميزة التنافسية لها، ولتحقيق ذلك تم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتدعيم الميزة التنافسية لصناعة الاسمنت في مصر. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن نموذج التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يتكون من مجموعة من الخطوات المتشابكة والمتتابعة، و أن كل خطوة من خطوات هذا النموذج تعتبر بمثابة الخطوة القائدة للخطوة التي تليها. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: تطبيق النموذج المقترح للدراسة في منظمات الأعمال المصرية بما يساعد على دعم الميزة التنافسية لها، إجراء المزيد من الدراسات في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

2 أ. سيد عبد الفتاح سيد، دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية لصناعة الاسمنت في مصر - دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد 2، 2010)، ص ص 241- 280



3. دراسة د. خالد القطيني، 2012م<sup>3</sup>

هدفت الدراسة إلى بيان دور الإدارة الإستراتيجية في تفعيل الدور الاستراتيجي للمحاسبة، وتحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية. تمثلت مشكلة الدراسة في سعي الشركات لإرضاء الزبائن بتقديم منتجات منافسة ومتميزة عن باقي المنتجات الموجودة في السوق من حيث السعر والجودة، الأمر الذي يتطلب السعي لاستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الإستراتيجية يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الإستراتيجية يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمنشأة. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها العمل على توفير الظروف الملائمة في الشركة محل الدراسة لتطبيق أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الإستراتيجية في محاسبة التكاليف، يمكن العمل على تخفيض كل وظيفة تكلفة والعمل على تحديد الأهمية النسبية لرغبات العملاء.

4. دراسة مجبور جابر محمود النمري، خلود عدنان موسى التمبكتي،

2012م<sup>4</sup>

---

3 د. خالد القطيني، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية - بردي، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 108، المجلد (34)، 2012م، ص. ص 189-221

4 مجبور جابر محمود النمري، وخلود عدنان موسى التمبكتي، دراسة تحليلية لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في المنشآت الصناعية السعودية، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية: كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 49، العدد 2، 2012م)، ص ص 107-125

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من وجهة نظر المنشآت المشاركة في الدراسة إضافة إلى العوامل المؤثرة في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية. تمثلت مشكلة الدراسة في التطور الذي تشهده المملكة العربية السعودية في النشاط الصناعي، ومعرفة الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية لمعرفة مدى استخدام المنشآت الصناعية السعودية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن المنشآت المشاركة في البحث تستخدم وبشكل كبير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، أن المنشآت التي تتسم ببعض الخصائص مثل كبر الحجم، وملكية الشركة، وبيئة تنافسية فإن استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أكثر من الشركات التي لا تتصف بهذه الخصائص. أوصت الدراسة بتوصيات منها: هناك حاجة لأبحاث مستقبلية تعكس مدى انتشار هذه الأساليب في مناطق مختلفة خاصة في المدن الصناعية الكبرى، ضرورة دراسة العوامل التي تدفع إلى استخدام هذه الأساليب ومنها حدة المنافسة وتنوع المنتجات.

### المحور الأول : المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

#### نشأة وتطور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

إن بدايات التفكير بالمحاسبة الإدارية كفرع من فروع المعرفة المحاسبية نشأ نتيجة حاجة الوحدات الاقتصادية إلى بيانات ومعلومات تساعد في حل المشكلات الكبيرة المتعلقة بالقرارات المستقبلية والعمل على التخطيط لها لفترة زمنية أطول من الفترة المالية الواحدة التي كانت تغطيها محاسبة التكاليف. إن ظهور المحاسبة الإدارية كان استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة

### دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله برير و د. بشير بكري عجيب

واتخاذ القرارات، والمساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية.<sup>5</sup>

#### **مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:**

تعرف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها عبارة عن النظام المحرك للأداء السلوكي للأفراد في الوحدة الاقتصادية للمساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية، فهي تسعى إلى توفير المعلومات المتعلقة بالمركز النسبي للمنشأة في السوق باختيار العملاء والأسواق المستهدفة، وتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق التميز والريادة السوقية للوحدة الاقتصادية من خلال ما يعرف بأضلاع المثلث الاستراتيجي الثلاثة (الجودة، التكلفة، السرعة).<sup>6</sup> وبأنه إطار متكامل لتوفير وتحليل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية عن تكاليف وأسواق المنشأة ومنافسيها، وذلك بهدف استخدام هذه البيانات والمعلومات في تطوير وصياغة إستراتيجية متقدمة للتعامل مع أسواق منتجات المنظمة وتكاليف منافسيها، وترشيد استراتيجيات المشروع بما

---

5 د. قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، تأثير التطورات البيئية والتكنولوجية على المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين، (القاهرة: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة البحوث المستقبلية، العدد 13، 2006م)، ص 68

6 د. سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد 2، 2005م)، ص ص 270-271

يخدم أهدافه طويلة المدى.<sup>7</sup> و بأنها توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنظمة ومنافسيها لاستخدامها في تطوير ورقابة إستراتيجية الأعمال وبخاصة في المستويات النسبية واتجاهات التكاليف، الأسعار، الحجم، حصة السوق، التدفقات النقدية، حجم الموارد الكلية للمنظمة.<sup>8</sup> وبأنها شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي يتم التركيز فيها على المعلومات التي تتعلق بالعوامل الخارجية للشركة فضلاً عن المعلومات غير المالية والمعلومات المولدة داخلياً.<sup>9</sup>

ويمكن للباحث تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أسلوب شامل يهدف إلى وضع إطار متكامل لتوفير وتحليل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية بهدف استخدامها لاتخاذ وترشيد القرارات طويل الأجل.

7 أ. د. حسين مصطفى هلال، تحول المنظمات من استخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى استخدام أنظمة تكلفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات، ندوة دور المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرار الإداري، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 19-23 نوفمبر 2006م)، ص 19

8 د. صلاح محمد عمران، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية - مدخل التوجه بالسوق، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 19، العدد 1، 2008م)، ص 57

9 أ. د. محمد الفيومي وآخرون، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2011م)، ص 14

### أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

تتمثل أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الاعتبارات التالية:<sup>10</sup>

1. الدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه المحاسب في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، إن ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية نقلت المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل العمليات الموارد المالية والبشرية وظهر مصطلح المنظمة الأفقية ليدل على المنشآت التي تركز على تكامل أنشطتها عبر سلسلة القيمة لدعم إستراتيجية لتركيز على العميل.
2. تتضمن مجموعة من أساليب المحاسبة ذات التوجه الاستراتيجي التي تركز على البيئة التنافسية والتي من خلالها للمحاسب الإداري دور جوهري في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مما يجعلها تختلف عن المحاسبة الإدارية التقليدية التي تعتمد على مجموعة من الأساليب ذات التوجه التشغيلي التي تركز أكثر على البيئة الداخلية من أجل توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في الرقابة واتخاذ القرارات.
3. قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق إستراتيجية التنافس تستدعي ضرورة توافر دعائم المثلث التنافسي الاستراتيجي الثلاث، والتي تكون ملائمة لكافة الوحدات الاقتصادية حتى تلك الوحدات التي لا

---

10 هشام زكريا محمد حسن، أثر إستراتيجية منظمات الأعمال علي تصميم نظام المحاسبة الإدارية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد 1، 2013م)، ص 351

تهدف لتحقيق الربح، لأنها أيضاً تواجه متطلبات الجودة المرتفعة والتكلفة المنخفضة وسرعة استلام المنتج أو الخدمة، وقد أصبح تحقيق التوازن بين دعائم الإستراتيجية الثلاثة هو مفتاح النجاح في بيئة التنافس الحادة.<sup>11</sup>

4. تهتم بالنظر للمعلومات بغرض خدمة متخذ القرار الخارجي و لمتخذ القرار الداخلي<sup>12</sup>

5. توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية عن أسواق منتجات المنشأة، وتكاليف المنافسين بغية المساعدة في تطوير استراتيجيات متقدمة لاكتساب مزايا تنافسية من خلال:<sup>13</sup>

- أ. قيادة التكلفة: بهدف أن يكون المنتج الأقل تكلفة في الصناعة.
- ب. إستراتيجية التميز: بالبحث عن الأبعاد الفريدة في منتجه أو خدمته والتي يقدرها المستهلك ويمكن أن تتال سعر أعلى من السعر العادي.

11 Bromwich, M., Thoughts on Management Accounting and Strategy, Pacific Accounting Review (Vol.11, No.2, 2000 , P 45)

12 حسن عيسى أبو حمام، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، 2013م)، ص 58

13 د. هادي محسن دعية، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 1994م)، ص 66

### **خصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية**

يمكن بيان خصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الآتي :<sup>14</sup>

1. التركيز على توفير معلومات خارجية عن المنافسين، وعملاء، وموردين.

2. التركيز على الأجل الطويل والتوجه المستقبلي.

3. التركيز على الأهداف المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرارات.<sup>15</sup>

4. التركيز على تحليل الموقف النسبي للتكلفة.<sup>16</sup>

5. تحقق التميز مما يجعل منتجاتها مختلفة و أكثر جاذبية.

أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

تتميز المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمجموعة من الأدوات والأساليب التي يمكن تصنيفها وفق ما يلي:<sup>17</sup>

1. أساليب المحاسبة عن التكلفة، وتتمثل في:

---

14 محمد السيد منصور، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة استطلاعية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2014م)، ص 40

15 أ. د. حسين مصطفى هلاي، التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات، (القاهرة: مؤسسة السحاب للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 30

16 د. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية: دار التعليم للنشر، 2012م)، ص 15

17 د. عبد العال مصطفى أبو الفضل، قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية و إدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، المجلد 20، العدد 1، 2016م)، ص ص 1001-1002

- أ- المحاسبة عن تكاليف جودة المنتج أو الخدمة (أسلوب التحسين المستمر).
- ب- المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد).
- ج- المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.
- د- المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات.
- هـ- المحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج أو الخدمة.
- و- المحاسبة عن تكاليف سلسلة القيمة.
- ز- المحاسبة عن التكاليف المستهدفة.
2. أساليب الرقابة وقياس الأداء، وتتمثل في:
- أ- القياس المقارن أو المرجعي.
- ب- القياس المتكامل للأداء.
3. أساليب المحاسبة عن المنافسين، وتتمثل في:
- أ- تقييم تكلفة المنافسين.
- ب- عرض الموقف التنافسي.
- ج- تقييم أداء المنافس.
4. أساليب المحاسبة عن العملاء، وتتمثل في:
- أ- تحليل ربحية العميل.
- ب- تحليل ربحية العميل خلال مدة تعامله.
- ج- تقييم العميل كأصل من أصول الشركة.
5. أساليب اتخاذ القرار الاستراتيجي، وتتمثل في:
- أ- التسعير الاستراتيجي.



**ب- تقييم العلامة التجارية.**

سعى الباحثان لاستعراض أهم أسلوبيين وفق ما يلي:

**1. أسلوب التكلفة والتحسين المستمر:**

عرف أسلوب التكلفة والتحسين المستمر بأنه مجموعة الإجراءات التي تتبعها المنشأة بهدف تحسين الأداء الإنتاجي والتكاليفي أثناء مرحلة الإنتاج والتي تهدف أساساً إلى المساهمة في خفض تكلفة المنتج وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.<sup>18</sup> وبأنه مجموعة من الإدارات القادرة على خفض التكاليف إلى مستوى أقل مما هو عليه الآن من خلال استغلال ما هو قائم من موارد تحمل استثمارات كبيرة و إحداث تحسين مستمر على العمليات الإنتاجية وصولاً إلى أعلى مستوى من الأداء.<sup>19</sup> وبأنه البحث عن إجراء تحسينات مستمرة في المكنائن والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع

---

18 د. عطا الله وارد خليل، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 3، 2011م)، ص 233

19 د. عطا الله وارد خليل، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 3، 2011م)، ص 233

الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية أو المصنع.<sup>20</sup>  
و بأنه فلسفة تبحث باستمرار عن طرائق تحسين العمليات.<sup>21</sup>

أبعاد أسلوب التحسين المستمر

يمكن بيان أبعاد أسلوب التحسين المستمر وفق الخطوات التالية:<sup>22</sup>

- أ- الحصول على عادة التحسين المستمر.
- ب- التركيز على التحسين المستمر.
- ج- نشر التحسين المستمر.
- د- التطور الدائم لنظام التحسين المستمر.
- هـ- تطبيق التحسين المستمر.
- و- بناء المنظمة المتعلمة.

2. أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

وعرف بأنه فلسفة إدارية تركز جهودها لإلغاء الضياع الذي يعبر عن أي شيء لا يضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك. بالتالي هو فلسفة للإنتاج تقوم على أداء الأعمال المطلوبة في الوقت المحدد دون أي تقديم أو

20 ريزان صلاح الدين عزت، م.د. برزين شيخ محمد، أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف، (بغداد: جامعة بغداد، كلية التجارة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 5، 2010م)، ص73

21 م. م. ندى عبدالقادر، م. م. خليل إبراهيم، دور الإدارة العليا في التحسين المستمر للجودة - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة (بصرة)، (البصرة: جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد 25، 2009م)، ص 69

22 د. أزهار نعمة أبو غنيم، سناء جاسم محمد الذبحاوي، دور التحسين المستمر في تحقيق القيمة المدركة للزبون - دراسة تحليلية، (النجف الأشرف: كلية الإسلامية الجامعة، مجلة كلية الإسلامية الجامعة، العدد 37، الجزء 2، 2016م)، ص ص 18-20

### دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله برير و د. بشير بكري عجيب

تأخير.<sup>23</sup> وبأنه نظام الإنتاج الذي تتم فيه عمليات الإنتاج وحركة المواد والسلع عندما تكون مطلوبة فتكون النتيجة مخزونًا قليلًا وإنتاجًا كبيرًا وفق نمو الإنتاج.<sup>24</sup> وبأنه فلسفة تستهدف كل جزء من أجزاء المنشأة، وهي تستند على تحليل علاقة السبب والنتيجة بين عناصر العملية الإنتاجية كافة إضافة إلى علاقات التفاعل والتداخل بين هذه العناصر.<sup>25</sup>

العناصر الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد

يمكن بيان العناصر الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد فيما يلي:<sup>26</sup>

- أ- المخزون في الوقت المحدد
- ب- عدد محدود من الموردين.
- ج- تحسين ترتيب المصنع.
- د- تخفيض وقت التهيئة أو الإعداد
- هـ- رقابة الجودة الشاملة.

---

23 د. حسين عطا غنيم، دراسات في إدارة الإنتاج والعمليات، (القاهرة: د.ن، 1993م)، ص 419

24 د. نجم عبود نجم، نظام الوقت المحدد، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1995م)، ص 21

25 د. عادل صالح مهدي الراوي، نظام الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الانتاجية في المنشآت الصناعية، (الأنبار: جامعة الأنبار، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 3، الجزء 2، 2010م)، ص 366

26 د. قاسم محمد عبد الله البعاج، أ. نجم عبد عليوي الكرعوي، التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية دراسة تطبيقية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 39، 2014م)، ص ص 370-371

## المحور الثاني القدرة التنافسية

## أولاً : مفهوم القدرة التنافسية

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية القدرة التنافسية على أنها الدرجة التي يستطيع بلد ما في ظل أسواق حرة وعادلة، إنتاج سلع وخدمات تتجح في اختبار الأسواق الدولية، وفي الوقت نفسه المحافظة على توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل.<sup>27</sup> وبأنها الوضع الذي يتيح له التعامل مع مختلف الأسواق ومع عناصر البيئة المحيطة به بصورة أفضل من منافسيه.<sup>28</sup> إن القدرة التنافسية على مستوى المنظمة تعني القدرة على تزويد المستهلك أو العميل بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفاعلية بين المنافسين الآخرين في السوق المحلية والدولية.<sup>29</sup> وبأنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتساب طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة لدى المنافسين الآخرين ويمكن تجسيدها ميدانياً.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> زغدار أحمد، المنافسة - التنافسية والبدائل الإستراتيجية، (عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 25

<sup>28</sup> سجي فتحي محمد الطائي، الرسملة المصرفية في تعزيز القدرة التنافسية، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19، 2010م)، ص 88

<sup>29</sup> م. وفاء أحمد محمد، القدرة التنافسية للمصارف العراقية الحكومية في ظل التسويق المصرفي الالكتروني، (جامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 95، 2013م)، ص 444

<sup>30</sup> أ. م. د. فريد جواد كاظم، منتصر علي زين الدين، تحليل القدرة التنافسية للمصارف التجارية في العراق للمدة 2004م-2012م، (بغداد: جامعة بغداد، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، 2011م)، ص 590

### ثانيًا: أبعاد القدرة التنافسية

يمكن بيان أبعاد القدرة التنافسية وفق ما يلي:<sup>31</sup>

1. بعد التكلفة: إن الشركات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها. ويمكن للشركة تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات، والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات، كما تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من القدرة التنافسية للشركة وللمنتجات في السوق.

2. بعد الجودة: تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة، والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة، لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء، حيث إن العملاء يرغبون في المنتجات ذات الجودة التي تلبي الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبي حاجات ورغبات العملاء لا تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة .

3. بعد المرونة: تعتبر المرونة الأساس لتحقيق القدرة التنافسية للشركة، من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات، وبما يلائم حاجات العملاء. وتعني المرونة قدرة الشركة

---

<sup>31</sup> د. محمد سويدان، إشكالية القدرات التنافسية في ظل تحديات العولمة، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 81

على تغيير العمليات إلى طرق أخرى، فالعمليل يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي:

أ- مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

ب- مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات.

ج- مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.

د- مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

4. بعد التسليم: إن بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق، من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية، والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى العملاء بأقصر وقت ممكن، حيث إن هناك ثلاث أسبقيات لبعد التسليم تتعامل بالوقت هي: سرعة التسليم، والتسليم في الوقت المحدد، وسرعة التطوير.

5. بعد الإبداع: يضيف بعض الكتاب والباحثين بُعد الإبداع بوصفه من أبعاد القدرة التنافسية، وهو العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شيء جديد.<sup>32</sup>

<sup>32</sup> د. نبيل مرسى خميل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1996م)، ص 39

### ثالثاً: العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية:

وقد نشأت التنافسية نتيجة عدة عوامل منها:<sup>33</sup>

1. توفر المعلومات عن عناصر السوق ومتطلباته.
2. سهولة الاتصالات وتطور إمكانية نقل المعلومات.
3. تدفق نتائج البحوث العلمية والتطورات التكنولوجية.
4. انخفاض تأثير المحددات والقيود الحكومية الجمركية والتمويلية.
5. ضخامة وتعدد الفرص في السوق الداخلي.

### المحور الثالث تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من عينة من العاملين بالمصانع بالمنطقة الصناعية بأم درمان، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (50) مفردة من ذوي الاختصاص.

الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع الدراسة:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (50) استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بالمصانع بالمنطقة الصناعية بأم درمان، الجدول رقم (1) يبين عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة للمجتمع.

---

<sup>33</sup> عزيزة علي السيد، تنمية القدرة التنافسية للصناعات المصرفية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، المؤتمر العلمي الثالث بعنوان إدارة التنمية لمصر في ظل التحولات العالمية، الفترة 7 - 8 نوفمبر 1999م)، ص 1

## جدول رقم (1)

## الاستبيانات الموزعة والمستلمة

عينة البحث	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المستلمة	النسبة المئوية
العاملين بالمصانع المنطقة الصناعية بامدرمان	50	48	96%
المجموع	50	48	96%

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م  
يوضح الجدول رقم (1) عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل وبلغت نسبة الاستجابة 96% وهذا يدل على أن أغلب الاستبانات التي وزعت تم استلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع البحث المعني.

## الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

## الوسط الحسابي

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

## تصميم استمارة الدراسة الميدانية

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة بهدف معرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع



### دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بريز و د. بشير بكري عجيب

المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

اتبع الباحثان خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

1. الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. عرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على الأستاذ المشرف على الدراسة، كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار أحكامهم على الأداء من حيث مدى اتساق الفقرات مع فرضيات الدراسة وفي ضوء ملاحظاتهم، وتم ما يلي:

أ. حذف الفقرات التي اقترح حذفها

ب. تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها.

حاول الباحثان في صياغة عبارات الاستبانة مراعاة الحيادية الممكنة والمستويات الثقافية للمستقصى منهم بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها متجنباً العبارات المحرجة.

#### **اختبار درجة مصداقية البيانات**

ثبات الاختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق

للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخدامًا في تقدير ثبات المقياس هي:

- 1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.
- 2- معادلة ألفا - كرونباخ.
- 3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- 4- طريقة الصور المتكافئة.
- 5- معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرونباخ (Alpha - cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيًا لمعامل ألفا كرونباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضًا مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

في هذه الدراسة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وفق الصيغة الآتية:<sup>34</sup>

34 د. عدنان بن ماجد وآخرون، مبادئ الإحصاء والاحتمالات، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1991م)، ص 129

**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بربر و د. بشير بكري عجيب**

$$r = \frac{\frac{\sum (م\text{ج} \times م\text{ص})}{ن} - \frac{\sum م\text{ج} \times \sum م\text{ص}}{ن^2}}{\sqrt{\left[ \frac{\sum (م\text{ج}^2)}{ن} - \frac{(\sum م\text{ج})^2}{ن} \right] \left[ \frac{\sum (م\text{ص}^2)}{ن} - \frac{(\sum م\text{ص})^2}{ن} \right]}}$$

حيث:

ر: معامل ارتباط بيرسون.

ن: حجم العينة.

مجس: مجموع درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجص: مجموع درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مجس<sup>2</sup>: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجص<sup>2</sup>: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مج (س×ص): مجموع حاصل ضرب درجة الإجابات على العبارات الفردية

في الإجابات على العبارات الزوجية.

وأخيرًا حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان - براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصادقية ألفا كرنباخ، ويتراوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و 100%، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى 100% دل ذلك على الثبات والصدق العاليين في إجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول رقم (2) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

## جدول رقم (2)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

البيان	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
لجميع عبارات الاستبانة	0.877	0.936

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م  
بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (87.7%) فيما بلغ معامل الثبات (93.6%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية:

يستخدم التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية لقياس درجة الاستجابة على العبارة. وفيما يلي تلخيص التكرارات لعبارات الاستبانة.

## 1. عبارات المحور الأول أسلوب التحسين المستمر

يوضح الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الأول:

## جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	الاجابة							
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1.	يسهم مدخل التحسين المستمر بخفض	18	37.5	16	33.3	8	16.7	1	2.1
								5	10.4

**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله برير و د. بشير بكري عجيب**

										التكاليف	
10.4	5	16.7	8	22.9	11	14.6	7	35.4	17	يؤدي عملية جدولة المنتجات وتصميمها وفق أسلوب التحسين المستمر لرفع كفاءة العمليات الإنتاجية	2.
6.3	3	22.9	11	20.8	10	20.8	10	29.2	14	تحسين مسؤولية كل فرد في كل نشاط ويؤدي لحدوث تخفيض في التكاليف	3.
8.3	4	2.1	1	4.2	2	33.3	16	52.1	25	الإجراءات المستخدمة وفق أسلوب التحسين المستمر تهدف لتحسين الأداء الإنتاجي والتكاليفي لكافة مراحل الإنتاج	4.

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

- أن (18) فرداً من أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الأولى، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (16) فرداً، تلاها الأفراد

الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (8) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا  
أوافق بشدة حسب آراء (5) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا  
أوافق حسب رأي فرد واحد.

- أن (17) فرداً من أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية،  
تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (11) فرداً، تلاها الأفراد  
الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (8) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا  
بالموافقة حسب آراء (7) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق  
بشدة حسب آراء (5) أفراد.

- أن (14) فرداً من أفراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة،  
تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (11) فرداً، تلاها الأفراد  
الذين أجابوا بالموافقة وبالحياد حسب آراء (10) أفراد لكليهما، و أخيراً  
تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد.

- أن (25) من أفراد العينة أجابوا يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة،  
تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (16) فرداً، تلاها الأفراد  
الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (4) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا  
بالحياد حسب آراء فردين، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة  
حسب آراء فرد واحد.

## 2. عبارات المحور الثاني أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد

يوضح الجدول رقم (4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه

عبارات المحور الثاني:

**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بربر و د. بشير بكري عجيب**

**جدول رقم (4)**

**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثاني**

الرقم	العبرة	الاجابة							
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1.	يسهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بمتابعة حركة ومخرجات العملية الإنتاجية لرفع الكفاءة الإنتاجية	7	14.6	24	50.0	12	25.0	2	4.2
2.	يعتمد أسلوب الإنتاج في الوقت بإلغاء الفاقد في العملية الإنتاجية بقدر الإمكان	11	22.9	22	45.8	9	18.8	3	6.3
3.	إنتاج كل جزئية فوراً وطبقاً لطلب المرحلة التالية في الخط الإنتاجي	13	27.1	9	18.8	13	27.1	10	20.8
4.	يعتمد أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفيض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مداخلات الإنتاج	12	25.0	20	41.7	8	16.7	6	12.5

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

- أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (12) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (7) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء فردين.

- أن (22) فردًا من أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (11) فردًا، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (9) أفراد، أخيرًا تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق وبلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد لكليهما.
- أن (13) فردًا من أفراد العينة يوافقون بشدة والمحايدون على صحة العبارة الثالثة، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (10) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (9) أفراد، أخيرًا تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد.
- أن (20) من أفراد العينة أجابوا يوافقون على صحة العبارة الرابعة، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (12) فردًا، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (8) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (6) أفراد، أخيرًا تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء فردين.

### 3. عبارات المحور الثالث القدرة التنافسية

يوضح الجدول رقم (5) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث:

#### جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	الإجابة							
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1.	الحصول على حصة سوقية أكبر يسهم	9	18.8	16	33.3	12	25.0	8	16.7
								3	6.3



دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بربر و د. بشير بكري عجيب

										بدعم القدرة التنافسية	
10.4	5	14.6	7	25.0	12	27.1	13	22.9	11	الاستخدام الكفاء للطاقة الإنتاجية المتاحة تدعم قدرة المنشأة التنافسية	2.
4.2	2	14.6	7	22.9	11	33.3	16	25.0	12	الإبداع في تصميم المنتجات و إتقانها ترفع من قدرة المنشأة التنافسية	3.
6.3	3	22.9	11	25.0	12	20.8	10	25.0	12	العمل على تعزيز القدرة التنافسية بالوصول إلى أسعار تنافسية مع السلع الشبيهة	4.

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلي:

- أن (16) فرداً من أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الأولى، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (12) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (9) أفراد، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا

أوافق حسب آراء (8) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد.

- أن (13) فرداً من أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (12) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (11) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (7) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (5) أفراد.

- أن (16) فرداً من أفراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة بشدة حسب آراء (12) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالحياد حسب آراء (11) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (7) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء فردين.

- أن (12) من أفراد العينة أجابوا يوافقون بشدة ومحايدون على صحة العبارة الرابعة لكليهما، تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق حسب آراء (11) فرداً، تلاها الأفراد الذين أجابوا بالموافقة حسب آراء (10) أفراد، أخيراً تلاها الأفراد الذين أجابوا بلا أوافق بشدة حسب آراء (3) أفراد.

اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الأولى التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر والقدرة التنافسية):

استخدام الانحدار الخطي البسيط

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بتطبيق أسلوب التحسين المستمر،

**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله برير و د. بشير بكري عجيب**

والمتغير التابع المتمثل بالقدرة التنافسية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى:

**جدول رقم (6)**

**نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى**

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
معنوي	.015	2.539	1.156	المعامل الثابت
معنوي	.000	5.183	.610	معامل التغير المستقل
النموذج معنوي			.607	معامل الارتباط (R)
			.369	معامل التحديد ( $R^2$ )
			26.866	معامل التحديد (F)
$y = 1.156 + 0.610 x_1$				

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م

يتضح من جدول رقم (6) ما يلي:

1. بلغت قيمة المعامل الثابت (1.156) ومعامل تغير المتغير المستقل

الأول أسلوب التحسين المستمر (0.610).

2. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق أسلوب

التحسين المستمر والقدرة التنافسية، حيث بلغت قيم معامل الارتباط

البسيط (0.607).

3. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.369) وهذه القيمة تدل على أن

تطبيق أسلوب التحسين المستمر يسهم بنسبة (29.9%) في تنمية

القدرة التنافسية.

4. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (26.866)

وهي دالة عند مستوى معنوية (0.000).

يستنتج الباحثان بأن فرضية الدراسة التي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر والقدرة التنافسية)، تم التحقق من صحة عباراتها.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والقدرة التنافسية): استخدام الانحدار الخطي البسيط

لاختبار الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة تم استخدام هذا الاختبار لبيان العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، والمتغير التابع المتمثل بالقدرة التنافسية عند مستوى معنوية 5%. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية:

### جدول رقم (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (sig)	اختبار (t test)	معامل الانحدار	
غير معنوي	.245	1.177	.507	المعامل الثابت
معنوي	.000	6.998	.811	معامل التغير المستقل
النموذج معنوي			.718	معامل الارتباط (R)
			.516	معامل التحديد ( $R^2$ )
			48.976	معامل التحديد (F)
$y = 0.507 + 0.811 x_2$				

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2017م

يتضح من جدول رقم (7) ما يلي:

1. بلغت قيمة المعامل الثابت (0.507) ومعامل تغير المتغير المستقل

الثاني أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (0.811).

دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله برير و د. بشير بكري عجيب

2. اظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والقدرة التنافسية، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.718).

3. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.516) وهذه القيمة تدل على أن تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يسهم بنسبة (51.6%) في القدرة التنافسية.

4. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (48.976) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.000).

يستنتج الباحثان بأن فرضية الدراسة التي نصت على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والقدرة التنافسية)، تم التحقق من صحة عباراتها.

## النتائج والتوصيات:

## أولاً النتائج:

توصل الباحثان لنتائج تتمثل في:

1. يسهم أسلوب التحسين المستمر بخفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية.
2. يسهم أسلوب التحسين المستمر برفع كفاءة العمليات الإنتاجية لدعم القدرة التنافسية.
3. يخفض أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد من تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية.
4. يدعم الاستخدام الكفاء لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدعم القدرة التنافسية.
5. تزيد قدرة المنشأة التنافسية بالإبداع بتصميم المنتجات واتقانها.

## ثانياً التوصيات:

أوصى الباحثان بتوصيات تتمثل في:

1. رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.
2. العمل على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية.
3. ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منشآت الأعمال بكافة مستوياتها الإدارية.
4. ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ضماناً لخفض التكلفة لمنشآت الأعمال الصغيرة لدعم مركزها التنافسي.
5. العمل على لفت انتباه المراكز البحثية لأهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم الميزة التنافسية.

**قائمة المراجع:**

Bromwich, M., Thoughts on Management Accounting and Strategy, Pacific Accounting Review (Vol.11, No.2, 2000)

1 - أبو غنيم و الذبحاوي : أزهار نعمة أبو غنيم، سناء جاسم محمد الذبحاوي، دور التحسين المستمر في تحقيق القيمة المدركة للزبون - دراسة تحليلية، (النجف الاشرف: كلية الاسلامية الجامعة، مجلة كلية الاسلامية الجامعة، العدد 37، الجزء 2، 2016م)

2 - أبو حمام، حسن عيسى، أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 3، 2013م)

4 - غنيم، حسين عطا، دراسات في إدارة الإنتاج والعمليات، (القاهرة: د.ت.، 1993م)

5 - حسين مصطفى هلالى، التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات، (القاهرة: مؤسسة السحاب للنشر والتوزيع، 2009م)

6 - هلالى، حسين مصطفى، تحول المنظمات من استخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى استخدام أنظمة تكلفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات، ندوة دور المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرار الإداري، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الفترة من 19-23 نوفمبر 2006م)

7 - القطيني، خالد، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية - بردى، (الموصل: جامعة

الموصل: مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 108، المجلد 34، (2012م)

8 - عزت، ريزان صلاح الدين، م.د. برزين شيخ محمد، أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف، (بغداد: جامعة بغداد، كلية التجارة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 5، 2010م)

9 - أحمد، زغدار، المنافسة - التنافسية والبدائل الاستراتيجية، (عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2011م)

10 - الطائي، سجي فتحي محمد، الرسملة المصرفية في تعزيز القدرة التنافسية، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19، 2010م)

11 - جادو، سماسم كامل موسى إبراهيم، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد 2، 2005م)

12 - سيد، سيد عبد الفتاح، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية لصناعة الاسمنت في مصر - دراسة تطبيقية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد 2، 2010م)

13 - عمران، صلاح محمد، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية - مدخل التوجه بالسوق، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 19، العدد 1، 2008م)



**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بريرو د. بشير بكري عجيب**

- 14 - الراوي، عادل صالح مهدي، نظام الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية، (الانبار: جامعة الانبار، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 3، الجزء 2، 2010م)
- 15 - أبو الفضل، عبد العال مصطفى، قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحابسي، كلية التجارة، المجلد 20، العدد 1، 2016م)
- 16 - ابن ماجد، عدنان بن ماجد وآخرون، مبادئ الاحصاء والاحتمالات، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1991م)
- 17 - ع السيد، زينة على، تنمية القدرة التنافسية للصناعات المصرفية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، المؤتمر العلمي الثالث بعنوان إدارة التنمية لمصر في ظل التحولات العالمية، الفترة 7 - 8 نوفمبر 1999م)
- 18 - خليل، عطا الله واردة، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية الاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 3، 2011م)
- 19 - الزمر، عماد سعيد، مدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي و دعم الاستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال - دراسة تحليلية تطبيقية، (جامعة القاهرة: كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 77، 2009م)
- 20 - كاظم و زين الدين : فريد جواد كاظم، منتصر على زين الدين، تحليل القدرة التنافسية للمصارف التجارة في العراق للمدة 2004م-2012م، (بغداد:

جامعة بغداد، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، 2011م)

21 - الحبيطي و يحيى : قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، تأثير التطورات البنية والتكنولوجية على المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين، (القاهرة: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة البحوث المستقبلية، العدد 13، 2006م)

22 - البعاج و الكرعوي : قاسم محمد عبد الله البعاج، أ. نجم عبد علوي الكرعوي، التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات 21 - الصناعية دراسة تطبيقية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 39، 2014م)

23 - النمري و التمبكتي : مجبور جابر محمود النمري، وخلود عدنان موسي التمبكتي، دراسة تحليلية لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في المنشآت الصناعية السعودية، (جامعة الاسكندرية: كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 49، العدد 2، 2012م)

24 - منصور، محمد السيد، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة استطلاعية، (الاسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2014م)

25 - محمد، محمد الفيومي، المحاسبة الاستراتيجية، (الاسكندرية: دار التعلم للنشر، 2012م)

26 - محمد الفيومي وآخرون، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2011م)

**دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - د. فضل الله بريرو د. بشير بكري عجيب**

- 27 - سويدان، محمد، أشكال القدرات التنافسية في ظل تحديات العولمة، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)
- 28 - منصور، محمد محمد، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية، (حلاوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد 4، الجزء 3، 2002م)
- 29 - خميل، نبيل مرسى، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1996م)
- 30 - نجم، نجم عبود، نظام الوقت المحدد، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1995م)
- 31 - عبد القادر و إبراهيم : ندى عبدالقادر، م. م. خليل ابراهيم، دور الإدارة العليا في التحسين المستمر للجودة - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة (بصرة)، (البصرة: جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 7، العدد 25، 2009م)
- 32 - دعية، هادي محسن، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، (بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 1994م)
- 33 - حسن، هشام زكريا محمد، أثر استراتيجية منظمات الأعمال على تصميم نظام المحاسبة الإدارية، (حلاوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد 1، 2013م)
- 34 - محمد، وفاء أحمد، القدرة التنافسية للمصارف العراقية الحكومية في ظل التسويق المصرفي الالكتروني، (جامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 95، 2013م)