

## تطبيق التحسين المستمر كأحد أدوات تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في المطابع بإقليم كردستان العراق

د. مصطفى عطيه الغندور

مدرس المحاسبة

كلية التجارة-جامعة المنصورة

د. محمود محمود السجاعي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة-جامعة المنصورة

الباحث: زاكروس محمود عرب

### المخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام التحسين المستمر كأحد أدوات إدارة التكلفة في أبعاد الميزة التنافسية بهدف دعمها، وذلك في بيئة قطاع المطابع، وقد تم تناول أهمية أسلوب تحسين المستمر في تخفيض التكلفة في قطاع المطابع ودوره في ترسيخ ركائز الميزة التنافسية وتدعيم أبعادها في المطابع. وتم التوصل إلى عدة نتائج لعل أهمها وجد أن التحسين المستمر يساهم عبر أبعاده (تخفيض التكلفة، تحسين الجودة، أهداف رضا العملاء، تمكين العاملين) في تحسين الميزة التنافسية في المطابع في بيئة كردستان العراق، وأن الأكثر تأثيراً هو بُعد تخفيض التكلفة، أثبتت النتائج أن تأثير التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية يختلف باختلاف (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر)، حيث يكون أعلى تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية في ظل نمو المبيعات، وتليه الحصة السوقية، ثم العمر، وأخيراً الحجم.

### Abstract:

The study aims to identify the effect of continuous improvement as a cost management tool in the competitive advantage dimensions in order to support it in the environment of the printing sector. The importance of continuous improvement in cost reduction in the printing sector was discussed. A number of results have been found. The most important of these results is that continuous improvement contributes to the improvement of the competitive advantage of printing presses in the environment of Iraqi Kurdistan, and that the most effective is after cost reduction. The impact of continuous improvement in competitive advantage varies according to market share, growth in sales, size and age, where it has the greatest impact on achieving

competitive advantage in the light of sales growth, followed by market share, age, and finally size.

## ١- الإطار العام للدراسة

### ١/١- المقدمة

تشهد البيئة الصناعية الحديثة تطورات سريعة ومتلاحقة توجب على المنشآت تقديم منتجات تتميز بتكلفة منخفضة وجودة عالية. وقد ساهم ظهور تقنيات وأدوات حديثة في تحقيق أهداف إدارة التكلفة المتمثلة في تحقيق الجودة العالية مع التكلفة المنخفضة والمحافظة على العملاء وكسب الجدد منهم؛ ما وضع المنشأة الصناعية والتجارية أمام تحدٍّ كبير، في مواجهة تطبيق كل ما هو مستحدث من تلك الأدوات للوصول إلى الميزة التنافسية في الأسواق المحلية والعالمية.

ولا شك أن تكاليف الإنتاج العالية تضع المنشأة في وضع تنافس حرج جدًّا، وهو ما عانت منه المنشآت الصناعية في العراق عامة؛ حيث خرجت أغلبها في المنافسة، وفقدت حصتها السوقية تمامًا، بعدما كانت تتمتع بحصة سوقية أوسع، وميزة تنافسية أقوى، وسمعة أفضل في الأسواق العراقية.

وعلى نطاق أضيق، تركز هذه الدراسة على تطبيق التحسين المستمر في المطابع التي تعمل في إقليم كردستان العراق، والتي تعاني من ضعف الميزة التنافسية إزاء المطابع المنافسة؛ حيث يرجع ذلك إما إلى انخفاض أسعار مطبوعات المطابع المنافسة عن المطابع المحلية، أو إلى عدم توفير الجودة في مطبوعات المطابع المحلية؛ ما يؤدي إلى ضعف الطلب نتيجة للسببين السابقين.

وقد تزايد الاهتمام بأساليب تخفيض التكلفة وتحسين الجودة في المنشآت الصناعية بهدف الحصول على ميزة تنافسية تمكن المنشأة من البقاء في السوق والاستمرار فيه، خاصةً بعد تزايد التحديات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية التي تواجه هذه المنشآت في السوق، والتي تقف عائقًا في وجهها، وتحول دون استمرار سيرها على نهجها المعتاد. وكان لذلك أثره وانعكاساته على عمل المنشآت؛ ما دفعها إلى اكتشاف طرق وأساليب مختلفة تحقق لها ميزة تنافسية تضمن بها الحفاظ على استمراريتها في السوق. ومن هذه الأساليب أسلوب الكايزن (Kaizen) الذي حقق نجاحًا هائلًا و متميزًا في المنشآت الصناعية اليابانية؛ وذلك في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة. وانعكس هذا النجاح على السلعة المنتجة لدى هذه المنشآت وتميزها في الأسواق العالمية.

مما سبق، يتضح أن تطبيق التحسين المستمر باعتباره من أدوات تخفيض

التكلفة وتحسين الجودة في المطابع المحلية؛ يمكن أن يشكل نقطة بداية تحول في المطابع المحلية في إقليم كردستان العراق نحو مواكبة التنافسية في الأسواق المحلية؛ لما تتضمنه هذه أدوات من مزايا تساعد في تخفيض تكلفة المطبوعات وزيادة الجودة أو الحفاظ عليها ورفع قدرتها الداخلية؛ ما يساعد على تكوين الميزة التنافسية في المطابع المحلية في إقليم كردستان العراق.

### ٢/١ - طبيعة مشكلة الدراسة

لقد أوجدت ضغوط المنافسة الأجنبية المفروضة على المطابع المحلية في إقليم كردستان العراق مشاكل تتعلق في قدرة هذه المطابع من مسايرة السوق من حيث التكلفة والجودة، حيث كان السبب الرئيس إلى لجوء العملاء في إقليم كردستان إلى مطابع الأجنبية من خارج الإقليم بسبب أن مطبوعاتها تتميز بالجودة العالية والسعر المنخفض وتطبيق أدوات إدارة التكلفة الحديثة التي تمكن هذه المطابع الأجنبية من التميز والريادة في المنافسة وإرضاء العملاء؛ لذا يسعى الباحث إلى إيجاد حل لهذه المشكلة من خلال اختبار إمكانية تطبيق واحدة من الأدوات إدارة التكلفة المهمة وهي أسلوب التحسين المستمر في مطابع إقليم كردستان العراق، كل ذلك في سبيل زيادة الطاقة الإنتاجية للمطابع المحلية، ومحاولة الاستغناء عن الحصة السوقية للمطابع الأجنبية في إقليم كردستان العراق أو التقليل منها، باعتبار أن أسلوب التحسين المستمر سوف يساهم في تخفيض التكلفة وتحسين الجود مما قد يسهم في تحقيق ميزة تنافسية للمطابع المحلية.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل التالي: هل هناك تأثير ذود لالة إحصائية لأسلوب التحسين المستمر في تدعيم أبعاد الميزة التنافسية في مطابع إقليم كردستان العراق؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف كل من (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر)؟

### ٣/١ - أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من النقاط التالية:

- ١- أهمية أسلوب التحسين المستمر في تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة من خلال الإجراءات والاستثمارات البسيطة داخل المنشآت.
- ٢- أهمية الوقوف على أهم العوامل التي تعد محركات ومسببات لتدعيم الميزة التنافسية للمنشآت وسبل تحقيقها.
- ٣- أهمية تخفيض التكلفة عبر أسلوب التحسين المستمر في المطابع المحلية في إقليم كردستان العراق باعتباره أحد أدوات تخفيض التكلفة؛ ما يترتب على هذا

التخفيض من دعم المطابع الوطنية وتحقيق ميزة تنافسية لها، والحد من الاعتماد على المطابع الأجنبية.

#### ٤/١- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى بيان إمكانية استخدام التحسين المستمر باعتباره أحد أدوات لتخفيض التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، مع اختبار هذه الإمكانية في بيئة المطابع المحلية في إقليم كردستان العراق.

#### ٥/١- فروض الدراسة

لغرض الإجابة عن تساؤل الدراسة الذي يمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفروض التالية:

١- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد التحسين المستمر كأدات لتخفيض التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية.

٢- يختلف تأثير التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية باختلاف (الحصة السوقية، النمو في الإيراد، الحجم، العمر).

بعد استعراض الإطار العام للدراسة ضمن الفقرة الأولى أعلاه، ولغرض التحقق من فروض الدراسة وتحقيق هدفها سيتم في الفقرة الثانية تناول أهمية التحسين المستمر ودوره في تخفيض التكلفة، وفي الفقرة الثالثة تحليل العلاقة بين تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية في المطابع، وضمن الفقرة الرابعة سيتم مناقشة النتائج، وأخيراً في الفقرة الخامسة سيتم استعراض أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

#### ٢- أهمية التحسين المستمر ودوره في تخفيض التكلفة

وقعت في الآونة الأخيرة مجموعة من التغيرات على مستوى العالم تكاد تكون جوهرية، ومن أهمها زيادة حدة المنافسة العالمية، وحصول ثورة في المعلومات والاتصالات، والتطورات الهائلة في بيئة الأعمال الحديثة. وهذا التوجه وضع المنشآت الصناعية أمام تحديات كبيرة لغرض إنتاج السلع والخدمات، تتوقف على مدى قدرة تلك المنشآت في مواجهة المنافسة الأجنبية في الأسواق المحلية والعالمية ومن ثم تحقيق وضع تنافسي متميز؛ لذا كان عليها إنتاج وتسويق منتجات تتلاءم مع متطلبات هذه البيئة من حيث الجودة العالية والسعر والتكلفة الأقل. ومن المؤكد أن التحول الذي حدث في بيئة الأعمال كان له أثر واضح في الأساليب والأدوات التي تستخدمها محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية، التي لا تتلاءم ومتطلبات المنشأة المحلية في ظل نمو المدخل الاستراتيجي في الإدارة التي تتأثر بالتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة. واستجابة لذلك، عملت محاسبة التكاليف

والمحاسبة الإدارية على تقديم أساليب وأدوات جديدة تلائم بيئة الأعمال الحديثة؛ لذلك ظهرت العديد من الاستراتيجيات التكاليفية.

## ١/٢ - الفلسفة الأساسية لأسلوب التحسين المستمر كأحد أدوات إدارة التكلفة

ظهر في القرن الماضي عدة تقنيات تساعد وتساهم في تحسين جودة المنتج، بالإضافة إلى تخفيض تكلفتها، ومنها أسلوب التحسين المستمر التي تعد ضرورية لنجاح المنشآت في السوق العالمية، من خلال زيادة الحصة السوقية، أو على الأقل المحافظة على موقعها الحالي في الأسواق؛ وذلك بتبني تكنولوجيا عالية ومعاصرة، وأداء العمليات عالية المستوى.

ويعرف التحسين المستمر بأنه طريقة وفلسفة ابتكرها العالم تاييشي أوهونو (Taiichi Ohno) لقيادة المؤسسات الصناعية، والمؤسسات المالية، بل ولتطبيقها في كل نواحي الحياة. وقد نفذت (Kaizen) في عدة ميادين لأغراض إعادة إصلاح اليابان بعد الحرب العالمية الثانية (توفيق، ٢٠١٠، ص ٣٣). كما ويعرف أيضا على أنه من أدوات التصنيع الرشيق الذي يمثل أي مدخل أو برنامج يسعى باستمرار إلى تحسين جميع العمليات من خلال تحسين مستوى الجودة، والتسليم، والإنتاجية، أو رضا العملاء أو تخفيض المهل الزمنية، والتكلفة، والمعيب (Nazaruk., 2011, p211)، ويركز على إدخال تحسينات تدريجية صغيرة وبسيطة تقلل التكاليف والفاقد وتزيد الإنتاجية. وتمثل أنشطة (Kaizen) تلك الأنشطة التي تحافظ على المستوى الحالي للتكلفة الفعلية للإنتاج، وتخفض التكلفة إلى أقل مستوى في المستقبل، اعتمادًا على تعديل خطط التشغيل، كلما تطلب الأمر، بما يتوافق مع ذلك (Cuiston, and DeLucenay., 2010, p8).

وحتى يمكن لأسلوب التحسين المستمر تحقيق هذه الأهداف لا بد من التركيز على مجموعة الأبعاد الأساسية التي يحتوي عليها أسلوب التحسين المستمر والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

### ١- تخفيض التكلفة:

بالتخفيض المستمر لتكاليف أنشطة المنشأة التي لا تضيف قيمة، وتقليل الضياع وتحسين وقت الدورة الصناعية، فضلاً عن اقتراحات التحسين المقدمة من قبل العاملين التي تؤخذ بجدية ويطبق المناسب منها متى كان ذلك ممكناً. والنتيجة: عملية إنتاجية أكثر كفاءة وفاعلية وذات كلفة أقل (أبو هدف، ٢٠١٣، ص ٣٨).

### ٢- تحسين الجودة:

أما عملية تحسين الجودة فهي عملية تحسين مستمر، تمد المنشأة بخريطة تمكنها بعناية

من إنتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية. وتوضح هذه العملية نقطة البداية بهدف المحافظة على الاتجاه الصحيح(كاظم، ٢٠١١، ص١٦٨).

### ٣-إرضاء العميل:

يكتسب رضا العميل أهمية كبيرة؛ لذا تحتاج جميع المنشآت الراغبة في تحقيق الاستمرار والنمو في السوق إلى قياسه؛ إذ إن رضا العملاء هو موضوع بالغ الأهمية لتحقيق النجاح في أي أعمال(الخفاجي، ٢٠١٢، ص٨٤). ويرى آخر أن رضا العميل عامل مهم في استمرار المنشآت في السوق؛ إذ إن المنشأة التي ترغب في الحصول على هذه الميزة، يتوجب عليها مواكبة التغيرات المحيطة، بل وعليها قيادة هذه التغيرات، بالبداية في عمليات التحسين المستمر المنصبة على كل من الأشخاص والعمليات، والمتمثلة في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والاستجابة السريعة لتلبية طلب العميل عن طريق تخفيض وقت دورة التصنيع(الكسب، ٢٠٠٤، ص١٥).

### ٤-العاملون:

يمكن أن يكون العاملون مصدرًا لاقتراحات التحسين في كل من الإعداد والتقليد. ولكن تقوم بعض المنشآت بأخذ رأي العاملين بكل جدية، فيما تقوم أخرى بإهمال آراء العاملين وتجاهلها. وربما تكون حلقات الجودة واحدة من صور الاستجابة لاقتراحات التطوير؛ ما يزيد إحساس العاملين بانتمائهم إلى مؤسساتهم(حافظ و عباس، ٢٠١٤، ص١٤).

وبناءً على ذلك، يتضح للباحث أن أسلوب التحسين المستمر على المنتج من زاويتين أساسيتين وهما (الجودة والتكلفة)، ويركز على عنصرين أساسيين من العنصر البشري وهما (إرضاء العملاء والعاملون) وبالتالي يتكامل تحقيق أهداف التحسين المستمر من خلال الارتفاع بكفاءة المنتج من حيث الجودة والتكلفة واكتساب الحصة السوقية من خلال رضا العملاء، وتطوير الإنتاجية من خلال إشراك العاملين.

### ٢/٢- أسلوب التحسين المستمر ودوره في تخفيض التكاليف

تعد التكلفة من عوامل النجاح الرئيسة للوحدة الاقتصادية، إضافة إلى الجودة، والوقت، والإبداع، والمرونة؛ لذا تسعى المنشآت إلى السيطرة على تكاليف إنتاج سلعها أو خدماتها بطرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه بالمقارنة بالمنتجات المنافسة.

وتعرف لعملية تخفيض التكلفة فهي البحث الدائم والمستمر عن الطرق والأساليب التي تساعد في تخفيض التكلفة في ضوء الإمكانيات الداخلية للمنشأة ودراسة البيئة الخارجية والمنافسين، بهدف تقديم منتجاتها بأعلى جودة ممكنة وفي الوقت المناسب وبأقل التكاليف(ابو قاسم، ٢٠١٦، ص٦٨)، ومن ثم فان تخفيض

التكلفة هو عبارة عن مجموعة الجهود والدراسات المستمرة من قبل إدارة التكاليف بالمنشأة، وباستراتيجية محكمة موضوعة مسبقاً من قبل إدارة المنشأة، نحو الكشف عن كافة مواطن الإسراف والضياع وتتبعها في كل ما يتعلق بالإنتاج من عمليات وأنشطة، وصولاً إلى الإنتاج التام النهائي، وما يتعلق بخدمات ما بعد البيع لترشيد الموارد دون المساس بالجودة أو الربح المستهدف والسعر النهائي؛ لجذب زبائن محتملين أو مرتقبين (إبراهيم، ٢٠١٥، ص ٢٤٠).

وبناءً على ذلك يتضح لدى الباحث، أنه إذا كانت التكلفة هي عملية التوضيحية بمرور الزمن والتطورات الصناعية الحديثة تطورت الأدوات المختلفة لإدارة التكلفة، ومن هذا المنطلق يمكن للباحث عرض العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة والتحسين المستمر من منظورين مختلفين على النحو التالي:

وتوجد العديد من أدوات إدارة التكلفة التي استخدمها الكتاب والباحثون لأغراض إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية ولكن بمرور الزمن والتطورات الصناعية الحديثة تطورت الأدوات المختلفة لإدارة التكلفة، ومن هذا المنطلق يمكن للباحث عرض العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة والتحسين المستمر من منظورين مختلفين على النحو التالي:

#### ١/٢/٢: تحليل العلاقة بين التحسين المستمر والأدوات التقليدية لإدارة التكلفة:

وتتمثل أهم الأدوات التقليدية لإدارة التكلفة في كلاً من: طريقة التكاليف المعيارية والموازنة التخطيطية وكذلك طريقة التكلفة المستغلة لتحليل التكلفة، وتم اعتبار هذه الأساليب أحدث الآليات الممكنة في ظل مفهوم الإنتاج الكبير.

#### ٢/٢/٢: تحليل العلاقة بين التحسين المستمر والأدوات الحديثة لإدارة التكلفة:

تتمثل أهم أدوات إدارة التكلفة الحديثة من وجهة نظر الباحث والتي تخدم موضوع الدراسة في كلاً من: التكلفة المستهدفة، وجداول التكلفة، والتحليل الوظيفي، وهندسة القيمة، والهندسة العكسية.

كما أن التركيز على تخفيض التكلفة بواسطة التحسين المستمر يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو لعملية تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ أي شكل من أشكال التطوير وتحسين أداء الماكائن لتخفيض الضياع وزيادة تدريب العاملين، وعليه فإن التركيز حسب مفهوم التحسين المستمر يكون على العملية وليس المنتج (الشعباني، ٢٠١٠، ص ٢٦)، ومن ثم يهدف مدخل التحسين المستمر إلى تحسين الجودة وتخفيض الوقت وتخفيض التكلفة؛ مما يترتب عليه زيادة رضاء العملاء، ويعتمد في تحقيق أهدافه على العاملين، وذلك بالإفادة من آرائهم في تحسين وتطوير أداء العمل (الواعر، ٢٠١٦، ص ٣٣).

وهكذا، يمكن باستخدام التحسين المستمر التخلص من الهدر أو الفاقد في العمليات قدر الإمكان مما يؤدي بالتالي الى تحسين زمن العملية وتكلفتها وجودتها، وهذا هو الجانب التقني في العملية (عزت، ٢٠٠٨، ص ١٠)، وتعمل خطوات التحسين المستمر على تخفيض التكلفة والارتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي (البالكي، ٢٠٠٩، ص ٢٩):

- \* الصيانة: للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات جودة عالية وبتكلفة منخفضة.

- \* النظافة: أي أن يكون الفحص مستمرًا والنظافة واضحة. وهذا يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية والوصول إلى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي يتخفيض التكلفة بدوره.

- \* الترتيب: في إعداد الآلة ومكان التصنيع وتهيئة المكان الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج وجعل العمل سلسًا.

- \* التنظيم: وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية وغير الضرورية والتخلص من الجهود غير الضرورية والإبقاء على الجهود الضرورية وتنميتها.

- \* الانضباط: وذلك بإشراف العاملين كافة والالتزام بالنقاط أعلاه للوصول إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.

مما تقدم، يتضح لدى الباحث أن تطبيق أسلوب التحسين المستمر يتمثل في تحسين الجودة، وتحسين الأداء. وهذا يؤدي إلى تخفيض التكلفة الفعلية؛ ما يساهم في الوصول إلى التكلفة المستهدفة، فتتحقق مزايا الرقابة وتخفيض التكلفة عن طريق تركيز أسلوب التحسين المستمر على كفاءة وفعالية العمليات الإنتاجية من خلال إعادة تصميم تلك العمليات لتخفيف التعقيدات غير الضرورية، واستبعاد العمليات التي لا تحقق أي قيمة.

### ٣- تحليل العلاقة بين تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية في المطابع

إن قيام إدارة المطبعة باستخدام التحسين المستمر سيحسن من عملية اتخاذ القرارات وخاصة القرارات الاستراتيجية التي تساعد في إجراء رقابة أفضل على عمليات المنشأة وتخطيط أفضل وعلى أسس علمية سليمة نتيجة الاستناد إلى معلومات أكثر دقة، مما يؤثر في تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة.

#### ١/٣- ماهية الميزة التنافسية والدور المحاسبي في تعزيزها

ظهرت العديد من المصطلحات التي تم استخدامها للتعبير عن الميزة التنافسية ومن أهم هذه المصطلحات "القدرة التنافسية"، و"التفوق التنافسي"، و"التميز التنافسي"، و"النجاح التنافسي"، لكنها تتفق في مضمونها على انصراف مفهوم الميزة التنافسية إلى الكيفية التي تستطيع بها الدولة أو المنشأة أن تميز نفسها عن أقرانها



ومنافسيها وتحقق لنفسها التفوق والتميز عليهم؛ إذ يرتبط هذا المفهوم بالقيمة أو الإشباع الذي تستطيع المنشأة أن تقدمه لعملائها، ويعكس مزايا تنافسية مادية وحقيقية يمكن تحديدها بانخفاض التكلفة أو تحسين الجودة أو كليهما (عسيري، ٢٠١٣، ص٧٣).

كما تعتبر الميزة التنافسية جوهر التفكير الاستراتيجي، وهي مزيج من المقدرات المادية وغير المادية التي تمتلكها المنشأة أو تحصل عليها عن طريق الشراء، بحيث يتوافق هذا المزيج مع توجه المنشأة والأهداف المطلوب تحقيقها. كما تعني الميزة التنافسية قدرة المنشأة على جذب العملاء وبناء مكانة لها وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقق رضاهم؛ وذلك عن طريق تقليص التكلفة الكلية وتحقيق عوائد أعلى من حيث السعر مقارنة بالمنافسين (صالح، ٢٠١٤، ص٧٢).

تمثل أبعاد الميزة التنافسية المرتكزات الأساسية التي تسعى المنشأة الى تحقيقها لأغراض الوصول الى الميزة التنافسية ومن ثم فان عملية تحقيق الميزة التنافسية قائمة على آلية تحقيق هذه الميزة التنافسية، ومن ثم فان عملية تحقيق الميزة التنافسية تعني تحقيق مزايا التكلفة، الجودة، المرونة، الابتكار، التسليم، السمعة (البياتي و العيسى، ٢٠١٣، ص٢١٩)؛ وتمثل هذه المزايا أبعاد الميزة التنافسية وهي الأبعاد التي يجب أن يمتلكها النظام الإنتاجي لغرض تمكين المنشأة من الاستجابة لطلبات السوق التي تنافس فيها المنشأة مع المنشآت الأخرى (الشيياوي، الجبوري، ٢٠١٥، ص٣٦)، ويمكن للباحث تحليل أبعاد الميزة التنافسية على النحو التالي:

### ١- التكلفة (Cost)

تعد التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأول الذي تسعى إليه كثير من المنشآت؛ فالمنشأة التي تتمكن من السيطرة على تكلفتها وتجعلها في ادناها نسبة الى المنافسين في الصناعة ذاتها فانها سوف تمتلك ميزة في السوق وتكون في موقع مميز، تزيد حصتها في السوق (عشري، ٢٠١٦، ص١٥٦)، كما أن تبني التكلفة بوصفها أداة تنافسية، يعني بالضرورة تكييف العمليات الإنتاجية لتقليل أو إلغاء النشاطات التي لا تحقق القيمة المضافة. ومن ثم تخفيض تكاليف رأس المال وتكلفة العمل وتكلفة المنتج وتكاليف التشغيل والمخزون والنقل والمناولة، وتقليل حالات الفقدان والضياع ونسب المعيب. وكذلك تعني المنافسة على أساس التكلفة التركيز على الآتي (الفضل و غدير، ٢٠١٢، ص٢٣١):

- تخفيض تكاليف العمل.

- تخفيض تكاليف التسهيلات والمعدات والتكنولوجيا.

- تخفيض تكاليف المواد.

### -تخفيض تكاليف التلف.

وتستطيع المنشأة تحقيق ميزة تنافسية في التكاليف إذا ما تمكنت من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس الكمية من السلع والخدمات وبنفس الجودة (بركات، ٢٠١١، ص ١٢٣).

ويتضح لدى الباحث أن استخدام أسلوب التحسين المستمر من خلال ديمومة النظر في التطوير للمنتج يمكن تخفيض التكلفة واستبعاد التكلفة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج حيث يسعى أسلوب التحسين المستمر إلى إدارة التكلفة عند أدنى حد ممكن مع التركيز على الأبعاد الأخرى التي تتعلق بالحصصة السوقية للمنتج.

### ٢- الجودة (Quality)

تعرف الجودة بأنها مجموعة الخصائص التي تحدد قدرة المنتج على تلبية توقعات العملاء، من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية تفوق توقعات ورغبات العملاء (الجنابي و الدليمي، ٢٠١٣ ص ٢٩٥)، وتشير الجودة إلى مجموعة من خصائص المنتج أو الخدمة والمهمة المحددة في مرحلة التصميم الوظيفي، ومنها الجمالية الهادفة إلى إقناع العميل وحثه على الشراء وتكراره. وتمتاز المنشأة التي تتخذ من الجودة أسبقية تنافسية، بإصرارها على تقديم مستوى متميز من الجودة أعلى مما يتوقعه العملاء وبشكل أفضل من المستوى الذي يقدمه المنافسون حسب إدراك العملاء (البيستجي، ٢٠١٤، ص ٢٠١)، كما أن المنشآت الصناعية التي تتبنى أبعاداً تعدّها مزايا تنافسية تدخل من خلالها الأسواق، كانت الجودة البعد الأساسي والجوهري من بين هذه أبعادها (إسحق، ٢٠١٣، ص ٧١).

ويتضح لدى الباحث أن استخدام التحسين المستمر كأسلوب لإدارة التكلفة يساهم في تحقيق الجودة لأنه عبارة عن فلسفة إدارية تسعى إلى تحقيق الجودة من خلال التركيز على مرحلة إنتاج المنتج بشكل كبير.

### ٣- المرونة (Flexibility)

المرونة هي قدرة المنشأة على التكيف بكفاءة وفاعلية مع التغيرات المتوقعة وغير المتوقعة (Roll, 2010, p5). ويرى آخر أن المرونة في أي عمل، تكون عندما تتحقق في الأعمال القدرة على اجتياز المواقف الصعبة والمفاجئة، والاستفادة من الفرص غير المتوقعة في الأوقات المتقبلة. وهذا يشير ضمناً إلى أن العمل يجب أن يكون مرناً بما فيه الكفاية لمعالجة كل من التهديدات والفرص غير المتوقعة بمستقبل مجهول وبيئة غير مستقرة (محمد ونجم، ٢٠٠٩، ص ٢١١)، وتمثل المرونة الاستراتيجية قدرة المنشأة على التعامل مع جميع أشكال التغيرات في البيئة من خلال تخصيص وإعادة تخصيص مواردها لتعزيز الأداء (Asikhi, 2006, p52).

ويتضح لدى الباحث أن بعد المرونة يدل على مدى الاستجابة للتغيرات الاقتصادية بين المنشآت المنافسة لغرض تغطية احتياجات العملاء، ويساهم في تعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، ويساهم أسلوب التحسين المستمر في تعزيز المرونة لأن أسلوب التحسين المستمر يركز على مواكبة التطورات في أقرب فرصة ممكنة باعتباره أحد أدوات نظم التصنيع الرشيق.

#### ٤- الابتكار (Innovation)

يمثل الابتكار في المنشآت عملية تطوير وتطبيق الأفكار الجديدة من خلال العاملين الذين يضمنون على مدار الوقت الإجراءات مع الآخرين، داخل ترتيب مؤسسي (رفاعي، ٢٠١٢، ص ٣٨٩)، ويهتم الابتكار بالتوصل إلى المنتج الجديد، أو العملية الجديدة التي تختلف كلياً عما سبقها، وتحقق وثبات استراتيجية كبيرة في السوق (بروبي، ٢٠١١، ص ١٠٣).

ويظهر الابتكار في عدة أشكال؛ فمن الممكن أن يكون عملية، أو منتجاً، أو تكنولوجيا، أو أفكاراً تساعد المنشآت على تقديم قيمة متميزة وجديدة (Lee and Hsieh, 2010, p109)، ويشير الابتكار إلى اختيار الأفكار الصحيحة وتنفيذها وترجمتها إلى منتجات وعمليات وخدمات جديدة ونظم إدارية؛ لتحسين ربحية المنشأة ونموها؛ أي أن المنشآت التي تتنافس من خلال الابتكار، يجب أن تمتلك المقدرات الاستراتيجية التي تؤهلها لتطوير منتجات وخدمات جديدة، أو أن تكون قادرة على تطوير عمليات وتكنولوجيا جديدة، وجميعها تهدف إلى تحقيق مخرجات ذات مواصفات عالية (الفضل و غدير، ٢٠١٢، ص ٢٤٤).

ويتضح لدى الباحث أن قدرة أسلوب التحسين المستمر على مواكبة ركب التطورات الانتاجية يساهم في خلق العديد من الابتكارات التي تساهم في خلق ميزة تنافسية عالية ومن ثم يعد أسلوب التحسين المستمر هو الأسلوب الأجدد على تحقيق الابتكار.

#### ٥- التسليم (الوقت) (Delivery)

يعتبر الوقت -سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات- ميزة تنافسية، أهم مما كان عليه سابقاً؛ فالوصول إلى العميل أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية (حريز و عبد الرحمن، ٢٠١٤، ص ١٢٤)، فالوقت وسيلة لقياس الحياة، وهو أعلى مورد لدى الفرد والمنشأة، وهو شيء مطلق يتوافق دائماً بالتتابع والاتساق، بصرف النظر عن أنه من العوامل الخارجية (أحمد، ٢٠١٢، ص ١١٣).

وبالتالي فإن سرعة التسليم هي الممثل الأساسي لقياس قدرة المنشأة على إدارة الوقت بشكل صحيح ومن ثم فالتسليم يعني وجود مجموعة من العناصر التي تتمثل

فيما يلي (عباس، ٢٠١٢، ص ٨):

- سرعة التسليم: وتعني إمكانية إنجاز جداول التسليم في المواعيد المقررة، وتقاس بالقدرة على التسليم في الوقت المحدد والمعبر عنه بالنسبة المئوية للطلبات في الوقت المقرر.

- اعتمادية التسليم: وتمثل قدرة المنشأة على الالتزام بمواعيد التسليم المتفق عليها مع العملاء.

ويتضح لدى الباحث من خلال العرض السابق أن التسليم كأحد المزايا التنافسية يمكن تحقيقها من خلال استخدام التحسين المستمر لإدارة التكلفة عن طريق تركيز هذا الأسلوب على الخصائص الأساسية لنظم التصنيع الرشيق والتي تهتم بإدارة الوقت في المقام الأول.

## ٦- السمعة (Reputation)

تمثل السمعة أحد الأصول غير الملموسة التي تحرص المنشآت على بنائها والمحافظة عليها؛ لأهميتها في بقاء المنشأة واستمرارها (رشيد والزيادي، ٢٠١٤، ص ١٧)، حيث تسمح للمنظمة بتحصيل المعلومات المفضلة حول ما يخص أداءها لأنشطتها إلى المستفيدين وأصحاب المصالح المتعاملين معها. وفي الوقت نفسه تعد السمعة مهمة لبناء علاقات على المدى الطويل مع المستفيدين؛ ما يعكس على عقد تحالفات مع منظمات أخرى؛ بسبب امتلاكها ميزة السمعة والموثوقية التي ترسم لها مكانة مرموقة بين المنظمات التي معها بالقطاع. وأشار أيضاً إلى أن هناك إثباتات جديدة تؤكد أن الميزات التنافسية على المدى الطويل ونجاح المنشأة سوف تشتق من سمعتها؛ فمثلاً يختار العملاء المنظمات الأكثر خبرة وسمعة عندما ينوي التعامل مع تلك المنشأة (الحيالي وآخرون، ٢٠١٣، ص ص ٦٤٣- ٦٤٤).

ويتضح لدى الباحث أن السمعة هي أحد المتطلبات الأساسية لبناء الميزة التنافسية، ومن ثم فهي النتيجة الأساسية التي تتمناها أي منشأة من انتهاجها للسياسات الانتاجية الخاصة بها وفي ظل تطبيق أسلوب التحسين المستمر في بناء السمعة على مدى التطبيق الصحيح لأسلوب التحسين المستمر لإدارة التكلفة في المنشآت المختلفة.

هذا، ويتضح لدى الباحث أيضاً أن الحكم على مدى تحقيق الميزة التنافسية في احد المنشآت يتوقف على مدى نجاح المنشأة في تحقيق أبعاد هذه الميزة التنافسية ومدى قدرة أسلوب التحسين المستمر على تحقيق هذه الأبعاد بالشكل الصحيح، ولكن عملية قياس الميزة التنافسية عملية نسبية وتختلف من منشأة لأخرى ومن صناعة لأخرى ومن دولة لأخرى.

كما يرى الباحث أن هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة والمزايا التنافسية بكل



اداء كافة ابعاد الميزة التنافسية في المطابع (Athalye, Gera, 2015, p487)، حيث أن التغلب على المنافسين في مجال تخفيض التكلفة يتطلب استخدام أسلوب التحسين المستمر الذي يهدف إلى الاستمرار في تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج عن طريق تقليل كل ما لا يضيف قيمة في كل الأنشطة المتعلقة بتقديم المنتج أو الخدمة، عن طريق استخدام تقنياته في إدارة التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال (أبو مسلم، ٢٠١٥، ص٥٣)، وبالتالي فإن تحسين الإنتاجية لها دور كبير في تخفيض التكلفة من خلال (عشري، ٢٠١٦، ص١٥٦):

- ثبات المخرجات مع تقليل المدخلات:

- زيادة المخرجات مع ثبات المدخلات:

- زيادة المخرجات وزيادة المدخلات بنسبة أدنى

- تخفيض المخرجات وتخفيض المدخلات بنسبة أكبر:

- زيادة المخرجات مع تخفيض المدخلات:

ويستنتج الباحث من خلال العرض السابق أن أسلوب التحسين المستمر له دور متميز في تخفيض التكاليف وترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بها وسيعمل بصورة مباشرة في دعم أبعاد الميزة التنافسية، وكذلك في خلق تلك المزايا داخل المنشأة. ويعد أسلوب التحسين المستمر أسلوباً متميزاً لتحسين وإدارة التكلفة بالتركيز على التحسين المستمر في تكلفة المنتجات الحالية مع مراعاة التأكد من تلبية المنتج احتياجات العملاء من حيث الجودة والوظائف التي يؤديها، والسعر، مقارنةً بالمنتجات المثيلة (الذبحاوي، ٢٠١٦، ص٤٧٥).

والجدير بالذكر أن الاختلاف الجوهرى لأسلوب التحسين المستمر عن باقى أساليب إدارة التكلفة، أنه يركز على عمليات تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج، فضلاً عن كون التخفيض يجري بشكل مستمر وتدرجي من خلال النشاطات الصغيرة، بدلاً من التحسينات الفجائية التي تتم عبر الإبداعات أو الاستثمارات الكبيرة في التكلفة التكنولوجية (الزيادات، ٢٠١٤، ص١٦٥).

ويتضح لدى الباحث أن التركيز على العميل يعد من أهم أولويات المنشأة؛ لذلك لا بد من جعل المنتج أو الخدمة تلبى وتشبع رغباته وحاجاته؛ حيث يعد إشباع رغبات العميل هي بداية عملية التحسين المستمر لدى أي منشأة، وأن الاهتمام بالمنتج أو الخدمة من خلال التحسين المستمر ينبغي أن يتزامن مع كافة عوامل النجاح الأساسية (التكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع، والمرونة). وكل هذه الجوانب المهمة تساعد المنشأة على البقاء في سوق المنافسة، وتطوير ميزتها التنافسية.

#### ٤- مناقشة النتائج

تهدف الدراسة ضمن مجالها التطبيقي إلى معرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة، حيث سيتناول الباحث اختبار فروض الدراسة لمعرفة الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة، لعينة تمثلت في كل المطابع في إقليم كردستان العراق البالغ عددها (٥٤) مطبعة.

ولاختبار فروض الدراسة تم استخدام معادلة الانحدار عبر البرنامج الإحصائي (SPSS)، وكانت نتيجة الاختبار لفرضي كما يلي:  
الفرض ١: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد التحسين المستمر كأدات لتخفيض التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية.

لاختبار صحة هذا الفرض تم تقدير نموذج الانحدار للميزة التنافسية كمتغير تابع نتيجة تأثير أبعاد أسلوب التحسين المستمر كما هو موضح في الجدول (١) التالي:

#### الجدول (١)

#### معاملات الانحدار لأبعاد التحسين المستمر على تحقيق الميزة التنافسية

الترتيب	Sig.	T	المعاملات غير المعيارية		المتغير التابع	أبعاد المتغير المستقل
			Beta	الخطأ المعياري للتقدير		
	٠,٠٠٠	٦,٥٦٣		١,٩٧٣	١٢,٩٤٩	التحسين المستمر
١	٠,٠٠٠	١٥,٨٤٤	٠,٢٦٥	٠,٢٦٤	٠,٣٥٣	تخفيض التكلفة
٣	٠,٠٠٠	١٨,٤٧٠	٠,٠٦٢	٠,٠٧٦	٠,١١٠	تحسين الجودة
٢	٠,٠٠٠	٦,٤٣٣	٠,٢١٩	٠,٢٤٥	٠,٣٠٣	أهداف رضا العملاء
٤	٠,٠٠٠	١٦,٩٣٦	٠,٠٥٤	٠,٢٠٩	٠,٠٩٩	تمكين العاملين
			*معنوية عند ٠.١		Sig.= .000	F= 31.956
معامل التحديد (R <sup>2</sup> )= .671.						

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول (١) ما يلي:

١- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٦٧١)؛ بما يعني أن أبعاد التحسين المستمر الاستراتيجية مجتمعة تفسر حوالي ٦٧,١% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، والباقي يرجع إلى عوامل أخرى لم يرد ذكرها في هذا النموذج، وهذا ما أكدته قيمة "ت" المحسوبة ومستوى الدلالة لها (sig.)، وهو أقل من المستوى الافتراضي للدراسة والبالغ (٠.٠١).

٢- يتضح من الجدول أيضًا أن البعد الأعلى تأثيرًا على تحقيق الميزة التنافسية هو تخفيض التكلفة، ويليه أهداف رضا العملاء، ثم تحسين الجودة، ثم تمكين العاملين. وفي ضوء ما سبق من نتائج التحليل الإحصائي، فإنه يمكن للباحث توضيح وبيان تأثير هذه الأبعاد، التي ثبت تأثيرها معنويًا على تحقيق الميزة التنافسية، وذلك وفقًا للترتيب النسبي الخاص بكل منها. وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض الأول والذي ينص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد التحسين المستمر كأدوات لتخفيض التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية".

الفرض ٢: يختلف تأثير التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية باختلاف (الحصة السوقية، النمو في الإيراد، الحجم، العمر).  
لاختبار صحة هذا الفرض تم تقدير نموذج الانحدار للميزة التنافسية كمتغير تابع نتيجة تأثير أبعاد أسلوب التحسين المستمر كمتغير مستقل في ظل اختلاف (الحصة السوقية، النمو في الإيراد، الحجم، العمر) ضمن نموذج انحدار خطي كما هو موضح في الجدول (٢).

### الجدول (٢)

معاملات الانحدار للتحسين المستمر باختلاف (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر) على تحقيق الميزة التنافسية

الترتيب	Sig.	T	المعاملات غير المعيارية		المتغير التابع	أبعاد المتغير المستقل
			Beta	الخطأ المعياري للتقدير		
	٠,٠٠٠	٧,٧٩١		١,٢٨٤	١,٠١٥	التحسين المستمر باختلاف:
٢	٠,٠٠٠	٣,٨٩٨	٠,٢٣٥	٠,٠٧٣	٠,١٦٧	الحصة السوقية
١	٠,٠٠٠	٣,٩٧١	٠,٢٦٢	٠,١١٠	٠,٢٥١	النمو في المبيعات
٤	٠,٠٠٠	٣,٦٥٢	٠,١٦١	٠,٠٧٨	٠,١٤٢	الحجم
٣	٠,٠٠٠	٣,٨١٥	٠,١٥٤	٠,٠٩٥	٠,١٥٨	العمر
			*معنوية عند ٠.١		Sig.= .000	F=23.863
معامل التحديد (R <sup>2</sup> )= 0.604						

المصدر: إعداد الباحث اعتمادًا على نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول (٢) ما يلي:

١- بلغت قيمة معامل التحديد (٠.٦٠٤)؛ بما يعني أن أبعاد التحسين المستمر



باختلاف (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر) تفسر حوالي ٦٠.٤% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، والباقي يرجع إلى عوامل أخرى لم يرد ذكرها في هذا النموذج، وهذا ما أكدته قيمة "ت" المحسوبة ومستوى الدلالة لها (sig.)، وهو أقل من المستوى الافتراضي للدراسة والبالغ (٠.٠١).

٢- يتضح من الجدول أيضاً أن البعد الأعلى تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية هو النمو في الإيراد، وتليه الحصة السوقية، ثم العمر، ثم الحجم.

وفي ضوء ما سبق من نتائج التحليل الإحصائي، فإنه يمكن للباحث توضيح وبيان تأثير هذه الأبعاد والتي ثبت تأثيرها معنوياً على تحقيق الميزة التنافسية، وذلك وفقاً للترتيب النسبي الخاص بكل منها. وبهذه النتيجة يتم قبول الفرض الثالث الذي ينص على أنه "يختلف تأثير التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية باختلاف (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر)".

#### ٥- النتائج والتوصيات

١/٥- النتائج: توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، أهمها ما يلي:

١- يعد التحسين المستمر منهج منظم لإدارة التكلفة، وفلسفة إدارية تعتمد على المشاركة الجماعية، إدارةً وعاملين، وتركز على التقييم المستمر لكل ممارسات وأنشطة وفعاليات المنشأة، باتجاه بلوغ الأفضل، واستبعاد كل ما لا يضيف قيمة، ومدخل متكامل لإدارة العلاقات مع العملاء من خلال تخفيض التكلفة ورفع جودة الأداء وتحقيق التكاليف التنافسية باستمرار وفي أن واحد.

٢- تمثل الخصائص التنظيمية للمنشأة والتي تتغير عبر مراحل دورة الحياة أحد العوامل المهمة والمؤثرة في إمكانية ومستوى اعتماد ممارسات الاستدامة والمحاسبة عنها.

٣- تعد الميزة التنافسية خاصية تساعد المنشأة على تحقيق هدفها التنافسي، حيث إنه ليس المهم أن تجد المنشأة ميزة تتمتع بها عن غيرها، بل المهم أن تستطيع الاستمرار في المحافظة عليها وتطويرها، وتطبيق الاستراتيجيات المدعمة لها؛ ما يجعلها في أفضل مركز بين الوحدات الأخرى المنافسة لها العاملة في المجال نفسه..

٤- هناك علاقة ارتباط معنوية بين متغيرات الدراسة المستقلة (التحسين المستمر وأبعاده) والمتغير التابع (الميزة التنافسية وأبعادها)، وأثبتت النتائج أن تخفيض التكلفة يمتلك أعلى معامل ارتباط مع الميزة التنافسية وأبعادها.

٥- يساهم التحسين المستمر عبر أبعاده (تخفيض التكلفة، تحسين الجودة، أهداف رضا العملاء، تمكين العاملين) في تحسين الميزة التنافسية في المطابع في بيئة كردستان

العراق، وأظهر معامل التحديد المعدل أن هذه الأبعاد تفسر ما نسبته (٦٧,١%) من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين الميزة التنافسية للمطابع، كما أظهر معامل الانحدار أن الأكثر تأثيراً هو بُعد تخفيض التكلفة.

٦- أثبتت النتائج أن تأثير التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية يختلف باختلاف (الحصة السوقية، النمو في المبيعات، الحجم، العمر)، حيث يكون أعلى تأثيراً على تحقيق الميزة التنافسية في ظل نمو المبيعات، وتليه الحصة السوقية، ثم العمر، وأخيراً الحجم.

٢/٥- التوصيات: في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بكلّ مما يلي:

١- ضرورة التركيز على دعم الميزة التنافسية من خلال تحقيق الإدارة الكفاء للتكلفة في أنشطة المطابع.

٢- ضرورة استخدام أسلوب التحسين المستمر في إطار تكاملي مع الاستراتيجيات التنافسية المختلفة لتحقيق الميزة التنافسية.

٣- ضرورة الأخذ بالاعتبار مستويات الحصة السوقية، والنمو في المبيعات، والحجم، والعمر، للمنشآت (بضمنها المطابع) عند تحديد إمكانية الاستفادة من أسلوب التحسين المستمر في دعم أبعاد الميزة التنافسية.

## المراجع:-

### أولاً. المراجع العربية

١. إبراهيم، أماني كمال محمد، ٢٠١٥ "نموذج مقترح لتطوير أداء نظم التكاليف الاستراتيجية من خلال تفعيل عناصر مصفوفة الأداء رباعية الأبعاد في مجال ترشيد التكلفة تحقيقاً لمتطلبات منشآت الأعمال المتطورة تقنياً"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
٢. أبو قاسم، يوسف قاسم، ٢٠١٦، "أثر التكامل بين ستة سيجما الخالية من الفاقد ونظرية القيود على تخفيض التكلفة في سلسلة التوريد"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، قسم المحاسبة.
٣. أبو مسلم، محمد طه سليم، ٢٠١٥، "محددات تطبيق مدخل التحسين المستمر لإدارة التكلفة في المستشفيات الخاصة المصرية.. دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
٤. أبو هذاف، سميرة أحمد، ٢٠١٣ "المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية - غزة.
٥. أحمد، عوض السيد أحمد حسب السيد، ٢٠١٢، "أثر إدارة الوقت على الإنتاج بالتطبيق على شركة دان فوديو للطرق والمقاولات في الفترة من ٢٠٠٥-٢٠١٢م"، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة أم درمان الإسلامية.

٦. إسحق، أثير حسو، ٢٠١٣، "دور إدارة المعرفة في تعزيز فاعلية إدارة علاقات العملاء لضمان امتلاك مزايا تنافسية.. دراسة استطلاعية لأراء المديرين في عينة من الشركات الصناعية العاملة في محافظة نينوى"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ٤١.
٧. البالكلي، فائق مال الله محمود، ٢٠٠٩، "تخفيض التكاليف من خلال التكامل بين تقنيات التكاليف المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ٢٥ و ٢٦.
٨. بركات، وفاء علي حسن محمود، ٢٠١١، "القياس المحاسبي لرأس المال الفكري وأثره في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
٩. بروبي سمية، ٢٠١١، "دور الإبداع والابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة والصغيرة (دراسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية مامي)"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس.
١٠. البستنجي، غالب محمد، ٢٠١٤، "أثر استخدام المزيج التسويقي الخدمي ذي الصبغة الإسلامية على بناء الميزة التنافسية في شركة الاتصالات السعودية"، مجلة جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - العلوم الإنسانية والاجتماعية - السعودية، العدد ٣١.
١١. البياتي، أميرة شكر ولي العيسى، مصطفى جعفر، ٢٠١٣، "مدى تطبيق شركة البريد السريع (DHL) لأبعاد جودة الخدمة لتحقيق رضا العميل باعتماد أسبقية وقت التسليم" (دراسة استطلاعية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٩، العدد ٧٣.
١٢. توفيق، إبراهيم، ٢٠١٠، "التحسين المستمر"، مجلة عالم الجودة، السنة الأولى.
١٣. الجنابي، سامي نياح محل و الدليمي، منى فراس إبراهيم، ٢٠١٣، "نظام تخطيط الاحتياجات من المواد وانعكاساته في تعزيز الميزة التنافسية.. دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٥، العدد ١٠.
١٤. حريز، هشام و عبد الرحمن، بوشمال، ٢٠١٤، "التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة"، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية.
١٥. الحياي، سندية مروان وآخرون، ٢٠١٣، "انعكاس التوثيق الإلكتروني في تحقيق الميزة التنافسية.. دراسة استطلاعية لشعب الموارد البشرية في عينة من كليات جامعة الموصل"، المؤتمر التاسع عشر لجمعية المكتبات المتخصصة - الإمارات.
١٦. الخفاجي، حاكم جبوري، ٢٠١٢، "رضا العميل كمتغير وسيط بين جودة الخدمة وولاء العميل دراسة حالة في مصرف بابل الأهلي / فرع النجف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٣٤، العدد ٨.
١٧. الذبحاوي، سناء جاسم محمد، ٢٠١٦، "دور التحسين المستمر في تحقيق النجاح الاستراتيجي: دراسة تحليلية لأراء عينة من مدراء المستشفيات، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، العراق، العدد ٤٠.
١٨. رشيد صالح عبد الرضا والزيادي صباح حسين، ٢٠١٤، "دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز السمعة التنظيمية المدركة.. دراسة تحليلية لأراء القيادات الجماعية في عينة من كليات جامعة القادسية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٦، العدد ١.

١٩. رفاعي، ممدوح عبد العزيز، ٢٠١٢، "استراتيجيات الابتكار.. طريق الإدارة نحو الابتكار الجذري"، مؤتمر دعم وتنمية المشروعات الصغيرة، (كلية التجارة جامعة عين شمس).
٢٠. زيد عيسى الزيادات، ٢٠١٤، أثر تطبيق منهجية التصنيع المبسط على التحسين المستمر للأداء البيئي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.
٢١. الشعباني، صالح إبراهيم يونس، ٢٠١٠، "التغير في استراتيجيات تخفيض التكاليف وآثارها"، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٩٨، مجلد ٣٢.
٢٢. الشيباوي، حامد كاظم متعب والجبوري، حسين يوسف كريم، ٢٠١٥ "دور إدارة الإمداد في تحقيق الأسبقيات التنافسية.. دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي معمل أسمنت السماوة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٧.
٢٣. صالح، صباح فوزي، ٢٠١٤، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة" ..دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة.
٢٤. عباس، طارق عرمان، ٢٠١٢، "استراتيجية العمليات الفاعلية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية.. دراسة ميدانية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، مجلة واسط للعلوم الإنسانية، المجلد ٧، العدد ١٩.
٢٥. عبد الناصر علك وعباس، حسين وليد حسين، ٢٠١٤، "للتحسين المستمر كمسار لإدارة وظائف المنظمة"، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع - عمان.
٢٦. عزت، ريزان صلاح الدين، ٢٠٠٨، "استخدام أسلوب كايزن في دعم استراتيجية أقل كلفة.. دراسة تطبيقية في شركة هيمن لصناعة الإسفنج والمفروشات"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، قسم المحاسبة.
٢٧. عسيري، سارة يحيى علي، ٢٠١٣، "دراسة وتحليل فعالية استراتيجيات إدارة الموارد البشرية في توليد الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٨. عشري، ياسر إبراهيم السيد إبراهيم، ٢٠١٦، "القيمة المضافة لتحسين الفاعلية الإنتاجية في مطابع الليثو أوفسيت باستخدام نظم الجودة:دراسة تطبيقية في الشركة العالمية للطباعة والتغليف"، مرجع سبق ذكره.
٢٩. عشري، ياسر إبراهيم السيد إبراهيم، ٢٠١٦، "القيمة المضافة لتحسين الفاعلية الإنتاجية في مطابع الليثو أوفسيت باستخدام نظم الجودة:دراسة تطبيقية في الشركة العالمية للطباعة والتغليف"، رسالة دكتوراه في الفنون التطبيقية قسم الطباعة والنشر والتغليف، جامعة حلوان.
٣٠. الفضل، مؤيد محمد علي و وغدير إنعام محسن، ٢٠١٢، "تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية.. دراسة تحليلية لعينة من المنظمات الصناعية العراقية"، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية - فلسطين، المجلد ٢٥، العدد ١.
٣١. كاظم، حاتم كريم، ٢٠١١، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (Kaizen) وإمكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعات الإطارات في النجف، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد ١، العدد ٢١، جامعة الكوفة حافظ.
٣٢. الكسب، علي إبراهيم فارس، ٢٠٠٤، "المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير

- منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٣٣. لوندي، فهد صالح، ٢٠٠٣، "دور المعلومات المحاسبية في تحقيق مزايا التنافسية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول.
٣٤. محمد، فاطمة جاسم و نجم، بان توفيق، ٢٠٠٩، "أثر الملكية في المرونة المالية للمصارف.. دراسة مقارنة بين مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار ومصرف الاستثمار السعودي"، مجلة الاقتصادي الخليجي - مركز دراسات الخليج العربي - جامعة البصرة، العدد ١٦.
٣٥. الواعر، نسرين مفتاح مولود، ٢٠١٦، "دور إدارة التكلفة في تخفيض التكاليف التسويقية لدعم الميزة التنافسية المتواصلة (دراسة حالة لإحدى شركات المنتجات النفطية بليبيا)"، رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

### ثانياً. المراجع الأجنبية

- 1- Anuroop Athalye, Pankaj Gera, A.R. Madan, op. cit., 2015.
- 2- Jia-Sheng Lee, and Chia-Jung Hsieh. 2010, "A research in relating entrepreneurship, marketing capability, innovative capability and sustained competitive advantage." *Journal of Business & Economics Research* 8.9.
- 3- Marcin Nazaruk., 2011, "Developing Safety Culture Interventions in the Manufacturing Sector", A thesis submitted for the degree of Doctor of Philosophy, Department of Psychology, University of Bath.
- 4- Mc Cuiston, V. E., and A. DeLucenay., 2010, "Organization Development Quality Improvement Process: Progress Energy's Continuous Business Excellence Initiative" *Journal of Business Case Studies*, vol. 6, Iss 6.
- 5- Mc Cuiston, V. E., and A. DeLucenay., 2010, "Organization Development Quality Improvement Process: Progress Energy's Continuous Business Excellence Initiative" *Journal of Business Case Studies*, vol. 6, Iss 6.
- 6- Olalekan Usiobai of Asikhi ,2006, "Market- Focused Strategic Flexibility and Sales Growth: Empirical Evidence from Nigeria", Thesis Doctor of Business Leadership, of South Africa.
- 7- Stefan Roll, 2010, "An empirical study of the supply chain relationships among strategy, flexibility and performance" Faculty Management Sciences Open University of the Netherlands.