



المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت  
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
القسم: علوم مالية و محاسبة  
تخصص: محاسبة و جباية معمقة  
بعنوان



## تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة - دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إشراف الأستاذ:

إسماعيل بوغازي

إعداد الطالبين:

فاتح خريبات

شعيب سيدي عيسى

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من :

رئيسا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. ميسوط هوارية
مشرفا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. إسماعيل بوغازي
ممتحنا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. عبد الرحيم نادية

السنة الجامعية: 2020/2019





المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت  
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
القسم: علوم مالية و محاسبة  
تخصص: محاسبة و جباية معمقة  
بعنوان



## تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة - دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إشراف الأستاذ:

إسماعيل بوغازي

إعداد الطالبين:

فاتح خريبات

شعيب سيدي عيسى

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من :

رئيسا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. مبسوط هوارية
مشرفا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. إسماعيل بوغازي
ممتحنا	- المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت	أ. عبد الرحيم نادية

السنة الجامعية: 2020/2019

# سُورَةُ الْفَاتِحَةِ ١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ١  
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ٢ الرَّحْمَنِ  
الرَّحِيمِ ٣ مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ ٤  
إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ ٥  
أَهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ ٦ صِرَاطَ  
الَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ  
عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ ٧

وَأَيُّهَا السَّامِعُونَ

# شكر و تقدير

إن الحمد والشكر لله نحمده ونشكره الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، راجين أن يتقبله منا قبولاً حسناً، ونسأل الله العظيم رب العرش العظيم خيراً العمل وخيراً العلم ينفعنا وينفع غيرنا به.

في البداية وعلى قاعدة من شكر الله شكر العبد وللعرفان بالجميل يطيب لنا أن نتوجه بأفضل الامتنان والتقدير وأسمى عبارات الشكر والثناء إلى الأستاذ المشرف "إسماعيل بوغازي" الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيرنا، ولما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات ونصائح علمية قيمة، وكذا حرصه الدائم والدؤوب على إتمام هذا العمل.

كما نتقدم لجزيل الشكر وعظيم الامتنان للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، وإننا على يقين أنهم سيضيفوا من علمهم الوافر ليزيدوا من قيمة هذه المذكرة من خلال خبراتهم وملاحظاتهم القيمة.

كما لا يفوتنا بالذكر، شكر وتقدير كل من قدم لنا مساعدة خلال مرحلة إعداد هذه المذكرة، ونتوجه أيضاً بالتحية والشكر إلى كافة الاساتذة قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب، وكذلك ندين بالشكر لكل الموظفين وعمال المؤسسات التي كانت محل الدراسة الميدانية

فلجميع هؤلاء خالص التحية والعرفان والشكر والحمد لله من قبل ومن بعد وبفضله تتم الصالحات.

# إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكرميين، إلى عائلتي الصغيرة زوجتي وأولادي.

إلى إخوتي وأخواتي، إلى زملائي الطلبة، إلى كل من أعاننا وساهم من قريب أو بعيد في إنجاز

هذا العمل.

فاتح

# إهداء

الحمد لله حمدا كثيرا، والصلاة والسلام على من لا شفيح سواه المصطفى الكريم السراج المنير  
وعلى اله وأصحابه أبرار، عليه أزكى الصلاة والتسليم.

أهدي ثمرة جهدي إلى من بها أكبر وعليها أعتمد إلى شمع موقدة تثير ظلمة حياتي، إلى معنى  
الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي والتي  
لا تسعها كل عبارات الشكر والثناء والتقدير والاحترام " أمي حفظها الله".

إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من حملت اسمه بكل افتخار، إلى من لا يمكن  
لل كلمات أن توفي حقه إلى من عمل بكدي في سبيلي وعلمي معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه  
"أبي حفظه الله".

إلى من تعلمت معهم معنى الأسري إخوتي الأعزاء.

إلى جميع أصدقائي في الدراسة ومن كان لهم فضل علي "سي بشير علاء الدين، سي بشير  
أمين، حياة راشدي، محمدي سعاد، زناسني حورية، مسعودي إلهام، لطفي،

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة وفي الأخير نسأل الله أن يتقبل  
منا هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن يجعل عملنا هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على  
التخرج.

شعيب

# الفهرس

## الفهرس العام

II	آيات القرآنية
III	شكر وتقدير
V IV	إهداءات
VI	الفهرس العام
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات
X	ملاحق
XI	الملخص بالعربية
XII	الملخص بالإنجليزية
أ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار العام للأساليب المحاسبة الإدارية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية
03	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية
06	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائصها
06	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
09	الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الإدارية
10	المطلب الثالث: وظائف المحاسبة الإدارية وعلاقتها مع المحاسبة المالية
11	الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية
12	الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية
15	المبحث الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
16	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
18	المطلب الثاني: شروط وخصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
18	الفرع الأول: شروط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
18	الفرع الثاني: خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
19	المطلب الثالث: الإجراءات ومشاكل ناتجة عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

19	الفرع الأول: الإجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
22	الفرع الثاني: مشاكل ناتجة عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
23	المبحث الثالث: طريقة التكلفة المستهدفة
24	المطلب الأول: مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة
26	المطلب الثاني: دور طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف
29	الفرع الأول: عوامل المؤثرة على طريقة التكلفة المستهدفة
30	الفرع الثاني: مراحل تخفيض التكلفة المستهدفة
32	المطلب الثالث: خصائص ومبادئ طريقة التكلفة المستهدفة
32	الفرع الأول: خصائص طريقة التكلفة المستهدفة
34	الفرع الثاني: مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة
35	خلاصة الفصل الأول
36	الفصل الثاني: الإطار النظري للميزة التنافسية
37	تمهيد
38	المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية
38	المطلب الأول: أسباب تطور الميزة التنافسية
39	المطلب الثاني: تعريف الميزة التنافسية وأهدافها
39	الفرع الأول: تعريف الميزة التنافسية
41	الفرع الثاني: أهداف الميزة التنافسية
42	المطلب الثالث: أبعاد وخصائص الميزة التنافسية
42	الفرع الأول: أبعاد الميزة التنافسية
43	الفرع الثاني: خصائص الميزة التنافسية
44	المبحث الثاني: أساسيات حول الميزة التنافسية
44	المطلب الأول: مصادر الميزة التنافسية
46	المطلب الثاني: محددات الميزة التنافسية
48	المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للتنافس
48	الفرع الأول: إستراتيجية قيادة التكلفة
50	الفرع الثاني: إستراتيجية التمييز
52	الفرع الثالث: إستراتيجية التركيز

54	المبحث الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية ودور أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيقها
55	المطلب الأول: سلسلة القيمة وعوامل نجاح الميزة التنافسية
55	الفرع الأول: سلسلة القيمة
58	الفرع الثاني: عوامل نجاح الميزة التنافسية
61	المطلب الثاني: دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية
62	المطلب الثالث: دور طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية
66	خلاصة الفصل الثاني
67	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت
68	تمهيد
69	المبحث الأول: الهيكل العام للدراسة الميدانية
69	المطلب الأول: أداة الدراسة الأساليب الإحصائية المستخدمة
71	المطلب الثاني: عينة الدراسة والإحصائيات الوصفية لأفرادها
77	المبحث الثاني: اختبارات حول أداة الدراسة
77	المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي
81	المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان (ألفا كرونباخ)
84	المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة
84	المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة
89	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
96	خلاصة الفصل الثالث
97	خاتمة
101	المراجع
110	الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
14	أوجه اختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	01-01
20	أمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة	02-01
24	أسئلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	03-01
54	استراتيجيات porter الثلاث ومتطلباتها	01-02
70	يمثل توزيعات مقياس ليكارت خماسي	01-03
71	إحصائيات خاصة باستمارة الاستبيان	02-03
78	الارتباط الفقرات والمحور الأول للدراسة	03-03
79	الارتباط الفقرات والمحور الثاني للدراسة	04-03
80	الارتباط بين الفقرات والمحور الثالث للدراسة	05-03
81	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الأول	06-03
82	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثاني	07-03
83	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثالث	08-03
85	نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الأول	09-03
86	نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثاني	10-03
88	نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثالث	11-03
91	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول	12-03
92	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني	13-03
94	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث	14-03

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
11	وظائف المحاسبة الإدارية	01-01
27	العوامل مؤثرة على السوق	02-01
28	تأثير المنتج على طريقة التكلفة المستهدفة	03-01
29	تأثير خصائص المنتج على طريقة التكلفة المستهدفة	04-01
47	دورة حياة الميزة التنافسية	01-02
53	الاستراتيجيات العامة للتنافس	02-02
56	سلسلة القيمة	03-02
64	تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية	04-02
73	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	01-03
74	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مؤهل علمي	02-03
75	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد السنوات الخبرة	03-03
76	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	04-03
77	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة	05-03

قائمة المختصرات

المصطلح باللغة الإنجليزية	المختصر	المصطلح باللغة العربية	الرقم
Activity based costing	ABC	التكاليف على أساس الأنشطة	01
Target cost	TC	التكلفة المستهدفة	02
International federation of accountants	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	03
Just in time	JIT	تقنية ضبط الوقت	04
Total Quality Mangement	TQM	الإدارة الجودة الشاملة	05
Zero Defects	ZD	العيوب الصفرية	06
Quality Circles	QC	دوائر الجودة	07
Continous Inprovent methods	CI	أساليب التحسين المستمر	08
Flexible Manufacturing Systems	FMS	نظم التصنيع المرنة	09

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان	صفحة
01	الاستبيان باللغة العربية	111
02	قائمة الأساتذة المحكمين	118
03	مخرجات برنامج SPSS	119

## الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم دراسة بعض الطرق المحاسبية الإدارية الحديثة، " كطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC" والتي تمثل نظام توزيع التكلفة من خلال تخصيص وتوزيع التكاليف غير مباشرة على الأنشطة بدقة، " وطريقة التكلفة المستهدفة TC" والتي تهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج لمقترح بحيث يحقق عند بيعه هامش ربح مرغوب فيه، ومدى مساهمة هذه الأساليب في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يساهم بشكل كبير في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال المعلومات التي توفرها هذه الأساليب الحديثة للمديرين والموظفين والإدارة العليا للمؤسسة، مما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والعمل مع باقي الفريق لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة.

وعلى الرغم من كون المحاسبة الإدارية اختيارية في تطبيقها داخل المؤسسات، إلا أن دورها كبير في دعم الميزة التنافسية، والمساعدة في أداء وظائفها الإدارية بحتم إلزامية تطبيقها.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، طريقة التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية، المؤسسة الاقتصادية.

## الملخص باللغة الانجليزية

This study aims to identify the application of modern management accounting methods in Algerian economic institutions, Where some of the modern managerial accounting methods have been studied, "such as the cost method based on activities ABC", which represents the cost distribution system through the allocation and distribution of indirect costs to the activities accurately, "The targeted cost method (TC)", which aims to determine the production cost of a proposed product so that when it sells it desires a desirable profit margin, and the extent to which these methods contribute to supporting the competitive advantage of Algerian economic institutions.

"This study concluded that the application of modern managerial accounting methods contributes significantly to supporting the competitive advantage of Algerian economic institutions, and this is through the information provided by these modern methods to managers, employees and senior management of the institution, which helps to take various administrative decisions and work with the rest of the team to ensure continuity The enterprise's competitive advantage.

"Although management accounting is optional in its application within institutions, its role is significant in supporting competitive advantage, and in assisting in the performance of its administrative functions, it is imperative to implement it.

**Key words** : Management Accounting, Modern management accounting methods, Target Costing Method, Competitive Advantage, Economic Corporation

# مقدمة

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها النشاط الاقتصادي، تواجه المؤسسات في العصر الحديث حالة من الضغوطات والتحديات، يرجع ذلك إلى التطورات الحاصلة في المجال التكنولوجي وما تبعه من تقدم في وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات، وكذا تطورات في بيئة الأعمال واشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات والتي تتطلب تقنيات فنية وعلمية ومحاسبية.

ومع تطور تكنولوجيا الإنتاج وتعدد رغبات المستهلكين، أصبح من الضروري البحث عن أفضل و أدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، وذلك بأقل التكاليف، لأن المعلومات الصادقة والموثوقة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة خصوصا في المجالات الاقتصادية والإدارية.

كما أن المؤسسة الاقتصادية عرفت تطورا كبيرا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة، فإن ازدياد المنافسة في السوق واشتدادها فرض عليها تحديث أنظمتها الإنتاجية، من أجل تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية منها "طريقة التكاليف على أساس الأنشطة" و"طريقة التكلفة المستهدفة" حتى تكون المؤسسة قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، ومن أجل تحقيق الأهداف التي تريدها والوفاء بمتطلباتها وتلبية حاجيات وتطلعات المتعاملين معها.

وتعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم فروع المعرفة المحاسبية، والتي تهدف إلى توفير المعلومة المحاسبية والمالية للإدارة من أجل المساعدة في القيام بوظائفها المختلفة، وقد تطور هذا النوع من المحاسبة نتيجة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية حيث أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، كما أنها تخدم الأطراف الداخلية والخارجية وترشدهم نحو اتخاذ القرارات السليمة، وهذا بفضل المعلومات المنسقة التي تتسم بالشفافية، وعلى ذلك فقد ارتبطت بالمحاسبة الإدارية أساليب كثيرة تساعدها في معالجة مختلف بيانات.

إن تطوير المحاسبة الإدارية أصبح أحد أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة، ولذلك لا بد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، واستحداثها لتضمن تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في توفير المعلومات للرفع من جودة القرارات، ولتحسين الأداء وزيادة قدرتها التنافسية.

وعليه فإن المحاسبة الإدارية ظهرت كأداة فعالة تهدف إلى تقديم معلومات مالية لمختلف مستويات الإدارة، وبالتالي تعمل على خدمة الإدارة والمساعدة في القيام بوظائفها الرقابية والتخطيطية بكفاءة عالية، كما لها عدة تقنيات وأساليب حديثة تمكن المؤسسة من تحقيق المزايا التنافسية في مختلف المجالات.

هذا ما جعل النجاح الحقيقي للمؤسسة يرتبط بصفة مطلقة بقوتها التنافسية ومدى تأثيرها على أداء المنافسين وفي سلوك المستهلكين، حيث تنقسم معظم الآراء إلى قسمين: قسم يهتم بالمحيط الخارجي للمؤسسة من خلال دراسة نقاط ضعف المنافسين، والقسم الأخر يركز على نقاط قوة المؤسسة كمنطلق لهذه الميزة باستخدام الإمكانيات الداخلية المتوفرة، وعليه فإن تنافسية المؤسسة الاقتصادية مرتبط مباشرة بما توفره المحاسبة الإدارية من معلومات ضرورية مع الاستخدام الأمثل للأساليب الحديثة بالدرجة الأولى.

### أولاً: إشكالية الدراسة

تعد المحاسبة الإدارية عنصراً هاماً في المؤسسة كونها الركيزة الأساسية في تقديم معلومات وبيانات بصفة دورية وقد ساعد تطور مفهوم المحاسبة الإدارية إلى ظهور الأساليب الحديثة، التي كان لها دور إيجابي في مساعدة المؤسسة للقيام بمهامها ودعم تنافسياتها.

وانطلاقاً مما سبق قمنا بطرح الإشكالية من خلال السؤال الجوهرى التالي :

ما مدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق إستراتيجيات تنافسية فعالة للمؤسسة؟

تتفرع في ظل هذه الإشكالية الجوهرية مجموعة من الأسئلة الفرعية كالتالى:

1- هل تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

2- هل يوجد تأثير دال إحصائياً لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

3- هل يوجد تأثير دال إحصائياً لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

## ثانيا: فرضيات الدراسة

انطلاقا من الأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- 2- يساهم تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- 3- يساهم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## ثالثا: أهمية الدراسة

للمحاسبة الإدارية دور هام في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، من خلال مساهمتها في تطبيق أساليبها الحديثة و دعم وزيادة الميزة التنافسية، لذا فالاهتمام بهذه المحاسبة أصبح أمرا ضروريا وهاما، وخصوصا مع التطورات التكنولوجية الحاصلة في البيئة الصناعية، والتي تدعو إلى ضرورة تطبيق الأساليب الحديثة حيث تعتبر من أدوات نجاح للمؤسسات سواء كانت المؤسسات ربحية ( خدماتية أو إنتاجية) أو مؤسسات لا تهدف إلى ربح.

## رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من التركيز على العناصر التالية:

- تسليط الضوء على مفاهيم وأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة؛
- إبراز أساسيات حول الميزة التنافسية ودور الأساليب الحديثة في تحقيقها؛
- إظهار ما يمكن أن تساهم به طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- إبراز ما يمكن أن تساهم به طريقة التكلفة المستهدفة في دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

### خامسا: أسباب اختيار الدراسة

تعتبر المحاسبة الإدارية من الدراسات الهامة في الوقت الحالي، لهذا يقتضي الإلمام بمختلف جوانبها ومن أسباب اختيار هذا الموضوع:

- الصلة المباشرة مع التخصص المدروس.
- الاختصاص في مجال المحاسبة والرغبة بالتعمق في هذا المجال كان السبب في اختيار هذه الدراسة.

### سادسا: منهج الدراسة

تماشيا مع طبيعة الدراسة والإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي، حيث تم الاعتماد على هذا الأسلوب في الجانب النظري من أجل التعرف على المحاسبة الإدارية والمفاهيم العامة حولها وأساليبها الحديثة، لتحقيق ذلك اعتمدنا على مجموعة من المصادر والمراجع المتنوعة متمثلة في الكتب والمقالات والمذكرات و الأطروحات.

أما الدراسة الميدانية فقد تم تصميم استبيان وإعداده خصيصا لإتمام وتكملة الجانب النظري، وقد ركز الاستبيان في مفهومه حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تمت الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "SPSS"

### سابعا: صعوبة الدراسة

هذه الدراسة كغيرها من الدراسات تواجه العديد من العقبات، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا مايلي:

- عدم توفر المراجع الكافية الخاصة بهذه الدراسة في مكتبة المركز الجامعي بلحاج بوشعيب مقارنة بجامعة أخرى.
- تفشي بصفة مفاجئة وباء كورونا الذي عطلنا عن إتمام الدراسة الميدانية.
- استغراق الوقت ومواجهة صعوبات في توزيع الاستبيان.
- تحجج جل المحاسبين عند استلام الاستبيان بالانشغالات.
- المعلومات المتحصل عليها من قبل المؤسسات ناقصة نوعا ما، كون هذه المؤسسات لا تطبق الطرق الحديثة.

توجد بعض الدراسات التي تتقاطع مع الدراسة التي بين أيدينا من بينها مايلي:

دراسة نجوم قمازي، مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، دراسة

استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2017-2018.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في

تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية، وتبيان أساليب المحاسبة

الإدارية المطبقة في المؤسسة الاقتصادية الحالية والصعوبات التي تحد من تطبيقها.

خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملائمة في

المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية التي يتوجب عليها الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات.

للمحاسبة دور هام ومؤثر في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية من مواكبة متطلبات المجتمع واحتياجات المدراء

التي تتغير بوتيرة متسارعة، حيث أن الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية تبقى قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة

إضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة الإنتاج.

يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية على جودة وتكلفة وحجم الإنتاج، كما يعزز المركز لانتافسي

للمؤسسة، ويزيد من فاعلية الإجراءات الرقابية على عنصر التكاليف المختلفة ويخفض تكلفة العنصر البشري وحجم

تكلفة المخزون.

يوجد تكامل بين الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية، فكل أسلوب يكمل الآخر ويبقى لكل أسلوب ايجابياته

وسلبياته، ولا يمكن فرض أسلوب معين على مؤسسة ما، لأن نشاطها يختلف من المؤسسة لأخرى، ويؤدي نظام التكلفة

دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة

المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدرا للمعلومات، يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة، لا يتم تطبيق الأساليب

الحديثة للمحاسبة الادارية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، بل يتم اتباع بعض المبادئ والأسس التي تقوم عليها، مع

وجود إمكانية التطبيق لكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تغهم هذه الأساليب بصورة صحيحة.

دراسة نوبلي نجلاء ( استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

هدفت هذه الدراسة إلى التعمق أكثر في موضوع المحاسبة الإدارية، من خلال إبراز الدور الذي تقوم به في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة (الأساليب الحديثة)، إضافة إلى دورها الذي كان من الضروري على محاسبة الإدارة التكيف لمسايرة ركب المنافسة، والانفتاح أكثر على المفاهيم الحديثة، لغرض توفير معلومات المحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات الاقتصادية.

وقد خلصت هذه دراسة إلى أن المحاسبة الإدارية تهدف إلى توفير المعلومات المالية للإدارة من أجل المساعدة في القرارات الاقتصادية، مما ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية، كما اعتبرت محاسبة التكاليف قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخارجي، والمحاسبة الإدارية لإنشاء التقارير الداخلية للإدارة.

دراسة محار عبد الله الخليل (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011-2012.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب في المؤسسات، ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم جمع المعلومات من المؤسسات الصناعية المساهمة من خلال تصميم استبيان وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم توزيعها على العينة المدروسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك من خلال المحاور التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولتها الدراسة، وقد جاء تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بالمرتبة الأولى، تليه طريقة التكلفة المستهدفة، ونظام تحليل ربحية الزبون، ثم نظام سيجما سته لقياس الجودة، وأخيرا جاء تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الأداء.

دراسة أحمد يوسف، ودلهوم محمد الأمين (تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، البليدة، الجزائر، 2019، المجلد 08، العدد 01.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم القوى المؤثرة على الميزة التنافسية من خلال عرض نموذج porter مع دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الأدوية لأنه يعتبر من الشركات التي لقيت منافسة قوية جدا من قبل المخابر الأجنبية والمحلية (الطب البديل)، بحيث تمكنت من التصدي لهذه المنافسة وكسب العديد من الرهانات، كما مكنت من تحقيق أهداف الدراسة التي ركزت على تحليل القوى المؤثرة للميزة التنافسية، انطلاقا من الأبعاد المذكورة ضمن نموذج porter، حيث تم عرض أهم الأعمال والإستراتيجيات التي تبناها مجمع صيدال من أجل تحقيق الميزة التنافسية. وخلصت هذه الدراسة إلى وجود تأثير لنموذج porter على تحقيق الميزة التنافسية لكل أبعاده، حيث تم استنتاج أن القوى التنافسية لها تأثير كبير على تحقيق الميزة التنافسية بمجمع صيدال لصناعة الأدوية بصفة عامة.

دراسة حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالوادي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006-2007.

هدفت هذه الدراسة للكشف عن المصادر الداخلية التي تساهم في حصول المؤسسة على ميزة التنافسية وعن المصادر الخارجية التي تساهم في امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية، وإبراز دور الإبداع التكنولوجي في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

خلصت هذه الدراسة إلى أن الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصدرا حاسما لتفوق المؤسسة عن بقية المنافسين في مجال الصناعة، ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال إنتاج منتجات متميزة أو ذات تكلفة أقل، إضافة إلى ضرورة الاستغلال الأمثل لمواردها ( الملموسة، غير الملموسة والكفاءات )، والتي تمكن المؤسسة من تصميم وتطبيق إستراتيجيتها التنافسية.

دراسة ميساء محمود محمد راجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التكلفة المستهدفة في المشروعات اليابانية بصفة خاصة، وفي بعض الدول المتقدمة بصفة عامة التي استخدمت هذه الطريقة في مشروعاتها، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق هذه الطريقة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة بالملكو العربية السعودية، بالاستعانة بالتجربة اليابانية.

خلصت هذه الدراسة إلى أن طريقة التكلفة المستهدفة تهتم بالتخطيط والتنظيم لجميع مراحل أقسام المشروع، بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف وتشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل، لطريقة التكلفة المستهدفة العديد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أنظمة التكاليف التقليدية، والتي أهمها التفاعل المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة رغبات العملاء وتحقيقها في صورة منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف، كما تعتمد طريقة التكلفة المستهدفة بصفة أساسية على مبدأ التعاون المشترك بين جميع العاملين والموظفين على امتداد السلم الوظيفي في وضع الخطة التصنيعية واتخاذ القرارات وإنجاز المهام، بل يمتد مبدأ التعاون إلى خارج المشروع ليشمل الأطراف الخارجية كالموردين، وهناك العديد من العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة وفي إمكانية تحقيقها والوصول إليها، وهي ظروف السوق وطبيعة العملاء وإستراتيجية المنتج وخصائص المنتج وقاعدة الموارد الإستراتيجية.

### تاسعا: تقسيمات الدراسة

يهدف الإمام بجوانب الدراسة وتحليل أبعادها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول

كالتالي:

ضمن الفصل الأول سيتم التعرف على الإطار العام للمحاسبة الإدارية، بحيث يتضمن ثلاثة مباحث والتي سيعرض فيها مفاهيم المحاسبة الإدارية وأساليبها الحديثة، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه تحت عنوان الإطار النظري للميزة التنافسية، بحيث سيتم فيه دراسة ثلاثة مباحث، أولها سيكون حول ماهية الميزة التنافسية، وثانيها سيتضمن أساسياتها، وثالثها سنتعرف فيه على عوامل نجاح الميزة التنافسية ودور الأساليب الحديثة في تحقيقها.

في حين الفصل الثالث هو عبارة عن دراسة ميدانية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة حيث تم توزيع الاستبيان على عينة وتحليل الإجابات المتحصل عليها.



## الفصل الأول:

# الإطار العام لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

## تمهيد

تعتبر المحاسبة الإدارية من بين أهم الركائز الهامة داخل المؤسسة لما تقوم به من تزويد للمعلومات والبيانات التي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

حيث تشهد بيئة الأعمال العديد من التغيرات السريعة، فازدياد حجم المؤسسات وتعدد هياكلها التنظيمية وظهور التطور التكنولوجي وحدة المنافسة وكثير من التغيرات الأخرى، ألقت بظلها على المحاسبة الإدارية لتجعلها تسعى لتطوير أساليبها حتى تكون المؤسسة قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال.

وفي ظل تطورات النظام الاقتصادي لم تعد المحاسبة الإدارية قاصرة على قياس وتحليل التكلفة بل امتد هذا المفهوم إلى مفهوم أعمق وهو إدارة التكلفة وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأنظمة الفرعية ( أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ) التي تساعد المؤسسة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج أو الخدمة مما يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة لمواجهة المنافسة التي تتعرض لها المؤسسات في الوقت الحاضر وذلك لما لها من أثر في مواجهة التحديات الحالية والمستقبلية.

وعليه فإن هذا الفصل سوف يشمل على المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية.

- المبحث الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

- المبحث الثالث: طريقة التكلفة المستهدفة.

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية أهم نظم المعلومات المحاسبية وأكثرها فعالية في إدارة المشاريع، إذ أن مهامها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف، سواء كان ذلك داخل المشروع أو خارجه لذا فإنها تعد النشاط المتقدم للنظم المحاسبية والإدارية، فهي تهيء المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد تحليلها واستقرائها إلى المؤسسة والجهات الأخرى ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات.

### المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي من القيد الوحيد إلى القيد المزدوج، كان هناك في المقابل تطور كبير في شكل المؤسسات، إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة، ومع ظهور الثورة الصناعية ارتفع حجم المشاريع، واتسعت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت العمليات وانتشرت المنافسة الشديدة بين المشاريع، كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة إلى نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع، فظهرت المحاسبة التحليلية.

نظرا لما تقدمه المحاسبة التحليلية من احتياجات داخلية في تسيير المؤسسة، فقد تم اعتبارها من أهم المصادر الأساسية للمعلومات الاقتصادية وحلقة وصل هامة بين مختلف مستويات المؤسسة، وعموما فقد ارتبط التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة بتطور بيئة الأعمال في مطلع القرن الرابع عشر.

مع ظهور السكك الحديدية في سنة 1850، ازدادت حاجة أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة الإنتاج، حيث أظهر T.Johnson أهمية المعلومة الخاصة بتكاليف الإنتاج لتدعيم نمو المؤسسات الكبيرة كالمؤسسات العاملة في قطاع النسيج والسكك الحديدية، حيث استعملت هذه المعلومات في:

- متابعة مدى كفاءة استعمال المواد الأولية لإنتاج عدة منتجات؛

- استخراج تكلفة المنتجات تامة الصنع؛

- حساب إنتاجية العمالة، تخفيض ورقابة أداء العمال؛

- معرفة أثر التغير في نظام العمل.

وانطلاقاً من سنة 1880، بدأت مؤسسات أخرى تستعمل التقنيات التي تم تطويرها في مؤسسات السكك الحديدية، مما أدى إلى نمو إحساس عال بوجود رب عمل يراقبهم عن طريق السجلات المحاسبية، في تلك الفترة لم تحمل التكاليف الثابتة على المنتجات، وكتب أحد أشهر الكتاب في مجال التكاليف Smith في إنجلترا سنة 1899، عن مدى أهمية معرفة تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة.<sup>1</sup>

لقد شهدت هذه الفترة ميلاد التكاليف الحديثة التي كانت من إبداع العالم الألماني Bach Ischmalen الذي قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء التسعير، وبالتالي تطورت حلقة من حلقات محاسبة التكاليف.

ركزت الإدارة العلمية الحديثة على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الوحدات الاقتصادية، كما دفع التسير العلمي المؤسسات إلى الإبداع في تطوير استعمال التقنيات في المؤسسة.

كذلك دفع التسير العلمي المؤسسات إلى الإبداع في تطوير استعمال تقنيات محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، أين أدخل المهندسون والممارسون تقنيات جديدة في هذه الفترة، كونهم اهتموا بالتطورات في النواحي الفنية، ولكن انطلاقاً من سنة 1925، فقد كان التطور الحاصل من طرف الأكاديميين وليس الصناعيين وبالتالي صعب تطبيقه ميدانياً.

ولكن بعد الحرب العالمية الأولى و الأزمة الاقتصادية الكبرى حدث تأثير عميق في تطور محاسبة التكاليف حيث اتسمت بالتعاون المستمر بين الممارسين والأكاديميين لتقليص الفجوة بينهم.

وابتداءً من سنة 1936، بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري كما تضايف - عقب الحرب العالمية الثانية - الاهتمام بتطوير وسائل تحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وظهر كذلك ما يعرف بتحليل التعادل، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات الخاصة بالتكاليف.

وبعد سنة 1945، تطورت الصناعة بشكل كبير مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي

<sup>1</sup> نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2017/2018 ص6.

تتمكن المؤسسة من الاستمرار والبقاء، وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى حدها الأدنى، والحصول على أكثر ربح ممكن.

ونتيجة للتطور في الفكر المحاسبي وتماشيا مع كل تطور تكنولوجي، تطورت محاسبة التكاليف في مفهومها وأهدافها وأساليبها، معتمدة في ذلك على علوم متعددة كالرياضيات والاقتصاد والإحصاء.... فأصبحت بذلك أشمل وأوسع، ولم يقتصر مفهومها على دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها، بل أصبحت تخدم الإدارة، فظهر مصطلح المحاسبة الإدارية أو ما يعرف في الدول الفرونكوفونية بمصطلح محاسبة التسيير.

يرجع مصطلح المحاسبة الإدارية إلى سنة 1950، عندما قام المجلس الأنجلوسكسوني بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية" الذي زار عددا من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر تقريرا بعنوان "المحاسبة الإدارية"، وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر من أجل التعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهودها في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

في سنة 1959، اعتبرت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكيين، أن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسة من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي الستينيات، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في الرقابة، واستعملت كذلك في تحديد أجور العمال ومنح المردودية لهم.

في سنة 1972 تم تحديد معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ووضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانون CMA والذي يعد لقب مهني تترتب عليه ضرورة الالتزام بمعايير الآداب والسلوك المهني بحكم عمله ومسؤوليته.

<sup>1</sup> نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، 2018/2017، ص 7

وفي سنة 1985-1995 تركز اهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول إيجاد طرق وأساليب علمية دقيقة أكثر تطوراً لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الاستغلال الأمثل والفعال للموارد المتاحة واستخدام التكنولوجيات الحديثة لمواجهة التطورات الحاصلة في البنية الاقتصادية والتكنولوجية.<sup>1</sup>

منذ أواسط التسعينات حتى بداية القرن الحادي والعشرين تمثل هذه الفترة أحدث ما حصل للمحاسبة من تطورات مازالت في بدايتها، وهي ما يتوقع أن تساهم في تطوير المحاسبة الإدارية خلال القرن الحادي والعشرين، حيث حدثت ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التكنولوجيا سواء فيما يتعلق باعتماد أساليب التصنيع الحديثة أو في استخداماتها لأغراض التجارة (التجارة الإلكترونية) أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على البيانات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحسابات وإمكانية التعامل مع الإنترنت.

ويلاحظ خلال هذه الفترة ظهور أساليب فنية وأدوات متطورة مثل أساليب المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وتقنية ضبط الوقت JIT لكافة الأنشطة، وإدارة الجودة الشاملة TQM، وضبط الجودة الشاملة TQC، والتكاليف المستهدفة TC، والعيوب الصفرية ZD ودوائر الجودة QC وأساليب التحسين المستمر CI، وبعض الأساليب الفنية التي تساهم في تنظيم التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع المرنة FMS ونظم التصنيع الآلية ذاتية التشغيل FMA ونظم التصنيع المتكاملة المراقبة الكترونياً في جميع مراحل التشغيل CIM وغيرها من النظم.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائصها

سوف يتم خلال هذا المطلب دراسة مفهوم المحاسبة الإدارية، مهامها وأهدافها، بالإضافة إلى الخصائص التي تتميز بها.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

#### 1. المفاهيم المختلفة للمحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية كفرع من فروع المحاسبة مازال مفهومه في حالة تبلور وهناك اختلاف حول ذلك وأراء متعددة وفقاً لعدة توجهات، ويمكن تقديم بعض التعاريف عن هذا المصطلح كما يلي:

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، الجزائر، 2014/2015، ص 84.

<sup>2</sup> زياد هاشم يحيى، قاسم محمد الحبيطي، نشأة المحاسبة وتطورها خلال القرن العشرين، 2018، الصفحات 3-6، متاح على الرابط <https://almerja.com/reading.php?idm=97306> تاريخ الاطلاع 2019/12/25، الساعة: 15:37.

**التعريف الأول:** المحاسبة الإدارية هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية أو غير مالية تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** المحاسبة الإدارية هي نظام فرعي وبالتالي جزء من نظام المعلومات المحاسبي، يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة بما يساعد الإدارة بالقيام بوظائفها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** المحاسبة الإدارية أيضا كفرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الإدارة لاستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة وفي اتخاذ القرار.<sup>3</sup>

وأخيرا يمكن القول أن المحاسبة الإدارية هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات ذات طابع مالي وغير مالي وتفسيرها إلى نتائج.

كما تعد أداة لتوفير معلومات وبيانات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات لحل المشاكل التي تواجه المؤسسة في أعمالها اليومية.

## 2. مهام المحاسبة الإدارية

من مهام المحاسبة الإدارية :

- جمع البيانات المالية وغير المالية؛
- تبويب وتلخيص تلك البيانات؛
- إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدرة؛

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، 2015/2014، ص85.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2015، ص 37.

<sup>3</sup> نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص17.

- إعداد القوائم الفترية.<sup>1</sup>

### 3. أهداف المحاسبة الإدارية

أهم الأهداف التي يمكن أن تحققها المحاسبة الإدارية لإدارة المؤسسة تتمثل في:<sup>2</sup>

- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعملية التخطيط؛
- مساعدة المديرين في توجيه عمليات المؤسسة والرقابة عليها؛
- العمل على تحفيز المديرين والموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
- تقويم الموضع التنافسي للمؤسسة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد؛
- المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن الأرباح المناسبة؛
- تخطيط العمليات على المدى القصير والمتوسط والطويل؛<sup>3</sup>
- مراقبة العمليات والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة؛
- حماية الأصول الملموسة وغير الملموسة؛
- قياس الأداء المالي وغير المالي؛
- تساعد في تطوير مقاييس الأداء؛<sup>4</sup>
- توفير معلومات المحاسبة الإدارية اللازمة في بيئة الأعمال.

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، سنة 2016/2015، ص35.

<sup>2</sup> عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية، 2011 ص30 .

<sup>3</sup> Sahal Fateh. Role Du Système Integre De gestion des couts la mesure De La Performance De L'entreprise et la Prise De Decision. Cas pratique hotel cheraton club des pins. These doctorat. science de gestion. Faculte des sciences economies commercial et des sciences de gestion. Universite MHamed bougara- boumardes. Algerie. 2014/2015. P 20.

<sup>4</sup> Rishma vedd. And Reza kouhy. (2001). Management and strategic human resource management. A. UK/ canadian comparative analysis. Journal of applied accounting. Vol 6. ISS 2. P 94 p 95.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الإدارية

من خصائص المحاسبة الإدارية:<sup>1</sup>

أ) **الملائمة:** إن ملائمة المعلومات المحاسبية لموضوع الاستخدام تكون ذات دلالة بحيث يمكن الاستفادة منها عند دراسة المشكلة واتخاذ القرارات بشأنها كلما ركزت المعلومات المحاسبية على ذات الموضوع كلما نجم عن ذلك اختصار للوقت والجهد، وتبرز أهمية معلومات المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار والرقابة ولذلك تكون هذه المعلومات مبنية على الاعتبارات التالية:

- جمع وقياس البيانات المتعلقة بالنشاط؛

- تصنيف وتبويب تلك البيانات بصيغ تتلاءم والتشغيل؛

- تلخيص المعلومات بما يتلاءم واتخاذ القرارات.

ب) **التوقيت:** ويعني أن الحاجة للمعلومات المحاسبية ترتبط بوقت استخدامها فلو فرضنا أن المؤسسة تعاقدت مع أحد عملاءها بتزويده بالمنتجات بفترات منظمة كل أول شهر على طلبه لهذا يستدعي الأمر الحصول على معلومات محاسبية تختص بتكلفة تلك المنتجات لكل فترة محاسبية وهذا يعني تحديد ربح المؤسسة من هذا التعاقد وعليه تقاس جدوى الارتباط في مثل هذه الحالة.

وبالتالي فالتوقيت المناسب هو الذي يعطي المعلومات قيمة أو تفقد فاعليتها إذا قدمت في توقيت غير مناسب والتوقيت المناسب هو درجة توقيت قابلية تحول القرارات المتخذة بواسطة مستخدم المعلومات إلى قرارات فعالة.

إذن ليس المهم هو التوقيت المناسب فقط بل درجة التوقيت المناسب لأن هذا التوقيت له تأثير على قيمة المعلومات التي تصل لمتخذ القرار في الوقت المناسب ولها صفة الاستمرارية لدقتها وأفضل كثيرا من المعلومات تصل إلى متخذ القرار في التوقيت المناسب وليس لها صفة الاستمرارية لعدم دقتها.

ت) **الدقة:** لا شك أن المعلومات المحاسبية التي يحتاج إعدادها إلى فترة زمنية طويلة لتقديمها إلى مستخدميها، تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة، تفضل نظريتها التي يحتاج إعدادها إلى فترة زمنية قصيرة وتتسم بدرجة أقل من الدقة، حيث

<sup>1</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، 2016/2015، ص 33 ص 34.

تزداد بها الأخطاء البشرية نظرا للعجلة في إعدادها كما تؤثر درجة الدقة في المعلومات عن قيمة تلك المعلومات، ومقدار الانتفاع منها مستقبلا بصفة مستمرة وقد أغنتنا بيئة التصنيع الحديثة، واستخدام الحسابات الآلية على نطاق واسع عن التضحية بأحدهما بل اتسمت بالجمع بين الدقة والتوقيت المناسب والشمول.

(ث) **المصدقية:** هنا يثار تساؤل فحواه درجة الوثوق في المعلومات ومحتواه درجة الموضوعية عند تجميع المعلومات والابتعاد عن التغيير بدرجة معقولة ترفع من مقدار مصداقية المعلومات، فلاشك أن زيادة درجة الوثوق في المعلومات تعني زيادة درجة الموضوعية وانخفاض درجة التعبير والعكس صحيح لذلك ينبغي أن يعمل معدوا المعلومات على التحسين المستمر لدرجة المصدقية بتحسين درجة الموضوعية بمعدل أسرع درجة الذخيرة.

(ج) **قابلية القياس والاستخدام:** يجب أن تكون المعلومات يمكن قياسها قياسا ماليا أو كميا أو وصفا سواء كان قياسا لكمية المعلومات أو تكلفة أو قيمة المعلومات مع الأخذ في الاعتبار العوامل المؤثرة في مدى صدق ودقة وسلامة المعلومات المحاسبية.

(ح) **الوضوح:** يجب أن تتميز هذه المعلومات بخلوها من الغموض، حيث تحتاج إلى إعادة صياغتها أو تعديلها لتكلفة إضافية مالية.

(خ) **المرونة:** وتعني الملاءمة لهذه البيانات التي تتولد عنها معلومات ومدى تناسبها مع الظروف ودرجة مرونتها وحاجتها للتغيير.

(د) **القابلية للتحقيق:** ويقصد بها قدرة متخذي القرارات على فحص البيانات بغرض الوصول إلى نفس نتائج.

(ر) **الموضوعية والبعد عن التحيز:** ويقصد بها انعدام الرغبة في تعديل البيانات بغرض الوصول إلى نتائج متميزة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: وظائف المحاسبة الإدارية وعلاقتها مع المحاسبة المالية

سوف نتناول خلال دراسة هذا المطلب وظائف المحاسبة الإدارية وعلاقتها مع المحاسبة المالية.

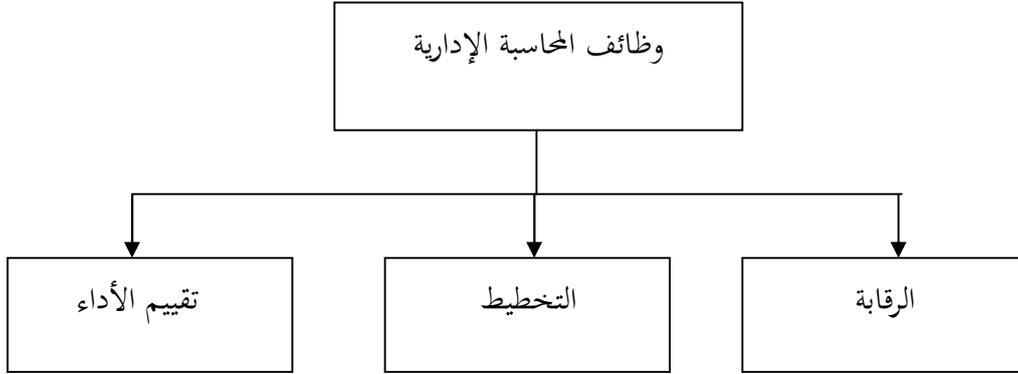
#### الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية

إن للمحاسبة الإدارية مجموعة من الوظائف التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة المؤسسة، والتي يمكن إيضاحها

<sup>1</sup> عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 25

في الشكل التالي:<sup>1</sup>

شكل رقم (01-01): وظائف المحاسبة الإدارية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2010، ص 22 .

**1. التخطيط:** يعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد الحصول عليه والكيفية التي يتم بها انجازه، وأن نجاح أي مؤسسة في تحقيق هدفها يرتبط بدرجة أساسية في الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة.

**2. الرقابة:** هذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة مع العمل المنجز فعلاً بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة على مختلف المستويات، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد أن تكون الخارطة التنظيمية للمؤسسة واضحة، وهناك عدة أنواع للرقابة تتمثل في:

– **الرقابة المانعة:** وهذه الرقابة تبدأ من التخطيط منعا لحدوث الانحرافات؛

– **رقابة الأداء:** وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف؛

– **الرقابة اللاحقة:** والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها.

**3. تقييم الأداء:** ترتبط هذه الوظيفة بتقوم نتائج مراقبة الأداء، ويتمثل دور المحاسبة الإدارية في هذا المجال في تحديد وتحليل الانحرافات التي يتم الإشارة إليها، ولكي يأخذ التقييم مداه لا بد من وضع الحوافز التي تمكن المنفذين من تنفيذ ما هو مخطط له بشكل فعال، إضافة إلى وضع برامج تدريبية للعاملين من أجل كسب الخبرات التي تؤهلهم لتنفيذ مهامهم

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 22

في أحسن وجه.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية بمثابة الأصل الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى للمحاسبة " وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير، وذلك بقصد إعداد تقارير مالية خارجية توفر لمستخدمي هذه التقارير معلومات حالية عن نتيجة أعمال النشاط ومركزها المالي، ولذا يتركز الهدف الرئيسي لهذا الفرع من الفروع المحاسبية على قياس الربح والمركز المالي للمؤسسات".

وتتصف البيانات المحاسبية المالية بأنها تجميعية شمولية على مستوى المؤسسة وتهدف أساسا إلى خدمة أطراف خارجية.

فالمحاسبة المالية لا تفي بكل احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات للأسباب التالية:

- لأنها محاسبة تاريخية إجمالية؛

- تختص بجزء من نشاط المؤسسة وهي العمليات النقدية التي تؤثر على المركز المالي ونتيجة الأعمال؛

- لا تعطي أهمية لعملية التحليل بقدر اهتمامها بعملية التسجيل؛

- لا تساعد بمفردها على قياس النجاح في الأداء وتنفيذ السياسات الموضوعية؛

إذن تستخدم المعلومات المالية بشكل أساسي من طرف المستخدم الخارجي وهو المستخدم الذي لا علاقة له بالأنشطة اليومية للمؤسسة مثل: المستثمر والدائن والعميل، ويعتمد هؤلاء على التقارير المالية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، والهدف الأساسي من المحاسبة المالية هو تسجيل العمليات التجارية للمؤسسة وكتابتها في تقارير بشكل منظم.

أما المحاسبة الإدارية فهي تستخدم من قبل المديرين والمستخدمين الذين ينتمون إلى المؤسسة والذين يتدخلون في الأنشطة اليومية لها، وتبقى المحاسبة الإدارية توفى بحاجة الإدارة للمعلومات الداخلية التفصيلية عن عمليات تكاليف الإنتاج في القسم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2010، ص23.

<sup>2</sup> إبراهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد الثامن، 2017، ص

## 1- أوجه الاختلاف

وترتكز أهم الاختلافات بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية فيما يلي:

- **الهدف:** تهدف المحاسبة المالية إلى إعداد القوائم المالية والتقارير المالية المنشورة لجميع المهتمين بالمشروع، بينما تهدف المحاسبة الإدارية إلى خدمة الإدارة الداخلية للمشروع في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- **المستخدمون:** توجه مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية إلى الجهات الخارجية، بينما توجه مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية إلى الجهات الداخلية في جميع المستويات الإدارية بالمشروع؛
- **الوقت:** تهتم المحاسبة المالية بالأحداث الماضية، فالمحاسبة المالية توفر بيانات ومعلومات عن الأحداث والأنشطة التي حدثت فعلا في الماضي، بينما تركز المحاسبة الإدارية على الأحداث المتوقعة مستقبلا، لخدمة الإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكلها متعلقة بالأحداث المستقبلية؛
- **القيود على المعلومات:** معظم المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية توجه لخدمة الإدارة الداخلية للمشروع، وبناء عليه فالمحاسبة الإدارية غير ملزمة بالقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تلزم بها المحاسبة المالية في إعداد القوائم والتقارير المالية المنشورة؛
- **مخرجات النظام:** إن القوائم المالية التي تعدها المحاسبة المالية يجب أن تنشر للجهات الخارجية المهتمة بمعرفة المركز المالي للمؤسسة والنتائج المحققة وبناء عليه فإن المحاسبة المالية تعتبر إجبارية، وعلى العكس من ذلك نجد أن المحاسبة الإدارية اختيارية فهي لخدمة الإدارة فقط ويرجع الأمر إليها لتقرير ما إذا كانت تنشئ نظاما للمحاسبة الإدارية أم لا؛
- **المرونة:** تتصف المحاسبة الإدارية بمرونة كاملة في مجال إعداد تقاريرها نظرا لاختلاف طبيعة المعلومات التي تحتاجها المؤسسة من مشروع إلى آخر، على العكس من ذلك نجد أن المحاسبة المالية لا تتصف بالمرونة لاعتمادها على قواعد ومبادئ تحكم التقارير المالية، وما هو شكل هذه القوائم والتقارير، ومتى يتم إعدادها؛

- **النظرة إلى المؤسسة:** تتعامل المحاسبة المالية مع المؤسسة كوحدة واحدة فالتقارير المنشورة تظهر نتائج المشروع كوحدة واحدة خلال فترة مالية معينة، ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة، بينما تتعامل المحاسبة الإدارية مع المؤسسة كأجزاء، فهي تهتم بالتفاصيل وتعد تقارير على مستوى الأقسام والوظائف؛<sup>1</sup>

ويمكن كذلك تلخيص بعض الاختلافات من خلال الجدول التالي:

**جدول رقم(01-01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية**

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
1- التقارير للمستفيدين الداخليين (المديرين) لأغراض التخطيط والتوجيه والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات؛	1-التقارير للمستخدمين مثل المساهمون، الدائنون، الجهات الحكومية؛
2- التركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل؛	2- التركيز على النتائج المالية لأنشطة فعلية (نتائج فعلية)؛
3- التركيز على ملاءمة ومرونة البيانات (بيانات تقديرية بناء على أحكام شخصية خبيرة)؛	3- التركيز على الالتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق من البيانات (بيانات فعلية موثقة)؛
4- التركيز على الوقتية في المعلومات (أي تقديمها في الوقت المناسب)؛	4- التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات؛
5- إعداد تقارير تفصيلية قطاعية من الأقسام والمنتجات والعملاء والأسواق؛	5- تحضير بيانات ملخصة عن الشركة ككل؛
6- غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة، ليست إجبارية.	6- إجبارية لأغراض التقارير الخارجية.

**المصدر:** حنيفة. بن ربيع، المعايير الدولية والإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، الجزائر، العدد: 26-2012، ص 36 .

ويمكن إضافة بعض أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

- المحاسبة الإدارية داخلية بشكل صارم، هذا يحميها من أي منافسين أو أصحاب مصلحة خارجيين، بينما المحاسبة المالية عامة للغاية وبالتالي يمكن الوصول إليها من قبل المنافسين والعملاء؛

- المحاسبة المالية توفر بيانات عن التدفقات النقدية والدخل والخسائر والمركز المالي للمؤسسة في حين المحاسبة الإدارية تركز على المعلومات الإستراتيجية والأداء العام ومعلومات إدارة المخاطر؛

- المحاسبة الإدارية تنبؤية وموجهة نحو المستقبل بينما المحاسبة المالية تاريخية بطبيعتها؛

<sup>1</sup> إبراهيم مسلم، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 62 .

- تركز المحاسبة الإدارية على قضايا وجوانب محددة في المؤسسة بينما المحاسبة المالية تركز على المؤسسة ككل<sup>1</sup>.

## 2- أوجه التشابه

بالرغم من الفروقات المذكورة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية إلا أن هناك أوجه تشابه بينهما ويتركز هذا

التشابه في:

- إن كلا من المحاسبة المالية والإدارية تهتم بالمعلومات الاقتصادية والمالية للمؤسسة، فمثلا تحديد تكلفة الوحدة من منتج معين هو جزء من المحاسبة الإدارية، في حين أن الإفصاح عن إجمالي تكلفة إنتاج وبيع منتج معين هو جزء من المحاسبة المالية؛

- إن كلا من المحاسبة المالية والإدارية تتطلب قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وإبلاغها للجهات المعنية، وتجدر الإشارة هنا أن الحاجة للمعلومات المحاسبية للجهات المختلفة المعنية بهذه المعلومات هي المسؤولة عن أغلبية الفروقات بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.<sup>2</sup>

- كلاهما يعتمد على المعلومات المحاسبية فإنه يعتبر ضياعا كاملا للأموال أن يكون هناك نطاقين لتجميع المعلومات معا، لذلك تعتمد المحاسبة الإدارية بكثافة على البيانات الروتينية التي تنتجها المحاسبة المالية (عبر محاسبة التكاليف)؛

- تركز كلا من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وذلك على اختلاف متخذي القرارات من داخل أو خارج المؤسسة.<sup>3</sup>

## المبحث الثاني: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن الاتجاهات الحديثة لإدارة التكلفة تستخدم طرق محاسبية تساعدها على تخطيط ومراقبة التكاليف، وتعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد أهم المداخل المستخدمة في إدارة التكلفة، لما تتميز به من التحديد الدقيق للتكاليف غير المباشرة للمنتجات، وتحسين الرقابة عليها.

<sup>1</sup> Ahmed mouhemed ameen and other. The Impact of Management accounting and How It can Be Implemented into The Organizational culture. Dutch journal of Finance and management.2(1). 02. Ismailia. Egypt. P 2. 3.

<sup>2</sup> إبراهيم مسلم، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 63.

<sup>3</sup> حنيفة بن ربيع، المعايير الدولية والإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، الجزائر، العدد 26-2012، ص 35.

### المطلب الأول: مفهوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كانت نتيجة جهود العديد من المؤسسات والباحثين وذلك بغية تحسين نوعية معلومات التكاليف "T. johnson" تعود أصول هذه الطريقة إلى أوائل الستينات من القرن الماضي، حيث كونت المؤسسة الأمريكية "General Electric" فريق من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف غير المباشرة والسيطرة عليها، حيث يعتقد "T. johnson" أن النظام الموضوع آنذاك مستند على مفاهيم مشابهة لمفاهيم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المستخدمة حالياً، لقد بين "T. johnson" أن فريق المحاسبين في المؤسسة قد استخدموا تعبير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف.

في الحقيقة ومنذ عدة سنوات كانت هناك بعض المبادرات حيث كان الأكاديميون الألمان مثل "Kilger" قد اقترحوا أسس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة، ويعتقد بعض هؤلاء الأكاديميون الألمان أنها المبادرة الأولى لتوضيح موجهاً التكلفة.

لكن المبادرة الرسمية كانت تقريباً سنة 1986 التي تبنتها "CAM-I" حيث وضع هذا الإتحاد مشروعاً لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف، كون فريق هذا العمل يتكون من "Robert Kaplan, Robin cooper" وتم تعيين مدير المشروع "James Brimson" وتوالت بعد ذلك عدة محاولات من جهات عديدة لتحسين نوعية وتقنيات محاسبة التكاليف.<sup>1</sup>

على الرغم من أن أفكار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن أن ترجع لعدة عقود، فإن الشعبية الحالية وتشكيل العناصر ظهر منذ استعماله وتطويره في بعض المؤسسات الصناعية والخدمية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، لكن الفضل الكبير يعود إلى كل من "Robert Kaplan, Robin cooper" حيث قاما لأول مرة بتطبيق عملي للطريقة بتعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ووصفها بالتخصيص في المؤسسة "Union Pacific Juhn Deer" وذلك في منتصف الثمانينيات.

بعد ذلك قام هذان الباحثان بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام بشكل ملفت للنظر، واتبعا عدة

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص 93.

طرق للتقليل من ردة الفعل الراضية لهذا المشروع حيث اتبع أسلوب التمييز بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، مثل نظام تكلفة واحد لا يكفي وقياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح.

بعد ذلك أول ظهور لهذه الطريقة في الكتب العلمية من قبل " Robert Kaplan " سنة 1987 حيث قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود المحاسبة واعترافا بالتناقض والتعسف في قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع نهج جديد لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

فقد كانت هذه الطريقة الجديدة في ذلك الوقت حدا للعشوائية في خفض التكاليف التي سادت أواخر الثمانينيات وبداية التسعينيات حيث أصبح خفض التكاليف هاجس المؤسسات في محاولة منها لتصبح أكثر قدرة على التنافسية.<sup>1</sup>

ويمكن تعريف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كما يلي:

تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أو لا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.<sup>2</sup>

كما تعرف على أنها أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات التكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتحليل تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى المنتجات، بما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد المؤسسة في عمليات اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

كذلك تعرف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أنها أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى

<sup>1</sup> أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، 2010/2009، ص 94.

<sup>2</sup> رشيد قريرة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط في إعادة تحليل وتحليل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، جوان 2018، ص 47.

<sup>3</sup> شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 01، 2019، ص 45.

تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة.<sup>1</sup>

وأخيرا يمكن القول أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي نظام توزيع التكلفة، من خلال تجميع كافة التكاليف وتخصيصها على الأنشطة بناء على موجهات تكلفة ملائمة، حيث أن تكلفة هذه الأنشطة يمكن أن تحمل على المنتجات أو العملاء، بغية الوصول إلى أفضل ما يمكن الوصول إليه من توزيع ملائم للتكاليف.

### المطلب الثاني: شروط وخصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتميز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمجموعة من الشروط والخصائص سوف يتم التطرق إليها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: شروط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

استعمالها يقتضي توفير الشروط التالية:<sup>2</sup>

- أن المنافع المرجوة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة بها لأن تطبيق طريقة ABC هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفذ الكثير من الموارد لذلك على الإدارة التأكد مسبقا من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة؛
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة؛
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة؛
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية؛
- أنه لا يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة.

#### الفرع الثاني: خصائص طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمتع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بمجموعة من الخصائص كالتالي:

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية طبع-نشر-توزيع، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص21.

<sup>2</sup> حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، 2016/2015، ص68.

- تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلفة بكل دقة ووضوح، حيث تبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وأن تخفيض كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد هذه الطريقة وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية؛
- تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما تقدمه من معلومات دقيقة؛
- تساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم طريقة ABC حيث يمكن ربطها مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) بهدف تخفيض الكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالإنتاج بالكامل يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها.<sup>1</sup>
- تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعيرة المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من الموارد.
- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.
- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضا من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: الإجراءات والمشاكل الناتجة عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هناك مجموعة من الإجراءات عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إضافة إلى المشاكل التي تواجهها هذه الطريقة، سوف يتم التطرق إليها في هذا المطلب.

### الفرع الأول: إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أجمعت العديد من الدراسات على أهمية تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC من حيث كونها أسلوبا

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص 166.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح لعشماوي، محاسب التكاليف، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2011، ص 287.

متكاملا يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام تكلفة آخر، تتمثل إجراءات تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة كما يلي:<sup>1</sup>

1- **تحديد الأنشطة:** يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة، ثم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة وذلك لتوفير إمكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.

2- **تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة:** بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدة القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة ثم يتم بعد ذلك تحديد مدى الفترة الزمنية التي تخص بيانات التكلفة.

3- **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي ترغب الإدارة في الحصول على تقرير منفصل عن تكاليف الأنشطة التي تؤدي فيه.

يتم تحديد مراكز الأنشطة بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها: مكان وجود الآلات والمعدات، مقدار تكلفة المنتج، مراكز المسؤولية بالمؤسسة، درجة تعقيد العمليات في المؤسسة.

4- **تحديد مسبب التكلفة:** مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ، ومن أمثلة مسببات التكلفة ما يلي:

الجدول رقم (01-02): أمثلة عن الأنشطة ومسببات التكلفة ضمنها.

نشاط	مسبب التكلفة
- جدول الإنتاج	- عدد دورات الإنتاج
- طلب المواد	- عدد أوامر الشراء
- استلام المواد	- عدد مرات توريد المواد
- مناولة المواد	- عدد مرات أو وقت المناولة
- إعداد تجهيز الآلات	- عدد مرات التجهيز
- تشغيل الآلات	- ساعات تشغيل الآلات
- صيانة الآلات	- عدد مرات الصيانة

<sup>1</sup> محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية بريدة الأهلية، جامعة المسيلة، المجلد 04/ العدد 01، 2019، ص 99.

- رقابة الجودة	- عدد مرات الفحص
- تعبئة المنتجات	- عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية طبع-نشر-توزيع، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص 29.

ويتحقق نجاح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من خلال تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وبشكل دقيق، حيث يتم تتبع التكلفة باستخدام الموارد بالأنشطة المتاحة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات والتي تستخدم أيضا في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة في المؤسسة.<sup>1</sup>

#### الجدول رقم (01-03): أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مراكز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع، الصيانة، والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزاي.	ساعات الآلات؛ ساعات العمل؛ عدد وحدات المخرجات.	تكاليف القوة المحركة؛ تكاليف الصيانة؛ تكاليف العمل؛ جهات صناعية؛ الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات؛ استهلاك معدات الصيانة.
دفعات الإنتاج (الأوامر)	عدد أوامر الشراء؛ إعداد أوامر الإنتاج؛ إعداد تهيئة معدات العمل؛ مناولة المواد.	عدد الأوامر الصادرة؛ عدد مرات استلام المواد؛ عدد أوامر الإنتاج؛ كمية المواد المناولة؛ عدد مرات التوقف؛ ساعات التوقف.	تكاليف إمساك السجلات؛ المهمات المستخدمة؛ تكاليف توقف العمل؛ تكلفة العمل في مناولة المواد؛ استهلاك الأدوات المكتبية؛ معدات مناولة المواد.
المنتج	فحص الجودة؛ اختبار المنتج؛ إدارة مخزون الأجزاء؛ تصميم المنتج؛ التشغيل الخاص (عمل وآلات).	عدد مرات الفحص؛ ساعات زمن الفحص؛ عدد الاختبارات؛ ساعات زمن الاختبارات؛ عدد أنواع الأجزاء؛	تكاليف رقابة الجودة؛ تكاليف معدات الاختبار؛ تكاليف إدارة الأجزاء؛ تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء؛ تكاليف هندسة المنتج؛

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، 2000، ص 29

تكاليف التصميم؛ استهلاك الآلات والمعدات. المتخصصة.	ساعات زمن التشغيل؛ ساعات زمن التصميم.		
مرتبات إدارة المصنع؛ استهلاك المباني؛ العوائد والتأمين؛ تكاليف إدارة الأفراد؛ تسهيلات الخدمات الطبية.	ساعات عمل الآلات؛ ساعات العمل؛ عدد العمال؛ عدد ساعات التدريب.	المصنع بصفة عامة؛ أشغال المباني؛ إدارة الأفراد والتدريب.	التسهيلات.

**المصدر:** محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات جامعة الجزائر 03، الجزائر، جوان 2018، العدد الثالث عشر، ص 272-273.

5- **تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:** بعد تحديد الأنشطة وتكليفها ومراكزها وتحديد مسببات التكلفة لكل نشاط نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب التكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر أساس التحميل (مسبب التكلفة).

6- **تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:** في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: المشاكل الناتجة عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

ينتج عن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدة مشكلات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- صعوبة تجميع الأعمال والمهام في صورة الأنشطة، وصعوبة تجميع واستقصاء ومن ثم توفير البيانات الأساسية اللازمة لتطبيق النظام.

<sup>1</sup> محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، جوان 2018، ص 273.

- صعوبة تحديد الأنشطة وكذلك صعوبة تحديد مسببات التكلفة وصعوبة ربط مسبب التكلفة بوحدة التكلفة في مرحلة تصميم النظام.
- احتساب معدلات تحميل الأنشطة على أساس افتراض أن الموارد تعمل بطاقتها الكاملة.
- بمرور الزمن يؤدي تغيير نوعية المنتجات ومن تم نوعية الأنشطة إلى إعادة دراسة وتحديد الأنشطة والمسببات من فترة إلى أخرى.<sup>1</sup>
- تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية.
- من الواضح أن هناك مشاكل علمية مازالت دون حل مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.<sup>2</sup>
- إن كفاءة استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل، فمن الضروري تحديد أفضل مسبب التكلفة ودراسة الآثار السلوكية له.
- إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها.<sup>3</sup>

### المبحث الثالث: طريقة التكلفة المستهدفة

تعتبر طريقة التكاليف المستهدفة واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها المؤسسات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة بعد الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الزبون ورغباته وضمان الجودة المناسبة للمنتج ومن ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن الميزة التنافسية للوحدة

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 104.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، 2000، ص 44.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص 129.

الاقتصادية وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين.

### المطلب الأول: مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة

لقد ظهرت العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم طريقة التكاليف المستهدفة وأهدافها ووظائفها حيث عرفها sakurai على أنها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".

كما عرفها HORVARTH على أنها "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج بحيث تؤثر عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق".

أما YOSHIKAWA فعرفها على أنها "مجموعة الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف المطلوبة وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل وذلك تسهيلا لتحقيق الأهداف المالية المخططة من قبل الإدارة".

ويرى KATO أنها "مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية والذي يلي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتها التخطيط والتطوير".

ويعرفها BRAUSCH على أنها "أحد الأدوات الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها".

ويعرفها BHIMANI على أنها "نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم عند تصميم منتج جديد أو عند تطوير منتج سابق".

يمكن من خلال المفاهيم السابقة تحديد مفهوم طريقة التكاليف المستهدفة بعد الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- إن التكاليف المستهدفة هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تنظم جميع وظائف المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لتكسبه المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.

- تهدف التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين والتي تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة.

-تحقق التكاليف المستهدفة أهدافها الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر عند إنتاج العديد من المنتجات داخل المشروع الواحد.

يمكن تحديد مفهوم التكاليف المستهدفة على أنها، أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة.<sup>1</sup>

### 1. أهمية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة

تنبع أهمية طريقة التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغيير، ثم لم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصارف المتنافسة، لكن أصبح بمقدور المنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا، تقديم خدمة بتكاليف أقل والقيام بالمنافسة واكتساب الأسواق وتحقيق المعدلات المطلوبة من الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة وتقليل التكلفة، بالإضافة إلى الجودة والتكلفة، يمثل عنصر الوقت الضلع الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس.

### 2. أهداف استخدام طريقة التكلفة المستهدفة

تعددت أهداف طريقة التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث، لكن الهدف المشترك والرئيسي يتمثل في خفض التكلفة والمحافظة على الجودة، وهناك أهداف أخرى كالآتي:

- خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المتناسب مع السعر السائد في السوق؛
- تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بطريقة التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في المؤسسة؛
- التخطيط الاستراتيجي للمشروع بما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره؛

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، السنة الجامعية 2002، ص12،13،14.

- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين؛
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية؛
- تساعد طريقة التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل، في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، كذلك تغير أذواق المستهلكين؛
- تحقيق رغبة العملاء وإشباع احتياجاتهم، بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسب؛
- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في السوق.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

تتم طريقة التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف من بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج وهي بذلك تتفادى حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعمالة، وأجور، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة، كما أنها تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له.

### الفرع الأول: العوامل المؤثرة على طريقة التكلفة المستهدفة

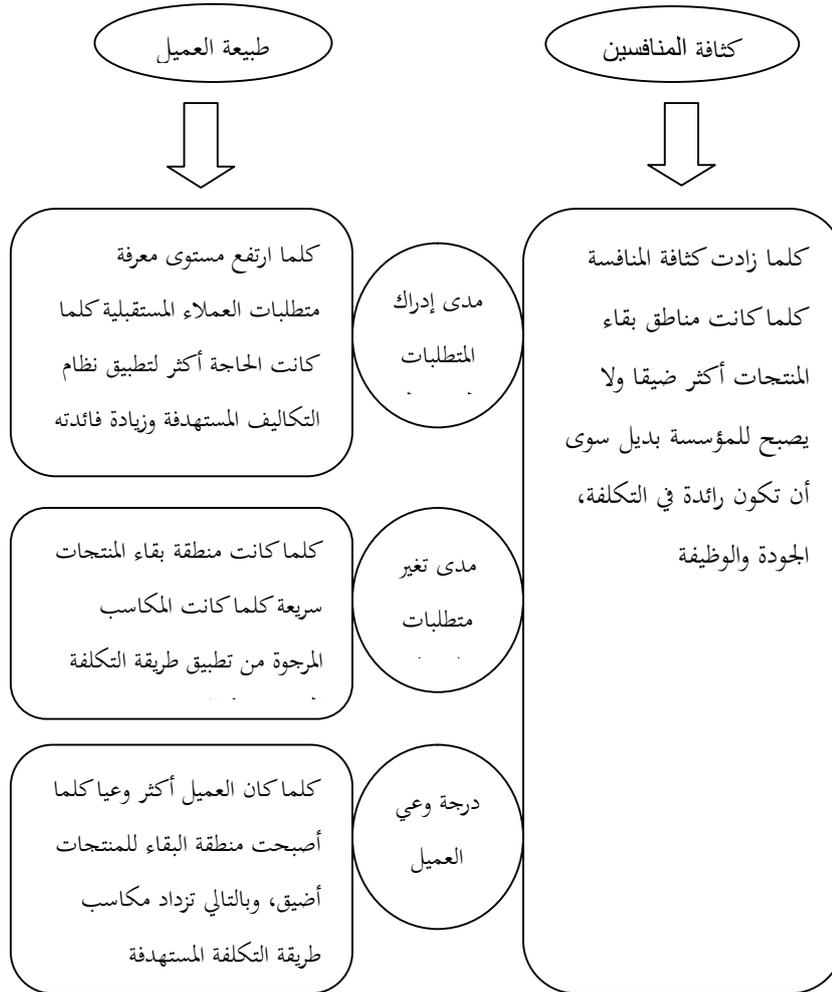
قد قسم الباحثون العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة حسب مايلي:

**على مستوى السوق:** تساعد هذه العوامل في تحديد طبيعة المعلومات التي يتم جمعها عن العملاء والمنافسين وبالتالي تحدد مدى الصعوبة التي يمكن مواجهتها لخدمات نجاح المنتجات عند إطلاقها في السوق يوجد على مستوى السوق عاملان أساسيان يؤثران على التكلفة المستهدفة هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل، والشكل الموالى يشرح هذان العاملان.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، غزة، فلسطين، السنة الجامعية 2010، ص 24، 25.

<sup>2</sup> نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره السنة الجامعية 2017/2018، ص 97.

الشكل رقم (01-02) : العوامل المؤثرة على مستوى السوق



المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية،

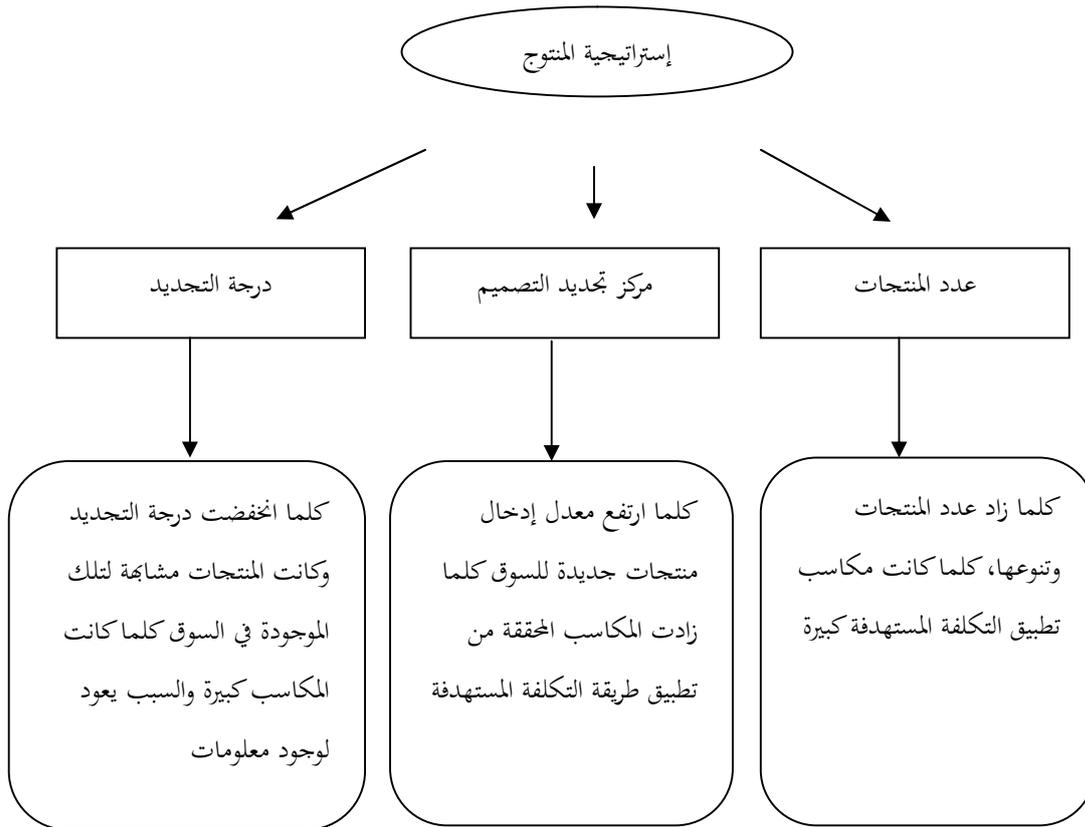
أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، السنة

الجامعية 2018/2017، ص 97.

2. على مستوى المنتج: تساعد العوامل المؤثرة على مستوى المنتج في تحديد طبيعة وكمية المعلومات التي يتم جمعها لتحديد التكلفة التاريخية ومعرفة متطلبات واحتياجات العملاء وتشمل العاملين التاليين:

1.2. إستراتيجية المنتج: تعتبر استراتيجيه المنتج التي تضعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهد المبذول في التكلفة المستهدفة ويمكن تلخيص كيفية تأثير استراتيجيه المنتج على أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الموالي:

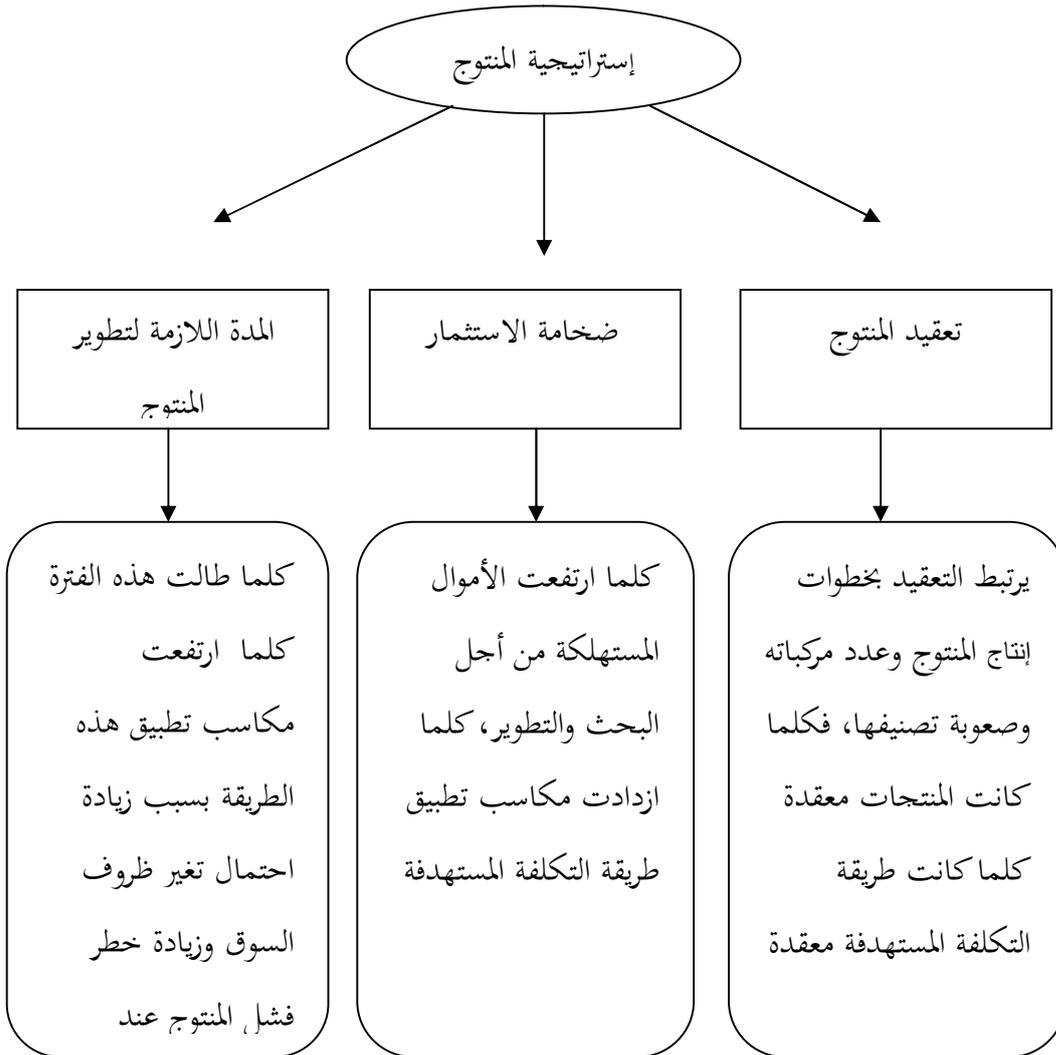
الشكل رقم (01-03): يمثل تأثير المنتج على طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: نجوم قمازي مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، السنة الجامعية 2018/2017، ص98.

2.2. خصائص المنتج: تؤثر خصائص المنتج على طريقة التكلفة المستهدفة من خلال ثلاث خصائص مشروحة في الشكل الموالي.

الشكل رقم (01-04): يمثل تأثير خصائص المنتج على طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، السنة الجامعية 2018/2017، ص 99 .

3. على مستوى المركبات: عن طريق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة نحدد التكاليف المستهدفة للمركبات والتي تتأثر بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها وهذه العوامل هي:

**1.3. درجة التكامل الأفقي:** إن المؤسسات المتكاملة أفقياً تحتاج نسب كثيرة من المدخلات أو اللوازم لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية وبالتالي الاعتماد على موردين أكثر وهنا تزداد أهمية تسييرهم وتزداد معها أهمية التكلفة المستهدفة إذ يمكن تطبيقها على كل مركب من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعار الشراء كما أن إبداع الموردين يعتبر جزءاً مهماً يدخل في تصميم المنتج.

**2.3. القوة اتجاه أغلبية الموردين:** كلما كانت المؤسسة تتمتع بقوة اتجاه أغلبية الموردين أي سيطرة كافية عليهم كلما تمكنت من فرض أسعار الشراء على أغليبتهم وهنا يكون تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة له مكاسب كبيرة.

**3.3. طبيعة العلاقة مع الموردين:** إن قدرة أي مؤسسة مع مورديها على جمع إبداعيها في تصميم منتج ما سيمكنهم من إيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف كما أن زيادة الموردين بشكل متكرر وتنمية روح التعاون بينهم وماركتهم في الحلول التي تواجه المؤسسة في مرحلة التصميم سيمكن من إيجاد حلول مبدعة لرفع جودة المنتج ووظائفه وتخفيض تكلفته.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مراحل تخفيض التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولاً من ملائمة بيئة التصنيع ووجود نظام معلومات تكاليفي متطور من حيث المفاهيم والأدوات وخبرة القائمين عليه، وأيضاً إستراتيجية واضحة ومحددة للإدارة تتلاءم وأهداف المؤسسة، ويجب أن يتم تحديد الهدف من تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، والذي يتمثل في خفض التكلفة ويتم تطبيق هذه الطريقة من خلال المراحل التالية:

#### 1. مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه

يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفصيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديد، لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد، كما يتم في هذه المرحلة العمل على أن تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

<sup>1</sup> نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، السنة الجامعية 2017/2018، ص 100.

## 2. مرحلة تحليل التكاليف

يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير أداء المنتج لوظائفه، وتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وأن عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:

- ❖ إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج؛
- ❖ إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف؛
- ❖ تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل؛
- ❖ إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج؛
- ❖ إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية) للوظائف.

## 3. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة)

يتم في هذه المرحلة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر استخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة إلى أنشطة وتكاليف تضيف قيمة، وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيفة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيفة للقيمة إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيفة للقيمة، والذي يمكننا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة، وعليه يرى كل من (Ibuski et Kaminski) أن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة.

#### 4. مرحلة الإنتاج\_القرار النهائي

بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المؤسسة وذلك لتمكين المؤسسة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة<sup>1</sup>

#### 5. مرحلة تحديد السعر المستهدف

السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج وردود فعل المنافسين ويتحدد السعر المستهدف على أساس مجموعة من العوامل منها:

- تحليل المنافسين؛
- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.

#### 6. مرحلة تقدير تكاليف التصميم

يعرف الربح المستهدف على انه ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين ويتحدد الربح المستهدف على أساس مجموعة من الاعتبارات منها :

- المعدلات السائدة للتوزيعات على الأسهم في المؤسسات المنافسة؛
- حجم المال المستثمر ومصادره الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة؛
- إمكانية التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد مع عدم الإخلال بهيكل التمويل أو أهداف المستثمرين؛
- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة.<sup>2</sup>

#### المطلب الثالث: خصائص ومبادئ التكلفة المستهدفة

لقد ظهرت طريقة التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة متميزة عن غيرها من الأنظمة التكاليفية السابقة لان نشاطها لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المشروع

<sup>1</sup> مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية المجلد 41 العدد 2، 2014، ص 174 .

<sup>2</sup> محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، السنة الجامعية 2012، ص 22.

حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضا بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك، وتتميز كذلك هذه الطريقة بأنها لاتصمم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة لدى المشروع وإنما تصمم المنتجات التي تلبي رغبات العملاء وتشبع احتياجاتهم بجودة وسعر مناسبين.

### الفرع الأول: خصائص طريقة التكلفة المستهدفة

تتميز طريقة التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص، أهمها:

- ✓ هي نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها؛
- ✓ أنها نظام يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة مما يساعد ذلك كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك؛
- ✓ تشرح وتصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛
- ✓ تقوم بتحليل عناصر التكاليف وتدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛
- ✓ تنمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛
- ✓ تستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الاختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا المشروعين عن بعضهما البعض بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لازال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهزا صناعيا وفقط يتم الاستعداد لشرائه وترويجه وبيعه؛
- ✓ هي نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها؛
- ✓ تعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافا للتكاليف المعيارية Standard cost التي تخطط لفترة محاسبية واحدة حيث أنها تحدد التكلفة والربح المناسبين وتجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة

التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلا لفترة محاسبية واحدة؛

✓ تستخدم كأداة جيدة للرقابة وتميز بكونها رقابة مانعة أو وقائية لأنها تتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهي بذلك تختلف عن التكاليف المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع؛

✓ تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة

تقوم طريقة التكاليف المستهدفة على المبادئ التالية:

1. قيادة السعر للتكلفة يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد السعر التنافسي؛
2. التركيز على العميل على الإدارة، معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة وكذا تفضيلاتهم وردود أفعالهم؛
3. التركيز على تصميم المنتج، يقصد بذلك أن هندسة تصميم المنتج تعتبر العنصر الأساسي في عملية خفض التكاليف؛
4. عمل الفريق يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة، استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة من المختصين في بحوث التسويق، هندسة التصميم التجهيز وإدارة التكلفة...؛
5. دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها، هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج؛
6. توجيه سلسلة القيمة، يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون العملاء الموزعون القائمون على خدمات الصيانة... جزءا لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سبق ذكره، السنة الجامعية 2002، ص11.

<sup>2</sup> صالح إلياس مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 24(2)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ص109.

## خلاصة الفصل الأول

بناء على ما تقدم في الفصل الأول فإن المحاسبة الإدارية تعتبر فرعاً من فروع المحاسبة تهدف إلى إعداد الدراسات والتقارير الدورية ومعلومات مالية ومحاسبية التي تحتاج إليها المؤسسة في ترشيد القرارات الاقتصادية.

وقد تطور هذا النوع من المحاسبة نتيجة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية، وأصبح هناك اتساعاً في استخدامها وذلك بتقديم المعلومات المناسبة التي تغطي احتياجات المؤسسة، وأصبحت تحظى بأهمية بالغة في البيئة الأعمال، حيث تقوم المحاسبة الإدارية بالمجموعة من أدوات لتوفير المعلومات المطلوبة في وقت مناسب وبأقل تكلفة.

وقد ساعد تطور المحاسبة الإدارية إلى ظهور أساليب الحديثة ( طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وطريقة التكلفة المستهدفة ) التي كان لها دور إيجابي في مساعدة المؤسسة للقيام بمختلف مهامها.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للميزة التنافسية

## تمهيد

لقد شهدت البيئة التي تعمل فيها المؤسسات تغيرات جوهرية على مختلف المستويات سواء المحلية أو الدولية نتيجة لتكنولوجيا المعلومات وثورة الاتصالات، وتحرير التجارة العالمية، ولم تستثنى أي مؤسسة من تأثيرات العولمة التي فتحت الباب أمام المؤسسات لاستغلال فرص جديدة، لكن في نفس الوقت فرضت عليها تحديات كبيرة، خاصة فيما يتعلق بجدة المنافسة وضرورة مواجهة منافسين جدد قادمين من خارج الحدود.

في ظل هذه التحديات فإن إعادة التفكير في الحاجة لكسب القدرة على التنافس وتحقيق التفوق في سوق يتميز بالمنافسة المفرطة أصبح ضرورة ملحة إذا أرادت المؤسسة المحافظة على كيانها، ويختلف الباحثون في تفسير مكامن هذا التفوق حسب مفهوم كل واحد للميزة التنافسية، فهناك من يرجع مصادر التفوق إلى عوامل ترتبط بالبيئة الخارجية، إلا أن هناك اتجاه نحو تأكيد أهمية ودور الموارد الداخلية والكفاءات في عملية خلق وامتلاك ميزة تنافسية.

يأتي هذا الفصل من الدراسة كمحاولة لفهم العناصر الأساسية للميزة التنافسية، فكل مؤسسة ترغب في احتلال المكانة التنافسية التي تسمح لها بتمييز منتجاتها وزيادة حصتها في السوق، ولتحقيق هذه الوضعية فإن فهم الميزة التنافسية وكيفية تحقيقها والمحافظة عليها أمر ضروري، ويعالج الفصل الثاني هذه المفاهيم من خلال مباحث ثلاثة:

المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: أساسيات حول الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية ودور أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيقها.

**المبحث الأول: ماهية الميزة التنافسية**

تعد المنافسة ظاهرة تلازم ظهورها مع التطور السريع الذي عرفته الاقتصاديات إلى جانب ما أفرزته ثورة الاتصالات والمعلومات، كل هذا أكسب المؤسسات قدرة كبيرة على الإبداع و الابتكار مستخدمة في ذلك جميع الوسائل الكفيلة بضمان تنافسية أعلى وقدرة أكبر على المواجهة والتصدي للمنافسين، وأن تحقيق ذلك يتطلب التحسن والتميز المستمرين في آدائها للاحتفاظ بالموقع، كذلك ضرورة امتلاكها للمزايا التنافسية التي تؤهلها لذلك.

**المطلب الأول: أسباب تطور الميزة التنافسية**

تقوم المؤسسات بتنمية وتطوير المزايا التنافسية الجديدة من خلال اكتشافها لسبل جديدة وأفضل للمنافسة، ولهذا سوف نستعرض بعض الأسباب التي تجعلها تطور من ميزتها التنافسية، فمن بين أسباب التطور نجد:

1. **ظهور تكنولوجيا جديدة:** يمكن للتغيير التكنولوجي أن يخلق فرصا جديدة في مجالات عديدة كتصميم المنتج باستعمال الإعلام الآلي، طرق التسويق الحديثة عبر الانترنت، أي ما يسمى التسويق الإلكتروني وغيرها... وتظهر حاجة المؤسسة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة عند آخر مرحلة من دورة حياة الميزة التنافسية من أجل تخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تميز المنتج . ومن المرحلة الأخيرة تبدأ المؤسسة في تجديد أو تطوير، وتحسين الميزة الحالية، أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للزبون.
2. **ظهور حاجات جديدة للمستهلك أو تغييرها:** عندما يقوم الزبائن بتنمية حاجات جديدة لديهم أو تغيير أولويات الحاجات، في مثل هذه الحالة يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو تنمية ميزة جديدة.
3. **التغيير في القيود الحكومية:** وتتمثل هذه التغييرات أساسا في طبيعة القيود الحكومية في مجالات مواصفات المنتج، حملة حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول إلى الأسواق<sup>1</sup>.
4. **تغيير تكاليف المدخلات أو درجة توافرها:** إن الميزة التنافسية تتأثر في حالة حدوث تغيير جوهري في التكاليف المطلقة أو النسبية للمدخلات مثل: العمالة، المواد الخام، الطاقة، الدعاية، الإعلان، النقل، المواصلات، الآلات.

<sup>1</sup> سمية بن عامر بوران، إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنافسية في المنظمات المعاصرة، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص 110.

5. ظهور قطاع جديد في الصناعة: إن ظهور قطاع سوقي جديد في الصناعة يبرز من خلال خلق ميزة تنافسية جديدة، ويجب التفكير باستمرار في إيجاد طرق جديدة لإنتاج عناصر خاصة في خط الإنتاج<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعريف الميزة التنافسية وأهدافها

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عدة تعاريف مختلفة للميزة التنافسية ثم نذكر مجموعة من أهدافها.

#### الفرع الأول: تعريف الميزة التنافسية

تمثل التنافسية اليوم الكلمة المفتاحية في لغة الأعمال والمؤسسات، فالجميع في المؤسسة وعلى مختلف المستويات التنظيمية يرى أن هذا المصطلح هو أشبه ما يكون سبب تواجد المؤسسات ومبررات مختلف أنشطتها وتصرفاتها التسييرية، لأن التنافسية ينظر إليها على أنها تلك الحالة التي تتجلى فيها المؤسسة لضمان ديمومتها، والتمكن من الوقوف في وجه المنافسة بمفهوم واسع.

#### 1. تعريف التنافسية

يستخدم مصطلح التنافسية على نطاق واسع من جانب العديد من الاقتصاديين، إذ يعد هذا المصطلح من أهم المواضيع التي تلاقي اهتمامهم من حيث الدراسة والتحليل، إلا أنه لم يحدد لها تعريف شامل وفيما يلي نورد التعاريف التالية:

التنافسية هي القدرة على الدعم الدائم للمنافسة، فالمؤسسة التنافسية لديها مجموعة من القدرات التي تمكنها حسب الحالة من الدخول أو الحفاظ أو تطوير المجال التنافسي المشكل من مجموعة القوى التنافسية، فهي قادرة على الدخول في صراع مع أهداف ومشاريع وعمليات هذه القوى.

تعريف لجنة الرئاسة الأمريكية: وترى هذه اللجنة بأن المؤسسة التنافسية هي " التي يمكنها أن تقدم المنتجات النوعية المميزة، وبكلفة منخفضة بالمقارنة مع منافسيها المحليين والدوليين، وبما يضمن تحقيق المؤسسة

للربح طويل المدى، وقدرتها على تعويض المشتغلين بها وتوفير عائد للمالكينها.

<sup>1</sup> علاء فرج الطاهر، التخطيط الاقتصادي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص33.

وحسب acheral martinet يمكن اعتبار التنافسية على أنها كفاءات المؤسسة لمجاهة دائمة ومستمرة للمنافسة، فالمؤسسة التنافسية تمتلك مجموعة قدرات تؤهلها للنمو والبقاء في مجال المنافسة المشكل من مجموعة القوى التنافسية المستمدة من محيطه.<sup>1</sup>

وتعتبر التنافسية درجة نجاح المؤسسة في تحقيق هدفها بالمحافظة على مواقعها التنافسية وبناء مواقع تنافسية أعمق بينها وبين مثيلاتها من المؤسسات، من خلال تقليل نسبة الأخطاء والعيوب في الإنتاج، زيادة الحصة السوقية وزيادة الإنتاج والاهتمام بالابتكار ونمو المبيعات.<sup>2</sup>

## 2. تعريف الميزة التنافسية

يوجد العديد من المقاربات في تعريف الميزة التنافسية نجد من بينها:

يرى porter أن الميزة التنافسية هي القيمة التي تستطيع المؤسسة تحقيقها لعملائها بما تسمح لها تكاليفها وقدرتها المالية بخلقها، حيث يكون العملاء مستعدون لدفع المال للحصول عليها.

وتعرف أيضا على أنها قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية والمعلوماتية، بالإضافة للكفاءات وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق إستراتيجيتها التنافسية.<sup>3</sup>

ويرى reed & deffilpi أنها الموقع الفريد الذي تطوره المؤسسة من خلال الاستخدام الفاعل لمهاراتها ومصادرهما مقارنة بالمنافسين، إنّ تحقيق الميزة التنافسية سيولد بشكل مباشر وضمني أداء عالي للمؤسسة.

والميزة التنافسية هي ميزة تنفرد بها المؤسسة على المنافسين التي تكتسبها مما يوفر للمستهلكين أكبر قيمة، إما عن طريق خفض أو من خلال توفير المزيد من الفوائد والخدمات التي تبرر ارتفاع الأسعار، والمؤسسة التي لديها ميزة تنافسية تنفذ إستراتيجيتها عندما يكون المنافسين غير قادرين على تكرارها أو يجدها مكلفة جدا في حالة تقليدها، لا يمكن

<sup>1</sup> برو هشام، تحليل المنافسة على مستوى القطاع السياحي (حسب نموذج قوى المنافسة لمايكل بورتر)، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ديسمبر 2019، المجلد 11، العدد 02، ص124.

<sup>2</sup> بن حسان حكيم، دور إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد 24، ص301.

<sup>3</sup> عيسى نبوية، إدارة رأس المال الفكري والقدرات التنافسية لبعض المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص60.

للمؤسسة أن تكون على ثقة من أنّ إستراتيجيتها قد استقرت عند ميزة تنافسية واحدة أو أكثر، إلا بعد أن تكون جهود المنافسين لتكرار إستراتيجيتها قد باءت بالفشل، وسرعة المنافسين لتكرار الإستراتيجية يحدد مدى استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة<sup>1</sup>.

وتعرف الميزة التنافسية بأنها الأداة المنظمة لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة بشكل يجعلها منفردة ومتميزة في خلق القيمة لا يستطيع بقية المنافسين تحقيقها لأنشطتهم، ويمكن أن تحافظ عليها لمدة طويلة من الزمن، إذا ما استندت على عمليات معرفية ذات منهجية وإدارة واضحة<sup>2</sup>.

لم تعد المنافسة مجرد الإنتاج بأقل التكاليف بل تعدت ذلك في اقتصاد تنافسي عالمي إلى ترسيخ مبدأ الجودة، التميز، وهو ما يسمح بالمنافسة على الرغم من ارتفاع التكاليف، ويحتاج النهوض بالجودة والتنوعية إلى موارد بشرية علمية ذات مواهب متعددة تستطيع السيطرة على التكلفة وإبداع أشكال التميز والإتقان في المنافسة<sup>3</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف الميزة التنافسية على أنها:

المهارة أو تقنية المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون، يؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يقبلون هذا الاختلاف والتميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون.

### الفرع الثاني: أهداف الميزة التنافسية

من بين الأهداف التي تسعى إليها الميزة التنافسية:

- تشجيع المنافسة وخلق بيئة مناسبة للمنافسة في الأسواق المحلية والدولية وذلك من خلال تعزيز المنافسة السوقية وتحقيق الفعالية في توظيف الموارد وعدالة الدخول إلى الأسواق والخروج منها؛
- إعطاء فرصة لكل المؤسسات لتحقيق مستويات الإنتاج بأقل التكاليف الممكنة وتوفير الحصة السوقية الملائمة؛

<sup>1</sup> أحمد يوسف، دهوم محمد الأمين، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، الجزائر، 2019/05/25، المجلد 08، العدد 01، ص152-153.

<sup>2</sup> مبروك صليحة، شراء صابر، تكنولوجيا المعلومات كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة المنهج الاقتصادي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2019، المجلد 02، العدد 02، ص243.

<sup>3</sup> مصطفى يوسف الكافي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، الطبعة الأولى 2017، ص210.

- القضاء على شبخ الاحتكار ، الذي يؤدي إلى زيادة الأسعار وتقليص العرض وحماية المستهلك منه ؛<sup>1</sup>
- إيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء؛
- تحسين الثقة وأداء العمل للعاملين؛
- تحسين المشاركة والمسؤولية المجتمعة؛
- تحسين نوعية المخرجات؛
- العمل على إيجاد بيئة تدعم وتحافظ على التحسين المستمر في أداء المؤسسات؛
- تحقيق مستويات إنتاجية أفضل؛<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أبعاد وخصائص الميزة التنافسية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أبعاد الميزة التنافسية وخصائصها.

#### الفرع الأول: أبعاد الميزة التنافسية

تحدد الميزة التنافسية من خلال ثلاثة أبعاد نستعرضها بإيجاز فيما يلي:

- **جودة السلع والخدمات:** نتيجة للتغيرات السريعة والتطورات المتعاقبة، زاد اهتمام مؤسسات الأعمال بتقنية رغبات المستهلكين والحرص على إرضائهم إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوك المستهلك، بل أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما أوجب على مؤسسات الأعمال التي ترغب في البقاء في المنافسة وتحقيق مزايا تنافسية أن تضع منتجات ذات جودة عالية، وتعد الجودة مطلبا لجميع المؤسسات سواء الصناعية منها أو الخدمية، العامة أو الخاصة، فهي تشكل عاملا أساسيا لنجاح المؤسسات لما لها من دور في استغلال الموارد وتحقيق الموقع التنافسي في السوق.
- كما أن الجودة تعد من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبائن.

<sup>1</sup> بن نامة نورية، التسويق الإلكتروني كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: شركة اتصالات الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر، 2012/2013، ص25.

<sup>2</sup> حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة ميدانية في شركة الروائح والورود لصناعة العطور، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، 2006/2007، ص14.

وإن المنتجات ذات الجودة العالية تسهم في تحسين سمعة منظمة الأعمال وتحقق رضا الزبائن، فضلا على أن مؤسسة الأعمال يمكن لها أن تفرض أسعارا أعلى في حالة تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية متطلبات الزبائن.

● **الكفاءة:** وينظر لها من عدة جوانب، فقد تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، حيث كلما ارتفع معدل كفاءة مؤسسة الأعمال كلما قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة وبذلك تنخفض التكاليف مقارنة بالمنافسين مما يسمح ببناء الميزة التنافسية.

كما تعد الكفاءة العامل الحاسم في مدى استمرار وبقاء ونجاح مؤسسة الأعمال لذا لا بد من سعيها لتحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكلفة.

تعد الكفاءة من الركائز الأساسية في نجاح مؤسسة الأعمال وتفوقها من خلال الوقوف أمام مؤسسات الأعمال المنافسة ومساعدتها في الوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية لمنتجاتها في السوق، حيث أن عدم اهتمام مؤسسة الأعمال بالاستخدام الأمثل لمواردها قد يكون السبب وراء تدهورها.

● **مرونة الاستجابة لمتطلبات العملاء:** لقد أصبح العميل أكثر انتقاء وأكثر تعقيدا في احتياجاته وتوقعاته من مؤسسات الأعمال ومن ثم تحولت أهداف المؤسسات الرائدة إلى تحقيق الأسرع والأجود والأرخص، وهو ما ينتج آفاق واسعة للمنافسة من خلال تحديث الأساليب والممارسات في خدمة العملاء وإتباع احتياجاتهم وتحقيق رغباتهم وضمن رضاهم لما تقدمه من سلع وخدمات، وتحقق الاستجابة لحاجات العميل من خلال فكرة التركيز عليه، أي جعل العميل محور اهتمام مؤسسة الأعمال وتوقع طلبه وغيرها من الأمور من خلال نظم المعلومات التسويقية والبحوث التسويقية بالإضافة إلى محاولة كسب العملاء بشتى أنواع الدعاية والإشهار وإتباع حاجتهم مع سرعة الاستجابة، أي توفير ما يحتاجونه في الوقت المطلوب من أجل كسب الميزة التنافسية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: خصائص الميزة التنافسية

تتمثل خصائص الميزة التنافسية فيما يلي:

✓ تشتت من رغبات وحاجات الزبون؛

<sup>1</sup> معاذ ميمون، دور التسويق الأخضر في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دراسة حالة منظمة الأعمال تويوتا Toyota، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران 2، الجزائر، 2018/2019، ص 126.

- ✓ تقدم المساهمة الأهم في نجاح الأعمال؛
- ✓ تقدم قاعدة للتحسينات اللاحقة؛<sup>1</sup>
- ✓ أن تكون مستمرة ومستدامة، بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير؛
- ✓ متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى؛
- ✓ أن يتناسب استخدام الميزة التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها على المدى القصير والبعيد؛<sup>2</sup>
- ✓ أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- ✓ تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- ✓ تنعكس في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للمشتريين أو كلاهما.
- ✓ تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.<sup>3</sup>

### المبحث الثاني: أساسيات حول الميزة التنافسية

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى أساسيات الميزة التنافسية "مصادر ومحددات"

#### المطلب الأول: مصادر الميزة التنافسية

تتميز الميزة التنافسية بمصدرين هما:

أ. **المصادر الداخلية:** تتضمن الموارد التي تمتلكها المؤسسة والأنشطة والمهارات التي تقوم بها، فالموارد تشمل جميع الموجودات الرأسمالية والمالية والموجودات البشرية التي تمثل المعرفة والمهارات والموجودات التنظيمية، إنّ تميز المؤسسة بامتلاك موارد بشرية ذات مؤهلات علمية متقدمة أو امتلاكها لرأس مال كبير قياساً بالآخرين يجعلها تتميز عن المنافسين والأهم هو كيفية إدارة المؤسسة واستخدام هذه الموارد، أما الأنشطة والمهارات فتتعلق أساساً بالإدارة

<sup>1</sup> سمية بن عامر بوران، مرجع سبق ذكره، 2016، ص 99.

<sup>2</sup> مبروك صليحة، شراء صابر، مرجع سبق ذكره، 2019، ص 244.

<sup>3</sup> خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009، ص 356.

وأنتشطتها التي تقوم بها، ولا يكفي أن تكون الموارد والمهارات قادرة على جعل المؤسسة تتنافس مع الآخرين، بل يجب أن تجعلها تتفوق عليها لتعد موارد قادرة على تحقيق الميزة التنافسية.<sup>1</sup>

**ب. المصادر الخارجية:** أشارت بعض الدراسات إلى أن البيئة الخارجية قد تشكل مصدرا للميزة التنافسية، إذ تضم البيئة الخارجية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية، والديمقراطية والتكنولوجية والتي تؤثر في المؤسسات بالاتجاه الإيجابي أو السلبي، وعلى الرغم من أن كلا من المصادر الداخلية والخارجية لها دور في خلق وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة إلا أنه يعول على المصادر الداخلية أكثر، فإن كانت عوامل البيئة الخارجية تمثل فرصا للمؤسسة وظروف مناسبة لها، فإن الميزة لا تتحقق إلا من خلال موارد وقدرات المؤسسة من خلال قدرتها على التعامل مع الظروف واستثمار تلك الفرص.

ويمكن تقسيم الموارد التي تعتمد في تحقيق الميزة التنافسية إلى أربعة موارد وهي:

**1. الموارد الأساسية:** توصف الموارد الأساسية بتلك الموارد التي لا يمكن للمؤسسة العمل من دونها وتمثل بطاقة الدخول وأدنى المتطلبات الأساسية للمشاركة ببدء المشروع.

**2. الموارد السطحية:** وهي تلك الموارد الضرورية التي يمكن استئجارها أو شراؤها.

**3. الموارد التنافسية:** وتشمل الموارد التنافسية تلك التي تستمد المؤسسة منها قيمتها المضافة.

**4. الموارد الإستراتيجية:** هي تلك الموارد الفريدة بإحدى المؤسسات، والتي يمثل إهمالها خلق فجوة لا يمكن ردمها من قبل المؤسسة لتعزيز تنافسها وتكون غير متجانسة، ويمكن نقلها.<sup>2</sup>

ويمكن تحديد مجموعة من مصادر الميزة التنافسية من خلال النقاط التالية:

- القوى العاملة المؤهلة والمدربة والتي تمتلك الكفاءات والمهارات والقدرات والخبرات التي تستطيع تحقيق التميز عن غيرها من المنافسين.
- الأدوات التكنولوجية العالية التي تدعم تميز المنتج النهائي للمؤسسة وتخلق له علامة تجارية تتميز به عن غيرها من العلامات التجارية الأخرى.
- الخبرات الطويلة والاستثمار المستمر والتي ترتبط بمراكز البحث وتطوير المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلك النهائي.

<sup>1</sup> عبد الناصر علك حافظ، وليد حسين عباس، الأنماط القيادية الطريق لبناء الميزة التنافسية المستدامة، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص 112.

<sup>2</sup> عبد الناصر علك حافظ، وليد حسين عباس، المرجع نفسه، 2016، ص 113.

- الإبداع Innovation الذي يمس جوهر المؤسسات الإبداعية والمتمثلة بالتحسين المستمر للخدمات المقدمة للزبائن من أجل زيادة قيمتها وتفردتها Differentiation عن المنافسين.
- تطور ثورة المعلومات Evolution of information حيث تشمل التكاليف المرتبطة بالحصول على المعلومات ومعالجتها وتوزيعها داخل المؤسسة والتي بدورها تعمل على تغيير الطريقة التي تدار بها المؤسسة.
- تطور تكنولوجيا المعلومات Information technology تعمل على تغيير النهج الذي تتبعه المؤسسات في إدارة عملياتها والذي يؤثر بشكل كلي على عملياتها الإنتاجية والأهم من ذلك المنتج المتميز النهائي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: محددات الميزة التنافسية

إن فكرة الميزة التنافسية تتعلق بعملية بحث المؤسسة عن العوامل التي تميزها على منافسيها، وذلك ما يمكنها من تحقيق الريادة وخلق الوضعية التنافسية في السوق وتحدد الميزة التنافسية انطلاقاً من:

**حجم الميزة التنافسية:** تحقق الميزة التنافسية سمة الاستمرارية، إذ تمكن المؤسسة من المحافظة على ميزة التكلفة

الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، وبشكل عام كلما كانت الميزة أكبر كلما تطلب

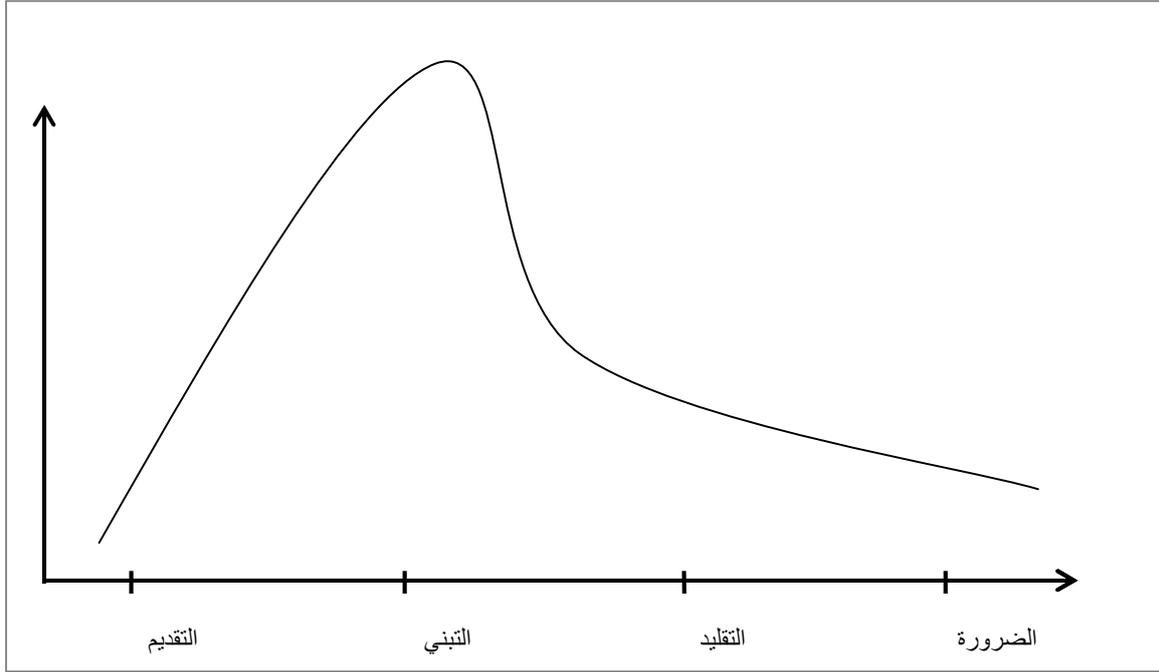
مجهوداً أكبر من المؤسسات الكبرى للتغلب عليها أو تحديد أثرها.

ومثلما هو الحال من خلال دورة حياة المنتجات الجديدة فإن للميزة التنافسية دورة حياة ويمكن تمثيل ذلك من

خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> مصطفى يوسف الكافي، مرجع سبق ذكره، 2017، ص212.

## الشكل رقم (01-02): دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: العوفي فاطمة الزهراء، إدارة المعرفة كميزة تنافسية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2018/2017، ص 105.

من خلال الشكل نستطيع توضيح وتقديم شرح مفصل لمراحل الميزة التنافسية وهي:

- أ. **مرحلة التقديم:** تمثل أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج لكثير من التفكير والاستعداد المادي والمالي وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشارا أكثر فأكثر.
- ب. **مرحلة التبني:** هنا تعرف الميزة التنافسية نوعا من الاستقرار من حيث الانتشار لأن المنافسين بدؤوا يركزون عليها وتكون الموفورات في هذه المرحلة أقصى ما يمكن.
- ج. **مرحلة التقليد:** يتراجع حجم الميزة التنافسية وتنتج تدريجيا إلى الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة وبالتالي يتراجع تفوقها عليهم، ومن تم انخفاض من الموفورات.

د. **مرحلة الضرورة:** تظهر هنا ضرورة تحسين الميزة التنافسية الحالية وتطويرها بشكل سريع أو إنشاء ميزة جديدة على أساس مختلف تماما عن الميزة الحالية، وإذ لم تتمكن المؤسسة من تحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما، وعندها تكون من الصعوبة إمكانية العودة إلى التنافس من جديد.<sup>1</sup>

**2. نطاق التنافس:** إن النطاق يعبر عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق موفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة، ويمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمة بأقل تكلفة.<sup>2</sup>

إن التوسع في نطاق النشاط يمكن أن يحقق موفورات في التكلفة مقارنة بالمؤسسات الأخرى المنافسة ومن أمثلة ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات، تقديم خدمات مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، أو مناطق مختلفة أو نشاطات مترابطة وفي المقابل يمكن للنطاق الضيق أن يحقق الميزة التنافسية من خلال التركيز على سوق معين وخدمة بأقل تكلفة أو تقديم خدمة مميزة له.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية

سوف يتم إبراز في هذا المطلب الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية: إستراتيجية قيادة التكلفة وإستراتيجية التمييز إضافة إلى إستراتيجية التركيز.

#### الفرع الأول: إستراتيجية قيادة التكلفة

تعتبر إستراتيجية قيادة التكلفة من بين الإستراتيجيات التنافسية الأساسية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة حسب ما ذهب إليه مايكل بورتر، وتقوم هذه الإستراتيجية على مبدأ تخفيض تكاليف التوزيع والترويج لكي تتمكن من تقديم منتجات ذات أسعار منخفضة مقارنة مع باقي المنافسين مع مراعاة مستوى متوسط نسبيا من الجودة.

<sup>1</sup> العوفي فاطمة الزهراء، إدارة المعرفة كميّة تنافسية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2018، ص 104-106

<sup>2</sup> بشار يزيد الوليد، التخطيط والتطوير الاقتصادي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 37.

<sup>3</sup> زاهية لعرف وآخرون، آليات تنشيط الخدمة المصرفية لتفعيل الميزة التنافسية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018، العدد 03، ص 293.

الغاية في إتباع إستراتيجية قيادة التكلفة تتوقف على ما تريده المؤسسة من وراء ذلك، فهناك من المؤسسات من تهدف إلى تحقيق عائد أكبر وذلك لاستثماره في ميادين البحث والتطوير للاحتفاظ بوضعيتها كقائد السوق مثل ما تفعله مؤسسة « IBM » مثلا، ولكن معظم المؤسسات تطمح لأن تكون قائدة التكلفة بهدف تحطيم الأسعار وجلب أكبر قدر من المستهلكين لتكوين أكبر حصة سوقية ممكنة.

إذن قيادة التكلفة هي الإستراتيجية التي تسعى إلى تدعيم وترسيخ ميزة التكلفة حيث تقوم المؤسسة بتوجيه جميع جهوداتها نحو هدف أساسي، تخفيض التكاليف الكلية (الإنتاج، التصميم، التسويق، التكاليف المالية، الإدارية... الخ) فالميزة التنافسية للمؤسسة في هذه الحالة تعتمد على مدى القدرة على تخفيض هذه التكاليف، حيث أن المؤسسة الأكثر تنافسية هي التي تتمتع بتكاليف أقل.<sup>1</sup>

يحتاج تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة إلى جملة من الظروف أو المتطلبات اللازمة لنجاحها، حيث يشير « MILLER 1988 » إلى أن المؤسسات التي تطبق إستراتيجية قيادة التكلفة تعمل في بيئة أقل عرضة للتغيرات البيئية، وأنها تستهدف الزبائن الذين يهتمون بالسعر أكثر من جودة المنتج أو شكله.

يمكن للممارسات أن تؤثر في إستراتيجية قيادة التكلفة في النواحي التالية:

- الممارسات الخاصة بتوسيع الحصة السوقية وفتح أسواق جديدة لتصريف أكبر قدر ممكن من المنتجات والاستفادة من موفورات بحجم كبير، كأن تقوم مؤسسة التسويق بإبرام عقود خارجية مع أكثر من دولة على منتج معين (المنتجات الصينية التي تغزو معظم الأسواق).
- الممارسات الخاصة بزيادة إنتاجية المورد البشري وكفاءته والتي تنعكس على تخفيض التكاليف، كأن تقوم إحدى الشركات بفتح فرع لها للاستفادة من إنتاجية المورد البشري وانخفاض تكلفته.
- الممارسات الخاصة بتقليل الهدر والتلف والأخطاء والعيوب في الإنتاج والعمليات، كأن يقوم العمال أنفسهم بالفحص الذاتي إضافة لتقنيات ضبط الجودة.

<sup>1</sup> عبيد الله فطيمة، دور إستراتيجية إفراج النشاطات في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسات، أطروحة دكتوراه في التسويق الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص 60.

- الممارسات الخاصة بالحصول على موردين ذوي كفاءة عالية وأسعار منافسة كأن تقوم إدارة التوريد والإمداد بإبرام عقود طويلة المدى على المواد الأولية الأساسية ذات الاستعمال الكبير وبالتالي يمكن أن تحصل على أسعار أقل.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: إستراتيجية التميز

يقال عن الشيء إنه مميز إذا اختلفت بصفات غير موجودة لدى غيره حيث يسعى إليها الجميع، وكذلك إستراتيجية التميز هي أن تتمكن المؤسسة من توفير خصائص متميزة لمنتجاتها لا تشترك فيها المؤسسات الأخرى، تسعى المؤسسة من خلال هذه الإستراتيجية إلى الانفراد بمجموعة من الخصائص يتم تقديرها من طرف الزبائن والمستهلكين، ويساعد هذا التميز على جذب أكبر عدد ممكن من الزبائن والمستهلكين، وكسب ثقتهم ووفاءهم.

إن التميز هو القدرة التي تتجاوزها المؤسسة من أجل تقديم عرض مختلف عن عرض المنافسين مع الفهم الجيد أن التميز لا يوجد إلا إذا قام السوق بقبوله، تسعى المؤسسة إلى الانفراد ببعض المقاييس التي يقدرها الزبائن بكثرة، حيث تختار خاصية أو مجموعة من الخصائص التي يدرك العديد من زبائن القطاع بأنها ذات أهمية ثم تجد لنفسها وضعية تصبح من خلالها المشبع الوحيد لهذه الحاجات.

وتختلف طرق التميز من قطاع إلى آخر وتتخذ عدة أبعاد نذكر منها:

- تصميم مميز للمنتج عن المنتجات المنافسة.
- تكنولوجيا مميزة.
- خصائص مميزة للمنتج.
- خدمات ما بعد البيع أو طرق مميزة في التوزيع.

كما أن إستراتيجية التميز موجهة للسوق الكبير الحجم وتنطوي على الابتكار وتطوير المنتج أو الخدمة على النحو الذي يتم ادراكه على أنه شيء فريد أو مميز.

<sup>1</sup> مصطفى محمد الدرويش، الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2013، ص 117-118.

يمكن لهذه الميزة أن تعطي للمؤسسة قوة أكبر في السوق، بحيث أنها تتمكن من فرض أسعار أعلى مقارنة بالمنافسين الآخرين، لكن في المقابل تكون منتجاتها ذات نوعية متميزة.<sup>1</sup>

وحسب مفهوم برتراند « Bertrand » فإن المنافسة التامة في المؤسسات تقود في النهاية إلى تساوي الأسعار مع التكاليف الحدية مما يؤدي إلى انعدام الأرباح، وتعتبر إستراتيجية التميز بمثابة اختيار بديل بالنسبة للمؤسسة لتفادي سلبات المنافسة القائمة على أساس الأسعار، وهذا بتقديم منتجات تتناسب مع توقعات الزبون لزيادة مستوى رضا هذا الأخير وبالتالي المبلغ الذي يكون عنده مستعدا لدفعه مقابل السلعة أو الخدمة المقترحة.

إن إستراتيجية التميز تقوم على مبدأ جعل الزبون ينظر إلى منتجات المؤسسة بنظرة مختلفة مقارنة مع المنافسين.<sup>2</sup> وتعمل هذه الإستراتيجية على تميز المنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة عن طريق خلق شيء ما، تدركه الصناعة على أنه متميز ومنفرد، ويمكن لصيغ التميز أن تتخذ أشكالا عدة منها: التصميم، النوعية، تكنولوجيا خدمات الزبائن، شبكة الموزعين والباعة، وصورة نوع المنتج في أذهان المستهلك.

وتحقق هذه الإستراتيجية ميزة يمكن الدفاع عنها، حيث يوفر التميز حاجزا إزاء العداء التنافسي بسبب الولاء للعلامة التجارية من قبل الزبائن، مما ينتج عنه حساسية أقل للأسعار، وتؤدي إلى زيادة هامش الأرباح مما لا يستدعي الحاجة إلى مركز الكلفة المنخفض، وتكون المؤسسة التي تقوم بتمييز نفسها للحصول على ولاء الزبائن في موقف أفضل إزاء المنتجات البديلة مقارنة بمنافسيها.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: إستراتيجية التركيز

هي استراتيجية تنافسية موجهة إلى قطاع محدد من السوق المستهدف أو إلى مجموعة من المشترين دون غيرهم، وذلك بدلا من التعامل مع السوق ككل، وحسب بعض تتمثل إستراتيجية التركيز في اختيار مجال المعركة التنافسية، ويكون ذلك في قطاع سوقي محدد من طرفها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> معارف محمد، دراسة الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية حالة المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2012، ص 126.

<sup>2</sup> مسعود طحطوح، أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماجستير تخصص تسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 35.

<sup>3</sup> كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية للعبة والمنافسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 163.

<sup>4</sup> بن يمينة خيرة، البيئة التنافسية وتأثيرها على القرار الإستراتيجي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس سيدس بلعباس، الجزائر، 2013/2012، ص 193.

إن نجاح المؤسسة في تطبيق هذه الإستراتيجية يتطلب منها توفير جملة من الشروط نوجزها في النقاط التالية:

- تعدد حاجات المشترين، بحيث يمكن التركيز على جزء منهم؛
- عدم وجود منافسة في نفس مجال تخصص المؤسسة؛
- أن تكون حدة المنافسة كبيرة ما بين المتنافسين بحيث تصبح بعض القطاعات أكثر إغراءً وجذباً من قطاعات أخرى.

وتقوم المؤسسة بتحديد القطاع الذي تعمل فيه انطلاقاً من جاذبيته، التي تبنى على معرفة المؤسسة به، والأرباح التي يمكن تحقيقها فيه، شدة المنافسة فيه، هذا بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسة على الإمكانيات التي تسمح لها بمواجهة الطلب في هذا الجزء من السوق.<sup>1</sup>

إستراتيجية التركيز هي اختيار مجال المعرفة التنافسية، ويكون ذلك في قطاع سوقي محدد من طرفها، فهي إستراتيجية مختلفة تماماً عن سابقتها لأن التنافس هنا يركز على هدف واسع، حيث تتطلب هذا الإستراتيجية التركيز على مجموعة خاصة من الزبائن أو على قطاع سوقي لمجموعة من المنتجات، ويمكن لها أن تأخذ عدة أشكال مقارنة بالإستراتيجيتين السابقتين.

<sup>1</sup> زغدار أحمد المنافسة، التنافسية والبدائل الإستراتيجية، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص53.

الشكل رقم (02-02): الإستراتيجيات العامة للتنافس



المصدر: حريق خديجة، الدور الإستراتيجي للكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016، ص 94.

كل السياسات الوظيفية تتطور إذا سطرت هذا الهدف، فهي إستراتيجية تركز على فكرة مفادها أن المؤسسة قادرة على خدمة هدفها الإستراتيجي وبفاعلية أكبر.<sup>1</sup>

تستند هذه الإستراتيجية على أساس اختيار مجال تنافسي محدد في داخل قطاع الصناعة بحيث يتم التركيز على جزء معين من السوق وتكثيف نشاط المؤسسة التسويقي فيه، والعمل على استبعاد الآخرين ومنعهم من التأثير في حصة المؤسسة.

بعد التعرض إلى الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية سوف يتم إبراز مختلف متطلبات هذه الإستراتيجيات حسب ما بينه بورتر porter من خلال الجدول رقم (02-01) كمايلي:

<sup>1</sup> حريق خديجة، الدور الإستراتيجي للكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016، ص 39-94.

الجدول رقم(02-01): استراتيجيات بوترتر porter الثلاث ومتطلباتها

الإستراتيجية	المهارات والموارد المطلوبة	المتطلبات التشغيلية
قيادة التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- استثمار رأسمالي متواصل مع توفر مزيد من رأس مال في متناول اليد</li> <li>- مهارات هندسية في مجال العمليات</li> <li>- الإشراف المكثف للعمل</li> <li>- تصميم المنتجات بشكل يؤدي لسهولة التصنيع</li> <li>- نظام التوزيع ذو التكلفة المنخفضة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ رقابة محكمة على التكاليف</li> <li>▪ إعداد تقارير رقابية ومراجعة تفصيلية متكررة</li> <li>▪ تنظيم ومسؤوليات واضحة</li> <li>▪ حوافز مبنية على تحقيق الأهداف الكمية</li> </ul>
التميز	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قدرات تسويقية عالية</li> <li>- هندسة المنتجات</li> <li>- الاتجاه نحو الإبداع</li> <li>- كفاءات عالية في البحوث الأساسية</li> <li>- السمعة الجيدة في مجال الجودة</li> <li>- الريادة في التكنولوجيا</li> <li>- خبرة طويلة في الصناعة أو مجموعة من المهارات في صناعات أخرى</li> <li>- تعاون قوي من قنوات التوزيع</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تنسيق قوي بين وظائف البحوث وتطوير المنتجات</li> <li>▪ مقاييس وحوافز نوعية بدلا من الكمية</li> <li>▪ رواتب ومزايا جيدة</li> <li>▪ جذب العمالة والكفاءات المبدعة.</li> </ul>
التركيز	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مزيج من السياسات أعلاه</li> <li>- توجيه المزيج لتحقيق هدف استراتيجي معين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ مزيج من السياسات أعلاه</li> <li>▪ توجيه المزيج لتحقيق هدف استراتيجي</li> </ul>

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص421.

### المبحث الثالث: عوامل نجاح الميزة التنافسية ودور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيقها

سوف نتناول خلال هذا المبحث عوامل نجاح الميزة التنافسية، وإبراز دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في

تحقيقها

#### المطلب الأول: سلسلة القيمة وعوامل نجاح الميزة التنافسية

إن سعي المؤسسة لاستغلال الفرص الموجودة في المحيط العام والمحيط الصناعي يجب أن يؤسس، ليس فقط على مدى وجود هذه الفرص، ولكن أيضا على ما تملكه المؤسسة من قدرات وإمكانيات داخلية.

تعد حلقة أو سلسلة القيمة، والتي جاء بها (بورتر)، مدخلا يهدف إلى تحديد مصادر الميزة التنافسية الحالية أو المستقبلية، من خلال تحليل الأنشطة الداخلية للمؤسسة، وذلك بالنظر إلى وحدة نشاط معينة باعتبارها نظام معقد لتحويل المدخلات إلى مخرجات.

وتحقق المؤسسة أرباحا طالما أن القيمة الكلية تزيد عن التكاليف المدفوعة، ولا تتوقف الميزة التنافسية للمؤسسة على سلسلة القيمة لديها فقط، بل كذلك على سلسلة القيمة الخاصة بكل من مورديها ومستهلكيها، في إطار ما يسمى بنظام القيمة للمؤسسة<sup>1</sup>.

#### الفرع الأول: سلسلة القيمة

يرجع مفهوم سلسلة القيمة The value chain إلى أن المؤسسة يمكن اعتبارها سلسلة من الأنشطة التي تهدف إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات، وأنه من الصعب فهم الميزة التنافسية إذا أخذنا المؤسسة ككل فالميزة التنافسية تنشأ عن مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، بحيث أن كل نشاط تقوم به يمكن أن يساهم في تحسين وضعيتها من حيث التكاليف أو خلق قاعدة تميزية، وعليه فإن فهم مصادر الميزة التنافسية يتم من خلال تفحص كل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والوسيلة الأساسية للوصول إلى ذلك هي سلسلة القيمة .

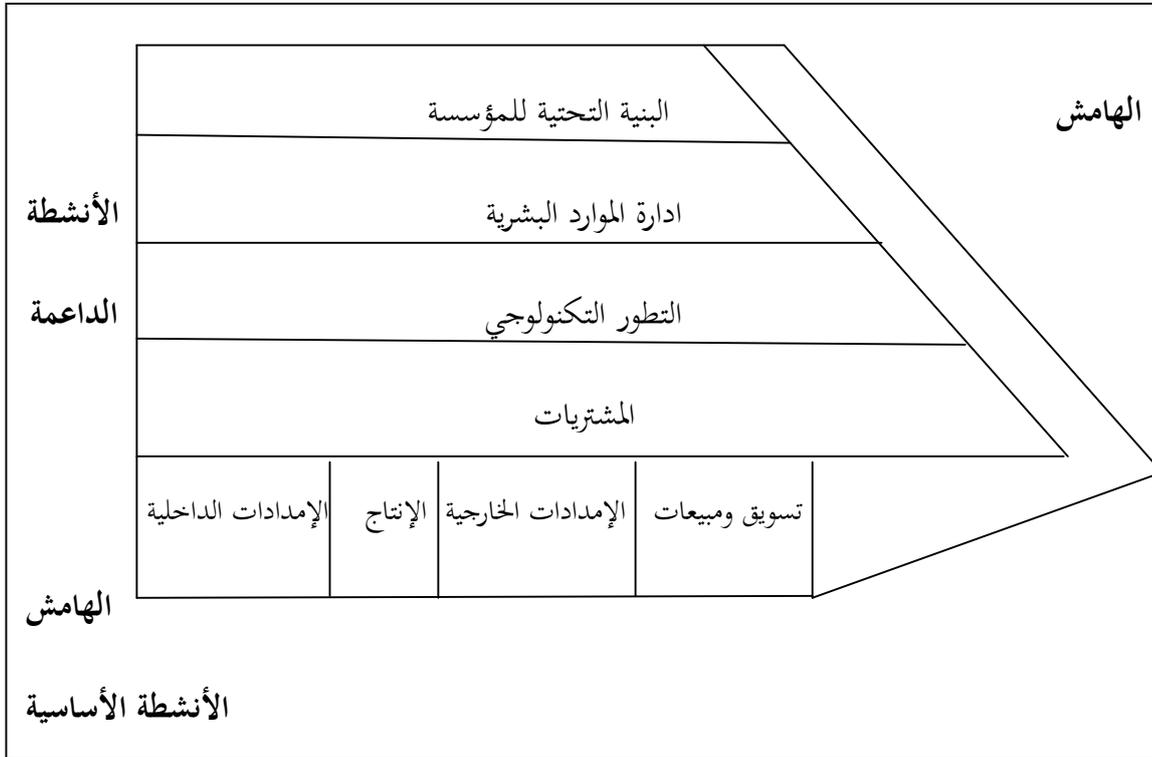
يمكن تعريفها على أنها طريقة نظامية Systematic للنظر إلى سلسلة النشاطات التي تؤديها، وبحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية والمحتملة للميزة التي تحققها المؤسسة عن منافسيها، وعليه يشير مصطلح سلسلة القيمة إلى اعتبار المؤسسة سلسلة من الأنشطة التي تهدف إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات تكون ذات قيمة في عيون المستهلك.

<sup>1</sup> حجاج عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره 2007/2006، ص40.

إن العلاقة بين سلسلة القيمة والميزة التنافسية تتضح من خلال الأدوار والأهداف التي تطمح سلسلة القيمة إلى تحقيقها، وذلك على النحو التالي:

- تمثل المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة التي يمكن من وراءها خلق قيمة لمنتجاتها أو خدماتها؛
- تسمح بمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة وبالتالي معرفة مصادر الميزة التنافسية؛
- تحديد درجة التكامل والتنسيق الداخلي بين الأنشطة؛
- التعرف على الروابط التي توضح تأثير أسلوب أداء أحد الأنشطة على تكلفة نشاط آخر؛
- التوصل إلى تحسين وتطوير الأوضاع والتناسق من خلال تغيير العلاقات والأنماط بين الأنشطة داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

### الشكل رقم (02-03): سلسلة القيمة



**المصدر:** بوزايد وسيلة، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2011-2012، ص 30.

<sup>1</sup> بوزايد وسيلة، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2011-2012، ص 29.

تتكون سلسلة القيمة للمؤسسة من عدد من الأنشطة الرئيسية والتي تنشئ قيمة للعملاء وعدد من الأنشطة الداعمة المتصلة بذلك.

### أولاً: الأنشطة الأساسية

وتتمثل في مجموعة الأنشطة التي تؤدي إلى التشكيل المادي للمنتج وحتى تقديمها إلى المشتري، ويتم تقييم هذه الأنشطة بهدف التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف فيها، وتشمل حسب الشكل السابق الإمدادات الداخلية، العمليات (الإنتاج)، الإمدادات الخارجية، المبيعات والتسويق، وفي ما يلي شرح عام لكل نشاط من الأنشطة الأساسية.

**الإمدادات الداخلية:** وتشمل الأنشطة والتكاليف والأصول المرتبطة بالاستلام والتخزين والرقابة على المخزون من المواد الأولية والأجزاء والعناصر الاستهلاكية، ويتم تقييم هذه الأنشطة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيها.

أ. **العمليات (الإنتاج):** تشمل الأنشطة المتصلة بتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي كالتصميم، التجميع، التغليف، صيانة المعدات، الاختبارات والرقابة على الجودة...<sup>1</sup>

ب. **الإمدادات الخارجية:** تشمل كل الأنشطة المرتبطة بعمليات التوزيع المادي للمنتج، وبناء شبكة من المتعاملين والموزعين وتنميتها.

ج. **المبيعات والتسويق:** وتشمل أنشطة الدعاية والترويج وبحوث السوق وتخطيطها بمعنى كل الأنشطة التي تساعد على نقل وحياسة السلعة من المؤسسة إلى الزبون.

### ثانياً: الأنشطة الداعمة

أما بالنسبة للأنشطة الداعمة فتتمثل في الأنشطة التي تدعم وتسهل القيام بالأنشطة الأساسية وتشمل: البنية الأساسية للمؤسسة، إدارة الموارد البشرية، التطور التكنولوجي، المشتريات...

أ. **البنية الأساسية للمؤسسة:** تضم العديد من الأنشطة المرتبطة بالإدارة العامة، المحاسبة، التمويل، التخطيط، مراقبة الجودة...، كباقي الأنشطة الداعمة فإن أنشطة البنية الأساسية تعمل على دعم كامل لكل من سلسلة القيمة والأنشطة الأساسية.

<sup>1</sup> بوزايد وسيلة، مرجع سبق ذكره، 2012/2011، ص 31.

ب. **تسيير الموارد البشرية:** تتعلق بالأنشطة التي تتضمن التعيين، الاستخدام، التدريب والتطوير، وأنشطة العمالة وتطوير المهارات، إن أنشطة الموارد البشرية تتغلغل عبر سلسلة القيمة ككل وتعمل على تدعيم الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة في حد ذاتها.

ج. **التطور التكنولوجي:** يتضمن الأنشطة المتصلة ببحوث تطوير المنتج، تحسين تصميم العمليات، تطوير برامج الحاسوب ونظم الاتصال...

د. **المشتريات:** تشير إلى وظيفة الحصول على المدخلات المطلوب شراؤها، سواء كانت مواد أولية أو خدمات أو آلات وتتغلغل هذه الوظيفة عبر سلسلة القيمة ككل لأنها تدعم كل نشاط في حالة الشراء.

في إطار تقديمه لمفهوم سلسلة القيمة يرى porter أن تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية يرتبط بقدرتها على أداء الأنشطة المطلوبة بتكلفة أقل من المنافسين، أو أداء الأنشطة بطريقة مميزة التي تخلق قيمة للمشتري وتسمح للمؤسسة بفرض سعر تنافسي جيد في السوق.

إذا نموذج سلسلة القيمة يمكن من دراسة جوانب القوة وجوانب الضعف في أنشطة المؤسسة لتحديد قدرة كل نشاط على المساهمة في بناء ميزات تنافسية، من خلال تحليل داخلي جيد ودقيق للأنشطة ومعرفة تطورها من ناحية التكلفة وكذا من ناحية طبيعة القيمة المضافة، وتصدر الإشارة إلى أن بناء ميزات تنافسية لا يركز فقط على التحليل الداخلي لأنشطة المؤسسة بل يركز أيضا على التنسيق والترابط مع مختلف الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة كالموردين والعملاء.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: عوامل نجاح الميزة التنافسية

حسب شالز وجاريت هناك أربعة عوامل أساسية:

**1. الكفاءة:** يرى شالز وجاريت بأنها تتجسد في كمية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، أي أنها

نسبة المخرجات إلى المدخلات.

حيث كلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة، كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة وبالتالي تقل

تكاليف الإنتاج، أي أن تكاليف المؤسسة تتميز بالانخفاض إذا ما كانت المؤسسة تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية

<sup>1</sup> بوزايد وسييلة، مرجع سبق ذكره، 2011-2012، ص 32.

مقارنة بمنافسيها، ولعل أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من الشركات يتجسد في إنتاجية الموظف (العامل)، هذا العنصر الذي يقاس عادة بالمخرجات التي ينجزها هذا الموظف.

**2. الجودة:** يقصد بالجودة الإنتاج الأفضل والخدمة الأحسن بما يتطابق والتوقعات، وعليه فإن الجودة هي مجموعة الخصائص والمظاهر التي تبدو على المنتج أو الخدمة وقدرة هذه الخصائص والمظاهر على إشباع حاجات الزبون المعلنة والدفينة.

فالمنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الاعتماد عليها والثقة بها للوفاء باحتياجات ورغبات الزبون، ويعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على الميزة التنافسية تأثيراً مضعفاً ذلك لأن:

- توفير منتجات ذات جودة عالية يزيد من قيمة المنتج لدى المستهلكين، مما يسمح للمؤسسة بفرض أسعار عالية لمنتجاتها.
- الجودة العالية تسمح بإنتاج منتجات بكفاءة عالية وتكاليف منخفضة للوحدة، إذ أنه يؤدي إلى استغراق العامل لوقت أقل من الوقت القياسي إلى خروج وحدات معينة، أما اختصار الوقت من خلال برامج الجودة فيؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل، وتكاليف أقل للوحدة.

**3. التجديد:** يمكن تعريف التجديد على أنه شيء جديد أو حديث سواء تعلق بطريقة إدارة المؤسسة أو المنتجات، ويشتمل التجديد على كل تقدم يطرأ على المنتجات أو عمليات الإنتاج، ونظم الإدارة والهياكل التنظيمية والإستراتيجيات التي تعتمدها المؤسسة .

ومنه فإن التجديد هو العملية التي تستخدم بها المؤسسة مهاراتها ومواردها لخلق تقنيات جديدة، أو سلع أو خدمات جديدة بما يضمن لها الاستجابة بشكل أفضل لاحتياجات العميل، كما يسمح التجديد للمؤسسة بفرض سعر أعلى كون منتجها الجديد وحيداً في السوق، وعندما يحين وقت نجاح المنافسين في محاكاة المنتج الجديد تكون المؤسسة المجددة قد نجحت في إرساء قوي للعلامة يصعب على المنافسين النيل منها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حالة شركة اسمنت عين الكبير، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير، جامعة، 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007/2008، ص 26.

**4. الاستجابة لحاجات العميل:** يتحقق هذا العامل بشكل متفوق، لما تكون المؤسسة قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديد وإشباع احتياجات عملائها، وبذلك يزيد ولاء المستهلك بقيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على المزايا التنافسية.

إن تحقيق كل من عنصر الجودة المتفوقة والتجديد والكفاءة العالية يعتبر كجانب تكاملي لتحقيق الاستجابة لحاجات العميل، إلى جانب ذلك هناك عنصر آخر بالغ الأهمية ألا وهو وقت الاستجابة للعميل، وهو الوقت المستغرق بالنسبة للسلعة حتى تسليمها أو الخدمة حتى أدائها، وإن غياب هذا العنصر بمثابة إزعاج كبير للعميل، ويؤدي إلى عدم شعوره بالرضا.

إن هذه العناصر الأساسية لبناء الميزة التنافسية لا تتأتى ولا تتحقق إلى من خلال وجود عامل آخر وهو الكفاءات المحورية « Core competencier »، الكفاءات المحورية والتي في حد ذاتها تنشأ من خلال وجود مصدرين أساسيين هما: الموارد والقدرات.

**أ. الموارد:** يعتبر Wernefet الموارد بأنها مجموع الإمكانيات والأصول الملموسة وغير الملموسة، والتي من شأنها أن تخلق نقاط قوة ونقاط ضعف لدى المؤسسة.

أما Bary فيصنف الموارد إلى:

- موارد مادية: كالمباني والتجهيزات بما في ذلك الموارد المالية؛

- موارد بشرية: مهارات وخبرات الأفراد، براءات الاختراع؛

- موارد تنظيمية: مثل الثقافة التنظيمية، العلاقات التنظيمية.

من خلال هذين التعريفين فإن الموارد هي مجموع الأصول والإمكانيات والعمليات التنظيمية، والخصائص المتعلقة بالمؤسسة، والتي من شأن المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها وتمكنها من وضع وتنفيذ إستراتيجيتها والعمل على تحسين كفاءتها وفعاليتها.

**ب. القدرات:** هي تركيبة أو مجموعة من المهارات الفائقة للمؤسسة في تنسيق مواردها ووضعها قيد الاستخدام،

هذه المهارات تكمن في الأنظمة المعتادة لدى المؤسسة، وهي تندرج تحت فئة العوامل المعنوية وتكمن

وتكمن في مهارات الأفراد، وطريقة تفاعلهم، واتخاذهم للقرارات داخل المؤسسة.

**5. الكفاءات المحورية:** يعرفها شارلز وجاريت بأنها بمثابة قوة متفردة تهيئ للمؤسسة فرصة الجاز وتحقيق الكفاءة والجودة وعمليات التجديد المتفوقة والاستجابة لحاجات العميل، وبالتالي فالكفاءات المحورية تنتج موارد متفردة ذات قيمة عالية بالإضافة إلى القدرات (المهارات) الفردية الضرورية لاستغلال هذه الموارد، لأنه بإمكان المؤسسة امتلاك موارد متفردة ولكن تحقق جهودها في تحقيق عنصر الكفاءات المحورية، إذا لم تمتلك المؤسسات قدرات على استغلال هذه الموارد بفعالية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: دور طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحقيق الميزة التنافسية

من خلال تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن للمؤسسة أن تحقق عدة مزايا تنافسية من بينها:

- **تحسين أداء وظائف التسيير:** إن عملية تحليل الأنشطة تزود المؤسسة بمعلومات مهمة لتحسين توجيه الأفراد ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة من عدمها، وتحكم الرقابة عليها من أجل تسييرها بكفاءة، ما ينعكس إيجابياً على أداء وظائف المؤسسة وبالتالي إمكانية التفوق على منافس من ناحية الأداء.

- **التسويق:** يمكن للمؤسسة أن تتفوق على منافسيها إذا ركزت على الزبائن بتقديم أفضل ما لديها لتلبية وإرضاء حاجاتهم، كما تتلاءم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع أهداف المؤسسة من هذه الناحية لأن التركيز على رغبات المستهلك يعد من أساسيات هذه الطريقة، فمن خلال تحليل الأنشطة تستطيع المؤسسة تحسين إنتاجيتها وتقديم منتجات وخدمات جيدة للمستهلك.

توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC معلومات دقيقة ومفيدة في رسم سياسات تسويقية في مجالات عديدة كتحديد الأسعار ومستوى الربحية، إحداث أو إلغاء بعض قنوات توزيع المنتجات، اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

- **تخفيض التكاليف:** بمساعدة الأنظمة الرائدة في هذا المجال كنظام الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الوقت اللازم، تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بترشيد جهود المؤسسة من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها بتوفير معلومات

<sup>1</sup> عثمان بودحوش، مرجع سبق ذكره، 2008/2007، ص 29.

تفصيلية حول الأنشطة وتكاليفها، ومسبباتها وبالتالي الفهم الجيد للتكاليف ومحاولة السيطرة عليها، ويمكن تحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن بالاعتماد على الأنشطة عن طريق:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط المضيف للقيمة؛
- حذف الأنشطة التي لا تضيف القيمة للمنتجات لكونها غير فعالة وغير ضرورية؛
- اختيار الأنشطة ذات الكفاءة وذات التكلفة المنخفضة في حالة توفر بدائل مختلفة من الأنشطة؛
- القيام بتغييرات في تركيبة الأنشطة تسمح بمشاركة الأنشطة فيما بينها لإنتاج مجموعة من المنتجات قصد تحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

تهدف المؤسسة من خلال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى تحقيق الميزة التنافسية على أساس قيادة التكلفة عن طريق:

- إدارة التكلفة بغرض التحسين المالي للمؤسسة؛
- التركيز على التكاليف التي تؤدي إلى خلق القيمة؛
- تحديد وفهم سلوك التكاليف.

وذلك استرشادا بالإستراتيجيات العامة للتنافس ( قيادة التكلفة، التمييز والتركيز ) وتحليل سلسلة القيمة للمؤسسة وللمنافسين، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بالمؤسسة، واستخراج الفرص والتهديدات المتعلقة ببيئتها الداخلية والخارجية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

تنشيط المؤسسات حاليا في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة والتطور التكنولوجي السريع، وقصر دورة حياة المنتجات ورغبات الزبائن في منتجات متجددة ذات نسبة عالية من الجودة وتسعى كل مؤسسة في ظل هذه الظروف إلى إشباع أكبر عدد ممكن من العملاء، وبذلك تعظيم حصتها في السوق وضمان بقائها فيه، وإهمال ذلك قد يؤدي بها إلى الخروج من دائرة المنافسة، ولكي تتمكن هذه الأخيرة من التحكم في ذلك فانه يتوجب عليها مراعاة التحكم في التكلفة وهذا عن طريق الرقابة على منتجاتها باعتبارها المحدد الأساسي لتكلفة المنتج، وأيضا قدرتها على إنتاج

<sup>1</sup> درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015، ص 181 ص 182.

وتسويق منتجات متجددة لكي تلبي متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر، حيث أن التحكم في التكلفة أصبح سلاحاً تنافسياً مهماً يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج السلع أو الخدمات بأقل التكاليف.

### 1. تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهذا ما أكده Keil.kim وهي كما يلي:

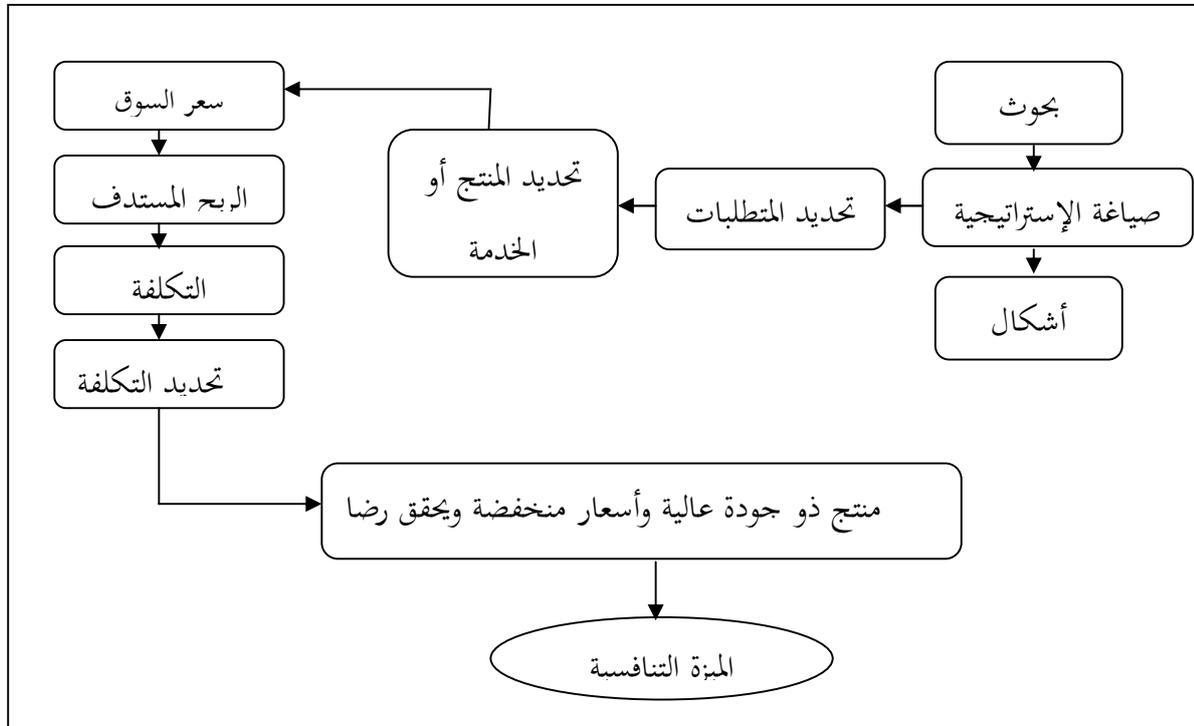
- **التكيف وفقاً لمتطلبات السوق:** ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعداد عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمن تسويق المنتج في الوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.
- **التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات الابتكارات التكنولوجية يساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما ينعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسات الأخرى المنافسة وبذلك تحقق الميزة التنافسية.
- **التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفائتها فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذو كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.

وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زعمور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الأول، جوان 2017، ص 406.

والشكل التالي يوضح تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية كما يلي:

الشكل رقم (02-04): تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر: زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الأول، جوان 2017، ص 407.

من خلال الشكل أعلاه يتبين الهدف الرئيسي من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فهو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقيق إشباع أفضل للزبون، هذين عاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق التنافسية.

وهذا ما يتأكد بأن جودة المواد الخام لمنتجات المؤسسة إضافة إلى تسليم المنتجات ذات جودة عالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأن الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على المؤسسة أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم المنتجات، أما العامل المهم الآخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للمؤسسة وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات المؤسسة ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية.

ومما سبق يمكن أن نستنتج بأن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال:

- زيادة رضا الزبون أي من خلال التركيز في عملية التصميم وتحقيق قيمة مدركة للزبون؛
- تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاية عالية؛
- تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج يكون خلال التحسين والتنسيق في تصميم المنتجات، التصنيع، وإدارة التسويق؛
- تساعد على التقدم تدريجياً للتنافس في الظروف التي يسودها الركود الاقتصادي؛
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، جوان 2017، ص408.

## خلاصة الفصل الثاني

لقد جاء هذا الفصل من الدراسة كمحاولة لفهم العناصر الأساسية المتعلقة بالميزة التنافسية، حيث تم التطرق بداية إلى بعض المفاهيم الأساسية التي لها علاقة بالميزة التنافسية، فالمنافسة تعكس حالة من التحدي والصراع القائم بين المؤسسات ضمن قطاع النشاط، أما التنافسية فتتعلق بقدرات المؤسسة التي تسمح لها بالمجابهة في السوق وتحقيق موقع تنافسي جيد، أما الميزة التنافسية فتتمثل في السمات أو الخصائص التي توفر تنافسا قويا مدعما في السوق.

بالرغم من المساهمة الهامة لأعمال **porter** في فهم الميزة التنافسية، إلا أنها واجهت العديد من الانتقادات لعل أهمها التركيز على المحيط الخارجي في خلق التفوق وإهمال تأثير القدرات الداخلية للمؤسسة في تحقيق ذلك، والتي كشفت عنها التغيرات البيئية المتسارعة من جهة وتطور الفكر الاستراتيجي من جهة أخرى، حيث عرفت فترة نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي ظهور مجموعة جديدة من النماذج وأدوات التحليل مثلة في مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات مساهمة في تفسير مصادر الميزة التنافسية وسبل تحقيقها.

وتعد سلسلة القيمة من أهم عوامل نجاح الميزة التنافسية، إذ تهدف إلى تحويل مدخلات المؤسسة من خلال سلسلة من الأنشطة وتهدف إلى خلق قيمة لمنتجاتها.

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية

بولاية عين تموشنت

## تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري للدراسة من خلال عرض أهم المفاهيم الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، والدور الذي تؤديه في دعم الميزة التنافسية، كان من الضروري إجراء دراسة ميدانية بهدف إسقاط الجانب النظري على ذلك، وهذا من أجل وضع الدراسة في إطارها الموضوعي والعلمي.

لا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها والمعلومات التي يجب الحصول عليها، وذلك من خلال دراسة وتقييم مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، في دعم الميزة التنافسية ضمن المؤسسات محل الدراسة ألا وهي شركة السكك الحديدية بني صاف، والشركة الصناعية للتجارة والانجازات الخشبية SIMOB في بني صاف، شركة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بني صاف، واتصالات الجزائر بني صاف.

حيث تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال تقديم استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية التي تقود للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعية من عدمها، وعليه سوف يتم عرض أهم النتائج التطبيقية المستخلصة.

وعلى ضوء ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

- المبحث الأول: الهيكل العام للدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان.
- المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة.

### المبحث الأول: الهيكل العام للدراسة الميدانية

في هذا المبحث سيتم تقديم وصف لمجتمع الدراسة وعينته، كذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها واختبار صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا لبعض الإجراءات التي تمت مراجعتها في اختبار أدوات الدراسة وتطبيقها، أخيرا المعالجة الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

### المطلب الأول: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

بهدف الوصول إلى النتائج المرجوة من البحث تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار الخامس والعشرون (25)، وذلك من أجل توظيف البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة.

#### 1. تصميم الأداة المستخدمة في جمع المعلومات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على جملة من الوسائل و الأدوات في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وهذا للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها والمتمثلة في الأدوات التالية:

- **المقابلة:** لقد تم بهذا الصدد إجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تم استقراء واستخلاص وجهات نظر مختلف الأطراف لمعرفة تفاصيل وتفسيرات موضوع الدراسة.

- **الاستبيان:** تم تصميم الاستبيان الذي يتضمن العديد من الفقرات المتعلقة بموضوع الدراسة وفرضياته، بالإضافة إلى عدد من الأسئلة التي تتناول خصائص عينة الدراسة، وتطلبت عملية البحث العلمي استخدام مجموعة من الطرق العلمية من أجل إتمامه، فبعد مجموعة من المقابلات التي أجريناها، تم استخدام أسلوب الاستبيان الذي وزع على أفراد عينة الدراسة لاستكمال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى المؤسسات الاقتصادية والتي تدخل في إطار دراستنا حول " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية" والتي تنقسم إلى جزئين:

**الجزء الأول:** متعلق بالبيانات الشخصية والتي تتمثل في: العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، التخصص، نوع نشاط المؤسسة.

**الجزء الثاني:** تتكون من ثلاثة محاور هي:

**المحور الأول:** بعنوان دراسة مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة من والذي يحتوي على سبعة فقرات (07).

**المحور الثاني:** بعنوان دراسة مساهمة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية، والذي يحتوي على ثلاثة عشر (13) فقرة.

**المحور الثالث:** بعنوان دراسة مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية، والذي يحتوي على ثلاثة عشر (13) فقرة.

## 2. مقياس ليكارت الخماسي

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات وذلك لقياس استجابات الأفراد أو العينة لفقرات الاستبيان حسب الجدول رقم 03-01 التالي:

### الجدول رقم (03-01): يمثل توزيعات مقياس ليكارت الخماسي

المقياس	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الأوزان	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين

للتحقق من مصداقية الاستبانة والارتباط بين أسئلتها تم عرضها على مجموعة من الأساتذة في التخصص بهدف تحكيمها وإبداء آراءهم حول سلامة صياغتها بنائيا ولغويا وترابط فقراتها، وبعد الأخذ بآراء المحكمين اختيرت الفقرات التي أجمعوا عليها وعدلت هذه الفقرات التي اقترح تعديلها، حيث أصبحت عدد الفقرات في صورتها النهائية (33) فقرة،

## 3. المعالجة الإحصائية

لقد استخدمت الاختبارات الأساليب الإحصائية لتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لمعالجة البيانات والمعلومات وكانت على نحو التالي:

- معامل ألفا كرونباخ: استخدم للتأكد من درجة ثبات المقياس.

- معامل الارتباط سيرمان: استخدم لقياس قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة والمعدل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه، أي صدق الاتساق الداخلي.
- المتوسطات والانحرافات المعيارية: استخدمت المتوسطات الحسابية للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات التي تقيس المتغيرات كما استخدمت الانحرافات المعيارية لبيان مدى تشتت أو تقارب إجابات عينة الدراسة.
- اختبار one sample t.test: استخدم هذا الاختبار للمقارنة الثنائية وكذا اختبار الفرضيات.

### المطلب الثاني: عينة الدراسة والإحصائيات الوصفية لأفرادها

إن لكل بحث طريقة دراسة معينة يتم الاعتماد عليها وتختلف هذه الأخيرة من بحث لآخر، حيث في هذا العنصر يتم تحديد المكان والتوقيت الزمني الذي تم فيه جمع المعلومات، أي الفترة التي استغرقتها هذه الدراسة بإضافة تحديد عينة الدراسة.

#### 1. عينة الدراسة

تم تلخيص المعطيات المتعلقة بالعينة الخاصة بهذه الدراسة في الجدول رقم 03-02 كمايلي:

#### الجدول الرقم (03-02): إحصائيات خاصة باستمارة الاستبيان

مكان الدراسة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات الملغاة	عدد الاستبيانات الضائعة	عدد الاستبيانات الصالحة	نسبة الاستبيانات الصالحة
شركة السكك الحديدية بني صاف.	10	0	0	10	31.25%
الشركة الصناعية للتجارة والإنجازات الخشبية simob بني صاف.	12	2	0	10	31.25%
شركة توزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بني صاف	4	1	0	3	9.37%
اتصالات الجزائر بني صاف.	12	3	0	9	28.12%
المجموع	38	6	0	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبين

نستنتج من الجدول أعلاه أنه تم استرجاع كل الاستبيانات المتمثلة في (38) استبانة حيث تم إلغاء (06) استبانات لأنها غير صالحة للدراسة بسبب الإجابات التي كانت بدون مصداقية وبقي (32) استبانة صالحة للدراسة.

## 2. حدود الدراسة

وقد تمت هذه الدراسة الميدانية أخذا بعين الاعتبار حدودها المتمثلة فيما يلي:

الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2020/03/08 إلى غاية 2020/06/04

الحدود المكانية: يتكون المجتمع الإحصائي من مجموعة من الأفراد العاملين لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتتمثل هذه المؤسسات في:

- الشركة السكك الحديدية بني صاف؛

- الشركة الصناعية للتجارة والإنجازات الخشبية simob بني صاف؛

- شركة توزيع الكهرباء والغاز ( سونلغاز ) بني صاف؛

- اتصالات الجزائر بني صاف؛

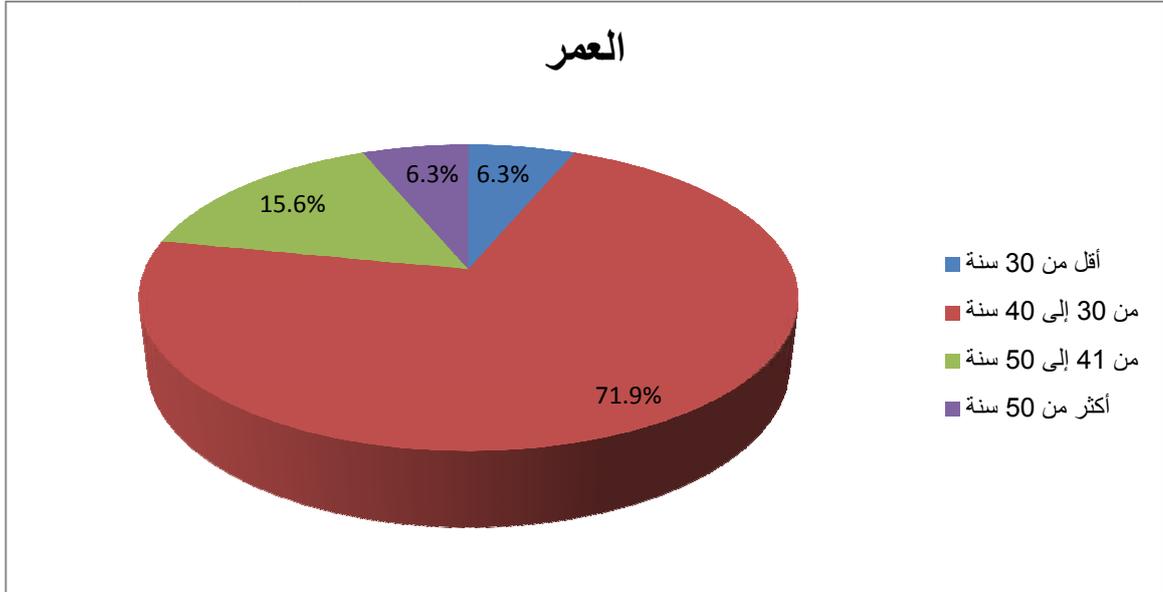
## 3. البيانات الديمغرافية

لقد تم استخدام في هذا القسم توضيح البيانات الديمغرافية والوظيفية للمؤسسات المدروسة، مما يساعد في تفسير بعض نتائج البحث، وتم الاعتماد على كل من العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، التخصص، نوع نشاط المؤسسة.

## 1.3 العمر

كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر كمايلي:

الشكل رقم (03-01) توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



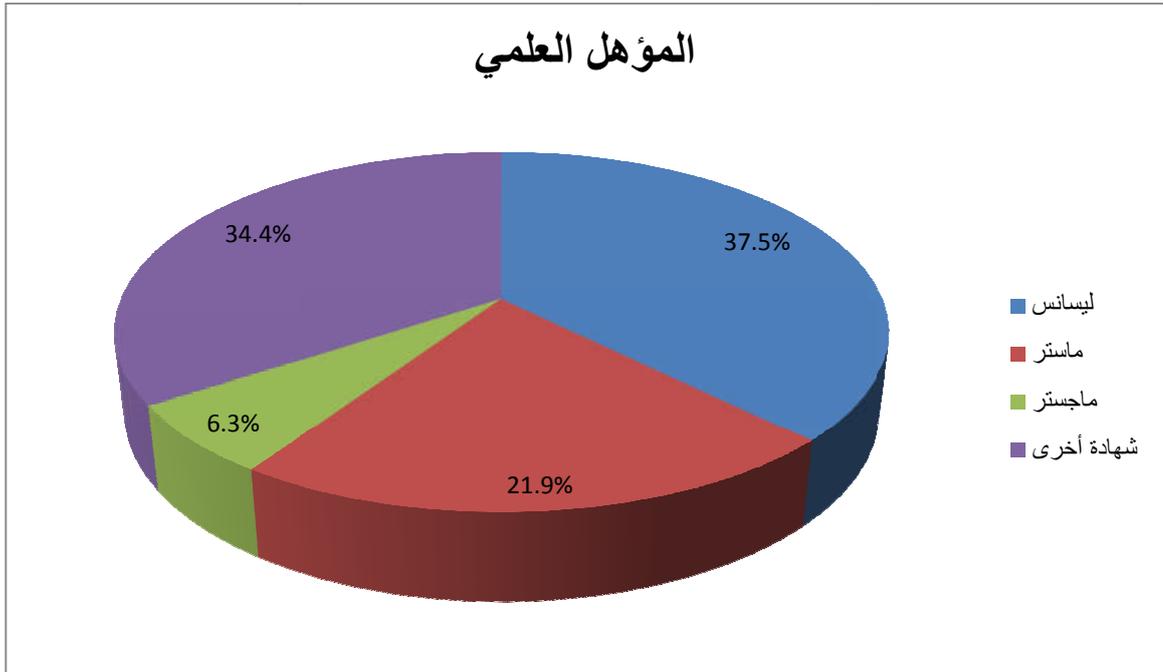
المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل رقم (03-01) يتضح لنا توزيع عمر أفراد العينة وتتمثل بنسبة (6.3%) للفترة أقل من 30 سنة مما يدل على نقص في التوظيف الجديد، في حين بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم ما بين 31 إلى أقل من 40 سنة (71.9%) هذا ما يدعم فئة الشباب داخل هذه المؤسسات، أما الفئة من 41 إلى أقل من 50 بنسبة (15.6%)، أما الذين تفوق أعمارهم عن 51 سنة فأكثر فتمثل نسبتهم (6.3%) مما يدعم وجود أصحاب الخبرات وهذا ما يساهم في تأطير الفئات الصاعدة، ويدل على أن متوسط العمر يميل لفئات العمر المتوسطة من (31 إلى أقل من 40 سنة).

## 2.3 المؤهل العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كمايلي:

الشكل رقم (03-02) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



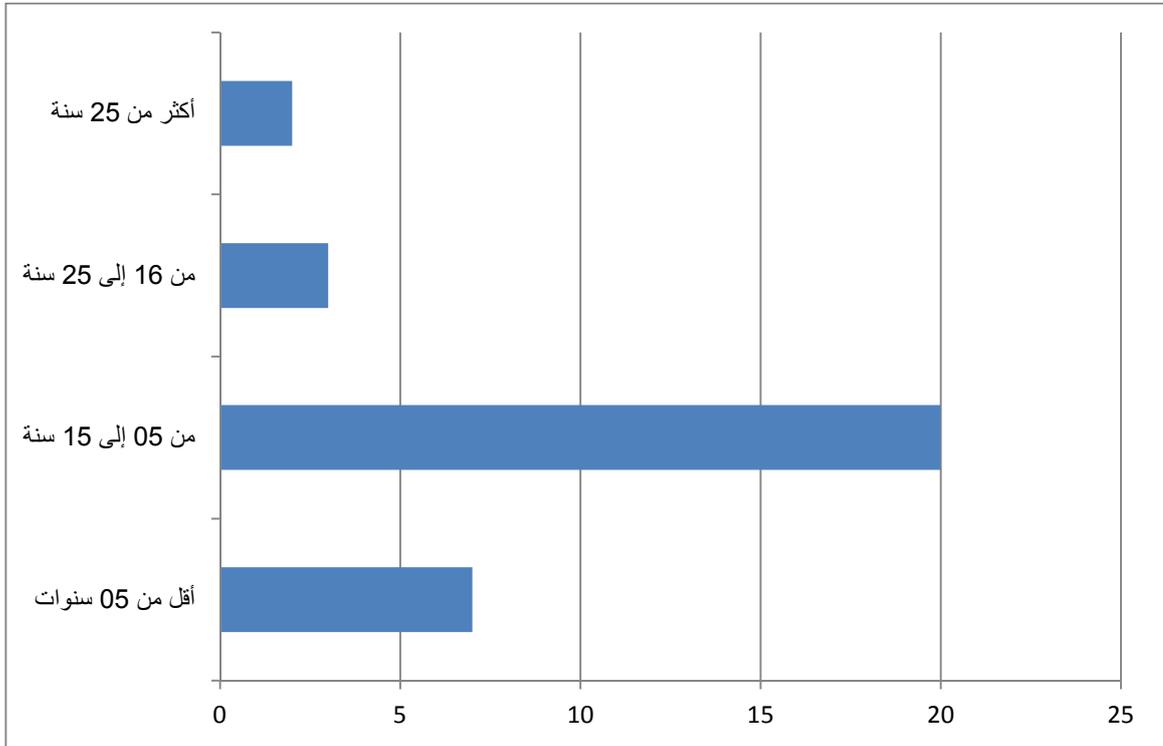
المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-02) نلاحظ أن عدد الأفراد حاملي ليسانس هو 12 فرد بنسبة (37.5%) أما ماجستير فعدد الأفراد هو 7 بنسبة (21.9%) أما ماجستير فعدد الأفراد هو 2 بنسبة (6.3%) وأخيرا عدد الأفراد أصحاب المؤهلات العلمية أخرى عددهم 11 (شهادة تقني سامي الموارد البشرية، شهادة تقني في محاسبة، مهندس الدولة ، شهادة دراسات تطبيقية) ونسبتهم (34.4%) وهذا ما يدل على سياسة هذه المؤسسات في التوظيف وجلب اليد العاملة ذات مستويات عالية، حيث أن المقابلات الشخصية معهم أثبتت أن أغلبهم متحصلين على شهادات جامعية.

## 3.3 عدد سنوات الخبرة

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير عدد سنوات الخبرة كمايلي:

الشكل رقم (03-03) توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



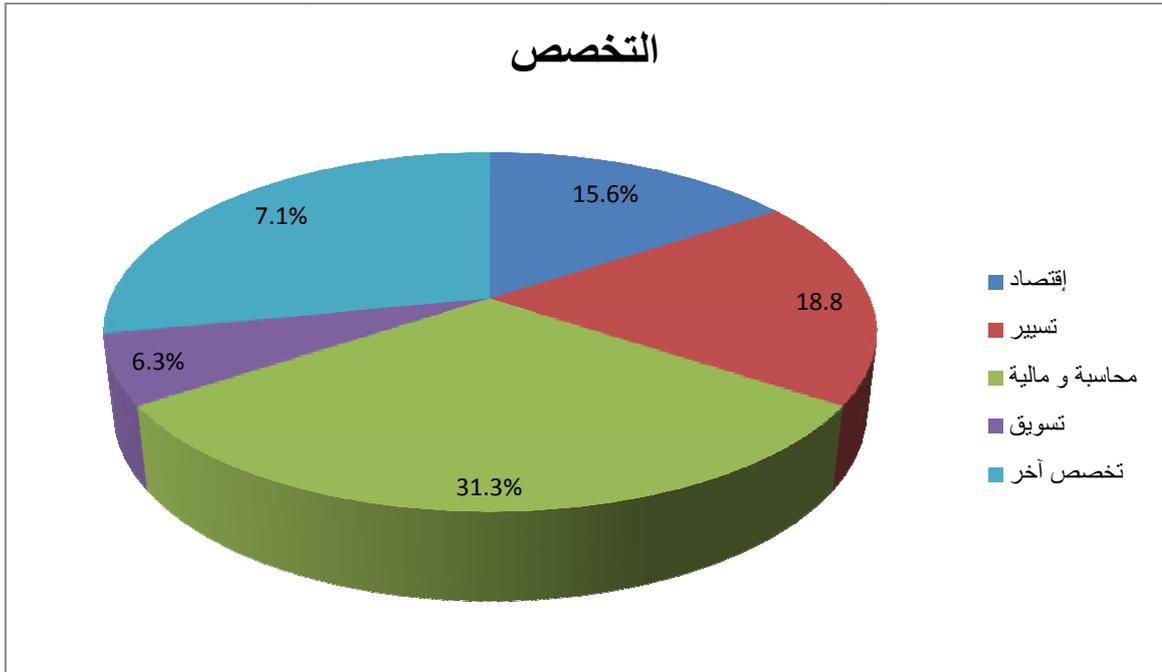
المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-03) نلاحظ أن النسب لعدد سنوات الخبرة كانت متفاوتة حيث كانت النسبة (21.9%) من 01 إلى 05 سنوات، و(62.5%) من 05 إلى 15 سنة، أما فئة من 16 إلى 25 سنة كانت نسبتهم (9.4%)، و (6.3%) بالنسبة للفئة التي تتراوح عدد سنوات خبرتهم أكثر من 25 سنة، هذا ما يدل على أن المؤسسات التي كانت محل الدراسة تعتمد على الفئة من 5 إلى 15 سنة بصفة كبيرة، ويفسر أيضا أن لديها مهارات مكتسبة ويساعدها في توريث الخبرة للعمال.

### 4.3 التخصص

كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير التخصص كمايلي:

الشكل رقم (03-04) توزيع عينة الدراسة حسب المتغير التخصص



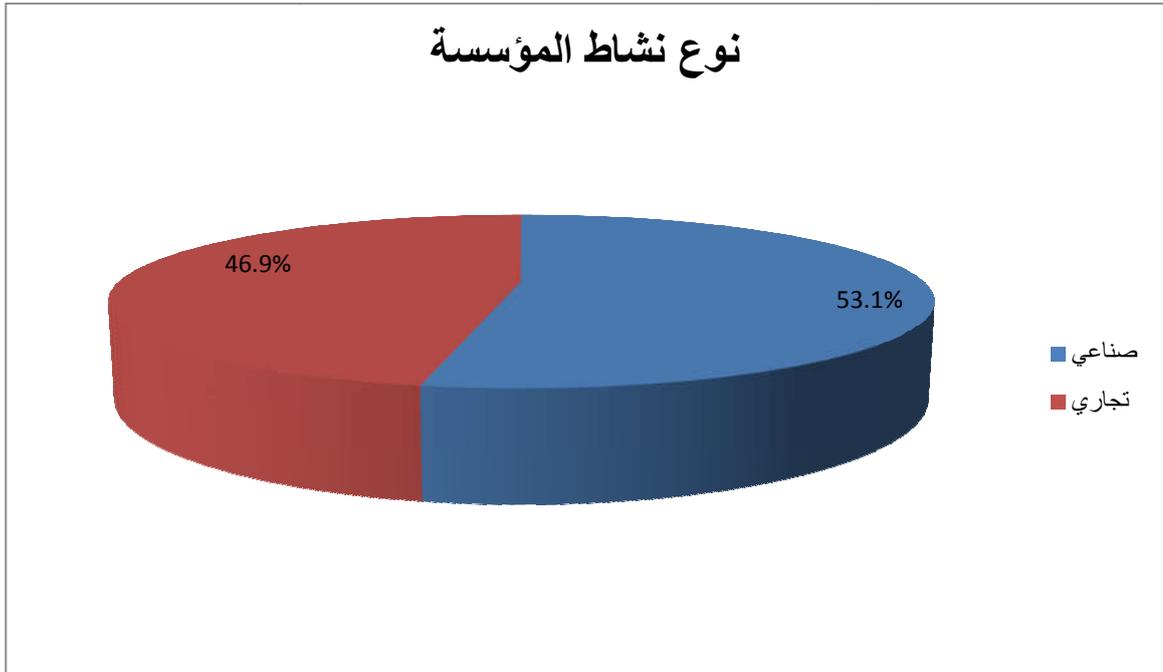
المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الشكل (03-04) أن عدد العمال الذين يختصون بالمحاسبة والمالية هم 10 عمال ما تقابله نسبة (31.3%) و 5 عمال بنسبة (15.6%) تخصص اقتصاد و (18.8%) ب 6 عمال تخصص تسيير، و 2 عمال بنسبة (6.3%) لديهم تخصص تسويق في حين 9 عمال بنسبة (28.1%) تخصصات أخرى (إعلام آلي، موارد بشرية، محاسبة، إلكترونيك)، وهذا ما يدل أن جميع الأفراد لديهم علاقة بالموضوع.

## 5.3 نوع نشاط المؤسسة

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير نوع نشاط المؤسسة كما يلي:

الشكل رقم (03-05) توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-05) نلاحظ أن نوع نشاط المؤسسات محل الدراسة كانت في العموم بين نوعين من نشاط المؤسسات حيث يتضح أن نسبة (53.1%) تخص المؤسسات ذات طابع صناعي بينما نسبة (46.9%) تخص المؤسسات ذات طابع تجاري وذلك حسب الشكل أعلاه.

### المبحث الثاني : اختبارات حول أداة الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الإجراءات التي تستخدم للتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة عن طريق الاستعانة بمعامل الارتباط سبيرمان ومعامل ألفا كرومباخ.

#### المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق هذه الفقرات، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة وبالغة حجمها (33) فقرة وذلك من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة والمعدل الكلي لكل محور كمايلي:

#### 1. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (03-04) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي

للمحور كمايلي:

#### جدول رقم (03-03) ارتباط الفقرات والمحور الأول للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	نشاط المؤسسة يسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.707	0.000
02	لدى المؤسسة موارد بشرية في مصلحة المحاسبة والمالية بالعدد اللازم.	0.627	0.000
03	تستخدم المؤسسة تكنولوجيا المعلومات في مصلحة المحاسبة والمالية.	0.772	0.000
04	الموارد البشرية في مصلحة المحاسبة والمالية لديهم اطلاع على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.381	0.032
05	-للمؤسسة الموارد المالية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.726	0.000
06	تشكيلة المنتجات والخدمات في المؤسسة تسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.644	0.000
07	-توزيع الأعباء (مباشرة وغير مباشرة) في المؤسسة يستدعي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.339	0.058

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-03) الذي يوضح معاملات الارتباط سبيرمان لفقرات المحور الأول ككل والذي يتعلق بتوفير البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات والمعدل الكلي للمحور الأول، وتتراوح قيمة معاملات الارتباط بين (0.381 - 0.772) وهذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور، فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه وتعبر عن موضوع المحور ككل، ما عدا الفقرة رقم 07 التي لا يوجد ارتباط بينها وبين المحور الأول بمعامل ارتباط يقدر ب 0.339 ومستوى معنوية 0.058 أكبر من 0.05 وبالتالي ستحذف من الدراسة.

## 2. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (03-04) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني ومعدل الكلي للمحور كما يلي:

### الجدول رقم (03-04) ارتباط الفقرات والمحور الثاني للدراسة

الرقم	الفقرات	معامل ارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة فقط .	0.562	0.01
02	-تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.	0.587	0.000
03	-تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC المنتجات وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.	0.466	0.007
04	-طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.	0.552	0.01
05	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديمها للسوق بأسعار تنافسية.	0.593	0.000
06	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في التحكم في التكاليف مما يدعم ميزة التكلفة الأقل للمؤسسة.	0.388	0.028
07	-تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحقيق الجودة مما يدعم ميزة التمييز للمؤسسة.	0.686	0.000
08	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بجعل المؤسسة تقدم منتجات وخدمات بتكلفة وأسعار تنافسية.	0.707	0.000
09	-تتركز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الوصول إلى	0.378	0.033

			منتجات وخدمات تلي تطلعات الزبون.
10	0.740	0.000	-تلي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عامل الاستجابة للعملاء من ناحية الوقت.
11	0.637	0.000	-تساير طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC التطورات التكنولوجية وتصميم المنتجات حسب تفضيلات العملاء.
12	0.630	0.000	-تحقق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC الاستجابة اللازمة لتغيرات مستويات الطلب.
13	0.564	0.001	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الإبداع من خلال استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية.

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-04) الذي يوضح معاملات ارتباط سبيرمان لفقرات المحور الثاني مع المحور ككل والذي يتعلق بمساهمة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية، حيث نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات والمعدل الكلي للمحور الثاني، وتتراوح قيمة معاملات الارتباط بين (0.378-0.740) وهذا ما يعبر عن ارتباط هذه الفقرات مع المحور فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه وتعبّر عن الموضوع ككل.

### 3. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (03-05) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث ومعدل الكلي للمحور

كمايلي:

### الجدول الرقم (03-05) ارتباط الفقرات والمحور الثالث للدراسة

1	الفقرات	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	-طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادرة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات على مستوى كل نشاط بالمؤسسة.	0.618	0.000
02	-تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه.	0.480	0.05
03	-تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانيتهم المادية وتسمى إلى إرضائهم في الأجل الطويل.	0.374	0.035
04	- يتم وفق طريقة التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من أجل إرضاءه.	0.550	0.001
05	-تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل لتحقيق أهداف المؤسسة.	0.671	0.000
06	-تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث	0.747	0.000

			تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
07	0.530	0.002	-إن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة والعمل على تحقيقها في الواقع.
08	0.388	0.028	-تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة.
09	0.346	0.053	يسمح تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بتحقيق توسع المؤسسة ونمو حجم نشاطها وتوزيعها جغرافيا.
10	0.742	0.000	-يساعد تبني طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات حسب تطلعات العملاء.
11	0.400	0.023	-تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في الوصول إلى منتجات وخدمات مميزة لدى العملاء.
12	0.425	0.015	-تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يدعم خصائص التميز لدى المؤسسة مما يجعل الربون متعلق بها.
13	0.088	0.633	تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يمكن المؤسسة من الوصول إلى ميزة التكلفة الأقل.

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-05) الذي يوضح معاملات ارتباط سبيرمان لفقرات المحور الثالث مع المحور ككل والذي يتعلق بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية، نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات والمعدل الكلي للمحور الثالث، وتتراوح قيمة معاملات الارتباط فيها بين (0.332 - 0.747) وهذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور، فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه وتعبر عن موضوع المحور ككل، ما عدا الفقرتين رقم 09 و13 التي لا يوجد ارتباط بينها وبين المحور الثالث بمعامل ارتباط يقدر ب 0.346 و0.088 على الترتيب، ومستوى معنوية 0.053 و0.633 على الترتيب التي تعتبر أكبر من 0.05، وبالتالي ستحذف من الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان (ألفا كرومباخ)

لقد تم الاستعانة بمعامل ألفا كرومباخ  $\alpha$  cronbach s، حيث أن قيمته تتراوح بين (0-1) فكلما اقتربت من (1) دلت على وجود ثبات عالي، وكلما اقتربت من (0) دلت على وجود ثبات منعدم.

### 1- اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الأول باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

#### الجدول رقم (03-06) نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الأول

الرقم	الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
01	نشاط المؤسسة يسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.734
02	لدى المؤسسة موارد بشرية في مصلحة المحاسبة والمالية بالعدد اللازم.	0.774
03	تستخدم المؤسسة تكنولوجيا المعلومات في مصلحة المحاسبة والمالية.	0.729
04	الموارد البشرية في مصلحة المحاسبة والمالية لديهم اطلاع على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.867
05	-للمؤسسة الموارد المالية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.762
06	تشكيلة المنتجات والخدمات في المؤسسة تسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.	0.769
	جميع فقرات المحور الأول.	0.808

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-06) يبين معاملات ألفا كرومباخ لكل فقرة من فقرات المحور الأول ( التعرف على مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة) وبما أن ألفا كرومباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد واتساق عالي وهي صالحة للدراسة والتحليل.

ونلاحظ أيضا من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة لمعامل ألفا كرومباخ تساوي 0.808 المقابل للفقرة رقم 04، وهذا ما يدل على أنه لو تم حذف هذه الفقرة ما يزيد من ثبات أداة قياس.

### 2- اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الثاني باستعمال معامل ألفا كرومباخ

#### الجدول رقم (03-07) نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثاني

الرقم	الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
01	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة فقط.	0.836

02	-ترتبط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.	0.837
03	-ترتبط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC المنتجات وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.	0.835
04	-طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.	0.830
05	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديمها للسوق بأسعار تنافسية.	0.841
06	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في التحكم في التكاليف مما يدعم ميزة التكلفة الأقل للمؤسسة.	0.841
07	-تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحقيق الجودة مما يدعم ميزة التميز للمؤسسة.	0.831
08	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بجعل المؤسسة تقدم منتجات وخدمات بتكلفة وأسعار تنافسية.	0.833
09	-تركز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الوصول إلى منتجات وخدمات تلي تطلعات الزبون.	0.856
10	-تلي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عامل الاستجابة للعملاء من ناحية الوقت.	0.822
11	-تساير طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC التطورات التكنولوجية وتصميم المنتجات حسب تفضيلات العملاء.	0.825
12	-تحقق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC الاستجابة اللازمة لتغيرات مستويات الطلب.	0.831
13	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الإبداع من استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية.	0.836
	جميع فقرات المحور الثاني.	0.846

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-07) يبين معاملات ألفا كرومباخ لكل فقرة من فقرات المحور الثاني ( التعرف على مدى مساهمة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية)، وبما أن ألفا كرومباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد واتساق عالي وهي صالحة للدراسة والتحليل.

### 3- اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي ثبات الاستبيان للمحور الثالث باستعمال ألفا كرومباخ

#### الجدول رقم (03-08) نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثالث

الرقم	الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
01	-طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادرة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات على مستوى كل نشاط بالمؤسسة.	0.745
02	-تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه.	0.806
03	-تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلبي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم المادية وتسعى إلى إرضائهم في الأجل الطويل.	0.804
04	-يتم وفق طريقة التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من أجل إرضاءه.	0.769
05	-تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل لتحقيق أهداف المؤسسة.	0.726
06	-تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.	0.742
07	-إن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة والعمل على تحقيقها في الواقع.	0.740
08	-تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة.	0.786
10	- يساعد تبني طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات حسب تطلعات العملاء.	0.754
11	- تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في الوصول إلى منتجات وخدمات مميزة لدى العملاء	0.777
12	- تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يدعم خصائص التميز لدى المؤسسة مما يجعل الزبون متعلق بها.	0.767
	جميع فقرات المحور الثالث.	0.783

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-08) يبين معاملات ألفا كرومباخ لكل فقرة من فقرات المحور الثالث ( التعرف على مدى

مساهمة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية)، وبما أن ألفا كرومباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا

يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد واتساق عالي وهي صالحة للدراسة والتحليل

### المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابات أفراد العينة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها، ومن خلال تحليل فقراتها المتمثلة في المحور الأول، المحور الثاني، المحور الثالث، وإجراء المعالجات الإحصائية لهذه المحاور.

#### المطلب الأول: نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

سيتم التطرق إلى نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة كالآتي:

#### 1. نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الأول

يوضح الجدول رقم (03-09) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الأول كمايلي:

#### الجدول رقم (03-09) نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الأول

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبة المئوية	الفقرات
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
32	1	4	1	23	3	التكرار	الفقرة 01-
100	3,1	12,5	3,1	71,9	9,4	النسبة	
32	0	8	4	18	2	التكرار	الفقرة 02-
100	0	25,0	12,5	56,3	6,3	النسبة	
32	1	5	4	14	8	التكرار	الفقرة 03-
100	3,1	15,6	12,5	43,8	25,0	النسبة	
32	0	6	5	20	1	التكرار	الفقرة 04-
100	0	18,8	15,6	62,1	3,1	النسبة	
32	0	6	5	19	2	التكرار	الفقرة 05-
100	0	18,8	15,6	59,4	6,3	النسبة	
32	1	4	3	23	1	التكرار	الفقرة 06-

100	3,1	12,5	9,4	71,9	3,1	النسبة
-----	-----	------	-----	------	-----	--------

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال ملاحظة الجدول رقم (03-09) الذي يمثل نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الأول تركزت نسبة الإجابة في الفقرة الأولى (01) في إجابة موافق 71.9% في حين نسبة غير موافق بلغت 12.5% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) فقد تركزت نسبة الإجابة موافق 56.3% أما نسبة غير موافق بلغت 25% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) تركزت نسبة الإجابة موافق 43.8% ونسبة موافق تماما 25% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الرابعة (04) تركزت نسبة الإجابة موافق 62.1% أما نسبة غير موافق قدرت بـ 18.8% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، في حين تركزت الفقرة الخامسة (05) على نسبة الإجابة موافق 59.4% بينما نسبة غير موافق على هذه الإجابة بلغت 18.8% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السادسة (06) تركزت نسبة الإجابة موافق على هذه الفقرة 71.9% أما نسبة غير موافق عليها بلغ 12.5% من إجمالي عينة الدراسة.

## 2. نتائج أفراد العينة عن المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (03-10) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثاني المتعلق بمدى مساهمة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية كما يلي:

### الجدول رقم (03-10) نتائج أفراد العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثاني

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبة المئوية	الفقرات
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
32	0	5	8	18	1	التكرار	الفقرة 01
100	0	15,6	25,0	56,3	3,1	النسبة	
32	0	2	8	22	0	التكرار	الفقرة 02
100	0	6,3	25,0	68,8	0	النسبة	
32	1	3	8	19	1	التكرار	الفقرة 03
100	3,1	9,4	25,0	59,4	3,1	النسبة	
32	0	3	3	25	1	التكرار	الفقرة 04
100	0	9,4	9,4	78,1	3,1	النسبة	

32	1	3	4	20	4	التكرار	الفقرة 05
100	3,1	9,4	12,5	62,5	12,5	النسبة	
32	1	1	7	21	2	التكرار	الفقرة 06
100	3,1	3,1	21,9	65,6	6,3	النسبة	
32	0	4	4	21	3	التكرار	الفقرة 07
100	0	12,5	12,5	65,6	9,4	النسبة	
32	0	3	5	21	3	التكرار	الفقرة 08
100	0	9,4	15,6	65,6	9,4	النسبة	
32	0	5	6	19	2	التكرار	الفقرة 09
100	0	15,6	18,8	59,4	6,3	النسبة	
32	0	4	9	18	1	التكرار	الفقرة 10
100	0	12,5	28,1	56,3	3,1	النسبة	
32	1	3	6	21	1	التكرار	الفقرة 11
100	3,1	9,4	18,8	65,6	3,1	النسبة	
32	0	5	7	19	1	التكرار	الفقرة 12
100	0	15,6	21,9	59,4	3,1	النسبة	
32	1	5	9	17	0	التكرار	الفقرة 13
100	3,1	15,6	28,1	53,1	0	النسبة	

المصدر: من إعداد طالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال ملاحظة الجدول رقم (03-10) الذي يمثل نتائج أفراد العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثاني تركزت نسبة الإجابة في الفقرة الأولى (01) على إجابة موافق 56.3% في حين نسبة محايد بلغت 25% من إجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثانية (02) تركزت على نسبة الإجابة موافق 68.8% أما نسبة الإجابة محايد قدرت ب 25% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) تركزت نسبة الإجابة موافق على هذه الفقرة 59.4% أما نسبة الإجابة محايد قدرت ب 25% من إجمالي عينة الدراسة، في حين الفقرة الرابعة (04) تركزت نسبة الإجابة موافق 78.1% في حين بلغت نسبة الإجابة غير موافق ب 9.4% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الخامسة (05) تركزت نسبة الإجابة موافق 62.5% في حين كانت نسبة متساوية بين الإجابة موافق تماما و الإجابة محايد 12.5% بإجمالي عينة الدراسة، بينما الفقرة السادسة (06) تركزت على نسبة الإجابة موافق ب 65.6% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد

21.9% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة السابعة (07) تركزت على نسبة الإجابة موافق 65.6% في حين قدرت نسبة الإجابة غير موافق 12.5% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثامنة (08) تركزت على نسبة الإجابة موافق ب65.6% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد 15.6% بإجمالي عينة الدراسة، في حين تركزت الفقرة التاسعة (09) على نسبة الإجابة موافق 59.4% بينما قدرت نسبة الإجابة محايد 18.8% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة العاشرة (10) تركزت على نسبة الإجابة موافق 56.3% في حين بلغت نسبة الإجابة محايد 28.1% بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الحادي عشر (11) تركزت على نسبة الإجابة موافق 65.6% في حين بلغت نسبة الإجابة محايد قدرت ب 18.8% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، وركزت الفقرة الثانية عشر (12) نسبة الإجابة الموافقات على هذه الفقرة 59.4% في حين بلغت نسبة الإجابة محايد 21.9% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثالثة عشر (13) تركزت على نسبة الإجابة موافق 53.1% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد 28.1% وذلك بإجمالي عينة الدراسة.

### 3. نتائج أفراد العينة عن المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (03-11) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثالث المتعلق بمدى مساهمة طريقة

التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية، كمايلي:

#### الجدول رقم (03-11) نتائج أفراد العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثالث

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبة المئوية	الفقرات
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
32	0	2	5	23	2	التكرار	الفقرة 01
100	0	6,3	15,6	71,9	6,3	النسبة	
32	0	9	6	17	0	التكرار	الفقرة 02
100	0	28,1	18,8	53,1	0	النسبة	
32	1	6	5	18	2	التكرار	الفقرة 03
100	3,1	18,8	15,6	56,3	6,3	النسبة	
32	1	5	5	20	1	التكرار	الفقرة 04
100	3,1	15,6	15,6	62,5	3,1	النسبة	
32	1	4	6	19	2	التكرار	الفقرة 05
100	3,1	12,5	18,8	59,4	6,3	النسبة	
32	0	3	10	19	0	التكرار	الفقرة 06

100	0	9,4	31,3	59,4	0	النسبة	
32	1	1	7	18	5	التكرار	الفقرة 07
100	3,1	3,1	21,9	56,3	15,6	النسبة	
32	0	4	5	20	3	التكرار	الفقرة 08
100	0	12,5	15,6	62,5	9,4	النسبة	
32	2	4	6	19	1	التكرار	الفقرة 10
100	6,3	12,5	18,8	59,4	3,1	النسبة	
32	0	3	3	26	0	التكرار	الفقرة 11
100	0	9,4	9,4	81,3	0	النسبة	
32	1	1	4	23	3	التكرار	الفقرة 12
100	3,1	3,1	12,5	71,9	9,4	النسبة	

المصدر: من إعداد طالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-11) الذي يشمل نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الثالث تركزت الفقرة الأولى (01) على نسبة الإجابة موافق 71.9% في حين نسبة الإجابة محايد 15.6% وذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) فتركزت على نسبة الإجابة موافق 53.1% و نسبة الإجابة غير موافق 28.1% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثالثة (03) تركزت على نسبة الإجابة موافق ب 56.3% ونسبة الإجابة غير موافق 18.5% بإجمالي عينة الدراسة، وتركزت الفقرة الرابعة (04) على نسبة الإجابة موافق 62.5% ونسبة الإجابة غير موافق ب 15.6% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الخامسة (05) تركزت على نسبة الإجابة موافق ب 59.4% ونسبة الإجابة محايد قدرت 18.8% بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة السادسة (06) فتركزت على نسبة الإجابة موافق 59.4% ونسبة محايد ب 31.3% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة السابعة (07) تركزت هذه فقرة على نسبة الإجابة موافق 56.3% ونسبة الإجابة محايد 21.9% بإجمالي عينة الدراسة، وتركزت الفقرة الثامنة (08) على نسبة الإجابة موافق 62.5% و نسبة الإجابة محايد 15.6% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة العاشرة (10) تركزت على نسبة الإجابة موافق 59.4% ونسبة الإجابة محايد 18.5% بإجمالي عينة الدراسة، بينما في الفقرة الحادي عشر (11) تركزت على نسبة الإجابة موافق 81.3% بينما تساوت نسبة الإجابة محايد والإجابة غير موافق ب 9.4% بإجمالي عينة الدراسة، في حين تركزت الفقرة الثانية عشر (12) على نسبة الإجابة موافق 71.9% ونسبة الإجابة محايد ب 12.5% بإجمالي عينة الدراسة.

## المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تفرغ البيانات في البرنامج تمت عملية حساب كل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستمارة وفقا لكل محور، وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة (one sample t test) وهذا لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية<sup>80</sup>، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%<sup>81</sup>، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%، وتكون الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

حتى نقوم باختيار الفرضيات نقوم أولا بتحديد الفئات ولتحديد هذه الأخيرة نقوم بالخطوات التالية:

- **تعيين الفئات:** عدد الفئات هو خمس (05) فئات، حيث إجابة غير موافق تماما تمثل الفئة رقم (01) وإجابة غير موافق تمثل الفئة رقم (02) ومحايد تمثل الفئة رقم (03) وموافق تمثل الفئة رقم (04) أما الإجابة موافق تماما فتمثل الفئة رقم (05).

- **حساب المدى:** المشاهدة الأعلى - المشاهدة الأدنى

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$\text{المدى} = 4$$

- **حساب طول الفئة:** حيث طول الفئة يساوي المدى / عدد الفئات

$$\text{طول الفئة} = 4/5$$

$$\text{طول الفئة} = 0.8$$

**تعيين الفئات:** واعتمادا على ما سبق نحدد الفئات

الفئة 01 [1 - 1.8]، وتمثلا الإجابات غير موافق تماما.

<sup>80</sup> قيمة t الجدولية عند درجة حرية (n-1=31) ومستوى دلالة 0.025 تساوي 2.4528

<sup>81</sup> تمثل نسبة الحياد وفق مقياس ليكارت الحماسي أي 60% = 5/3

الفئة 02 [1.8 - 2.6]، وتمثل الإجابات غير موافق.

الفئة 03 [2.6 - 3.4]، وتمثل الإجابات محايد.

الفئة 04 [3.4 - 4.2]، وتمثل الإجابات موافق.

الفئة 05 [4.2 - 5]، وتمثل الإجابات موافق تماما.

### 1. اختبار فرضيات المحور الأول

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول وذلك باستخدام  $t$ .text حيث يجب التذكير أولا بالفرضيات

المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية  $H_0$ : لا تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية  $H_1$ : تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والجدول رقم (03-14) يوضح اختبار  $T$ .text للمحور الأول كمايلي:

### جدول رقم (03-12) تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.718	0.924	0.743	4.400	0.000	موافق
الفقرة 02	3.437	0.948	0.687	2.610	0.140	محايد
الفقرة 03	3.718	1.113	0.743	3.650	0.001	موافق
الفقرة 04	3.500	0.842	0.7	3.357	0.002	موافق
الفقرة 05	3.531	0.879	0.706	3.418	0.002	موافق
الفقرة 06	3.593	0.874	0.718	3.840	0.001	موافق
المعدل الكلي للمحور	3.583	0.668	0.716	4.940	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق (03-12) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.743 وهو أكبر من 0.6

وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على

محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة الثانية بلغ الوزن النسبي 0.687 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.14 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية الفقرة، أي أن أفراد العينة محايدون بالنسبة لمحتوى هذه الفقرة، الفقرة 03 بلغ الوزن النسبي 0.743 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 04 قدرت قيمة t ب 3.357 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 05 قدرت t ب 3.418 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 06 قدرت t ب 4.940 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

من خلال نتائج الجدول رقم (03-12) يتبين أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم الفقرات الخاصة بالمحور الأول، مما يؤكد وجود البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## 2. اختبار فرضيات المحور الثاني

سنقوم باختيار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني وذلك باستخدام t.text حيث يجب التذكير أولاً بالفرضيات

المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية H1: يوجد تأثير دال إحصائياً لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والجدول رقم (03-13) يوضح اختبار T.text للمحور الثاني كمايلي:

### الجدول رقم (03-13) تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.468	0.802	0.693	3.304	0.002	موافق

الفقرة 02	3.625	0.609	0.725	5.805	0.000	موافق
الفقرة 03	3.500	0.842	0.700	3.357	0.002	موافق
الفقرة 04	3.750	0.672	0.75	6.313	0.000	موافق
الفقرة 05	3.718	0.954	0.743	4.400	0.000	موافق
الفقرة 06	3.687	0.780	0.737	4.984	0.000	موافق
الفقرة 07	3.718	0.812	0.743	5.004	0.000	موافق
الفقرة 08	3.750	0.762	0.75	5.568	0.000	موافق
الفقرة 09	3.562	0.840	0.712	3.788	0.001	موافق
الفقرة 10	3.500	0.762	0.700	3.712	0.001	موافق
الفقرة 11	3.562	0.840	0.712	3.788	0.001	موافق
الفقرة 12	3.500	0.803	0.7	3.521	0.001	موافق
الفقرة 13	3.312	0.859	0.662	2.058	0.048	محايد
المعدل الكلي للمحور	3.588	0.472	0.717	7.058	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-13) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.693 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، أما الفقرة 02 بلغ الوزن النسبي 0.725 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 03 بلغ الوزن النسبي 0.700 وهي أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.002 وهي أصغر من 0.05 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 04 قدرت قيمة t ب 6.313 وهي أقل من قيمة t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 05 قدرت قيمة t ب 4.400 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 06 قدرت قيمة t ب 4.984 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 07 قدرت قيمة t ب 5.004 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 08 بلغ وزنها النسبي 0.75 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 09 قدرت قيمة t ب 3.788 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 10 بلغ وزنها النسبي 0.700 وهي أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على حيادية هذه الفقرة أي أن أفراد هذه العينة محايدون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 11 قدرت قيمة t ب 3.788 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما

يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 12 بلغ وزنها النسبي 0.7 وهي أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرة، الفقرة 13 قدرت قيمة t ب 2.058 وهي أقل من t الجدولية 2.4528 مما يدل على حيادية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة محايدون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثاني من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.717 ومستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في مساهمة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تتمثل هذه المقومات في سهولة تقييم نشاط هذه المؤسسات بالإضافة إلى أنها تمتلك الموارد البشرية والمادية اللازمة لتطبيق هذه الطريقة.

### 3. اختبار فرضيات المحور الثالث

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث وذلك باستخدام T.text حيث يجب التذكير أولا بالفرضيات

المتعلقة بهذا المحور وهي كمايلي:

الفرضية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية H1: يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والجدول رقم (03-14) يوضح إختبار T.text للمحور الثالث كمايلي:

#### الجدول رقم (03-14) تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.781	0.659	0.756	6.705	0.000	موافق
الفقرة 02	3.250	0.879	0.65	1.607	0.118	محايد
الفقرة 03	3.437	0.981	0.687	2.521	0.017	موافق
الفقرة 04	3.468	0.915	0.693	2.897	0.007	موافق
الفقرة 05	3.531	0.915	0.706	3.283	0.003	موافق
الفقرة 06	3.500	0.672	0.7	4.209	0.000	موافق
الفقرة 07	3.781	0.870	0.756	5.079	0.000	موافق
الفقرة 08	3.687	0.820	0.737	4.739	0.000	موافق
الفقرة 10	3.406	0.979	0.681	2.347	0.025	موافق
الفقرة 11	3.718	0.634	0.743	6.411	0.000	موافق
الفقرة 12	3.812	0.780	0.762	5.890	0.000	موافق
المعدل الكلي للمحور	3.579	0.470	0.715	6.972	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (03-14) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.756 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 02 بلغ الوزن النسبي 0.65 وهي أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.118 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية الفقرة أي أن أفراد العينة محايدون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 03 بلغ الوزن النسبي 0.687 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.017 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرة، الفقرة 04 قدرت t 2.897 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 05 قدرت t 3.283 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 06 قدرت قيمة t 4.209 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 07 بلغ الوزن النسبي 0.756 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 08 بلغ الوزن النسبي 0.737 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 09 بلغ الوزن النسبي 0.681 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.025 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 10 بلغ الوزن النسبي 0.681 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 11 قدرت قيمة t ب 6.411 وهي أكبر من t الجدولية 2.4528 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 12 بلغ الوزن النسبي 0.812 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثالث من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.715 ومستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث تتمثل هذه المقومات في السهولة في تقييم نشاط هذه المؤسسات إضافة إلى أنها تمتلك كافة الإمكانيات لتطبيق هذه الطريقة.

## خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل تمت دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمعرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية، فمن خلال الاستبانة الموزعة والنتائج المحصل عليها، نستطيع القول بأن أساليب المحاسبة الإدارية تعد من بين أهم الأساليب الحديثة التي لها دور وأهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال مساهمتها في دعم الميزة التنافسية لهذه المؤسسات.

ومن خلال الاستبيان تم استنتاج ما يلي:

- إن المؤسسات الاقتصادية تتوفر على البيئة المناسبة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

- إن المؤسسات الاقتصادية تهتم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كونها تقدم إضافة إيجابية لهذه المؤسسات.

- إن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وطريقة التكلفة المستهدفة) يساهم في تقييم نشاط هذه المؤسسات، كما أنها تملك كافة الإمكانيات والأساليب لتطبيق هذه الطرق.

خاتمة

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار، لما لها من دور فعال ومؤثر في مساندة المدراء ودعمهم في مختلف الوظائف الإدارية، فمن خلال هذه الدراسة تم التعرف على المحاسبة الإدارية وأساليبها الحديثة وما توفره من المعلومات وفعاليتها في دعم الميزة التنافسية، وهذا من خلال معالجة الإشكالية التالية المطروحة ما مدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق استراتيجيات تنافسية فعالة للمؤسسة؟

إذ تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث تم تخصيص فصلين للجانب النظري أولها تحت عنوان الإطار العام للأساليب المحاسبة الإدارية، وثانيها كان بعنوان الإطار النظري للميزة التنافسية، أما الفصل الأخير فخصص للدراسة الميدانية ، من خلال دراسة لأربع مؤسسات اقتصادية عن طريق توزيع إستبانة على عينة الدراسة وتحليل الإجابات ونتائج محصل عليها.

### 1. إختبار الفرضيات

اعتمادا على جوانب هذه الدراسة، واستنادا على معطيات الاستبيان والموزع على عينة الدراسة مع الاستعانة بالنتائج المتحصل عليها يمكن اختبار فرضيات الدراسة كمايلي:

- الفرضية الأولى: تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعلى أساس اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع يمكن القول أنه تتوفر البيئة المناسبة للتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية كما أنها تمد الإدارة بمعلومات جيدة، مناسبة ومفيدة تساعدها في مختلف وظائفها الإدارية.

- الفرضية الثانية: يساهم تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعلى أساس اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع ، يمكن القول انه يوجد تأثير في دعم الميزة التنافسية من خلال تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

- الفرضية الثالثة: يساهم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعلى أساس اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع يمكن استخلاص أنه يوجد تأثير في دعم الميزة التنافسية من خلال تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

## 2. النتائج

من خلال الدراسة التي تم القيام بها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن تطور المحاسبة الإدارية وظهر ما يعرف بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، جاء لتلبية تطلعات الإدارة في دعم تنافسيتها.
- تطور المحاسبة الإدارية بأساليبها الحديثة جاء نتيجة الثغرات والنقائص في أساليبها السابقة ( التقليدية).
- إن المحاسبة الإدارية تأثر بإيجاب في مختلف وظائف المؤسسة ( التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار).
- تعتمد إدارة المؤسسة على المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات وترشيد القرارات الاقتصادية.
- ضرورة وجود نظام معلومات للمحاسبة الإدارية يهدف إلى توفير معلومات ملائمة ودعم الميزة التنافسية.
- ضرورة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تعزيز قدرة تنافسية للمؤسسة.

## 3. التوصيات

- بالرغم من أن نتائج الدراسة قد كشفت على أن هناك دورا واستخداما عاليا لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، إلا أنه وبقصد تحسين الأداء والرفع من كفاءة وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة تم تقديم بعض التوصيات:
- العمل على زيادة تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والإطلاع عليها.
  - يجب على المؤسسات الاقتصادية إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يعني بتطبيق أساليبها.
  - القيام بدورات تدريبية وتكوينية بصفة دائمة ومتكررة للعمال من أجل تدعيم معارفهم وكذا اضطلاعهم لأي مستجدات حديثة والتغيير المتسارع فيما يخص المحاسبة الإدارية.
  - على المؤسسات الاقتصادية محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يحقق عديد من المزايا وتسيير فعال.

- ضرورة الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال وعي المسيرين بأهمية المعلومة الناتجة عنها وإدراك دورها الحقيقي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.
- العمل على إزالة كافة الصعوبات التي تحد من تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة عن طريق جلب الكفاءات المهنية ذات الخبرة في المجال.

#### 4. أفاق الدراسة

وبعد القيام بهذه الدراسة قد تبين أنه يمكن تقديم مقترحات لتغطية جوانب أخرى والتي تصب في نفس سياقها وهي كالآتي:

- تبني نظام التكاليف على الأساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

# قائمة المراجع

1. كتب

- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف للأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2004.
- إسماعيل يحيى التكريتي عبد الوهاب حبش الطعمة وليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية قضايا المعاصرة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن الطبعة الأولى 2010.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.
- بشار يزيد الوليد، التخطيط والتطوير الاقتصادي، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- خالد محمد بنى حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009.
- زغدار أحمد المنافسة، التنافسية والبدائل الإستراتيجية، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- سمية بن عامر بوران، إدارة المعرفة كمدخل للميزة التنفسية في المنظمات المعاصرة، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية، 2011.
- عبد الناصر علك حافظ، وليد حسين عباس، الأنماط القيادية الطريق لبناء الميزة التنافسية المستدامة، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.
- علاء فرج الطاهر، التخطيط الاقتصادي، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية للعولمة والمنافسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.

## قائمة المراجع

- محمد عبد الفتاح لعشماوي، محاسب التكاليف، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2011.
- مصطفى يوسف الكافي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، الطبعة الأولى 2017.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2015.
- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية طبع-نشر-توزيع، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

## 2. مقالات

- أحمد يوسف، دهلوم محمد الأمين، تحليل القوى المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة بليدة 2، بليدة، الجزائر، 2019/05/25، المجلد 08، العدد 01.
- براهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة، مجلة البديل الاقتصادي، الجامعة الخلفة، المدينة الخلفة، الجزائر، العدد الثامن.
- برو هشام، تحليل المنافسة على مستوى القطاع السياحي (حسب نموذج قوى المنافسة لمايكل بورتر)، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الخلفة، الجزائر، ديسمبر 2019، المجلد 11، العدد 02.
- بن حسان حكيم، دور إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالخلفة، الجزائر، العدد 24.
- حنيفة بن ربيع، المعايير الدولية والإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، الجزائر العاصمة، الجزائر، العدد: 26-2012.

## قائمة المراجع

- رشيد قريوة، أسامة عمامرة، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02. العدد 01. جوان 2018.
- زاهية لعراف ومفتاح لعراف وعبد المطلب بيطار، آليات تنشيط الخدمة المصرفية لتفعيل الميزة التنافسية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018، العدد 03.
- زعرور نعيمة، كردودي سهام، أحمد ضيف، التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد الأول، جوان 2017.
- شلابي عمار، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، المجلد: 04، العدد 01 2019.
- صالح إلياس مسكين الحاج، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 24(2)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
- مبروك صليحة، شراء صابر، تكنولوجيا المعلومات كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة المنهج الاقتصادي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2019، المجلد 02، العدد 02.
- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية دراسات العلوم الإدارية المجلد 41 العدد 2، 2014.
- محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية بريدة الأهلية، جامعة المسيلة، المجلد 04 / العدد 01، 2019.
- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة الحديثة والفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات جامعة الجزائر 03، الجزائر، جوان 2018، العدد الثالث عشر.

3.مذكرات والأطروحات

- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.
- العوفي فاطمة الزهراء، إدارة المعرفة كميزة تنافسية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة أوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2018/2017.
- بن نامة نورية، التسويق الإلكتروني كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: شركة اتصالات الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر، 2013/2012، ص25.
- بن يمينة خيرة، البيئة التنافسية وتأثيرها على القرار الإستراتيجي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2013/2012.
- بوزايد وسيلة، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2011-2012.
- حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجامعة أم البواقي، الجزائر، السنة 2016/2015.
- حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها دراسة ميدانية في شركة روائح والورود لصناعة العطور ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006.

## قائمة المراجع

- حريق خديجة، الدور الإستراتيجي للكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016.
- درويش عمار، محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في التكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي يابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016/2015.
- عبيد الله فطيمة، دور إستراتيجية إفراج النشاطات في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسات، أطروحة دكتوراه في التسويق الدولي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016/2015.
- عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حالة شركة اسمنت عين الكبير، مذكر الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية قسم علوم التسيير، 20 أوت 1955، سكيكدة، 2008/2007.
- علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، غزة، فلسطين، السنة الجامعية 2010.
- عيسى نبوية، إدارة رأس المال الفكري والقدرات التنافسية لبعض المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015.
- محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، السنة الجامعية 2012.
- مسعود طحطوح، أهمية التسويق في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماجستير تخصص تسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009/2008.
- مصطفى محمد الدرويش، الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2013.

## قائمة المراجع

- معاذ ميمون، دور التسويق الأخضر في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة دراسة حالة منظمة الأعمال تويوتا Toyota، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران 2، الجزائر، 2019/2018.
- معارف محمد، دراسة الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية حالة المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2012.
- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جدة، المملكة العربية السعودية، السنة الجامعية 2002.
- نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2018/2017.
- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2015/2014.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

-Sahal Fateh.Role Du Système Integre De gestion des couts dans la mesure De La Performance De Lentreprise et la Prise De Decision cas pratique hotelsheraton club des pins. These doctorat.science de gestion. Faculte des sciences economies. Comerciales et des sciences de gestion. Universite MHamed bougara- boumardes.Algerie. 2014/2015.

Rishma vedd. And Reza kouhy. (2001). Management and strategic human resource management. A. UK/ canadian comparative analysis. Journal of applied accounting. Vol 6. ISS 2.

Ahmed mouhemed amen and moataz fathi ahmed and meral ahmed abd hafez. The Impact of Management accounting and How It can Be Implemented into The Organizational culture. Dutch journal of Finance and management.2(1). 02. Ismailia. Egypt.

ثالثا: موقع الالكتروني

- زياد هاشم يحيى ، قاسم محمد الحبيطي، نشأة المحاسبة وتطورها خلال القرن العشرين، 2018،  
الصفحات 3-6، متاح على الرابط <https://almerja.com/reading.php?idm=97306>  
تاريخ الاطلاع 2019/12/25، الساعة: 15.37

الملاحق

## الملحق 01: الاستمارة الاستبيان



المركز الجامعي بلحاج بوشعيب- عين تيموشنت

معهد: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

### استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد:

وضع هذا الاستبيان في إطار دراسة بعنوان: "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية"<sup>2</sup>، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تيموشنت نطمح مساعدتكم دعما لحركة البحث العلمي، ونتوجه إليكم بأسمى معاني الاحترام والتقدير راجيين تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية، ونحيطكم علما أن المعلومات المتحصل عليها ستستخدم فقط لأغراض علمية.

اسم ولقب الطالبين

- خريبات فاتح

- سيدي عيسى شع

<sup>1</sup> المحاسبة الإدارية هي مجموعة من الوظائف المحاسبية تهتم بجمع وتصنيف البيانات وتحليلها للوصول إلى المعلومات المفيدة وتسخيرها في سبيل مساعدة ومساندة المؤسسة في وظائفها.

<sup>2</sup> الميزة التنافسية: هي ميزة المؤسسة من منظور سوق المنتج الذي يجلب أكثر من مركز تنافسي للمؤسسة، ويعني ذلك بأن الميزة التنافسية تعني حصول المؤسسة على مركز تنافسي متقدم في السوق

## الجزء الأول: البيانات الشخصية

### 1- العمر

- أقل من 30 سنة
- من 30 إلى 40 سنة
- من 41 إلى 50 سنة
- أكثر من 50 سنة

### 2- المؤهل العلمي

- ليسانس
- ماجستير
- شهادة أخرى
- ماستر
- دكتوراه
- حدده: .....

### 3- عدد سنوات الخبرة

- أقل من 5 سنوات
- من 5 إلى 15 سنة
- من 16 إلى 25 سنة
- أكثر من 25 سنة

### 4- التخصص

- اقتصاد
- محاسبة ومالية
- تخصص آخر
- تسيير
- تسويق
- حدده: .....

### 5- نوع نشاط المؤسسة

- خدمي
- تجاري
- صناعي
- مالي

نشاط آخر، حدده: .....

## الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: دراسة مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة.

هل تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في مؤسستكم؟، من خلال مايلي:

رقم الفقرة	بيان الفقرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	-نشاط المؤسسة يسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.					
02	-لدى المؤسسة موارد بشرية في مصلحة المحاسبة والمالية بالعدد اللازم.					
03	-تستخدم المؤسسة تكنولوجيا المعلومات في مصلحة المحاسبة والمالية.					
04	-الموارد البشرية في مصلحة المحاسبة والمالية لديهم اطلاق على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.					
05	-للمؤسسة الموارد المالية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.					
06	-تشكيلة المنتجات والخدمات في المؤسسة تسمح بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.					
07	-توزيع الأعباء (مباشرة وغير مباشرة) في المؤسسة يستدعي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.					

المحور الثاني : دراسة مساهمة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية.

هل تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية بمؤسستكم؟، من خلال ما يلي:

رقم الفقرة	بيان الفقرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة فقط.					
02	-تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف.					
03	-تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بالمنتجات وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما يتطلبه كل منتج وحسب طلب كل عميل.					
04	-طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تمكن من التسيير الحسن للأنشطة وبالتالي تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة.					
05	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديمها للسوق بأسعار تنافسية.					
06	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في التحكم في التكاليف مما يدعم ميزة التكلفة الأقل للمؤسسة.					
07	-تساهم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الجودة مما يدعم ميزة التميز للمؤسسة.					
08	-تقوم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بجعل المؤسسة تقدم منتجات وخدمات بتكلفة وأسعار تنافسية.					

					09	-تركز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على الوصول إلى منتجات وخدمات تلي تطلعات الزبون.
					10	-تلي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة عامل الاستجابة للعملاء من ناحية الوقت.
					11	-تساير طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التطورات التكنولوجية وتصميم المنتجات حسب تفضيلات العملاء.
					12	-تحقق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة الاستجابة اللازمة لتغيرات مستويات الطلب.
					13	-تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم الإبداع من خلال استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية.

### المحور الثالث: دراسة مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية.

هل تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية بمؤسستكم؟، من خلال ما يلي:

رقم فقرة	بيان الفقرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	- طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة.					
02	- تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه.					
03	- تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلي رغبات المستهلكين وإمكانياتهم					

					المادية وتسعى إلى إرضائهم في الأجل الطويل.
					04 - يتم وفق طريقة التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من أجل رضاه.
					05 - تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
					06 -تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
					07 -إن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة والعمل على تحقيقها في الواقع.
					08 -تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستمرة ودقيقة لسلسلة القيمة.
					09 -يسمح تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بتحقيق توسع المؤسسة ونمو حجم نشاطها وتوزيعها جغرافيا.
					10 - يساعد تبني طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات حسب تطلعات العملاء.
					11 - تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في الوصول إلى منتجات وخدمات مميزة لدى العملاء.
					12 - تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يدعم خصائص التميز لدى المؤسسة مما يجعل الزبون يتعلق بها.

					13	- تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يمكن المؤسسة من الوصول إلى ميزة التكلفة الأقل.
--	--	--	--	--	----	--

ملحق 02: قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ	الرتبة	المركز الجامعي
كوديد سفيان	أستاذ محاضر	عين تموشنت
غربي صباح	أستاذ محاضر	عين تموشنت
بوشريط أسامة	أستاذ محاضر	عين تموشنت
درويش عمار	أستاذ محاضر	عين تموشنت

### ملحق 03: مخرجات spss

أولاً: الإحصاءات الوصفية للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

#### العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	2	6,3	6,3	6,3
	من 30 الى 40 سنة	23	71,9	71,9	78,1
	من 41 الى 50 سنة	5	15,6	15,6	93,8
	أكثر من 50 سنة	2	6,3	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

#### المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	12	37,5	37,5	37,5
	ماجستير	7	21,9	21,9	59,4
	ماجستير	2	6,3	6,3	65,6
	شهادة أخرى	11	34,4	34,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

#### عدد سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	7	21,9	21,9	21,9

من 5 الى 15 سنة	20	62,5	62,5	84,4
من 16 الى 25 سنة	3	9,4	9,4	93,8
اكثر من 25 سنة	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

### التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقتصاد	5	15,6	15,6	15,6
	تسيير	6	18,8	18,8	34,4
	محاسبة ومالية	10	31,3	31,3	65,6
	تسويق	2	6,3	6,3	71,9
	تخصص آخر	9	28,1	28,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

### نوع نشاط المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	صناعي	17	53,1	53,1	53,1
	تجاري	15	46,9	46,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

نوع المؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عمومية	30	93,8	93,8	93,8
	خاصة	1	3,1	3,1	96,9
	مختلطة	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

ثانيا: التكرارات والتكرارات النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محاور الدراسة

المحور الأول

نشاط المؤسسة يسمح بتطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	4	12,5	12,5	15,6
	محايد	1	3,1	3,1	18,8
	موافق	23	71,9	71,9	90,6
	موافق تماما	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

لدى المؤسسة موارد بشرية في مصلحة المحاسبة والمالية بالعدد اللازم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	25,0	25,0	25,0
	محايد	4	12,5	12,5	37,5
	موافق	18	56,3	56,3	93,8
	موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0

Total	32	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

تستخدم المؤسسة تكنولوجيا المعلومات في مصلحة المحاسبة والمالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	5	15,6	15,6	18,8
	محايد	4	12,5	12,5	31,3
	موافق	14	43,8	43,8	75,0
	موافق تماما	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الموارد البشرية في مصلحة المحاسبة والمالية لديهم اطلاع على اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,8	18,8	18,8
	محايد	5	15,6	15,6	34,4
	موافق	20	62,5	62,5	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

للمؤسسة الموارد المالية اللازمة لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,8	18,8	18,8
	محايد	5	15,6	15,6	34,4
	موافق	19	59,4	59,4	93,8

موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

### نشكيلة المنتجات والخدمات في المؤسسة تسمح بتطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	4	12,5	12,5	15,6
	محايد	3	9,4	9,4	25,0
	موافق	23	71,9	71,9	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

### توزيع الاعباء (مباشرة وغير مباشرة) في المؤسسة يستدعي تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,8	18,8	18,8
	محايد	3	9,4	9,4	28,1
	موافق	22	68,8	68,8	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المحور الثاني

تساعد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال التركيز على الأنشطة التي  
تضيف قيمة فقط

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	15,6	15,6	15,6
	محايد	8	25,0	25,0	40,6
	موافق	18	56,3	56,3	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة استهلاك الموارد بالأنشطة وبالتالي التحكم في التكاليف

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,3	6,3	6,3
	محايد	8	25,0	25,0	31,3
	موافق	22	68,8	68,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تربط طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بالمنتجات وبالتالي تتحكم المؤسسة في أنشطتها حسب ما  
يتطلبه كل منتج وحس طلب كل عميل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	8	25,0	25,0	37,5
	موافق	19	59,4	59,4	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

طريقة التكاليف على اساس الانشطة تمكن من التسيير الحسن للانشطة وبالتالي تحسين الاداء التشغيلي للمؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
	محايد	3	9,4	9,4	18,8
	موافق	25	78,1	78,1	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تقوم طريقة التكاليف على اساس الانشطة بتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والحفاظ على جودتها وتقديمها للسوق باسعار تنافسية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	4	12,5	12,5	25,0
	موافق	20	62,5	62,5	87,5
	موافق تماما	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

نساعد طريقة التكاليف على اساس الانشطة في التحكم في التكاليف مما يدعم ميزة التكلفة الاقل للمؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1

غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
محايد	7	21,9	21,9	28,1
موافق	21	65,6	65,6	93,8
موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تساهم طريقة التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق الجودة مما يدعم ميزة التميز للمؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
محايد	4	12,5	12,5	25,0
موافق	21	65,6	65,6	90,6
موافق تماما	3	9,4	9,4	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تقوم طريقة التكاليف على اساس الانشطة بجعل المؤسسة تقدم منتجات وخدمات بتكلفة واسعار تنافسية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
محايد	5	15,6	15,6	25,0
موافق	21	65,6	65,6	90,6
موافق تماما	3	9,4	9,4	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تركز طريقة التكاليف على اساس الانشطة على الوصول الى منتجات وخدمات تلي تطلعات الزبون

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	غير موافق	5	15,6	15,6	15,6
	محايد	6	18,8	18,8	34,4
	موافق	19	59,4	59,4	93,8
	موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تلبية طريقة التكاليف على اساس الانشطة عامل الاستجابة للعملاء من ناحية الوقت

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
	محايد	9	28,1	28,1	40,6
	موافق	18	56,3	56,3	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تساير طريقة التكاليف على اساس الانشطة التطورات التكنولوجية وتصميم المنتجات حسب تفضيلات العملاء

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	6	18,8	18,8	31,3
	موافق	21	65,6	65,6	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تحقق طريقة التكاليف على اساس الانشطة الاستجابة اللازمة لتغيرات مستويات الطلب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	15,6	15,6	15,6
	محايد	7	21,9	21,9	37,5
	موافق	19	59,4	59,4	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تساعد طريقة التكاليف على اساس الانشطة في دعم الابداع من خلال استكشاف الفرص الجديدة في البيئة الخارجية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	5	15,6	15,6	18,8
	محايد	9	28,1	28,1	46,9
	موافق	17	53,1	53,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

## المحور الثالث

طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالمؤسسة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,3	6,3	6,3

محايد	5	15,6	15,6	21,9
موافق	23	71,9	71,9	93,8
موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تساعد طريقة المستهدفة على طرح منتج في السوق بنفس سعر منافسيه

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	9	28,1	28,1	28,1
محايد	6	18,8	18,8	46,9
موافق	17	53,1	53,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على طرح منتجات تلبي رغبات المستهلكين وامكانياتهم المادية وتسعى الى ارضائهم في الاجل الطويل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
غير موافق	6	18,8	18,8	21,9
محايد	5	15,6	15,6	37,5
موافق	18	56,3	56,3	93,8
موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

يتم وفق طريقة التكلفة المستهدفة تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات الزبون من أجل ارضائهم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1

غير موافق	5	15,6	15,6	18,8
محايد	5	15,6	15,6	34,4
موافق	20	62,5	62,5	96,9
موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تساعد طريقة التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للارباح المستقبلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	4	12,5	12,5	15,6
	محايد	6	18,8	18,8	34,4
	موافق	19	59,4	59,4	93,8
	موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تعمل طريقة التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها، بحيث تصبح التكلفة اداء لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
	محايد	10	31,3	31,3	40,6
	موافق	19	59,4	59,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

ان تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة والعمل على تحقيقها في الواقع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
	محايد	7	21,9	21,9	28,1
	موافق	18	56,3	56,3	84,4
	موافق تماما	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يتطلب دراسة مستثمرة ودقيقة لسلسلة القيمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
	محايد	5	15,6	15,6	28,1
	موافق	20	62,5	62,5	90,6
	موافق تماما	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

يسمح تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بتحقيق توسع المؤسسة ونمو حجم نشاطها وتوزيعها جغرافيا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	5	15,6	15,6	18,8
	محايد	7	21,9	21,9	40,6
	موافق	17	53,1	53,1	93,8
	موافق تماما	2	6,3	6,3	100,0

Total	32	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

يساعد تبني طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات حسب تطلعات العملاء

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	4	12,5	12,5	18,8
	محايد	6	18,8	18,8	37,5
	موافق	19	59,4	59,4	96,9
	موافق تماما	1	3,1	3,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تساهم طريقة التكلفة المستهدفة في الوصول الى منتجات وخدمات مميزة لدى العملاء

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
	محايد	3	9,4	9,4	18,8
	موافق	26	81,3	81,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بدعم خصائص التميز لدى المؤسسة مما يجعل الزبون يتعلق بها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
	محايد	4	12,5	12,5	18,8
	موافق	23	71,9	71,9	90,6

موافق تماما	3	9,4	9,4	100,0
Total	32	100,0	100,0	

تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يمكن المؤسسة من الوصول الى ميزة التكلفة الأقل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
	محايد	3	9,4	9,4	15,6
	موافق	22	68,8	68,8	84,4
	موافق تماما	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

ثالثا: اختبار صدق الاتساق الداخلي (ارتباط كل فقرة بالمحور التي تنتمي إليه باستخدام معامل ارتباط سبيرمان)

المحور الأول (بعد إجراء هذا الاختبار في هذا المحور وجب حذف الفقرة رقم 7 لعدم وجود ارتباط بينها وبين المحور الأول)

NONPAR CORR

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

### Corrélations

		A5	A6	A7	A	
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	,585**	,462**	,325	,707**

	Sig. (bilatéral)	,000	,008	,070	,000
	N	32	32	32	32
A2	Coefficient de corrélation	,311	,321	,184	,627**
	Sig. (bilatéral)	,083	,073	,313	,000
	N	32	32	32	32
A3	Coefficient de corrélation	,497**	,477**	,310	,772**
	Sig. (bilatéral)	,004	,006	,084	,000
	N	32	32	32	32
A4	Coefficient de corrélation	,223	,066	-,198	,381*
	Sig. (bilatéral)	,220	,718	,278	,032
	N	32	32	32	32
A5	Coefficient de corrélation	1,000	,562**	-,075	,726**
	Sig. (bilatéral)	.	,001	,684	,000
	N	32	32	32	32
A6	Coefficient de corrélation	,562**	1,000	,162	,644**
	Sig. (bilatéral)	,001	.	,375	,000
	N	32	32	32	32
A7	Coefficient de corrélation	-,075	,162	1,000	,339
	Sig. (bilatéral)	,684	,375	.	,058
	N	32	32	32	32
A	Coefficient de corrélation	,726**	,644**	,339	1,000
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,058	.
	N	32	32	32	32

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

COMPUTE A=MEAN(A1,A2,A3,A4,A5,A6).

EXECUTE.

## المحور الثاني

NONPAR CORR

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

### Corrélations

			B8	B9	B10	B11	B12	B13	B
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	,410 <sup>*</sup>	,223	,386 <sup>*</sup>	,418 <sup>*</sup>	,434 <sup>*</sup>	,355 <sup>*</sup>	,562 <sup>**</sup>
		Sig. (bilatéral)	,020	,220	,029	,017	,013	,046	,001
		N	32	32	32	32	32	32	32
	B2	Coefficient de corrélation	,406 <sup>*</sup>	-,003	,466 <sup>**</sup>	,498 <sup>**</sup>	,466 <sup>**</sup>	,196	,587 <sup>**</sup>
		Sig. (bilatéral)	,021	,989	,007	,004	,007	,282	,000
		N	32	32	32	32	32	32	32
	B3	Coefficient de corrélation	,330	-,065	,443 <sup>*</sup>	,460 <sup>**</sup>	,216	-,066	,466 <sup>**</sup>
		Sig. (bilatéral)	,065	,726	,011	,008	,236	,719	,007
		N	32	32	32	32	32	32	32
	B4	Coefficient de corrélation	,405 <sup>*</sup>	,136	,573 <sup>**</sup>	,553 <sup>**</sup>	,074	-,037	,552 <sup>**</sup>
		Sig. (bilatéral)	,021	,459	,001	,001	,686	,841	,001
		N	32	32	32	32	32	32	32
	B5	Coefficient de corrélation	,476 <sup>**</sup>	,433 <sup>*</sup>	,367 <sup>*</sup>	,382 <sup>*</sup>	,269	,211	,593 <sup>**</sup>
		Sig. (bilatéral)							
		N							

	Sig. (bilatéral)	,006	,013	,039	,031	,137	,246	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
B6	Coefficient de corrélation	,044	,020	,299	,220	,295	,218	,388*
	Sig. (bilatéral)	,813	,911	,097	,227	,101	,230	,028
	N	32	32	32	32	32	32	32
B7	Coefficient de corrélation	,668**	,074	,324	,249	,293	,443*	,686**
	Sig. (bilatéral)	,000	,687	,070	,170	,104	,011	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
B8	Coefficient de corrélation	1,000	,368*	,432*	,334	,274	,287	,707**
	Sig. (bilatéral)	.	,038	,013	,062	,129	,111	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
B9	Coefficient de corrélation	,368*	1,000	,586**	,265	,162	,178	,378*
	Sig. (bilatéral)	,038	.	,000	,142	,377	,329	,033
	N	32	32	32	32	32	32	32
B10	Coefficient de corrélation	,432*	,586**	1,000	,750**	,391*	,283	,740**
	Sig. (bilatéral)	,013	,000	.	,000	,027	,116	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
B11	Coefficient de corrélation	,334	,265	,750**	1,000	,397*	,134	,637**
	Sig. (bilatéral)	,062	,142	,000	.	,025	,464	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
B12	Coefficient de corrélation	,274	,162	,391*	,397*	1,000	,624**	,630**
	Sig. (bilatéral)	,129	,377	,027	,025	.	,000	,000

	N		32	32	32	32	32	32	32
B13	Coefficient de corrélation		,287	,178	,283	,134	,624**	1,000	,564**
	Sig. (bilatéral)		,111	,329	,116	,464	,000	.	,001
	N		32	32	32	32	32	32	32
B	Coefficient de corrélation		,707**	,378*	,740**	,637**	,630**	,564**	1,000
	Sig. (bilatéral)		,000	,033	,000	,000	,000	,001	.
	N		32	32	32	32	32	32	32

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### المحور الثالث (حذف الفقرتين 9 و 13)

NONPAR CORR

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 C

/PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

#### Corrélations

			C8	C9	C10	C11	C12	C13	C
Rho de Spearman	C1	Coefficient de corrélation	,152	,033	,476**	,184	,421*	,027	,618**
		Sig. (bilatéral)	,407	,859	,006	,315	,017	,883	,000
		N	32	32	32	32	32	32	32
	C2	Coefficient de corrélation	-,315	,115	,190	-,131	,007	,056	,480**
		Sig. (bilatéral)	,079	,530	,298	,476	,969	,761	,005
		N	32	32	32	32	32	32	32

C3	Coefficient de corrélation	-,213	-,180	,001	,060	,069	-,196	,374*
	Sig. (bilatéral)	,241	,323	,995	,745	,706	,283	,035
	N	32	32	32	32	32	32	32
C4	Coefficient de corrélation	,075	-,032	,412*	,085	-,066	-,348	,550**
	Sig. (bilatéral)	,683	,864	,019	,644	,719	,051	,001
	N	32	32	32	32	32	32	32
C5	Coefficient de corrélation	,197	,158	,532**	,281	,280	-,086	,671**
	Sig. (bilatéral)	,279	,387	,002	,119	,120	,638	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
C6	Coefficient de corrélation	,407*	,321	,582**	,101	,236	-,046	,747**
	Sig. (bilatéral)	,021	,073	,000	,581	,194	,803	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
C7	Coefficient de corrélation	,179	-,312	,350*	,394*	,386*	,040	,530**
	Sig. (bilatéral)	,328	,082	,050	,025	,029	,830	,002
	N	32	32	32	32	32	32	32
C8	Coefficient de corrélation	1,000	,416*	,294	,368*	,278	,181	,388*
	Sig. (bilatéral)	.	,018	,102	,038	,123	,322	,028
	N	32	32	32	32	32	32	32
C9	Coefficient de corrélation	,416*	1,000	,483**	,013	,019	,179	,346
	Sig. (bilatéral)	,018	.	,005	,946	,919	,326	,053
	N	32	32	32	32	32	32	32

C10	Coefficient de corrélation	,294	,483**	1,000	,308	,226	-,006	,742**
	Sig. (bilatéral)	,102	,005	.	,086	,215	,976	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
C11	Coefficient de corrélation	,368*	,013	,308	1,000	,562**	,417*	,400*
	Sig. (bilatéral)	,038	,946	,086	.	,001	,018	,023
	N	32	32	32	32	32	32	32
C12	Coefficient de corrélation	,278	,019	,226	,562**	1,000	,439*	,425*
	Sig. (bilatéral)	,123	,919	,215	,001	.	,012	,015
	N	32	32	32	32	32	32	32
C13	Coefficient de corrélation	,181	,179	-,006	,417*	,439*	1,000	,088
	Sig. (bilatéral)	,322	,326	,976	,018	,012	.	,633
	N	32	32	32	32	32	32	32
C	Coefficient de corrélation	,388*	,346	,742**	,400*	,425*	,088	1,000
	Sig. (bilatéral)	,028	,053	,000	,023	,015	,633	.
	N	32	32	32	32	32	32	32

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

COMPUTE C=MEAN(C1,C2,C3,C4,C5,C6,C7,C8,C10,C11,C12).

EXECUTE.

رابعاً: اختبار ثبات الأداة (عن طريق استخدام معامل ألفا كرمباخ)

RELIABILITY

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA

/SUMMARY=TOTAL.

**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,808	6

**Statistiques de total des éléments**

Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément

A1	17,7813	10,628	,761	,734
A2	18,0625	11,415	,585	,774
A3	17,7813	9,596	,757	,729
A4	18,0000	14,774	,090	,867
A5	17,9688	11,451	,645	,762
A6	17,9063	11,636	,614	,769

## المحور الثاني

### RELIABILITY

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA

/SUMMARY=TOTAL.

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,846	13

### Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
B1	43,1875	32,609	,480	,836
B2	43,0313	33,838	,486	,837
B3	43,1563	32,201	,496	,835
B4	42,9063	32,668	,590	,830
B5	42,9375	32,254	,433	,841
B6	42,9688	33,386	,406	,841
B7	42,9375	31,867	,559	,831
B8	42,9063	32,410	,537	,833
B9	43,0938	35,055	,190	,856
B10	43,1563	31,104	,702	,822
B11	43,0938	30,926	,644	,825
B12	43,1563	31,943	,558	,831
B13	43,3438	32,168	,487	,836

المحور الثالث

RELIABILITY

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C10 C11 C12

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA

/SUMMARY=TOTAL.

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,783	11

### Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
C1	35,5938	22,055	,689	,745
C2	36,1250	25,210	,088	,806
C3	35,9375	24,383	,146	,804

C4	35,9063	22,281	,421	,769
C5	35,8438	19,814	,749	,726
C6	35,8750	21,790	,720	,742
C7	35,5938	20,765	,660	,740
C8	35,6875	24,028	,256	,786
C10	35,9688	20,999	,535	,754
C11	35,6563	24,297	,329	,777
C12	35,5625	22,899	,435	,767

خامسا: اختبار فرضيات الدراسة (عن طريق اختبار T لعينة واحدة)

المحور الأول (الفرضية الأولى)

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A

/CRITERIA=CI(.95).

**Test T**

#### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	32	3,7188	,92403	,16335
A2	32	3,4375	,94826	,16763
A3	32	3,7188	1,11397	,19692
A4	32	3,5000	,84242	,14892
A5	32	3,5313	,87931	,15544

A6	32	3,5938	,87471	,15463
A	32	3,5833	,66801	,11809

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	4,400	31	,000	,71875	,3856	1,0519
A2	2,610	31	,014	,43750	,0956	,7794
A3	3,650	31	,001	,71875	,3171	1,1204
A4	3,357	31	,002	,50000	,1963	,8037
A5	3,418	31	,002	,53125	,2142	,8483
A6	3,840	31	,001	,59375	,2784	,9091
A	4,940	31	,000	,58333	,3425	,8242

### المحور الثاني (الفرضية الثانية)

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B10 B11 B12 B

/CRITERIA=CI(.95).

## Test T

### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	32	3,4688	,80259	,14188
B2	32	3,6250	,60907	,10767
B3	32	3,5000	,84242	,14892
B4	32	3,7500	,67202	,11880
B5	32	3,7188	,92403	,16335
B6	32	3,6875	,78030	,13794
B7	32	3,7188	,81258	,14364
B8	32	3,7500	,76200	,13470
B10	32	3,5000	,76200	,13470
B11	32	3,5625	,84003	,14850
B12	32	3,5000	,80322	,14199
B	32	3,5889	,47201	,08344

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	3,304	31	,002	,46875	,1794	,7581

B2	5,805	31	,000	,62500	,4054	,8446
B3	3,357	31	,002	,50000	,1963	,8037
B4	6,313	31	,000	,75000	,5077	,9923
B5	4,400	31	,000	,71875	,3856	1,0519
B6	4,984	31	,000	,68750	,4062	,9688
B7	5,004	31	,000	,71875	,4258	1,0117
B8	5,568	31	,000	,75000	,4753	1,0247
B10	3,712	31	,001	,50000	,2253	,7747
B11	3,788	31	,001	,56250	,2596	,8654
B12	3,521	31	,001	,50000	,2104	,7896
B	7,058	31	,000	,58894	,4188	,7591

### المحور الثالث (الفرضية الثالثة)

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 C

/CRITERIA=CI(.95).

### Test T

#### Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
C1	32	3,7813	,65915	,11652
C2	32	3,2500	,87988	,15554
C3	32	3,4375	,98169	,17354
C4	32	3,4688	,91526	,16180

C5	32	3,5313	,91526	,16180
C6	32	3,5000	,67202	,11880
C7	32	3,7813	,87009	,15381
C8	32	3,6875	,82060	,14506
C9	32	3,4375	,94826	,16763
C10	32	3,4063	,97912	,17309
C11	32	3,7188	,63421	,11211
C12	32	3,8125	,78030	,13794
C13	32	3,9063	,81752	,14452
C	32	3,5795	,47026	,08313

### Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	6,705	31	,000	,78125	,5436	1,0189
C2	1,607	31	,118	,25000	-,0672	,5672
C3	2,521	31	,017	,43750	,0836	,7914
C4	2,897	31	,007	,46875	,1388	,7987
C5	3,283	31	,003	,53125	,2013	,8612
C6	4,209	31	,000	,50000	,2577	,7423
C7	5,079	31	,000	,78125	,4675	1,0950
C8	4,739	31	,000	,68750	,3916	,9834
C9	2,610	31	,014	,43750	,0956	,7794
C10	2,347	31	,025	,40625	,0532	,7593
C11	6,411	31	,000	,71875	,4901	,9474

C12	5,890	31	,000	,81250	,5312	1,0938
C13	6,271	31	,000	,90625	,6115	1,2010
C	6,972	31	,000	,57955	,4100	,7491

الفرضية الرابعة (حول وجود فروق معنوية بين إجابات أفراد العينة تعزى للبيانات الشخصية)

متغير العمر

ONEWAY A B C BY v1

/MISSING ANALYSIS.

#### ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
A	Intergruppes	,715	3	,238	,509	,679
	Intragruppes	13,118	28	,469		
	Total	13,833	31			
B	Intergruppes	,689	3	,230	1,035	,392
	Intragruppes	6,217	28	,222		
	Total	6,907	31			
C	Intergruppes	,508	3	,169	,748	,533
	Intragruppes	6,347	28	,227		
	Total	6,855	31			

ONEWAY A B C BY v2

/MISSING ANALYSIS.

**ANOVA**

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
A	Intergroupes	1,276	3	,425	,948	,431
	Intragroupes	12,557	28	,448		
	Total	13,833	31			
B	Intergroupes	1,090	3	,363	1,748	,180
	Intragroupes	5,817	28	,208		
	Total	6,907	31			
C	Intergroupes	,208	3	,069	,292	,831
	Intragroupes	6,648	28	,237		
	Total	6,855	31			

متغير عدد سنوات الخبرة

ONEWAY A B C BY v3

/MISSING ANALYSIS.

**ANOVA**

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
A	Intergroupes	2,156	3	,719	1,723	,185
	Intragroupes	11,677	28	,417		
	Total	13,833	31			
B	Intergroupes	,563	3	,188	,828	,490
	Intragroupes	6,344	28	,227		
	Total	6,907	31			

C	Intergroupes	,781	3	,260	1,200	,328
	Intragroupes	6,074	28	,217		
	Total	6,855	31			

متغير التخصص

ONEWAY A B C BY v4

/MISSING ANALYSIS.

### ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
A	Intergroupes	1,235	4	,309	,662	,624
	Intragroupes	12,598	27	,467		
	Total	13,833	31			
B	Intergroupes	,960	4	,240	1,090	,381
	Intragroupes	5,947	27	,220		
	Total	6,907	31			
C	Intergroupes	,474	4	,119	,502	,735
	Intragroupes	6,381	27	,236		
	Total	6,855	31			



