



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات

الإقتصادية الجزائرية

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالب:

حدو محمد سعيد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا

مالطي سناء

الأستاذ (ة):

مشرفا

مبسوط هوارية

الأستاذ (ة):

ممتحنا

مناد بولنوار الياس زكرياء

الأستاذ (ة):

السنة الجامعية: 2025-2026



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

الموضوع

أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات

الإقتصادية الجزائرية

مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي – الطور الثاني ل.م.د.

إعداد الطالب:

حدو محمد سعيد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	مالطي سناء	الأستاذ (ة):
مشرفا	مبسوط هوارية	الأستاذ (ة):
ممتحنا	مناد بولنوار الياس زكرياء	الأستاذ (ة):

السنة الجامعية: 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم تستطع
"فلا تبغضهم " .

يقول الله تعالى : " و من يشكر فإنما يشكر لنفسه " .

و قال رسول الله صلى الله عليه و سلم : "من لم يشكر الناس ، لم يشكر الله عز و جل"

نحمد الله عز و جل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي ، و الهمنا الصحة و العافية و العزيمة .

نتقدم بجزيل الشكر و التقدير الى الأستاذة "مبسوط هوارية " على كل ما قدمته لنا

من توجيهات و تعليمات و معلومات قيمة ساهمت في اثراء موضوع دراستنا في كافة جوانبها.

كما لا ننسى رئيس قسمنا الأستاذ بوغازي عبد القادر الذي لم ييخل علينا بأي شيء كان باستطاعته مساعدتنا به .

ونتقدم بالشكر و العرفان لجميع اساتذة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة بلحاج بوشعيب عين
تموشنت .

إهداء

إلى التي رأني قلبها قبل عينيها ، و حضنتني احشاؤها قبل يديها ، إلى شجرتي التي لا
تذبل ، إلى الظل الذي آوي إليه كل حين .

إلى قدوتي الأولى ، و نبراسي الذي ينير دربي ، إلى من أعطاني و لا تزال تعطيني
إلى الشموع التي تنير لي الطريق .
إلى الجوهرة المضيئة و الدرة المصونة .

إلى من وثق بي و بقدراتي ، إلى من كان الداعم الأكبر لي في كل شيء .
إلى أمي الحبيبة حفظها الله .

حدو محمد سعيد

فهرس المحتويات

شكر	
إهداء	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
الملخص	
مقدمة	أ
الفصل الأول: محاسبة التكاليف وعلاقتها بالميزة التنافسية	
تمهيد	6
المبحث الأول: مفاهيم الميزة التنافسية والتكاليف	7
المطلب الأول: الميزة التنافسية	7
المطلب الثاني: التكاليف	14
المطلب الثالث: أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية	18
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	22
المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية	23
المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية	28
المطلب الثالث: مميزات الدراسات السابقة	33
خلاصة الفصل الأول	36
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول ممارسة محاسبة التكاليف و دورها في تحسين الميزة التنافسية	
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	39
المطلب الأول: منهج، مجتمع وعينة الدراسة	39
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	39
المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان	45
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات	50
المطلب الأول: العرض والتحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة	51
المطلب الثاني: العرض والتحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة	57

65	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
73	خلاصة الفصل الثاني
74	الخاتمة
77	قائمة المراجع
81	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)	01
41	توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان	02
43	يبين نتائج اختبار نوع توزيع البيانات المستجوبين نحو المتغيرات للدراسة	03
46	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	04
47	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	05
48	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:	06
49	يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	07
51	يبين توزيع افراد العينة حسب الجنس	08
52	يبين توزيع افراد العينة حسب العمر	09
53	يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	10
55	يبين توزيع افراد العينة حسب المهنة الممارسة	11
56	يبين توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	12
58	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	13
60	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	14
62	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	15
65	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 01	16
67	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 02	17
69	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 03	18
71	يبين ملخص لنتائج اختبار الفرضيات	19

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	يبيّن تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	52
02	يبيّن تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	53
03	يبيّن تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	54
04	يبيّن تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	56
05	يبيّن تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية	57

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم
81	الاستبيان	01
86	الملحق	02

الملخص

الملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية. ولبلوغ هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى جانبين؛ الجانب النظري تم فيه تأصيل المفاهيم المتعلقة بالميزة التنافسية والتكاليف وتحليل العلاقة الوثيقة بينهما، مع استعراض الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، التكلفة المستهدفة، والإنتاج في الوقت المحدد، فضلاً عن مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة، والجانب التطبيقي تم استخدام فيه الاستبيان كأداة لمعرفة وجهات نظر المؤسسات الاقتصادية (بالتطبيق على عينة من مهنيي وإطارات مؤسسة سونلغاز). وتم الوصول إلى أن التحكم الفعال في التكاليف يعد شرطاً أساسياً لتعزيز الموقع التنافسي للمؤسسات الجزائرية؛ حيث أثبتت النتائج التزام هذه المؤسسات بتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، ودور هذه الأنظمة في تحسين الأداء المالي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية**، بالإضافة إلى تمكين المؤسسة من تقديم أسعار تنافسية تساهم في زيادة حصتها السوقية وضمان استمراريته.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، محاسبة التكاليف، الميزة التنافسية، إستراتيجيات التنافسية.

Abstract:

This study aims to highlight the role of cost control in achieving a competitive advantage. To achieve this objective, the research was divided into two parts: the theoretical part, which established the concepts related to competitive advantage and costs and analyzed the close relationship between them, while reviewing modern cost management methods such as Activity-Based Costing (ABC), target costing, and Just-in-Time (JIT) production, as well as reviewing relevant previous studies; and the applied part, which used a questionnaire as a tool to understand the perspectives of economic institutions (applied to a sample of professionals and managers from Sonelgaz). The study concluded that effective cost control is a prerequisite for enhancing the competitive position of Algerian institutions. The results demonstrated these institutions' commitment to implementing cost accounting systems and the role of these systems in improving financial performance and achieving strategic objectives, in addition to enabling the institutions to offer competitive prices that contribute to increasing their market share and ensuring their sustainability.

Keywords: Costs, Cost Accounting, Competitive Advantage, Competitive Strategies

مقدمة

مقدمة:

في عام 1776م، جسّدت مقولة آدم سميث "دعه يعمل دعه يمر" واقعاً اقتصادياً بسيطاً، إذ كان السوق في حاجة ماسة إلى المنتجات ولم تكن المؤسسات تعاني من هاجس التسويق أو تكديس البضائع في المخازن، فكل ما يُصنع يُباع، وكانت التكاليف تُمرّر بسهولة إلى المستهلك دون ضغط يُذكر، إذ لم تكن المنافسة لتفرض على المنتج أي انضباط في تسعيره أو ترشيد لنفقاته، غير أن المشهد تبدّل جذرياً مع انطلاق مسيرة التوحيد الأوروبي، من إنشاء الجماعة الأوروبية للفحم والصلب عام 1951م، وصولاً إلى توقيع الوثيقة الأوروبية الموحدة Single European Act عام 1986م، التي كرّست الحريات الأربع: حرية تنقل السلع والأشخاص والخدمات ورؤوس الأموال. فبعد أن كانت المؤسسة تعمل في كنف سوق محلي محمي، وجدت نفسها فجأة وجهاً لوجه أمام منافسين أجانب يقدمون منتجات مماثلة، وكثيراً ما يقدمونها بتكاليف أدنى، مما جعل التحكم في التكاليف شرطاً أولياً للصمود قبل أن يكون خياراً استراتيجياً، ثم جاءت العولمة لتعمّق هذه المعادلة وتُعقدها، فتقارب الأسواق العالمية وتنامي الإنتاج الضخم أفضيا إلى تشبّع العرض وتراجع هامش الربح، وبات عشرات المؤسسات يتنافسون على شريحة سوقية واحدة. في هذا السياق، لم تعد الميزة التنافسية تُبنى على الجودة وحدها أو الابتكار وحده، بل صارت التكلفة ركيزةً موازية لهما؛ فالمؤسسة التي تعجز عن ضبط نفقاتها تجد نفسها مضطرة إما إلى رفع أسعارها فتخسر زبائننها، وإما إلى تقليص هوامشها فتُنهك مواردها. ومن هنا برز مفهوم التحكم في التكاليف بوصفه أداةً محوريةً في بناء الميزة التنافسية والحفاظ عليها في آنٍ واحد.

أولاً: الإشكالية

انطلاقاً مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يساهم التحكم في التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

ويندرج ضمن هذا التساؤل جملة من الأسئلة الفرعية:

- هل تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معايير وإجراءات نظام محاسبة التكاليف ؟

- هل يساهم وجود نظام فعال لتحليل التكاليف في ضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتحسين مستويات أدائها المالي ؟
- هل لنظام محاسبة التكاليف دور في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال التحكم في عناصر التكلفة ووضع أسعار تنافسية تسمح لها بزيادة حصتها السوقية ؟

ثانيا: الفرضيات

- تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء.
- يسمح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانات التنافسية.

ثالثا: أهمية البحث

- إبراز دور التحكم في التكاليف في تحقيق القدرة التنافسية من خلال الكشف عن الانعكاسات الايجابية التي يسبها هذا الموضوع على المؤسسات الاقتصادية للنهوض بمكانتها السوقية في ظل البيئة التنافسية.
- إبراز دور وأهمية التحكم في التكاليف لكونها إحدى الركائز الأساسية لتحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- يساهم التحكم في التكاليف في تحسين أداء الشركة وتحقيق قدرة تنافسية.

رابعا: أهداف البحث

- بناء على تحديد مشكلة الدراسة فإن الغرض من هذه الدراسة لا يتعدى في حقيقة الأمر عن كونه محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم حول موضوع الدراسة كمفهوم الميزة التنافسية والتكاليف.

- إبراز أهم جوانب القدرة التنافسية من خلال عرضنا لأهميتها وآليات تحسينها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- إبراز أهمية ودور التحكم في التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التنويه بضرورة تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع مايلي:
- طبيعة الموضوع والتي لها علاقة بتخصصي المتبع ألا وهو "المحاسبة والجباية".
 - الرغبة الشخصية في القيام بهذا الموضوع وميولي النابع من فضول علمي بالمواضيع الخاصة بالتكاليف.
 - محاولة فهم وتوضيح ولو جزء بسيط من دور التحكم في التكاليف في تحسين القدرة التنافسية وبالتالي لفت الانتباه لأهمية هذا الجانب في النهوض بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سادسا: المنهج المتبع في البحث

- بغية الإجابة على إشكالية البحث المطروحة سابقا ثم الاعتماد على المناهج التالية:
- تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الأكثر ملائمة لسرد الحقائق وفهم عناصر الموضوع، ولتفسير الدراسة والعلاقة بين المتغيرين في الجانب النظري.
- أما في الجانب التطبيقي تم الإعتماد على المنهج الإحصائي وذلك من خلال استمارة الاستبيان، كما تم الاعتماد في التحليل على بعض الأساليب الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي وبرنامج SPSS .

سابعاً: هيكل البحث

من أجل تقديم هذا البحث في صورة صحيحة و ملائمة قمنا ببدهه بمقدمة تقدم صورة مختصرة عن موضوع الدراسة وختمه بخاتمة تشمل الإجابة عن الإشكالية وتوضح النتائج المتوصل إليها والتوصيات والاقتراحات المتعلقة بالدراسة، يتوسطها فصلين مترابطين ومتكاملين يعالجا جوهر الدراسة ويمكن استعراضها على النحر التالي:

- الفصل الأول بعنوان الفصل الأول: محاسبة التكاليف وعلاقتها بالميزة التنافسية الذي تناولنا فيه مبحثين حيث كان الأول بعنوان مفاهيم والعلاقة بين الميزة التنافسية والتكاليف والثاني بعنوان الدراسات السابقة للميزة التنافسية والتكاليف، وبالتالي فقد ضم هذا الفصل الخلفية النظرية للتحكم في التكاليف والميزة التنافسية.
- الفصل الثاني يحتوي على الدراسة التطبيقية وقد تضمن هذا الفصل معالجة القدرة التنافسية وعليه ضم مبحثين رئيسيين، كان الأول عبارة عن إستبيان والثاني كان لدراسة وإختبار هذه الفرضية

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف وعلاقتها

بالميزة التنافسية

تمهيد:

قبل البدء في شرح الميزة التنافسية والتكاليف، لا بد من التوقف عند الإطار العام الذي تعمل فيه المؤسسة.

فنجاح أي مشروع لا يعتمد فقط على جودة المنتج أو الخدمة، بل يرتبط بقدرته على التميز في السوق و ضبط تكاليفه بدقة.

وتُعد الميزة التنافسية العنصر الذي يمنح المؤسسة تفوقًا حقيقيًا على المنافسين ويجعلها الخيار المفضل للعملاء.

في المقابل، تمثل التكاليف عاملاً حاسماً في تحقيق الاستدامة والربحية على المدى الطويل.

ومن هنا تبرز أهمية فهم العلاقة بين الميزة التنافسية والتكاليف لتحقيق أداء متوازن وفعال.

وسنحاول في هذا الفصل تحديد المفاهيم المختلفة المتعلقة بكل من الميزة التنافسية، ومحاسبة التكاليف وذلك

من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** مفاهيم الميزة التنافسية والتكاليف.

- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم الميزة التنافسية والتكاليف

الميزة التنافسية تسعى المؤسسات لتحقيقها من أجل التميز في سوق ترتفع فيه المنافسة و تنامت أهميتها نتيجة لذلك و من بين الطرق لتحقيقها هي التحكم في التكاليف و هنا تتضح العلاقة بين الميزة التنافسية و التحكم في التكاليف.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى :

- الميزة التنافسية
- التكاليف
- أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية

المطلب الأول: الميزة التنافسية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مدى أهمية الميزة التنافسية و مفهومها وماهي الإستراتيجيات الأربع للميزة التنافسية

1. مفهوم الميزة التنافسية:

تشير تعريفات الميزة التنافسية إلى أن الشركة تستطيع تحقيقها إذا كانت تمتلك شيئاً لا يمتلكه منافسوها، أو تُجيد شيئاً ما أفضل من الشركات الأخرى، أو تستطيع فعل شيء لا تستطيع الشركات الأخرى فعله.¹ وتُعد القدرة

¹ Wolak-Tuzimek A., Duda J. The concept of Corporate Social Responsibility as a source of an enterprise's competitive advantage. In: Bukowski, S.I., Hyż, A., Lamen, M. (eds.), Competitiveness and Economic Development in Europe: Prospects and Challenges. Routledge, Taylor & Francis Group, 2021, pp 312-320.

على خلق ميزة تنافسية والحفاظ عليها في المجالات التي تحددها الظروف الداخلية والخارجية شرطاً أساسياً للمنافسة الفعالة في السوق.¹

إن الشركة تتمتع بميزة تنافسية على منافسيها إذا نجحت في إحداث فجوة واسعة بين استعداد المشتري للدفع والتكاليف التي تتكبدها - بل فجوة أوسع مما حققه منافسوها.²

لا يمكن اعتبار الميزة التنافسية عنصراً ثابتاً، بل هي نتيجة صراع مستمر تسعى من خلاله المؤسسة إلى تحقيقها والمحافظة عليها. فبمجرد أن تنجح شركة ما في اكتساب ميزة تنافسية، تبدأ الشركات الأخرى في السعي لامتلاكها أو تجاوزها، وهو ما يعكس الطبيعة الديناميكية للأسواق التنافسية.

2. أهمية الميزة تنافسية:

إن امتلاك ميزة تنافسية يُعد حلاً للمنظمات في مساعيها لتحقيق أداء عالٍ. في الشركات الصغيرة والمتوسطة،³ يشير مفهوم الاستراتيجية التنافسية إلى تحقيق أداء متميز باستخدام موارد المنظمة وقدراتها.⁴ تساعد الاستراتيجية التنافسية الشركات الصغيرة والمتوسطة على البقاء في ظل الأزمات الاقتصادية.⁵ من المهم للشركات

¹ Isoraite, M. The competitive advantage. Theoretical aspects, Ecoforum, 7(1), 2018, pp 2049- 2058.

² PANKAJ GHEMAWAT JAN W. RIVKIN, Harvard Business school, 25 February 2006

³ Linton, G., & Kask, J. Configurations of entrepreneurial orientation and competitive strategy for high performance. Journal of Business Research, 70, 2017, pp 168–176.

⁴ Na, Y. K., Kang, S., & Jeong, H. Y. The effect of market orientation on performance of sharing economy business: Focusing on marketing innovation and sustainable competitive advantage. Sustainability, 11(3), 2019, p 729.

⁵ Ulubeyli, S., Kazaz, A., & Sahin, S. Survival of construction SMEs in macroeconomic crises: Innovation-based competitive strategies. Journal of Engineering, Design and Technology, 16(4), 2018, pp 654–673.

الصغيرة والمتوسطة الحصول على التفوق التنافسي والحفاظ عليه وتنميته من خلال الموارد الداخلية والخارجية المتاحة.¹ في سبيل تحقيق التفوق التنافسي وتشجيع النمو المتميز، تحتاج المنظمات إلى تطبيق استراتيجيات مبتكرة.²

من ما سبق يمكن الوصول إلى أن الميزة التنافسية تشكّل الركيزة الجوهرية التي يقوم عليها النجاح الدائم في عالم الأعمال، إذ تمنح الشركات القدرة على إبراز هويتها وسط أسواق مكتظة بالمنافسين، وتقديم قيمة متميزة لعملائها على نحو متواصل.

3. دوافع تطوير الميزة التنافسية:

بعد تحقيق الميزة التنافسية تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى الإبقاء و المحافظة على هذه الميزة التنافسية بسبب عدة تهديدات قد تتسبب هذه الأخيرة في فقدان هذه الأسبقية التنافسية، سنعرض عليكم دوافع تطوير الميزة التنافسية بشكل مستمر:

1.3. تهديد دخول منافسين جدد:

يحدد "تهديد دخول منافسين جدد" مدى تهديد المنافسة القائمة من قبل الشركات التي تحاول دخول سوق معينة. وقد أظهرت الأبحاث السابقة أنه إذا لم يكن دخول هذه الصناعة والمنافسة بنجاح مكلفاً ولا يتطلب جهداً كبيراً، أو إذا لم تكن التقنيات التي تستخدمها شركة معينة مدعومة بشكل كافٍ، فيمكن للشركات الجديدة أن تدخل بسرعة إلى هذه الصناعة وتتحدى مكانة هذه الشركة في تلك السوق.³

¹ Eniola, A., & Ektebang, H. SME firms performance in Nigeria: Competitive advantage and its impact. International Journal of Research Studies in Management, 3(2), 2014, pp 75–86.

² Rua, O., França, A., & Fernández Ortiz, R. Key drivers of SMEs export performance: The mediating effect of competitive advantage. Journal of Knowledge Management, 22(2), 2018, pp 257–279.

³ Goyal A, A Critical Analysis of Porter's 5 Forces Model of Competitive Advantage. Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR) 7(7), 2020, pp 149–152.

2.3. المنافسون الحاليون :

في سوق تتسم بمنافسة شرسة، وجدت الأبحاث أن الشركات تجذب المشتريين من خلال خفض الأسعار بشكل استفزازي وإطلاق حملات ترويجية مؤثرة.¹

3.3. وجود منتجات أو خدمات بديلة :

يشير "تهديد المنتجات والخدمات البديلة" إلى احتمالية أن يجد عملاء شركة معينة طريقة أخرى للحصول على الخدمة أو المنتج، أو كليهما، الذي تقدمه هذه الشركة.²

4.3. قوة تفاوض المشتريين :

إذا كان عدد المشتريين لسلعة معينة في السوق قليلاً مقارنة بعدد المنافسين فسيسهل عليهم تغيير وجهتهم للجهة التي تقدم أدنى سعر بجودة مقبولة و هذا ما يجبر المؤسسة الاقتصادية على خفض أسعارها مما يؤدي إلى إنخفاض ربحيتها في النهاية.

5.3. قوة تفاوض الموردين :

كلما زاد عدد الموردين المتاحين للشركة للاختيار من بينهم، كلما سهّل عليها التحول إلى بديل منخفض التكلفة.³ على النقيض من ذلك إذا اعتمدت الشركة على عدد قليل من الموردين تتعزز مكانة المورد و قدرته على جعل الشركة تدفع أكثر.

4. أبعاد الميزة التنافسية:

لكي تتمكن الشركات من المنافسة، هناك عدد من المدخلات والمتطلبات الأساسية، منها:

¹ Liu Y, A Review of the Basic Theory of the Great Michael Porter's Positioning School. In X Li, C Yuan, J Kent (eds.), Proceedings of the 5th International Conference on Economic Management and Green Development. Applied Economics and Policy Studies. Singapore: Springer, 2022.

² Ibid, 2022.

³ Goyal A, op-cit, 2020, pp 149–152.

1.4. البيئة: من خلال توفير منتجات صديقة للبيئة، تستطيع الشركات تمييز نفسها عن منافسيها، وزيادة فرص نجاحها .

2.4. المرونة: تلبية متطلبات ورغبات المستهلكين من خلال التسليم في الوقت المناسب لمجموعة متنوعة من المنتجات، والقدرة على تحسين العروض الحالية وتبسيط العمليات لإنتاج منتجات جديدة.

3.4. الإبداع: ابتكار أفكار وقرارات وإجراءات مختلفة ولكنها قابلة للتنبؤ .

4.4. الجودة: القدرة على تقديم منتجات وخدمات خالية من العيوب بأسعار معقولة. باعتبارها تمثيلاً للسمات والخصائص العامة للمنتجات والخدمات، فإنها تضمن تميز الشركة في المنافسة السوقية الحالية.

5.4. السعر: من أهم الطرق لاكتساب ميزة تنافسية هو خفض تكاليف التصنيع. من خلال ذلك، يمكننا تلبية متطلبات عملائنا وتحقيق هدفنا طويل الأجل المتمثل في خفض الأسعار .

6.4. التمايز: تتضمن هذه الاستراتيجية ابتكار سلع وخدمات فريدة من نوعها تقدم قيمة أكبر للعملاء. الهدف هو تشجيع الناس على إنفاق سعر أعلى مقابل منتجك أو خدمتك من خلال لفت الانتباه إلى ميزات الميزة التي تلبي احتياجاتهم .

تسعى الشركات جاهدةً لتقديم منتجات أو خدمات فريدة ومختلفة عن غيرها، مما يوفر لها ميزة تنافسية في مختلف المنتجات أو الخدمات، وبالتالي كسب ولاء العملاء. ولذلك، تستخدم الجهات الاقتصادية أحدث التقنيات في منتجاتها أو تُعدّل الإنتاج وفقاً لاحتياجات العملاء، كشكل من أشكال التمييز، مما يمنحها ميزة تنافسية.

5. إستراتيجيات الميزة التنافسية:

يمكن تلخيص استراتيجيات الميزة التنافسية إلى ثلاثة إستراتيجيات تم تحديدها لضمان عدم ضياع جهد المؤسسة بين مختلف الإستراتيجيات دون عوائد، تتمثل هذه الإستراتيجيات في:

1.5. إستراتيجية ريادة التكلفة (cost leadership):

تهدف هذه الاستراتيجية إلى أن تصبح الشركة المنتج الأقل تكلفة في القطاع. إذا كان سعر البيع المحقق يساوي على الأقل أو يقترب من متوسط سعر السوق، فإن المنتج الأقل تكلفة سيحقق نظرياً أفضل الأرباح، و ترتبط هذه الاستراتيجية عادةً بالشركات الكبيرة التي تقدم منتجات قياسية ذات تمايز محدود نسبياً، وهي مقبولة تماماً لدى غالبية العملاء.¹

استراتيجية ريادة التكلفة هي مجموعة متكاملة من الإجراءات المتخذة لإنتاج سلع أو خدمات بميزات مقبولة لدى العملاء بأقل تكلفة مقارنةً بالمنافسين.²

¹ Wang Wen-Cheng, Types of Competitive Advantage and Analysis, International Journal of Business and Management, Published by Canadian Center of Science and Education, Vol. 6, No. 5; May 2011, p 103.

² Ireland, R., Håkansson, R., & Hitt, M. The Management of Strategy - International Edition (9th ed.). South-Western, Cengage Learning, 2011.

مما سبق يتضح مفهوم استراتيجية ريادة التكلفة أنها تعكس سعي المؤسسات نحو اكتساب موقع تنافسي متميز، وذلك عبر بلوغ أدنى مستويات التكلفة. وتؤدي الشركات المنتهجة لهذا النهج اهتماماً بالغاً بضبط النفقات وتعظيم الكفاءة التشغيلية في كافة أوجه نشاطها.

2.5. إستراتيجية التمايز (Differentiation):

تهدف استراتيجية التمايز إلى تطوير وتسويق منتجات فريدة لشرائح عملاء مختلفة. وعادةً ما تُستخدم هذه الاستراتيجية عندما تمتلك الشركة مزايا تنافسية واضحة، وتستطيع تحمل تكاليف حملة إعلانية باهظة.¹ تقوم استراتيجية التمايز على تقديم المؤسسة لمنتج أو خدمة تتميز بخصائص فريدة تجعلها مختلفة عن منافسيها في نظر العملاء، سواء من حيث الجودة أو التصميم أو الابتكار أو خدمة ما بعد البيع. وتهدف هذه الاستراتيجية إلى بناء ولاء العملاء وتبرير سعر أعلى مقارنةً بالمنافسين، مما يمنح المؤسسة ميزة تنافسية مستدامة يصعب تقليدها بسهولة.

3.5. إستراتيجية التركيز (focus):

استراتيجية التركيز هي استراتيجية تنافسية تهدف إلى توجيه جهود التسويق والمبيعات نحو شريحة سوقية محددة. تسعى هذه الاستراتيجية إلى استغلال الشرائح غير المخدومة أو غير المكتشفة في السوق المستهدف،

¹ Hussain A. Ali Mahdi et al, A Comparative Analysis of Strategies and Business Models of Nike, Inc. and Adidas Group with special reference to Competitive Advantage in the context of a Dynamic and Competitive Environment, International Journal of Business Management and Economic Research, IJBMER, Vol 6(3), 2015, pp 167-177.

وتكتسب هذه الاستراتيجية ميزة تنافسية من خلال تقديم منتجات عالية الجودة أو بأسعار منخفضة لتلك الشريحة، مما يساهم في تعزيز ولاء العملاء¹.

تعتمد هذه الاستراتيجية على تركيز المؤسسة جهودها على شريحة سوقية ضيقة ومحددة بدلاً من استهداف السوق الكامل، بهدف خدمة تلك الشريحة بشكل أفضل وأكثر كفاءة من المنافسين وتحقيق ميزة تنافسية داخلها.

المطلب الثاني: التكاليف

التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يتم حسابها باستخدام محاسبة التكاليف فهذه الأخيرة تحدد التكاليف المباشرة و الغير مباشرة و أصنافها ما إذا كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة و لمحاسبة التكاليف أهداف و وظائف مهمة

1. تعريف التكلفة:

التكلفة هي مقدار الإنفاق المتكبد على شيء أو نشاط محدد أو المنسوب إليه. رياضياً، التكلفة هي حاصل ضرب كمية مورد معين مستخدم في سعر الوحدة من كمية المورد وعادةً ما تُحدد التكاليف بناءً على وحدات التكلفة أو أهداف التكلفة.²

كما أن التكلفة هي مجموع النفقات والمصاريف التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل إنتاج سلعة أو تقديم خدمة معينة، بهدف تحقيق الربح أو الاستمرار في النشاط.

¹ بالاطلاع على الموقع (masterclass.com) على الرابط (<https://www.masterclass.com/articles/focus-strategy>) بتاريخ 2026/04/20 على الساعة 20:33.

² بالاطلاع على الموقع (icanig.org) على الرابط (<https://icanig.org/students/list/48.pdf>) بتاريخ 2026/04/21 على الساعة 21:19.

2. تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف هي عملية محاسبة التكاليف التي تبدأ بتسجيل الإيرادات والمصروفات وتنتهي بإعداد البيانات والتقارير الدورية من أجل تحديد التكاليف والتحكم فيها.¹

تُعد دراسة التكاليف بتحليل النفقات المتكبدة في تصنيع منتج ما، وإدارة الأعمال بطريقة تُحلل هذه النفقات وتُصنفها، مما يُتيح تحديد التكلفة الفعلية لأي عملية أو وحدة إنتاج بأقل قدر من الأخطاء.²

بالإضافة إلى ذلك محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة الإدارية، تختص بقياس وتسجيل وتحليل جميع التكاليف المرتبطة بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة.

3. أنواع التكاليف :

تصنيف التكاليف حسب توزيعها في عملية إنتاج السلع أو الخدمات تحقيقاً لإمكانية قياس تكلفة وحدة المنتج، ويتم تصنيف التكاليف وفقاً لهذا التقسيم إلى نوعين: التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة:

1.3. التكلفة المباشرة: هي التكلفة الرئيسية المرتبطة مباشرةً بعملية الإنتاج ويمكن اعتبارها تكلفة أساسية لأي عمل تجاري. وتنقسم إلى تكلفة المواد المباشرة، وتكلفة العمالة المباشرة، ومصاريف مباشرة أخرى .

¹ بالاطلاع على الموقع (gasckk.org.in) على الرابط <https://gasckk.org.in/docs/bcom/e-content/Cost-Accounting.pdf> بتاريخ 2026/04/21 على الساعة 22:48.

² بالاطلاع على الموقع (tnou.ac.in) على الرابط

<https://tnou.ac.in/eslm/UG/B.COM%20COMPUTER%20APPLICATIONS/3RD%20YEAR/BBCAN-34%20Cost%20Accounting%20final.pdf> بتاريخ 2026/04/22 على الساعة 09:13.

2.3. التكلفة الغير مباشرة: هي التكلفة التي لا يمكن تخصيصها مباشرةً لعملية إنتاج معينة، وهي تكلفة ثانوية، وتنقسم بشكل رئيسي إلى ثلاثة أنواع: تكلفة المواد غير المباشرة، وتكلفة العمالة غير المباشرة، ومصاريف غير مباشرة أخرى .

6. أصناف التكاليف:

تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى صنفين هما:¹

1.6 التكاليف المتغيرة : تعرف بأنها التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط بطريقة مباشرة وبنفس النسبة، فإذا زاد حجم النشاط بنسبة هي 10% يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10%، ويعني ذلك أن التكلفة المتغيرة متغيرة على المستوى الإجمالي وثابتة بالنسبة لوحدة النشاط .

2.6 التكاليف الثابتة : تعرف التكاليف على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم الإنتاج طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم الانتاج أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.

4. أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف إلى التسجيل المنهجي للمصروفات وتحليلها لتحديد تكلفة كل منتج مصنع أو خدمة مقدمة من قبل المنظمة. تُمكن المعلومات المتعلقة بتكلفة كل منتج أو خدمة الإدارة من معرفة مواطن ترشيد

¹ الأميرة إبراهيم عثمان، وآخرون، تكاليف محاسبة المدخل الإداري، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة - الاسكندرية، 2006، ص 20.

التكاليف، وكيفية تحديد الأسعار، وكيفية تعظيم الأرباح، وما إلى ذلك. وبالتالي، فإن الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف هي كالتالي:¹

- تحليل وتصنيف جميع النفقات بالرجوع إلى تكلفة المنتجات والعمليات.
- تحديد تكلفة إنتاج كل وحدة، أو وظيفة، أو عملية، أو إجراء، أو قسم، أو خدمة، و وضع معايير التكلفة.
- إبلاغ الإدارة بأي أوجه قصور ومدى مختلف أشكال الهدر، سواء في المواد، أو الوقت، أو المصروفات.
- توفير بيانات لحسابات الأرباح والخسائر والميزانيات العمومية الدورية على فترات زمنية محددة، مثلاً أسبوعياً أو شهرياً أو ربع سنوياً.
- الكشف عن مصادر التوفير في الإنتاج فيما يتعلق بالأساليب وأنواع المعدات والتصميم والإنتاج والتخطيط.
- توفير أرقام فعلية للتكلفة للمقارنة مع التقديرات، ولتكون بمثابة دليل للتقديرات أو عروض الأسعار المستقبلية.
- توضيح تكلفة الإنتاج المفترضة، عند إعداد التكاليف المعيارية، والتي يمكن مقارنة التكاليف الفعلية المسجلة بها.
- عرض بيانات التكلفة المقارنة لفترات زمنية مختلفة وأحجام إنتاج متنوعة.
- توفير جرد دائم للمخازن والمواد الأخرى.

¹ بالاطلاع على الموقع (www.icsi.edu) على

الرابط-https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/FULL_BOOK_PP-CMA-2017-JULY_4.pdf بتاريخ 2026/04/24 على الساعة 18:46.

5. وظائف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف أداة محورية تمتد آثارها لتشمل ثلاثة محاور رئيسية مترابطة، وهي: التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، وذلك عبر توظيف الموازنات التقديرية والبيانات المالية المتنوعة. وفي هذا السياق، يُحدد Horngren ثلاث وظائف جوهرية تضطلع بها محاسبة التكاليف:¹

– معالجة المعطيات **Traitement des Données** : تسجيل المبيعات المشتريات، تسديد

الأجور....

– الإنذار **Alerte** : من خلال الإشارة إلى الفرص والمشاكل التي يجب أن ينتبها لها المسؤولون مثل

الإبلاغ عن الأسواق التي تعرف نموا سريعا والتي لم تقم المؤسسة بالاستثمار فيها كما ينبغي ...

– المحاكاة **La simulation** : تسمح بإجراء تحليل مقارنة يمكن المؤسسة من إيجاد أفضل الحلول من

أجل تحقيق أهداف المؤسسة مثل مقارنة الامتيازات المالية في حالة امتلاك أسطول لمعدات النقل أو القيام باستئجار هذا الأسطول.

المطلب الثالث: أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية

التحكم في التكاليف له أثر مباشر على الميزة التنافسية من خلال التمكن من تقديم منتجات ذات أسعار

منخفضة في سوق ذو بيئة تقبل الجودة المقبولة مع سعر أقل

1. التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية:

يمكن أن يساعد تطبيق استراتيجية التكلفة المستهدفة الشركة على تحقيق ميزة تنافسية من حيث التكلفة

وتصنيع منتجات عالية الجودة، مما يؤدي في النهاية إلى حصول الشركة على ميزة تنافسية. وقد ذكر أن استراتيجية

¹ Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Sikante Datar, George Foster, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4e édition, Traduction et adaptation française par Georges Langlois, Pearson Education, France, 2009, p 7.

التكلفة المستهدفة تساعد شركات التصنيع على تحقيق ميزة تنافسية.¹ و نظام التكلفة المستهدفة يحقق ميزة تنافسية لشركات التصنيع.²

من خلال ما سبق يمكن أن يتضح أن التكلفة المستهدفة هي وسيلة شاملة لإدارة التكاليف الاستراتيجية، تركز على خفض التكلفة الإجمالية للمنتج منذ مرحلة تصوره وتصميمه. تجمع هذه التقنية لإدارة التكاليف الاستراتيجية بين مهارات الهندسة والتسويق لتحقيق خفض التكاليف و بالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.

2. الميزة التنافسية و تكلفة دورة حياة المنتج:

تتكون دورة حياة المنتج من المراحل التالية:³ التصور، والتصميم والتطوير، والتصنيع، والتسويق، والخدمات اللوجستية، والخدمة، وفي كل مرحلة من هذه المراحل يُمكن إدارة التكاليف بفعالية باستخدام حساب تكلفة دورة حياة المنتج.⁴ لذا، لا يقتصر حساب تكلفة دورة حياة المنتج على التكاليف التي يتكبدها المنتج طوال دورة حياته فحسب، بل يشمل أيضًا التكاليف التي يتحملها العملاء.⁵

من خلال ما سبق يتضح أن معلومات تكلفة دورة حياة المنتج ذات أهمية بالغة للمديرين في تخطيط قرارات إدارة التكاليف واتخاذها. ويهدف حساب تكلفة دورة حياة المنتج إلى ضمان خفض التكاليف في كل مرحلة من

¹ Abdullah, A. A. H. & Senan, N. A. M. The complementary association between value chain analysis and target costing system to strengthen the competitiveness: An applied study on Saudi manufacturing companies in Al – Kharj. Management Science Letters 9, 1543–1552, 2019.

² Alobaidy, R. J. A. E. The integration between green target cost and value engineering to achieve competitive advantage. Journal of Positive School Psychology, 6 (5), 3997-4007, 2022.

³ Bengu, H. and Kara, E. Product life cycle costing methodology. Banking and Finance Letters, 2(3), 2010.

⁴ Cooper, R. & Slagmulder, R. Achieving full-cycle cost management. MIT Sloan Management Review, 46(1), 2004.

⁵ Petrova, A.I & Zarudnev A.I. Strategic cost management. European Researcher 4(4), 2013.

مراحل دورة حياة المنتج دون المساس بالجودة، مما يسمح بتحقيق ميزة تنافسية عكس المنافسين الذين يجدون صعوبات في حساب تكلفة دورة حياة المنتج.

3. الميزة التنافسية باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

لتتبع التكاليف يتم التركيز على الأنشطة، حيث تحاول جل المؤسسات تحقيق الريادة في تخفيض التكاليف كإستراتيجية أساسية حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها أو خدماتها بسعر أقل من منافسيها ، والذين يقدمون نفس المنتج أو الخدمة وبنفس الجودة؛ حيث أن بناء الميزة التنافسية يتوقف على الطريقة التي تستعملها المؤسسة في تسيير الأنشطة الأساسية.¹

يُعدّ نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) أداة تحليلية دقيقة تقوم على تتبع التكاليف وفق الأنشطة الفعلية التي تستهلكها، وتبرز أهميته في علاقته بالميزة التنافسية من خلال تمكين المؤسسة من تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة وتلك المولدة للهدر، مما يُتيح لها ترشيد قراراتها التسعيرية وتوجيه مواردها نحو الأنشطة الاستراتيجية الأكثر تأثيراً في تحقيق التميز وتعظيم القدرة التنافسية.

4. الميزة التنافسية من خلال التحكم في التكاليف القائمة على التحسين المستمر:

تسعى المؤسسات من خلال أساليب إدارة التكلفة القائمة على التحسين المستمر إلى تخفيض تكاليفها بشكل تدريجي ومنظم عبر الزمن، وذلك بالكشف المستمر عن مواطن الهدر والإسراف في مختلف أنشطتها

¹ عيادي عبد الحاح القادر، نوي الحاح، محاسبة التكاليف على أساس الفروق الصناعية في تحقيق تأكيد للمؤسسة الأخرى، بحثت تكامل ضمن فعاليات الملتقى الدولي حيث المشاركة والاستراتيجيات للانضمام الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسينة بن بوعلوي الشلف أيام 08-09 نوفمبر 2010.

وعملياتها. وكلما نجحت في تخفيض تكاليفها كلما تمكنت من تقديم أسعار تنافسية أفضل واكتساب موقع أقوى في السوق مقارنة بمنافسيها.

1.4. الميزة التنافسية باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

يعمل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT على التحكم في تدفق المواد والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام من خلال ما يسمى بمدخل الجذب في تصنيع المنتجات، وهو أن لا يتم إنتاج أي شيء في أي مكان لأي شخص إذا إلا كان هذا الشيء مطلوباً.¹

يُساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض تكاليف التخزين والهدر إلى أدنى مستوياتها، وضمان تدفق الإنتاج بالكميات المطلوبة في الوقت المناسب. مما ينعكس إيجاباً على سرعة الاستجابة لطلبات السوق وتحسين جودة المنتج وتقليل التكاليف، وهو ما يُعزز في مجمله الموقع التنافسي للمؤسسة.

2.4. الميزة التنافسية باستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

إدارة التكلفة تستخدم هذه الوسيلة لتحليل التكلفة لمجموعة مختلفة من التصاميم التي تحقق الجودة الشاملة وتقيس وتعد التقارير لأوجه عديدة من تكاليف الجودة مثل تكلفة الإنتاج المعيب، تكلفة المواد الخام الضائعة، تكلفة الضمان، تكلفة المنتجات المعادة.²

¹ منال جبار سرور لبنا كرابيت كركور ، تكامل التفاصيل التفصيلية مع بطاقات المتوازنة لأغراض قياس وتقييم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19 ، العدد 70 ، جامعة بغداد، ص 447.

² بن سديرة عمر ، تحقيق النجاح حتى المداخل وتطبيقاتها في الجزائر، مجلة الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، جامعة أم البواقي 2015، ص 40.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن إدارة الجودة الشاملة تُسهم في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ترسيخ ثقافة التحسين المستمر في جميع مستويات المؤسسة وأنشطتها، مما يؤدي إلى تقليص الأخطاء والعيوب وخفض التكاليف المرتبطة بها. وبذلك تكتسب المؤسسة ثقة زبائنها وولاءهم عبر تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية ومتسقة، مما يُمكنها من تعزيز مكانتها التنافسية في السوق.

3.4. الميزة التنافسية من خلال تحليل سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة تبدأ من البحث عن السلع والخدمات ذات القيمة وتطويرها من خلال تصميمها بشكل يلقي رواج وقبول لدى الزبائن ومن ثم تتجه المؤسسة إلى عملية التصنيع أين تركز هنا على الجودة والوقت، هذا الأخير يتجسد في سرعة التصنيع وأنشطة التسويق والتوزيع وفي الأخير يأتي نشاط خدمات الزبائن أين تسعى المؤسسة من خلاله لرضا زبائنها وكسب ولائهم؛ وهذا كله يكون على أساس متطلبات السوق واحتياجاته.¹

المؤسسة تكسب ميزتها التنافسية بإنجاز كل الأنشطة الضرورية إستراتيجيا في سلسلة القيمة بطريقة أكثر كفاءة من منافسيها، كما يساهم تحليل سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحديد الأنشطة الأساسية التي تُضيف قيمة حقيقية للعميل، مما يُمكن المؤسسة من تعزيزها وتطويرها لتحقيق كفاءة أعلى وتميّز واضح عن المنافسين.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

الدراسات السابقة حول الميزة التنافسية و التكاليف و هنالك بعض الدراسات التي جمعت بين هاذين المتغيرين كما خلصت لعدة نتائج.

¹ أم احمد عبيد، جلييلة عيدان حليحل نضال تحليل كلف النوعية على أساس تنوع في تحقيق ذلك أيضا مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 47، العراق، 2007، ص ص 243-244.

في هذا المبحث سنتطرق إلى:

- الدراسات السابقة العربية
- الدراسات السابقة الأجنبية
- مميزات كل دراسة

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية

1. دراسة: عمر النور كريم الدين عمر (2023)

عنوان الدراسة: الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف ودورها في خفض تكلفة التشغيل — دراسة ميدانية على شركة سكر كنانة المحدودة.

تمثلت إشكالية الدراسة في عجز النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف عن توفير عدالة تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية، مما يجعل الاعتماد على مخرجاتها في اتخاذ القرارات الإدارية أمراً صعباً.

اعتمدت الدراسة على المناهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والتحليلي الوصفي (دراسة حالة).

هدفت الدراسة إلى تقديم دراسة تحليلية تطبيقية للاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف وبيان دورها في خفض تكلفة التشغيل، من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كبديل عن النظم التقليدية.

تمثلت نتائج الدراسة في أنها أثبتت أن النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف يُظهر نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف بصورة غير دقيقة وغير حقيقية، مما يُضعف الموقف التنافسي للمنتجات، و أدى تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) إلى انخفاض ملموس في التكاليف الكلية بنسب تراوحت بين 5.1% و 12.9% لمنتج

السكر، وحقّق النظام الحديث عدالةً في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وأسهم في تخفيض تكلفة الوحدة وترشيد قرار التسعير، و أظهرت الدراسة أن تخفيض تكلفة التشغيل يؤدي مباشرةً إلى زيادة الأرباح وتحسين الموقف التنافسي للمؤسسة.

2. دراسة: مسعودي سارة (2024/2023)

عنوان الدراسة: أثر نظام التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب لإدارة التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية — دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه

تمثلت إشكالية الدراسة في تحديد الأثر الذي يؤديه تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال التعرف على واقع كل من القدرة التنافسية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة وتحديد العلاقة القائمة بينهما.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال إعداد استبانة وُضعت على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية النشطة في القطاع الصناعي، وقد بُنيت الدراسة على 135 استمارة استوفت جميع الشروط العلمية والميدانية المعمول بها.

هدفت الدراسة إلى تبين أنه على الرغم من الأهمية الكبيرة لنظام (ABC) ومزاياه المتعددة، فإنه لا يحظى بالمكانة اللائقة في المؤسسات الجزائرية، التي لا تزال تنتهج أساليب تقليدية لا تتماشى مع متطلبات بيئتها الراهنة.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج، أبرزها أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة أثر متباين في تحقيق أبعاد القدرة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، و يسهم هذا النظام في توفير معلومات تكاليفية دقيقة تُمكن من مراقبة التكاليف وإدارتها بفاعلية، نتيجة الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، و يساهم في ترشيد القرارات

الإدارية المتعلقة بتخفيض التكاليف وتفعيل عملية التحسين والتطوير المستمر للعملية الإنتاجية، مما يترتب عليه تعظيم أرباح المؤسسة وتحسين تنافسياتها.

3. دراسة: بويباون مسعود، يحياوي مفيدة (2019)

عنوان الدراسة: دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

تمثلت إشكالية الدراسة في ما هو دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة مدعوماً بأسلوب الاستبيان في الجانب التطبيقي، مستخدمةً طريقة FOS التي اقترحها هنري سافال والتي تركز على ثلاثة مقاييس: الاجتماعي والتنظيمي والمالي.

من أبرز نتائج الدراسة هوائيات أن التكاليف الخفية تؤثر سلباً على المؤسسة من خلال زيادة التكاليف الكلية، إذ بلغت مؤشرات الخمسة مجتمعة ما قيمته 4.818.254,16 دج في سنة 2018، مثلت ما نسبته 91,60% من خسارة المؤسسة خلال تلك السنة، و تبين أن مؤشر نقص الإنتاجية كان الأعلى تكلفةً بـ 1.627.740 دج، يليه مؤشر الغياب بـ 1.252.705 دج، ثم مؤشر دوران العمل والمؤشرات الأخرى، و التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية يُعدّ مدخلاً استراتيجياً لتخفيض التكاليف الكلية مما يُساهم في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، و وجود علاقة طردية بين تحسين ظروف العمل وزيادة الإنتاجية من جهة، وتخفيض التكاليف الخفية وتحسين التنافسية من جهة أخرى، و على الرغم من أن التكاليف الخفية لا تظهر في القوائم المالية، فإن أثرها واضح ومباشر على الأداء الكلي للمؤسسة وعلى قدرتها التنافسية.

4. دراسة: مخلخل زوينة (2020)،

بعنوان: "تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تمثلت إشكالية الدراسة في ما دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور نظام ABC في تخفيض التكاليف غير المباشرة، ومقارنته بالأنظمة التقليدية، والتحقق من إمكانية تطبيقه على المؤسسات الجزائرية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي نظرياً، والمنهج التطبيقي ميدانياً من خلال دراسة حالة وحدة الدقيق والفريشة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للسنة المالية 2018.

من بين أبرز نتائج الدراسة أنه يقوم نظام ABC على مبدأ أن المنتجات تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، مما يتيح تخصيصاً أدق للتكاليف غير المباشرة مقارنةً بالطرق التقليدية التي تعتمد معدل تحميل واحداً، و أثبت تطبيق النظام على المؤسسة محل الدراسة انخفاضاً ملموساً في سعر التكلفة؛ إذ انخفض سعر تكلفة منتج الدقيق من 2639.58 دج إلى 2518.61 دج، وانخفض سعر تكلفة منتج الفريشة من 2662.30 دج إلى 2620.95 دج، و توفر المؤسسة على قاعدة معلومات محاسبية كافية يُسهّل تطبيق النظام مستقبلاً.

5. دراسة: دبابش محمد نجيب (2023).

عنوان الدراسة: مساهمة إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSud - أوماش، بسكرة. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: محاسبة. جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

تمثلت إشكالية الدراسة في كيف تساهم إدارة التكلفة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟ اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل متغيرات الدراسة، فضلاً عن أسلوب دراسة الحالة للتطبيق الميداني على المؤسسة المعنية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ببسكرة، وإبراز الآثار الإيجابية الناجمة عن تطبيق أساليب إدارة التكلفة الحديثة، ولا سيما أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأسلوب التكلفة المستهدفة.

توصّلت نتائج الدراسة إلى أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لا تمتلك قسماً مستقلاً لإدارة التكلفة، إذ تتولى مصلحة المحاسبة العامة والمالية قياس التكاليف وتحديدتها دون إجراء تحليل معمّق لها، مما ينعكس سلباً على موقعها التنافسي. كما خلصت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والتكاليف على أساس النشاط سيُسهم في تحسين صورة المؤسسة لدى زبائنها من خلال توفير منتجات تلبي احتياجاتهم على صعيد الجودة والسعر والوقت، وأن الاعتماد على تحليل سلسلة القيمة وبرامج إدارة الجودة الشاملة كفيل بتحقيق التفوق التنافسي والريادة في السوق.

6. دراسة: بلجازية عمر والشلي فراس. (2020).

بعنوان: أهمية إستراتيجية قيادة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد 02، ص ص 115-123. جامعة جيجل، الجزائر.

تمحورت إشكالية حول السؤال الرئيسي التالي: ما أهمية إستراتيجية قيادة التكلفة كخيار استراتيجي في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة؟

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات النظرية المتعلقة باستراتيجية قيادة التكلفة والميزة التنافسية.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار نظري شمولي لاستراتيجية قيادة التكلفة، من خلال استعراض أهميتها وتتبع مسيرة تطورها منذ أن قدّمها مايكل بورتر في ثمانينيات القرن الماضي حتى الآن، فضلاً عن توضيح الظروف

والشروط البيئية التي تستوجب تطبيقها في المنظمات على اختلاف أنواعها، وإبراز دورها في تحقيق الميزة التنافسية وضمان البقاء والاستمرارية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، أهمها أن استراتيجية قيادة التكلفة تستهدف تحقيق الأفضلية على المنافسين عبر تحقيق القيادة وتخفيض التكاليف الصناعية من خلال مجموعة من السياسات الفرعية الدافعة نحو هذا الهدف. كما أنها تُعنى بتحديد الآليات التي ستنافس بها وحدة الأعمال الاستراتيجية لبناء ميزتها التنافسية. وقد خلصت إلى أن قرار تطبيق هذه الاستراتيجية يستلزم إجراء تحليل شمولي ومتكامل لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، وأن انتقال مفهوم استراتيجية قيادة التكلفة من نطاقه الضيق المتعلق بتخفيض تكاليف الإنتاج والتصنيع فقط إلى مفهوم ومنهج شمولي يهدف إلى تخفيض كلف المنظمة بجميع جوانبها يمنحها ميزة تنافسية متكاملة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية:

1. دراسة (Akeem, 2017)

بعنوان: "أثر تقنيات مراقبة التكاليف وخفض التكاليف في الأداء التنظيمي"

"Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance. International Business and Management"

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى فحص وتقييم تطبيق تقنيات مراقبة التكاليف وخفضها وأثرها على الأداء التنظيمي، بالإضافة إلى مراجعة الميزانية كأداة فعالة لتحقيق ذلك . كما سعى الباحث إلى تحديد الاستراتيجيات التي تساعد في تقليل التكاليف إلى أدنى مستوياتها دون المساس بجودة المنتج.

تتمثل أهم نتائج الدراسة في وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين مراقبة التكاليف والأداء التنظيمي و أظهرت نتائج التحليل أن تقنيات مراقبة التكاليف وخفضها تفسر ما نسبته 65.5% من التباين في الأداء التنظيمي

و توصلت الدراسة إلى أن أسلوب الإدارة والتحفيز يؤثران بشكل إيجابي ومباشر على كفاءة تطبيق هذه التقنيات و أكدت النتائج أن المنظمات التي تنجح في خفض تكاليفها تستطيع بيع منتجاتها بأسعار أقل من المنافسين مع الحفاظ على الجودة، مما يمنحها ميزة تنافسية.

2. دراسة (Thapayom, 2022)

بعنوان: "العلاقات بين إدارة التكلفة المستهدفة، والميزة السعرية، ورضا العملاء، والميزة التنافسية المستدامة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمتناهية الصغر (MSMEs) في تايلاند"

"The Relationships among Target Cost Management, Cost Advantage ,Customer Satisfaction and Sustainable Competitive Advantage of Micro, Small and Medium-sized Enterprises (MSMEs) in Thailand"

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير إدارة التكلفة المستهدفة (Target Cost Management) على تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مع استكشاف الدور الوسيط لكل من الميزة السعرية ورضا العملاء في هذه العلاقة.

أظهرت النتائج وجود ارتباط إيجابي معنوي بين إدارة التكلفة المستهدفة وكل من الميزة السعرية، ورضا العملاء، والميزة التنافسية المستدامة و تبين أن الميزة السعرية ترتبط ارتباطاً إيجابياً برضا العملاء و أكدت الدراسة أن رضا العملاء له تأثير إيجابي مباشر على الميزة التنافسية المستدامة و كشفت النتائج أن الميزة السعرية لم تؤثر بشكل مباشر وكبير على الميزة التنافسية المستدامة، بل كان تأثيرها غير مباشر من خلال دور رضا العملاء كمتغير وسيط و وجدت الدراسة أن إدارة التكلفة المستهدفة حققت أعلى تأثير إجمالي على الميزة التنافسية المستدامة مقارنة بالمتغيرات الأخرى.

3. دراسة (Wang, Lin, & Chu, 2011)

بعنوان: "أنواع الميزة التنافسية وتحليلها"

"Types of Competitive Advantage and Analysis"

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى استكشاف وفهم المصادر الداخلية للميزة التنافسية، مع التركيز على كيفية ربط الموارد والقدرات والكفاءات الجوهرية للمنظمة لتحقيق أداء متفوق، كما سعت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الابتكار التكنولوجي والميزة التنافسية، وبحث دور الموارد البشرية والهيكل التنظيمي في تعزيز هذه الميزة.

أهم نتائج هذه الدراسة هي أن الميزة التنافسية تنبع من قدرة المنظمة على تقديم نفس مزايا المنافسين بتكلفة أقل (ميزة التكلفة)، أو تقديم مزايا تتجاوز ما يقدمه المنافسون (ميزة التميز) و أكدت النتائج أن الموارد البشرية تعد مصدراً حيوياً للميزة التنافسية المستدامة عندما يتم استثمارها لخلق قيمة يصعب على المنافسين تقليدها و أوضحت الدراسة أن الابتكار يلعب دوراً حاسماً في النمو الاقتصادي وخلق القيمة، حيث أن الشركات الأكثر ابتكاراً هي التي تمتلك القدرة على تعزيز ميزتها التنافسية باستمرار و شددت الدراسة على أهمية مرونة الهيكل التنظيمي، حيث يجب تعديله من وقت لآخر لضمان كفاءة العمل والقدرة على مواكبة الظروف المتغيرة و توصلت الدراسة إلى أن تحقيق الميزة التنافسية المستدامة يتطلب تكاملاً بين إدارة التكنولوجيا والجوانب "الناعمة" مثل الموارد البشرية، وتطوير استراتيجيات مثل (قيادة التكلفة، التميز، أو التركيز) بناءً على نقاط قوة المنظمة.

4. دراسة: (Anjay Kumar Mishra, Mbonigaba Celestin, 2025)

بعنوان: " المحاسبة الاستراتيجية للتكاليف: كيف تستخدم الشركات الكبرى طرق التكاليف لتوجيه اتخاذ القرارات طويلة الأجل."

"Strategic Cost Accounting: How Large Corporations Use Costing Methods to Drive Long-Term Decision-Making"

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تحليل فعالية المحاسبة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين الاستدامة المالية للشركات وعمليات اتخاذ القرار، وتتفرع من هذا الهدف عدة أهداف محددة تشمل تحليل كيفية تنفيذ الشركات الكبرى لطرق تكاليف مختلفة لأغراض التخطيط المالي الاستراتيجي و فحص تأثير المحاسبة الاستراتيجية للتكاليف على اتخاذ القرارات طويلة الأجل وأداء الشركات و تقييم دور التقنيات الناشئة (مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة) في تعزيز كفاءة ودقة محاسبة التكاليف.

أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي تتبنى أساليب المحاسبة الاستراتيجية المتقدمة، ولاسيما نظام التكاليف القائم على الأنشطة (ABC)، تحقق تفوقاً مالياً ملحوظاً مقارنة بالأساليب التقليدية، حيث سجلت هذه الشركات هوامش ربح بلغت 18% ونمواً في الإيرادات بنسبة 14%، متفوقة بشكل كبير على الشركات التي تعتمد التكاليف المعيارية التي سجلت 7% و 6% على التوالي، وأثبتت التحليلات وجود ارتباط إيجابي قوي ($r = 0.87$) بين اعتماد نظام ABC والربحية، حيث وجد أن كل زيادة بنسبة 10% في تطبيق هذا النظام تؤدي إلى نمو في الإيرادات بنسبة 2.5% تقريباً، مما عزز كفاءة التكاليف ومنح الشركات ميزة تنافسية من خلال تحسين الشفافية المالية، والارتقاء بجودة القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل، وتحسين استخدام الموارد المتاحة.

5. دراسة: (Ayman Mohammad ALShanti, Khalil Mahmoud Ali Al-Refae & Mohammad Jebreel 2025)

بعنوان: "أدوات المحاسبة الرشيقة والميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية"

"Lean accounting tools and competitive advantage in Jordanian industrial companies"

تتمثل أهداف هذه الدراسة في استكشاف تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة، وتحديد تكاليف مجرى القيمة (VSC)، والتكاليف المستهدفة (TC)، وتكاليف كايزن (KCO)، على الميزة التنافسية للشركات الصناعية في الأردن، وتسعى الدراسة إلى فهم كيفية مساهمة هذه الممارسات في تحسين الأبعاد الرئيسية للأداء مثل خفض

التكاليف، وتحسين الجودة، وكفاءة الوقت، والموثوقية التشغيلية، والقدرة على الابتكار، مما يوفر إرشادات للممارسين في الصناعة لتطوير كفاءتهم التشغيلية وأدائهم الاستراتيجي.

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية (بنسبة 76%) بين أدوات المحاسبة الرشيقة والميزة التنافسية. وأظهرت النتائج أن الشركات الأردنية تستخدم تكاليف مجرى القيمة والتكاليف المستهدفة بشكل أكبر من تكاليف كايزن، مع التركيز على تحسين الجودة وكفاءة الوقت أكثر من خفض التكاليف والابتكار. كما أثبت التحليل الإحصائي أن أدوات المحاسبة الرشيقة لها تأثير معنوي كبير على الميزة التنافسية الإجمالية، لا سيما في مجالات تحسين الجودة والابتكار وكفاءة الوقت، في حين تبين أن تأثيرها غير معنوي على الموثوقية التشغيلية وخفض التكاليف في سياق الشركات محل الدراسة.

6. دراسة: (Maytham Abbas Khudhair Al-Salmawi 2024)

بعنوان: "أثر تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية"

"The Impact of Strategic Cost Management Techniques on Reducing Costs and Achieving Competitive Advantage"

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تبيان أهمية استخدام أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية، وذلك لتمكين الشركات الصناعية من تحقيق مزايا تنافسية، لا سيما في ظل التغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الجديدة. كما تسعى الدراسة إلى التعمق في مفهوم التكاليف الاستراتيجية ومفهوم الإنتاج الأنظف، بالإضافة إلى توضيح الأساس المعرفي الذي يركز عليه دور تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية في عملية خفض التكاليف.

أظهرت نتائج الدراسة أن تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية بمختلف مساراتها تؤدي دوراً حيوياً في تزويد الشركات الصناعية بالمعلومات الضرورية لتنفيذ التدابير التنافسية الاستراتيجية، وأثبتت التحليلات الإحصائية وجود أثر معنوي إيجابي لاستخدام هذه التقنيات في تحقيق الميزة التنافسية وفي تقليل التكاليف، حيث استنتج الباحث قبول الفرضية الرئيسة للدراسة التي تؤكد هذا الارتباط، كما كشفت النتائج أن الشركة محل الدراسة لا تزال تعتمد على الطرق التقليدية في التسعير، والتي أثبتت عدم ملاءمتها في ظل غياب حماية المنتجات الوطنية وإغراق الأسواق بمنتجات أجنبية ذات أسعار تنافسية.

المطلب الثالث: مميزات الدراسات السابقة

من خلال مناقشة مميزات الدراسات السابقة سنتطرق لتحليل أوجه التشابه و الاختلاف بينها و القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:

1. أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة تمثلت فيما يلي :

تُظهر الدراسات السابقة تشابهاً جوهرياً في موضوعاتها وأهدافها ومنهجياتها؛ حيث تشترك جميعها في التركيز على إدارة التكاليف بأساليبها الحديثة (مثل نظام ABC، التكلفة المستهدفة، والإدارة الاستراتيجية للتكاليف) كأداة لتحقيق كفاءة تشغيلية.

كما تجتمع معظم هذه الدراسات على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد بشكل أساسي على الاستبيان والمقابلات كأدوات لجمع البيانات، مع استخدام برنامج SPSS للتحليل الإحصائي.

بالإضافة إلى ذلك، ركزت أغلب الدراسات على القطاع الصناعي، مثل شركات السكر، المطاحن، وقطاع الغاز، نظراً لتعقيد التكاليف غير المباشرة في هذا القطاع.

أما من حيث أوجه الاختلاف، فتتنوع الدراسات في نطاقها الجغرافي؛ حيث طبقت بعضها في السودان (مثل شركة سكر كنانة)، وبعضها في الجزائر، والأردن، والعراق. كما تختلف في التركيز النوعي للتقنيات المستخدمة، فبينما ركزت دراسات بشكل مكثف على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأثره في خفض التكاليف، اتجهت دراسات أخرى نحو ربط إدارة التكلفة بالميزة التنافسية وأبعادها كالجودة والمرونة والإبداع. فضلاً عن ذلك، تباينت الدراسات في أسلوب التطبيق بين "دراسة حالة" لشركة واحدة بعمق، وبين "دراسات ميدانية" شملت عينات واسعة من الشركات الصناعية لتعميم النتائج.

2. القيمة المضافة للدراسة مقارنة بالدراسات السابقة:

تتمثل القيمة المضافة لهذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة في تقديمها إطاراً تحليلياً شاملاً يربط بين "التحكم في التكاليف" كعملية إدارية متكاملة وبين "الميزة التنافسية" بكافة أبعادها، دون الاقتصار على تقنية واحدة فقط. فبينما ركزت دراسات أخرى مثل دراسة مسعودي سارة بشكل حصري على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، أو ركزت دراسة بويباون مسعود و يحياوي مفيدة على التكاليف الخفية فقط، تأتي هذه الدراسة لتسلط الضوء على أهمية نظام تحليل التكاليف ككل في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات الجزائرية.

كما تبرز الإضافة النوعية لهذه الدراسة في تفكيك مفهوم القدرة التنافسية إلى أبعاد دقيقة تشمل (التكلفة، الجودة، الوقت، المرونة، والإبداع)، ومحاولة إثبات كيف يساهم التحكم الفعال في التكاليف في تحسين كل بعد من هذه الأبعاد بشكل متكامل، بالإضافة إلى ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى سد الفجوة بين النظرية والتطبيق في البيئة الجزائرية.

خلاصة الفصل:

يتناول هذا الفصل موضوعين محوريين مترابطين هما الميزة التنافسية والتكاليف. فالميزة التنافسية هي ما تمتلكه الشركة أو تُتقنه بشكل أفضل من منافسيها، وهي ليست حالة ثابتة بل صراع مستمر تواجه فيه المؤسسة تهديدات متعددة كدخول منافسين جدد وظهور منتجات بديلة وتنامي قوة تفاوض المشترين والموردين. وللتعامل مع هذه التحديات تعتمد المؤسسات على ثلاث استراتيجيات رئيسية هي ريادة التكلفة والتمايز والتركيز على شريحة سوقية محددة.

أما على صعيد التكاليف، فتعتمد المؤسسات على محاسبة التكاليف أداةً لتسجيل النفقات وتحليلها وتصنيفها بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ قراراتها بدقة أكبر. وتتجلى العلاقة الوثيقة بين التكاليف والميزة التنافسية في كون التحكم الفعّال في التكاليف يمنح المؤسسة القدرة على تقديم أسعار تنافسية دون المساس بالجودة، وذلك من خلال أساليب متعددة كالتكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط وأساليب التحسين المستمر كالإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة. وخلاصة القول، كلما أحكمت المؤسسة سيطرتها على تكاليفها، كلما عزّزت موقعها التنافسي في السوق.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية حول
ممارسة محاسبة التكاليف و
دورها في تحسين الميزة
التنافسية

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من محاسبين و مراقبي التسيير و الإطارات العاملين لدى مؤسسة سونلغاز عين تموشنت حول الموضوع: " أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، حيث بعد أن تطرقنا في الجانب النظري لمفاهيم حول الميزة التنافسية والتكاليف وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظرياً على الجانب التطبيقي له. ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع ارتأينا الاعتماد على أداة الاستبيان، حيث تم توزيعه على عينة الدراسة من أجل استطلاع آرائهم ومدى تطبيق موضوع الدراسة من الناحية المهنية وفي الواقع.

وعليه ستنطرق في هذا الفصل إلى الإجراءات المنهجية للدراسة من خلال وصف عينة ومجتمع الدراسة تليها وصف أداة الاستبيان كأداة أساسية استخدمت في جمع البيانات وبالاستعانة ببرنامج SPSS تمت المعالجة الإحصائية لبيانات العينة وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية .

المطلب الأول: منهج، مجتمع وعينة الدراسة

1. منهج الدراسة:

تماشياً مع أهداف وإشكالية الدراسة تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدامنا لهذا المنهج لأنه يتناسب وطبيعة دراستنا، كونه لا يقتصر فقط على جمع البيانات لظاهرة معينة، بل يتناول تحليل هذه الظاهرة ورصدها، حيث نقوم بجمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة ونهتم بوصفها وصفاً تفسيرياً دقيقاً من خلال البيانات المجمعة والمتوفرة، ومعبّرين عنها تعبيراً كمياً وكيفياً سواء بفقرات أو في شكل رسوم بيانية أو في جداول رقمية وصفية.

2. مجتمع الدراسة:

ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين و مراقبي التسيير و الإطارات العاملين لدى مؤسسة سونلغاز بولاية عين تموشنت.

3. عينة الدراسة:

ستتم على عينة من أفراد مجتمع الدراسة حيث أخذت من العاملين في مؤسسة سونلغاز لعين تموشنت المتمثلين في المحاسبين و مراقبي التسيير و الإطارات، و تم التوزيع بطريقة مباشرة حيث سلمنى الاستبيان للمؤسسة وفي النهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 49 رد، وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن ردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

يُعدّ الاستبيان من أبرز الأدوات المنهجية شيوعاً في ميدان البحث الاجتماعي والإنساني، إذ يُوظف وسيلةً فاعلةً لجمع البيانات وتجميع المعلومات، وذلك عبر ما يتضمّن من أسئلة وعبارات مُصاغة بعناية، يُطلب من

المستجوبين الإجابة عنها. ويجري توزيع هذا الاستبيان بأساليب متعددة، سواء بتسليمه مباشرةً إلى المستجوبين، أو إيصاله إليهم عن طريق البريد، أو اعتماد أي وسيلة أخرى تُحقق الغرض المنشود من الدراسة.

1. بناء أداة الدراسة:

اعتمد الباحث في إعداد استبيان الدراسة على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، وقد مرّت عملية بنائه بعدة مراحل متتالية، ففي المرحلة الأولى تمّت صياغة الاستبيان في شكله الأولي من خلال تحديد محاوره وعباراته، ثم عُرض على المشرف للتأكد من أن عباراته تقيس فعلاً ما وُضعت لقياسه، وأنها مناسبة لجمع البيانات ومتوافقة مع أهداف الدراسة و إشكالياتها. بعد ذلك تم عرض الإستبيان على أساتذة من أجل التحكيم. وفي النهاية خرج الاستبيان في صورته النهائية مكوناً من 30 عبارة مقسّمة على ثلاثة محاور، يسبق هذه المحاور أسئلة حول البيانات الشخصية والمهنية الخاصة بالمستجوبين و مقدمة توضح للمستجوب هدف الدراسة وطريقة ملء الاستبيان، و في آخر الإستبيان يوجد سؤال مفتوح مع التأكيد على أن إجاباته ستبقى سرية ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، و الجدول التالي هو شرح مختصر لمحاور الإستبيان:

الجدول رقم (01): الاستبيان

البيانات الشخصية والمهنية	
المحور الأول: التحكم في التكاليف	(10) عبارات
المحور الثاني: الميزة التنافسية	(10) عبارات
المحور الثالث: العلاقة بين التحكم في التكاليف والميزة التنافسية	(10) عبارات
سؤال مفتوح	سؤال واحد
مجموع عبارات الاستبيان	(30) عبارة

المصدر: من إعداد الطالب

يوضح الجدول الشكل النهائي لإستبيان الدراسة الذي صُمم بعناية، إذ حرصنا على أن تكون أسئلته متوازنة من حيث العدد، وواضحة من حيث المعنى، بحيث يفهما أفراد العينة بسهولة، وذلك للحصول على إجابات دقيقة يمكن تحليلها إحصائياً، ولقياس مدى وجود هذه المتغيرات وتطبيقها في مجال الدراسة.

2. : شرح مقياس ليكارت المستخدم في الاستبيان:

استخدمنا في دراستنا مقياس ليكارت الخماسي، حيث يختار المستجوب أمام كل عبارة إجابة واحدة من بين خمسة خيارات هي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وعند إدخال البيانات في برنامج SPSS تُرمز هذه الخيارات بالأرقام من 1 إلى 5 على التوالي:

جدول رقم (02): درجات المقياس المستخدم في الاستبيان

درجات القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس ليكارت

لتسهيل تفسير إجابات المستجوبين، اعتمدنا على دليل الموافقة الذي يُحدد مستوى موافقة أفراد العينة على كل عبارة، وذلك وفق الخطوات التالية:

- المدى العام: يُحسب بطرح أدنى درجة من أعلى درجة في المقياس: $4 = (1-5)$
- طول الخلية: يُحسب بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة: $0.8 = 5 \div 4$

ثم تُضاف قيمة 0.8 بشكل متكرر انطلاقاً من الحد الأدنى للمقياس، للحصول على المجالات الخمسة للموافقة على النحو التالي:

المجال 1.00 – 1.80: درجة الموافقة منخفضة جداً

المجال 1.81 – 2.60: درجة الموافقة منخفضة

المجال 2.61 – 3.40: درجة الموافقة متوسطة

المجال 3.41 – 4.20: درجة الموافقة عالية

المجال 4.21 – 5.00: درجة الموافقة عالية جداً

وتمكننا هذه المجالات من تحديد الموقف العام لأفراد العينة تجاه كل عبارة، ومعرفة ما إذا كانت موافقتهم منخفضة جداً أم منخفضة أم متوسطة أم عالية أم عالية جداً.

3. اختيار أساليب المعالجة الإحصائية:

1.3. اختبار كشف التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل تحليل بيانات الاستبيان، لا بد أولاً من معرفة هل هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، و السبب في ذلك أن الأساليب الإحصائية نوعان:

معلمية: تُستخدم فقط إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

لا معلمية: تُستخدم بغض النظر عن نوع التوزيع.

بعد إجراء الاختبار في برنامج SPSS، ننظر إلى قيمة (Sig) للحكم على نوع التوزيع، فإذا كانت هذه القيمة أقل من 0.05 فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي نلجأ إلى استخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية، أما إذا كانت أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وعندها نستخدم الأساليب الإحصائية المعلمية.

يُحدّد الاختبار المناسب بناءً على حجم العينة، فإذا كان حجم العينة 50 فأكثر يُستخدم اختبار Kolmogorov-Smirnov، أما إذا كان حجم العينة أقل من 50 فيُستخدم اختبار Shapiro-Wilk، وبما أن أفراد عينة دراستنا أقل من 50 فرد فإننا سنستخدم اختبار Shapiro-Wilk، وفيما يلي نتائج كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين:

جدول رقم (03): نتائج اختبار نوع توزيع البيانات المستجوبين

نوع التوزيع	Sig.	Df	القيمة الإحصائية للاختبار	محاور الاستبيان
بيانات كل محور	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية		
يتبع التوزيع طبيعي	0.172	49	0.966	المحور الأول
يتبع التوزيع طبيعي	0.559	49	0.980	المحور الثاني
يتبع التوزيع طبيعي	0.219	49	0.969	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، يمكن استخلاص ما يلي:

قد كشفت نتائج هذا الاختبار أن مستوى قيمة الإحتمالية Sig المقابل لاستجابات أفراد العينة حول محاور الاستبيان جاء في مجمله أعلى من العتبة المرجعية 0.05، وهو ما يُفضي إلى القبول بفرضية التوزيع الطبيعي للبيانات، وذلك على النحو الآتي:

المحور الأول: بلغت أن قيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.172) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو إجاباتهم على عبارات ومضمون المحور تتبع التوزيع الطبيعي.

المحور الثاني: بلغت أن قيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.559) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو إجاباتهم على عبارات ومضمون المحور تتبع التوزيع الطبيعي.

المحور الثالث: بلغت أن قيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.219) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو إجاباتهم على عبارات ومضمون المحور تتبع التوزيع الطبيعي.

وبما أن بيانات المستجوبين تخضع للتوزيع الطبيعي، فقد اعتمدنا في هذه الدراسة على الأساليب الإحصائية المعلمية لتحليل إجابات أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي عرض لأبرز هذه الأساليب المستخدمة.

2.3. أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين:

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي SPSS وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

التكرارات والنسب المئوية: لوصف الإحصائي البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة،

الرسوم البيانية : من أجل عرض القيم المؤشرات الإحصائية بياناً كي يسهل فهمها أكثر.

المتوسط الحسابي: أحد أبرز مقاييس النزعة المركزية، ويُحسب بقسمة مجموع القيم على عددها الكلي، إذ يعكس مدى تركز استجابات أفراد العينة حول قيمة بعينها، وتتراوح قيمته بين (01) و(05) درجات وفقاً للدرجات المخصصة لبدائل مقياس ليكرت المعتمد في الاستبيان.

الانحراف المعياري: يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

معامل الثبات ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة (الاستبيان) في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ المجالات المختلفة لدرجة الثبات ل معامل الفا كرونباخ هي : $a > 0.6$ (غير كافية)، إذا كانت قيمه بين $0.6 < a < 0.65$ (ضعيفة)، إذا كانت قيمه بين $0.65 < a < 0.70$ (مقبولة نوعاً ما) وإذا كانت قيمه بين $0.70 < a < 0.85$ (حسنة) وإذا كانت قيمه بين $0.85 < a < 0.90$ (جيدة) وإذا كانت أكبر من 0.9 تكون قيم الثبات ممتازة.

اختبار T (one Sample t-test): لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور على حدا ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة و المتوسط الفرضي ($x=03$) وهذا الأخير يتم

تحديد قيمته وفقا للعلاقة التالية: $\frac{(H+L)}{2}$ حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ L: تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس وفي دراستنا فان سلم القياس استجابات المبحوثين هو سلم ليكارت الخماسي: $\frac{(H+L)}{2} = 3$ ولا نتخذ القرار فيما يتعلق بالدلالة إحصائية باستخدام الاختبار الإحصائي One-Sample T-Test (Test):² نجد

إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (احتمال الخطأ) للاختبار (T-Test) ويرمز لها في برنامج SPSS بالرمز Sig، (Significant) أقل من المستوى الدلالة (0.05)، فان نتيجة إجابة المبحوثين دالة إحصائيا بمعنى أن الفرق الملاحظ بين متوسط الحقيقي لإجابات العينة والمتوسط الفرضي (03) هو فرق دال إحصائيا أي نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

إذا كانت قيمة Sig أكبر من (0.05)، فإن نتيجة إجابة المبحوثين غير دالة إحصائيا بمعنى أن الفرق الملاحظ بين متوسط الحقيقي للعينة والمتوسط الفرضي فرق غير دال إحصائيا، نرفض الفرضية الإحصائية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

نعني بالخصائص السيكومترية، مجموعة مؤشرات عددية تشير إلى جودة أداة الدراسة (الاستبيان) وقابلية قياسها لما صممت لقياسه، وأهم هذه المؤشرات " مؤشر الثبات ومؤشر الصدق".

1. صدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

أما الثبات فيشير على مدى ثبات نتائج الاستبيان أي أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما نفس النتائج فيما لو كررت عمليات توزيع الاستبيان أكثر من مرة واحدة .

1.1. حساب صدق أداة الاستبيان:

وقمنا بالتأكد من صدق عبارات الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي صدق الاتساق الداخلي يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح

¹ - مصطفى طويطي: المرجع السابق، ص 249

وإحصائيا نعبر عن الصدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون Pearson وهذا الأخير محصور بين (1-) و (1+)،

ويكون معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية إذا كانت قيمة (sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط بيرسون أقل تساوي مستوى الدلالة: 0.05 أي توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم (مضمون) المحور الذي تنتمي إليه. وفي ما يلي نتائج حسابات الصدق الاتساق الداخلي:

أ. صدق الاتساق الداخلي: لعبارات المحور الأول: التحكم في التكاليف:

الجدول رقم (04) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.657**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
02	0.757**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
03	0.744**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
04	0.561**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
05	0.723**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
06	0.709**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
07	0.771**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
08	0.719**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
09	0.715**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
10	0.781**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من النتائج الارتباطات الشئائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور ، تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (SIG) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 05 مع محورها بلغ قيمة $r=0.723$ وهو دال إحصائيا لان قيمة $\text{sig}=0.000$ هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات.

لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الأول: التحكم في التكاليف وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ب. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: الميزة التنافسية:

الجدول رقم (05) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.559**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
02	0.772**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
03	0.567**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
04	0.612**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
05	0.732**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
06	0.680**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
07	0.636**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
08	0.622**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
09	0.734**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
10	0.696**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من النتائج الارتباطات الشئائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور ، تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (SIG) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 05 مع محورها بلغ قيمة $r=0.732$ وهو دال إحصائيا لان قيمة $\text{sig}=0.000$ هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات.

لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثاني: الميزة التنافسية وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ج. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: العلاقة بين التحكم في التكاليف والميزة التنافسية

الجدول رقم (06) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.722**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
02	0.762**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
03	0.707**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
04	0.595**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
05	0.618**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
06	0.595**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
07	0.697**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
08	0.589**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
09	0.696**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية
10	0.619**	0.000	توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور ، تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (SIG) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 05 مع محورها بلغ قيمة $r=0.618$ وهو دال إحصائيا لان قيمة $\text{sig}=0.000$ هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات.

لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثالث وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1. حساب الثبات لأداة الاستبيان:

وهناك عدة طرق لقياس ثبات عبارات الاستبيان منها طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وهو أكثر استخداما من طرف الباحثين ، حيث يقيس درجة ثبات مجموعة من عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة أكثر من مرة. وتتفق معظم البحوث العلمية على قيم العتبة هي اذا حقق لمعامل ألفا قيمة أكبر من (0.6). فنقول أن عبارات الاستبيان ككل أو عبارات المحور تتمتع بالثبات. وفيما يلي نتائج حساب قيم ألفا كرونباخ :

جدول رقم (07): قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

الارتباط مع الدرجة الكلية للمحاور			أبعاد ومحاور الاستبيان
النتيجة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	(10) عبارات	0.893	ثبات جميع عبارات المحور الأول
ثابت	(10) عبارات	0.857	ثبات جميع عبارات المحور الثاني
ثابت	(10) عبارات	0.853	ثبات جميع عبارات المحور الثالث
ثابت	(30) عبارة	0.661	ثبات جميع عبارات الاستبيان

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من النتائج المعروضة في الجدول أعلاه نجد أن قيم معامل ألفا كرونباخ جيدة ومقبولة إحصائياً، حيث أن كل قيم أكبر من العتبة (0.6).

وبالنسبة ل ثبات جميع عبارات المحور الأول من الاستبيان بلغت قيمة معامل الثبات (0.893) وهي أكبر من 0.6 ومنه عبارات المحور تتميز بدرجة ثبات في النتائج في لو أعيد توزيع الاستبيان أكثر من مرة.

وبالنسبة ل ثبات جميع عبارات المحور الثاني من الاستبيان بلغت قيمة معامل الثبات (0.857) وهي أكبر من 0.6 ومنه عبارات المحور تتميز بدرجة ثبات في النتائج في لو أعيد توزيع الاستبيان أكثر من مرة.

وبالنسبة ل ثبات جميع عبارات المحور الثالث من الاستبيان بلغت قيمة معامل الثبات (0.853) وهي أكبر من 0.6 ومنه عبارات المحور تتميز بدرجة ثبات في النتائج في لو أعيد توزيع الاستبيان أكثر من مرة.

وأن القيمة إجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.661 بإجمالي 30 عبارة ومنه ومن قيم معامل ألفا كرونباخ المتحصل عليها، فإن تحليل نتائجه تدل على ثبات أداة الدراسة وأن الاستبيان الذي قمنا بأعداده لدراستنا يكون دائماً قادراً على أن يحقق دائماً ثبات في النتائج فيما لو أعيد تطبيقه في نفس الظروف (على نفس العينة) وعبر أزمنة مختلفة. وأكثر من مرة.

خلاصة: من نتائج حساب قيم مؤشرات الصدق والثبات للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة

وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، ففي هذا المبحث سيتم عرض مختلف نتائج المستجوبين باعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) بهدف تحديد اتجاهاتهم نحو المتغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان وتحديد تلك التي حازت على أعلى وأقل درجات الموافقة وفقاً لإجابات مفردات العينة وكذلك عرض تحليلاً وصفياً للمتغيرات خصائص الديمغرافية لأفراد العينة من خلال التكرارات والنسبة المئوية %.

المطلب الأول: العرض والتحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة:

بلغ عدد أفراد عينة الدراسة 49 فرداً من المهنيين والأكاديميين الجامعيين تخصص محاسبة قصد التعرف على الخصائص الديمغرافية للأفراد المشاركين في الدراسة الميدانية، تناولنا في الجزء الأول من الاستبيان معلومات الشخصية لعينة الدراسة وهي من ناحية متغير الجنس/المؤهل العلمي/العمر/المهنة الممارسة/الخبرة المهنية.

1. بالنسبة لمتغير الجنس للمستجوبين:

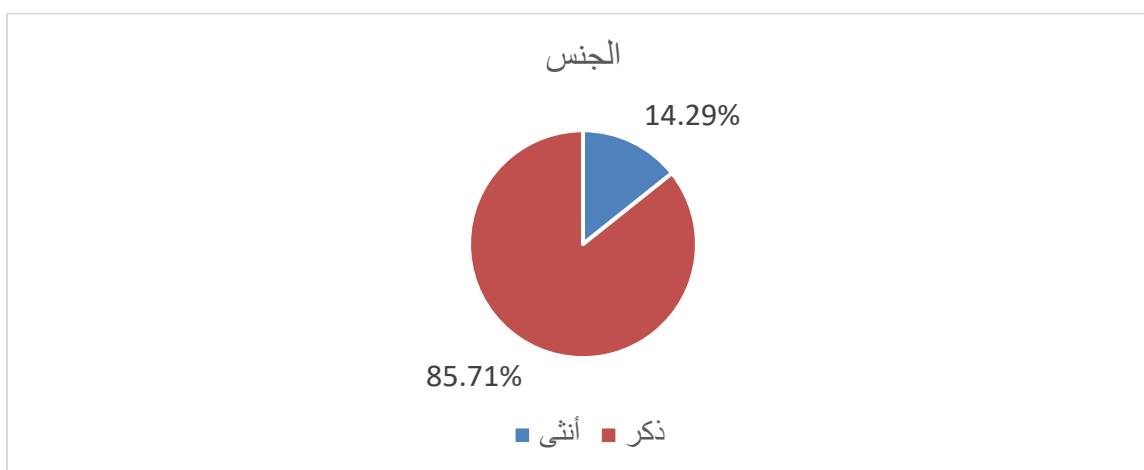
جدول رقم (08): يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
أنثى	7	14,29
ذكر	42	85.71
Total	49	100.0

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 49 فرداً، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الجنس بعدد 42 ونسبة 85.71% لصالح الذكور وهي تمثل غالب أفراد العينة وعدد فئة الإناث بلغ 07 أفراد و بنسبة 14.28% ونتائج أعلاه تمثلها في رسم بياني التالي:

الشكل رقم (01) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

2. بالنسبة لمتغير العمر للمستجوبين

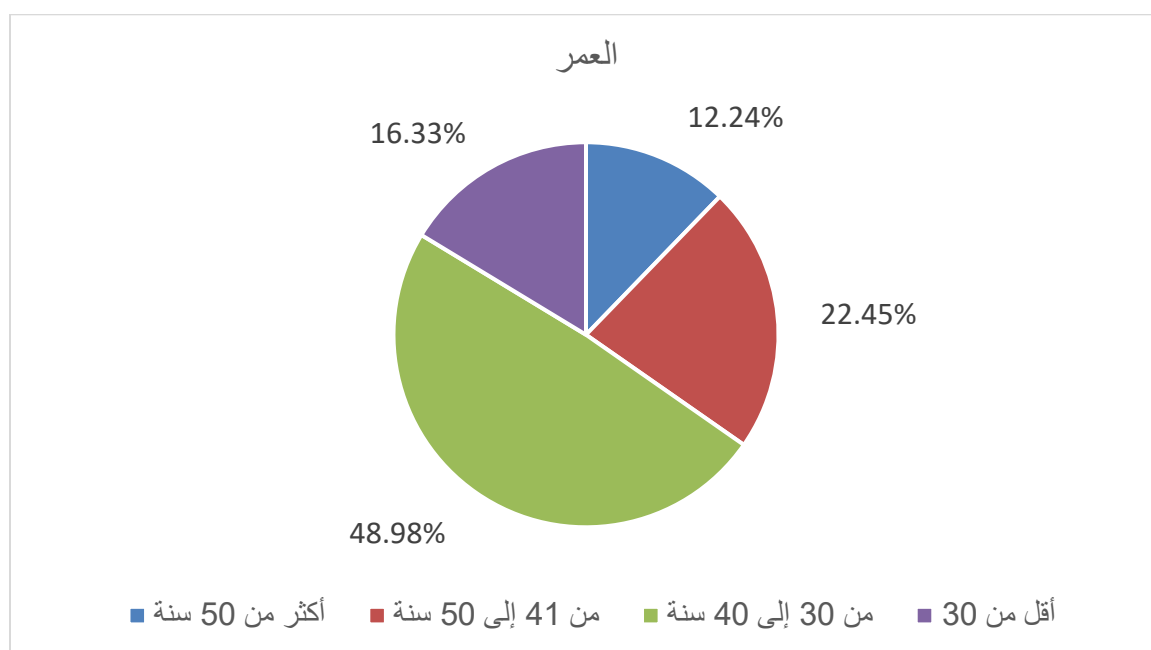
جدول رقم (09) يبين توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار		
12.24	6	أكثر من 50 سنة	العمر
22.45	11	من 41 إلى 50 سنة	
48.98	24	من 30 إلى 40 سنة	
16.33	8	أقل من 30	
100.0	49	Total	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 49 فردا، أكبر فئة بعدد 24 فرد ونسبة 48.98% لصالح الفئة العمرية (من 30 إلى 40 سنة) وبعدد 06 فرد بنسبة 12.24% لصالح الفئة العمرية (أكبر من 50 سنة) ونسبة 22.45% لصالح الفئة العمرية (من 41 إلى 50 سنة) و بنسبة 16.33% للفئة العمرية (أقل من 30 سنة) ونتائج أعلاه نمثلها في رسم بياني التالي:

الشكل رقم (02) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

3. النسبة لمتغير المؤهل العلمي للمستجوين

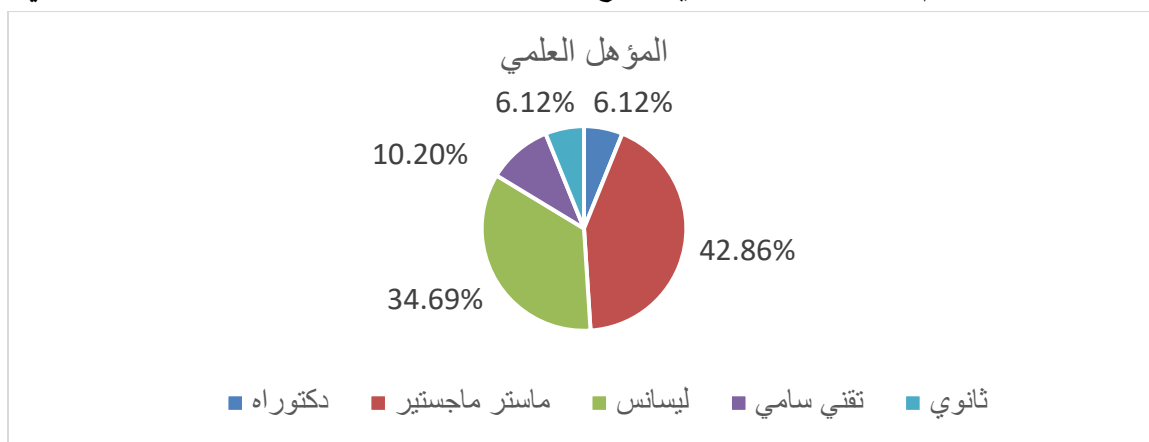
جدول رقم (10): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار		
6.12	3	دكتوراه	المؤهل العلمي
42.86	21	ماستر ماجستير	
34.69	17	ليسانس	
10.20	5	تقني سامي	
6.12	3	ثانوي	
100.0	49	Total	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 49 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المؤهل العلمي بعدد 21 فرد بنسبة 42.86% لصالح ذوي شهادة (ماستر) وهي أكبر نسبة ولصالح الفئة ذوي شهادة (ليسانس) بنسبة 34.69% ولصالح الفئة ذوي شهادة (دكتوراه) بنسبة 6.12% و لصالح المستوى الثانوي 6.12% وما نستنتج أن المستجوين معظمهم لهم شهادة جامعية وشهادة دراسات عليا وهذا ما يعطي ويضفي قيمة علمية لموضوع الدراسة كون أنهم تطرقوا إلى المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة في ملحة الأكاديمية بالجامعة ونتائج أعلاه تمثلها في رسم بياني التالى:

الشكل رقم (03) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

4. بالنسبة لمتغير المهنة الممارسة للمستجوبين:

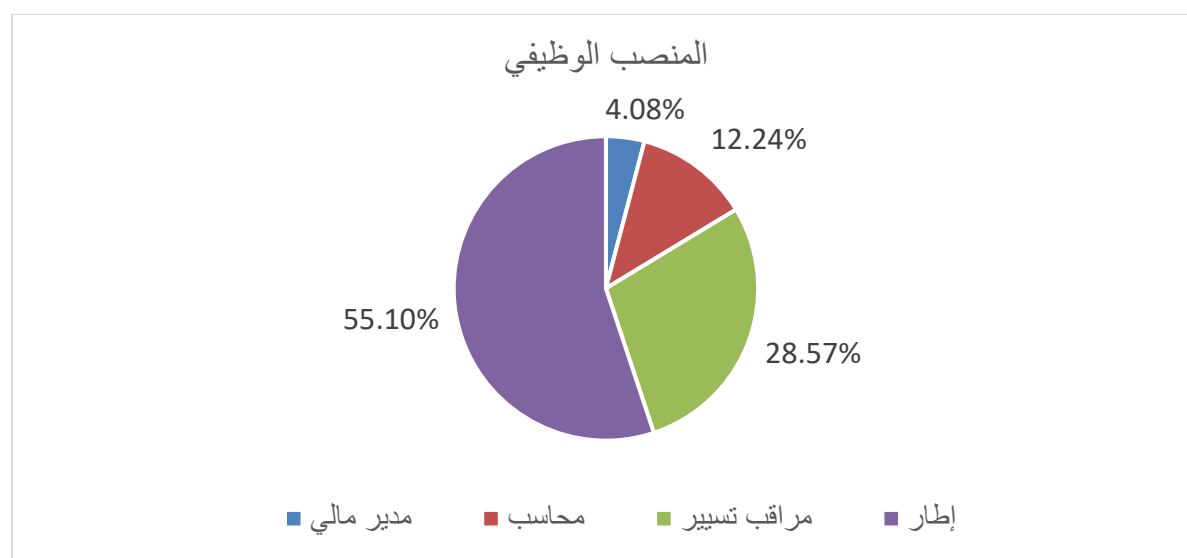
جدول رقم (11): يبين توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي

النسبة %	التكرار		
%4.08	2	مدير مالي	المنصب الوظيفي
%12.24	6	محاسب	
%28.57	14	مراقب تسيير	
%55.10	27	إطار	
%100.0	49	Total	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 49 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير المنصب الوظيفي بنسب مختلفة فمنهم من يشغل منصب مدير مالي وهذا بنسبة %4.08 ومنهم من يشغل منصب محاسب وهذا بنسبة %12.25 و يوجد من يشتغل في منصب مراقب تسيير و هذا بنسبة %28.57 كما يوجد إطارات و هذا بنسبة %55.10 ونتائج أعلاه تمثلها في رسم بياني التالي:

الشكل رقم (04) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

5. بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة المهنية للمستجوبين:

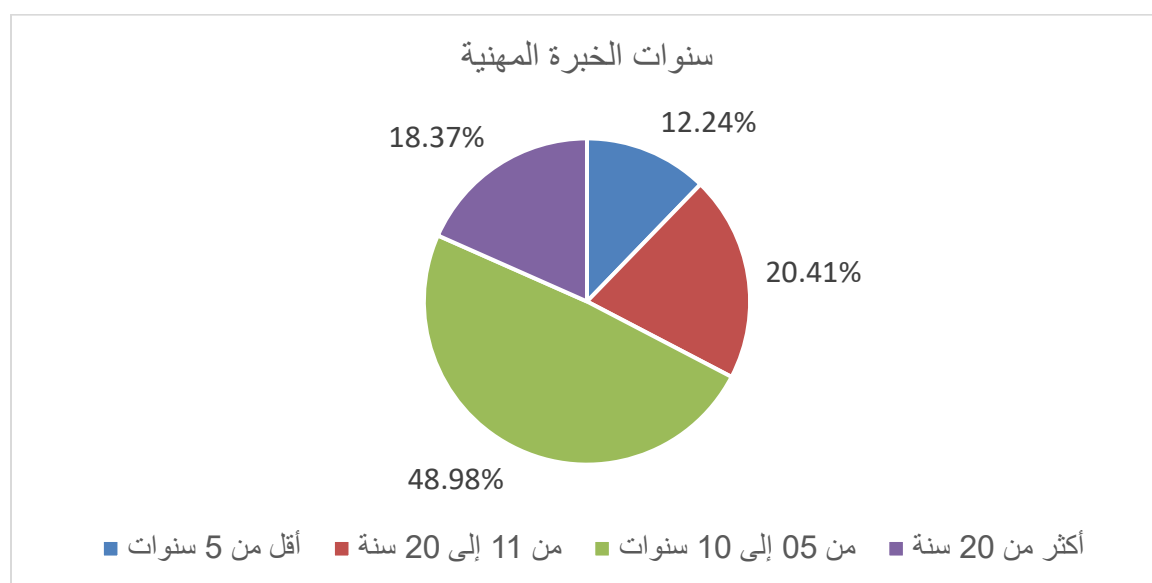
جدول رقم (12): يبين توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	
12.24%	6	أقل من 5 سنوات
20.41%	10	من 11 إلى 20 سنة
48.98%	24	من 05 إلى 10 سنوات
18.37%	9	أكثر من 20 سنة
100.0%	49	Total

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 49 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير سنوات الخبرة المهنية بعدد 24 فرد بنسبة 48.98% لصالح الفئة ذات خبرة مهنية (من 05 الى 10 سنوات) وهي أكبر نسبة يليها الفئة الخبرة (من 11 إلى 20 سنة) بعدد 10 أفراد بنسبة 20.41% وبعدد 09 أفراد بنسبة 18.37% لصالح الفئة الخبرة (أكثر من 20 سنة) ونسبة 12.24% لصالح (أقل من 5 سنوات) وما نستنتجه أن المستجوبين معظمهم لهم خبرة طويلة ونتائج أعلاه تمثلها في رسم بياني التالي:

الشكل رقم (05) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: العرض والتحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة

1. العرض والتحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الأول: التحكم في التكاليف

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو إجاباتهم على عبارات المحور وفقاً للعبارات من 01 إلى العبارة 10. وفيما يلي عرض للنتائج المتحصل عليها وفق الجداول التالية:

جدول رقم (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	تُحدّد معايير دقيقة للتكاليف المعيارية وتُقارن بالتكاليف الفعلية دورياً.	3.95	0.575	79.18%	07	موافقة عالية
02	تسعى مؤسستكم إلى تخفيض التكاليف التشغيلية دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات.	4.28	0.677	85.71%	03	موافقة عالية جداً
03	تعتمد مؤسستكم على أساليب حديثة لتكاليف الأنشطة (نظام ABC).	3.79	0.611	75.91%	09	موافقة عالية
04	تمتلك مؤسستكم نظاماً واضحاً لتحليل وتصنيف التكاليف.	4.51	0.616	90.20%	01	موافقة عالية جداً
05	يُوظّف مراقب تسيير مختص لمتابعة ومراقبة التكاليف في مؤسستكم.	4.10	0.653	82.04%	05	موافقة عالية
06	يتم إعداد تقارير دورية لانحرافات التكاليف وتحليل أسبابها.	3.87	0.633	77.55%	08	موافقة عالية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول ممارسة محاسبة التكاليف و دورها في تحسين الميزة التنافسية

07	تحرص الإدارة على تحديد نقطة التعادل لكل منتج أو خدمة.	4.42	0.612	%88.57	02	موافقة عالية جدا
08	تُراعى التكاليف البيئية والاجتماعية ضمن منظومة التحكم في التكاليف.	3.67	0.625	%73.47	10	موافقة عالية
09	تُعدّ الموازنة التقديرية وسيلةً فعالة للتحكم في تكاليف المؤسسة.	4.18	0.601	%83.67	04	موافقة عالية
10	يتم تحديث نظام مراقبة التكاليف بصفة منتظمة لمواكبة التغيرات البيئية.	4.00	0.677	%80.00	06	موافقة عالية
المحور ككل		4.081	0.44939	%81.63	بدرجة عالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم اتجاه عبارات المحور الأول من الاستبيان الموجه للأفراد بلغ المتوسط حسابي قيمة (4.081) وهو ضمن المجال موافقة عالية [3.41-4.20] وبانحراف معياري قدره: 0.449، وهذا الأخير ذو قيمة منخفضة مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، أي كلهم موافقون ونسبة 81.63% على أنه من المهم التحكم في التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.51 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 04 إلى أدنى قيمة بلغت 3.67 لدى العبارة رقم 08)

-. بالنسبة للعبارة (رقم 04)، حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.51 (حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تمتلك مؤسستكم نظاماً واضحاً لتحليل وتصنيف التكاليف. و هذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 90.20% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 07)، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.42) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تركز الإدارة على تحديد نقطة التعادل لكل منتج أو خدمة. و هذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 88.57% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 02)، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.28) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تسعى مؤسستكم إلى تخفيض التكاليف التشغيلية دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات. و هذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 85.71% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 09)، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.18) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه ي تعدّ الموازنة التقديرية وسيلة فعالة للتحكم في تكاليف المؤسسة. و هذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 83.67% حسب وجهة نظرهم.

أما بالنسبة للعبارة (رقم 08)، حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة متوسطة أي انه تُراعى التكاليف البيئية والاجتماعية ضمن منظومة التحكم في التكاليف. ولا ترقى حسب وجهة نظرهم إلى المستوى المطلوب.

2. العرض والتحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثاني: الميزة التنافسية

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو إجاباتهم على عبارات المحور الثاني من الاستبيان وفقا للعبارات من 01 إلى العبارة 10. وفيما يلي عرض للنتائج المتحصل عليها وفق الجداول التالية:

جدول رقم (14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	تتمتع منتجات/خدمات مؤسستكم بجودة تنافسية مقارنة بالمنافسين.	4.32	0.515	86.53%	03	موافقة عالية جدا
02	تُركّز مؤسستكم على استراتيجية التمايز لتقديم قيمة مضافة للعميل.	3.73	0.757	74.69%	09	موافقة عالية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول ممارسة محاسبة التكاليف و دورها في تحسين الميزة التنافسية

03	تقدّم مؤسستكم أسعاراً تنافسية تجذب شريحة واسعة من العملاء.	4.57	0.500	%91.42	01	موافقة عالية جدا
04	تتمتع مؤسستكم بقدرة فعالة على التوسع في أسواق جديدة مقارنةً بالمنافسين.	3.87	0.665	%77.55	07	موافقة عالية
05	تعكس حصة مؤسستكم السوقية قدرتها التنافسية في القطاع.	4.24	0.662	%84.89	04	موافقة عالية جدا
06	تعتمد مؤسستكم على الابتكار والتجديد المستمر في منتجاتها وعملياتها.	3.71	0.677	%74.28	10	موافقة عالية
07	تعتمد مؤسستكم على بناء سمعة قوية وثقة لدى العملاء لتعزيز قدرتها التنافسية.	4.53	0.581	%90.61	02	موافقة عالية جدا
08	تُساعد علاقات الشراكة الاستراتيجية في تعزيز موقع المؤسسة التنافسي.	4.00	0.707	%80.00	06	موافقة عالية
09	تمنح سرعة الاستجابة لمتطلبات السوق مؤسستكم ميزة تنافسية واضحة.	3.83	0.624	%76.73	08	موافقة عالية
10	تُتيح الميزة التنافسية لمؤسستكم تحقيق ربحية أعلى مقارنةً بالمنافسين.	4.24	0.560	%84.89	05	موافقة عالية جدا
المحور ككل		4.10	0.41675	%82.16	بدرجة عالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم اتجاه عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه للأفراد بلغ المتوسط حسابي قيمة (4.10) وهو ضمن المجال موافقة عالية [3.41-4.20] وبانحراف معياري قدره: 0.416، وهذا الأخير ذو قيمة

منخفضة مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، أي كلهم موافقون ونسبة 82.16% على أنه من الضروري تحقيق ميزة تنافسية وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.57 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 03 إلى أدنى قيمة بلغت 3.71 لدى العبارة رقم 06)

- بالنسبة للعبارة (رقم 03)، حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.57) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تقدّم مؤسستكم أسعاراً تنافسية تجذب شريحة واسعة من العملاء. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 91.42% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 07)، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.53) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تعتمد مؤسستكم على بناء سمعة قوية وثقة لدى العملاء لتعزيز قدرتها التنافسية. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 90.61% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 01)، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.32) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تتمتع منتجات/خدمات مؤسستكم بجودة تنافسية مقارنة بالمنافسين. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 86.53% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 05)، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.24) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تعكس حصة مؤسستكم السوقية قدرتها التنافسية في القطاع. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 84.89% حسب وجهة نظرهم.

3. العرض والتحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثالث: العلاقة بين التحكم في التكاليف والميزة التنافسية يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو إجاباتهم على عبارات المحور الثالث من الاستبيان وفقا للعبارات من 01 إلى العبارة 10. وفيما يلي عرض للنتائج المتحصل عليها وفق الجداول التالية:

جدول رقم (15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	يُفضي خفض التكاليف بصورة ممنهجة إلى تحسين القدرة التنافسية السعرية للمؤسسة.	4.10	0.684	%82.04	04	موافقة عالية
02	يُسهم التحكم في التكاليف في توفير موارد لتمويل مشاريع الابتكار والتطوير.	3.71	0.612	%74.28	10	موافقة عالية
03	يُعزز الضبط الجيد للتكاليف من قدرة المؤسسة على الاستمرارية في بيئة تنافسية.	4.30	0.547	%86.12	02	موافقة عالية جدا
04	يُسهم نظام التكاليف الفعال في تحسين جودة المنتجات مع الحفاظ على ربحية المؤسسة.	4.06	0.658	%81.22	06	موافقة عالية
05	تلجأ مؤسساتكم إلى التكاليف المستهدفة (Target Costing) بما يتوافق مع متطلبات السوق.	3.93	0.689	%78.77	08	موافقة عالية
06	تُسهم مراقبة التكاليف في الكشف المبكر عن الاختلالات وتصحيحها قبل تفاقمها.	4.24	0.596	%84.89	03	موافقة عالية جدا
07	يربط المسؤولون في المؤسسة بين أداء التكاليف والأداء التنافسي الكلي.	3.97	0.628	%79.59	07	موافقة عالية
08	يُتيح التحكم في التكاليف للمؤسسة الجزائرية مواجهة المنافسة الأجنبية بفاعلية.	4.51	0.544	%90.20	01	موافقة عالية جدا

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول ممارسة محاسبة التكاليف و دورها في تحسين الميزة التنافسية

09	تُمكّن معلومات التكاليف الدقيقة الإدارة من اتخاذ قرارات استراتيجية ملائمة.	4.08	0.571	81.63%	05	موافقة عالية
10	يعكس الاهتمام بمحاسبة التكاليف في مؤسستكم توجهاً استراتيجياً نحو التميز التنافسي.	3.87	0.725	77.55%	09	موافقة عالية
المحور ككل		4.081	0.41265	81.63%	بدرجة عالية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم اتجاه عبارات المحور الثالث من الاستبيان الموجه للأفراد بلغ المتوسط حسابي قيمة (4.081) وهو ضمن المجال موافقة عالية [3.41-4.20] وبانحراف معياري قدره: 0.412، وهذا الأخير ذو قيمة منخفضة مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، أي كلهم موافقون وبنسبة 81.63% على أنه يوجد علاقة مهمة بين التحكم في التكاليف و الميزة التنافسية وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.51 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 08 إلى أدنى قيمة بلغت 3.71 لدى العبارة رقم 02)

- بالنسبة للعبارة (رقم 08)، حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 4.51) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه يُتيح التحكم في التكاليف للمؤسسة الجزائرية مواجهة المنافسة الأجنبية بفاعلية. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 90.20% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 03)، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 4.30) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه يُعزز الضبط الجيد للتكاليف من قدرة المؤسسة على الاستمرارية في بيئة تنافسية. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 86.12% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 06)، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 4.24) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية جدا على أنه تُسهم مراقبة التكاليف في الكشف المبكر

عن الاختلالات وتصحيحها قبل تفاقمها. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 84.89% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 01)، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 4.10) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه يُفضي خفض التكاليف بصورة ممنهجة إلى تحسين القدرة التنافسية السعريّة للمؤسسة. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 82.04% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 09)، حيث احتلت المرتبة 05 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 4.08) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه تُمكن معلومات التكاليف الدقيقة الإدارة من اتخاذ قرارات استراتيجية ملائمة. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 81.63% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 02)، حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 3.71) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة متوسطة على أنه يُسهّم التحكم في التكاليف في توفير موارد لتمويل مشاريع الابتكار والتطوير . وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 74.28% حسب وجهة نظرهم .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

1. اختبار الفرضية 01:

نص فرضية البحث: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف

لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفيرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفيرية (H_0) : مستوى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف هو دون المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

الفرضية البديلة (H_1): مستوى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف هو فوق المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

جدول رقم (16) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور			
Mean المتوسط الحسابي	% الوزن النسبي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية
4.0816	81.63%	0.44939	1.08163	16.848	0.000	دال إحصائيا	قبول (H1)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يبين لنا أن المتوسط الحسابي لـ لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور 01 بلغ 4.0816 وأنهم موافقون على تضمينه وطرحناه في المحور الأول المتعلق بـ " التحكم في التكاليف " وأن بنسبة موافقة بلغت (81.63%) وهي نسبة عالية ومن أجل معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة فإننا ندرس دلالة الإحصائية لقيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) ومن ثم اتخاذ القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية.

بالمعنى أنه:

✍ إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.08163$ غير دال إحصائيا أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أقل من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أكبر من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نقبل الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

✍ أما إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.08163$ دال إحصائيا أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أقل من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (16.848) وهي أكبر من قيمة (T=2.01994) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =48 وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي اقل من مستوى دلالة 0.05.

مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) $[16.848 = (3 - \bar{X})]$ ، هي دال إحصائيا. وان هذا الفرق موجب الإشارة أي أن متوسط إجابات المستجوبين على ما تضمنه وطرحناه في المحور الأول هو أعلى من القيمة 03 (أعلى من درجة الوسط) أي أنهم موافقون بدرجة عالية وهذه النتائج الإحصائية الوصفية والاستدلالية تمكننا من اتخاذ قرار اختبار الفرضية الإحصائية وهو: نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين.

أذن نستنتج قبول الفرضية الأولى التي تنص على " تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف."

حيث تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف للتحكم الأمثل في تكاليفها و تتبع النفقات

2. اختبار الفرضية 02:

نص فرضية البحث: وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء.

لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0) : مستوى وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء هو دون المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

الفرضية البديلة (H_1): مستوى وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء هو فوق المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

جدول رقم (17) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 02

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور			
Mean Difference	Std. Deviation	% الوزن النسبي	Mean المتوسط الحسابي	T- Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية
1.10816	0.41675	82.16%	4.1082	18.613	0.000	دال إحصائيا	قبول (H1)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يبين لنا أن المتوسط الحسابي لـ لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور 02 بلغ 4.1082 وأنهم موافقون على تضمينه وطرحناه في المحور 02 المتعلق بـ " الميزة التنافسية " وأن بنسبة موافقة بلغت (82.16%) وهي نسبة عالية ومن أجل معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة فإننا ندرس دلالة الإحصائية لقيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) ومن ثم اتخاذ القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية.

بالمعنى أنه:

إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.10816$ غير دال إحصائيا أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أقل من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أكبر من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نقبل الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

أما إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.10816$ دال إحصائيا أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أقل من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (18.613) وهي أكبر من قيمة (T=2.01994) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =48 وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي اقل من مستوى دلالة 0.05.

مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) $[18.613 = (3 - \bar{X})]$ ، هي دال إحصائية. وان هذا الفرق موجب الإشارة أي أن متوسط إجابات المستجوبين على ما تضمنه وطرحناه في المحور الأول هو أعلى من القيمة 03 (أعلى من درجة الوسط) أي أنهم موافقون بدرجة عالية وهذه النتائج الإحصائية الوصفية والاستدلالية تمكننا من اتخاذ قرار اختبار الفرضية الإحصائية وهو: نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين.

إذن نستنتج قبول الفرضية الثانية التي تنص على " وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء "

3. اختبار الفرضية 03:

نص فرضية البحث: يسمح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانات التنافسية.

لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0) : مستوى سماح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانات التنافسية هو دون المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

الفرضية البديلة (H_1) : مستوى سماح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانات التنافسية هو فوق المتوسط (أكبر من 03) من وجهة نظر المستجوبين. عند مستوى (0.05)

جدول رقم(18) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 03

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور			
Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	% الوزن النسبي	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T- Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية
4.0816	0.41265	%81.63	1.08163	18.348	0.000	دال	قبول (H1)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يبين لنا أن المتوسط الحسابي لـ لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور 03 بلغ 4.0816 وأنهم موافقون على تضمينه وطرحناه في المحور 03 المتعلق ب " العلاقة بين التحكم في التكاليف والميزة التنافسية " وأن بنسبة موافقة بلغت (%81.63) وهي نسبة عالية ومن أجل معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة فإننا ندرس دلالة الإحصائية لقيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) ومن ثم اتخاذ القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية.

بالمعنى أنه:

إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.08163$ غير دال إحصائياً أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أقل من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أكبر من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نقبل الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

أما إذا كانت الفرق $[3 - \bar{X}] = 1.08163$ دال إحصائياً أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية، أو قيمة sig أقل من 0.05، فإننا قرار اختبار الفرضية الإحصائية هو نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (18.348) وهي أكبر من قيمة (T=2.01994) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =48 وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي اقل من مستوى دلالة 0.05.

مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي (3) $[1.08163 = (3 - \bar{x})]$ ، هي دال إحصائيا. وان هذا الفرق موجب الإشارة أي أن متوسط إجابات المستجوبين على ما تضمنه وطرحناه في المحور الأول هو أعلى من القيمة 03 (أعلى من درجة الوسط) أي أنهم موافقون بدرجة عالية وهذه النتائج الإحصائية الوصفية والاستدلالية تمكننا من اتخاذ قرار اختبار الفرضية الإحصائية وهو: نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين.

أذن نستنتج قبول الفرضية الثالثة التي تنص على "يسمح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانيات التنافسية"

4. ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة الميدانية:

الجدول رقم (19) يبين ملخص لنتائج اختبار الفرضيات

رقم الفرضية	نص فرضية البحث	القرار
01	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف	قبول الفرضية
02	وجود نظام لتحليل التكاليف يضمن تحقيق الأهداف و تحسين مستوى الأداء	قبول الفرضية
03	يسمح نظام محاسبة التكاليف إلى التحكم فيها بما يحقق أسعار تنافسية تزيد من القدرات و الإمكانيات التنافسية	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج اختبار الفرضيات

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على الاطار المنهجي للدراسة الميدانية واعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من العمال الإداريين لمؤسسة سونلغاز وتضمن الاستبيان 03 محاور وعند استرجاع الاستبيانات تم تفرغته وتحليل بياناته بالاستعانة على برنامج الاحصائي SPSS . ثم بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات الأفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى أنه: من المهم التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

الخاتمة

تعتبر هذه الدراسة محاولة جادة لإبراز الدور الجوهرى الذي يلعبه التحكم فى التكاليف فى تحقيق الميزة التنافسية وتوضيح مفاهيمها وآليات تحسينها فى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وقد تم تقسيم البحث إلى فصلين متكاملين؛ تناول الفصل الأول الإطار النظرى لمحاسبة التكاليف وعلاقتها بالميزة التنافسية مع استعراض شامل للدراسات السابقة العربية والأجنبية. أما الفصل الثانى فقد خصص للجانب التطبيقى من خلال دراسة ميدانية وُزعت على عينة من إدارات ومحاسبي مؤسسة "سونلغاز" لتحليل واقع ممارسة محاسبة التكاليف. وهدفت الدراسة أيضاً إلى التنبيه لضرورة الانتقال من الأنظمة التقليدية إلى الأساليب الحديثة لضمان كفاءة الأداء. وبناءً على التحليل الإحصائى ببرنامج SPSS، تمت الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات المتعلقة بالعلاقة بين المتغيرين. وقد خلصت الدراسة إلى أن التزام المؤسسات بهذه الأنظمة يساهم مباشرة فى تحسين الأداء المالى وتعزيز الحصة السوقية. إن التحكم الفعال فى التكاليف يمنح المؤسسة القدرة على تقديم أسعار تنافسية متميزة. وفى الأخير، توصل البحث إلى أن الربط بين أداء التكاليف والأداء التنافسي هو ضرورة استراتيجية للبقاء.

أولاً: نتائج الدراسة

- وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحكم الفعال فى التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.
- تؤدي الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف (مثل نظام ABC والتكلفة المستهدفة) إلى توفير معلومات دقيقة تساهم فى ترشيد القرارات الاستراتيجية وتحسين الأرباح مقارنة بالأنظمة التقليدية.
- أثبتت الدراسة الميدانية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (محل الدراسة) بتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف كأداة لتتبع النفقات وتحقيق الأهداف.
- يساهم التحكم فى التكاليف فى تقديم أسعار تنافسية تجذب العملاء وتزيد من الحصة السوقية للمؤسسة دون المساس بجودة المنتجات.

- يُعد تحليل انحرافات التكاليف وإعداد التقارير الدورية وسيلة فعالة للكشف المبكر عن الاختلالات وتصحيحها.

ثانيا: إقتراحات الدراسة

- ضرورة التحول من أساليب محاسبة التكاليف التقليدية إلى الأساليب الحديثة مثل نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) لمواكبة التغيرات البيئية .
- العمل على إنشاء أقسام مستقلة لإدارة التكلفة في المؤسسات لضمان إجراء تحليلات معمقة وشاملة بدلاً من الاكتفاء بالقياس المحاسبي البسيط.
- الاستثمار في تطوير الموارد البشرية وتدريبها على التقنيات الناشئة (كالذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة) لتعزيز دقة وكفاءة أنظمة التكاليف.
- تبني ثقافة التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة للكشف عن مواطن الهدر وتقليص التكاليف المرتبطة بالعيوب والأخطاء.
- تفعيل دور الموازنات التقديرية كأداة رقابية وربطها بالأداء التنافسي الكلي للمؤسسة.

ثالثا: آفاق الدراسة

قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن إشكاليات منها:

- دور التقنيات الرقمية الحديثة والذكاء الاصطناعي في تحسين دقة أنظمة مراقبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية.
- أثر التحكم في التكاليف البيئية والاجتماعية على تعزيز السمعة المؤسسية والميزة التنافسية المستدامة.
- إمكانية تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف الرشيقة في قطاع الخدمات والمؤسسات الناشئة في الجزائر

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. الأميرة إبراهيم عثمان، وآخرون، تكاليف محاسبة المدخل الإداري، المكتب الجامعي الحديث، الأزرطة ، الإسكندرية، 2006.

ثالثاً: المجلات والمؤتمرات

1. أم أحمد عبيد وجيليلة عيدان حليحل نضال، تحليل كلف النوعية على أساس تنوع في تحقيق ذلك أيضاً، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 47، العراق، 2007.
2. بن سديرة عمر، تحقيق النجاح حتى المداخل وتطبيقاتها في الجزائر، مجلة الاقتصادية والمالية، العدد الرابع، جامعة أم البواقي، 2015.
3. عيادي عبد الحاج القادر، نوي الحاج، محاسبة التكاليف على أساس الفروق الصناعية في تحقيق تأكيد للمؤسسة الأخرى، بحث تكامل ضمن فعاليات الملتقى الدولي، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف، 2010.
4. منال جبار سرور ولينا كراييت كركور، تكامل التفاصيل التفصيلية مع بطاقات المتوازنة لأغراض قياس وتقييم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، جامعة بغداد.

المراجع باللغة الأجنبية

أولاً: الكتب

1. Charles Horngren, Alnoor Bhimani, Sikante Datar, George Foster, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4e édition, Pearson éducation, France, 2009.
2. Ireland, R., Hokisson, R., & Hitt, M. **The Management of Strategy - International Edition** (9th ed.). South-Western, Cengage Learning, 2011.
3. PANKAJ GHEMAWAT JAN W. RIVKIN, Harvard Business school, 25 February 2006.
4. Wolak-Tuzimek A., Duda J. The concept of Corporate Social Responsibility as a source of an enterprise's competitive advantage. In: Competitiveness and Economic

Development in Europe: Prospects and Challenges. Routledge, Taylor & Francis Group, 2021.

ثالثاً: المجلات والمؤتمرات

1. Abdullah, A. A. H. & Senan, N. A. M. The complementary association between value chain analysis and target costing system..., Management Science Letters 9, 2019.
2. Alobaidy, R. J. A. E. The integration between green target cost and value engineering to achieve competitive advantage, Journal of Positive School Psychology, 6 (5), 2022.
3. Bengu, H. and Kara, E. Product life cycle costing methodology, Banking and Finance Letters, 2(3), 2010.
4. Cooper, R. & Slagmulder, R. Achieving full-cycle cost management, MIT Sloan Management Review, 46(1), 2004.
5. Eniola, A., & Ektebang, H. SME firms performance in Nigeria: Competitive advantage and its impact, International Journal of Research Studies in Management, 3(2), 2014.
6. Goyal A, A Critical Analysis of Porter's 5 Forces Model of Competitive Advantage, Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR) 7(7), 2020.
7. Hussain A. Ali Mahdi et al, A Comparative Analysis of Strategies and Business Models of Nike, Inc. and Adidas Group..., International Journal of Business Management and Economic Research, Vol 6(3), 2015.
8. Isoraite, M. The competitive advantage. Theoretical aspects, Ecoforum, 7(1), 2018.
9. Linton, G., & Kask, J. Configurations of entrepreneurial orientation and competitive strategy for high performance, Journal of Business Research, 70, 2017.
10. Liu Y, A Review of the Basic Theory of the Great Michael Porter's Positioning School, Proceedings of the 5th International Conference on Economic Management and Green Development, Springer, 2022.
11. Na, Y. K., Kang, S., & Jeong, H. Y. The effect of market orientation on performance of sharing economy business, Sustainability, 11(3), 2019.
12. Petrova, A.I & Zarudnev A.I. Strategic cost management, European Researcher 4(4), 2013.
13. Rua, O., França, A., & Fernández Ortiz, R. Key drivers of SMEs export performance: The mediating effect of competitive advantage, Journal of Knowledge Management, 22(2), 2018.
14. Ulubeyli, S., Kazaz, A., & Sahin, S. Survival of construction SMEs in macroeconomic crises: Innovation-based competitive strategies, Journal of Engineering, Design and Technology, 16(4), 2018.
15. Wang Wen-Cheng, Types of Competitive Advantage and Analysis, International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 5, 2011.

المواقع الإلكترونية:

1. موقع (gasckk.org.in) حول محاسبة التكاليف- (<https://gasckk.org.in/docs/bcom/e-content/Cost-Accounting.pdf>).
2. موقع (icanig.org): (<https://icanig.org/students/list/48.pdf>).
3. موقع (masterclass.com) حول استراتيجية التركيز- (<https://www.masterclass.com/articles/focus-strategy>).
4. موقع (tnou.ac.in): (<https://tnou.ac.in/eslm/UG/B.COM%20COMPUTER%20APPLICATIONS/3RD%20YEAR/BBCAN-34%20Cost%20Accounting%20final.pdf>).
5. موقع (www.icsi.edu): (https://www.icsi.edu/media/webmodules/publications/FULL_BOOK_PP-CMA-2017-JULY_4.pdf).

الملحق

1. الإستبيان:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
محاسبة و جباية

استبيان بحثي

أهمية التحكم في التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

السيد/السيدة المحترم/ة،

يسعدنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يندرج ضمن متطلبات إعداد بحث علمي حول موضوع: "أهمية التحكم في التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". نرجو التكرم بالإجابة على جميع الأسئلة بكل موضوعية، علماً بأن المعلومات المُقدّمة سَتُعامل بسرية تامة ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكراً جزيلاً على تعاونكم

البيانات الشخصية والمهنية

الجنس	ذكر ☐ أنثى ☐
العمر	أقل من 30 ☐ 30-40 ☐ 41-50 ☐ أكثر من 50 ☐
المؤهل العلمي	ثانوي ☐ تقني سام ☐ ليسانس ☐ ماستر/ماجستير ☐ دكتوراه ☐
التخصص	محاسبة ومالية ☐ تسيير وإدارة ☐ اقتصاد ☐ أخرى: _____ ☐
المنصب الوظيفي	مدير عام ☐ مدير مالي ☐ محاسب ☐ مراقب تسيير ☐ إطار ☐ أخرى: _____ ☐
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ 11-20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐
نوع المؤسسة	صناعية ☐ خدماتية ☐ تجارية ☐ أخرى: _____ ☐
حجم المؤسسة	مؤسسة صغيرة (>50 عامل) ☐ متوسطة (50-249) ☐ كبيرة (≤250) ☐

المحور الأول: التحكم في التكاليف

أولاً: أنظمة وأساليب التحكم في التكاليف

يُرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تعبر عن درجة موافقتك وفق المقياس الآتي:

1 = لا أوافق بشدة، 2 = لا أوافق، 3 = محايد، 4 = أوافق، 5 = أوافق بشدة

الرقم	العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1	تُحدّد معايير دقيقة للتكاليف المعيارية وتُقارن بالتكاليف الفعلية دورياً.	☐	☐	☐	☐	☐
2	تسعى مؤسستكم إلى تخفيض التكاليف التشغيلية دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات.	☐	☐	☐	☐	☐
3	تعتمد مؤسستكم على أساليب حديثة لتكاليف الأنشطة (نظام ABC).	☐	☐	☐	☐	☐
4	تمتلك مؤسستكم نظاماً واضحاً لتحليل وتصنيف التكاليف.	☐	☐	☐	☐	☐
5	يُوظّف مراقب تسير مختص لمتابعة ومراقبة التكاليف في مؤسستكم.	☐	☐	☐	☐	☐
6	يتم إعداد تقارير دورية لانحرافات التكاليف وتحليل أسبابها.	☐	☐	☐	☐	☐
7	تحرص الإدارة على تحديد نقطة التعادل لكل منتج أو خدمة.	☐	☐	☐	☐	☐
8	تُراعى التكاليف البيئية والاجتماعية ضمن منظومة التحكم في التكاليف.	☐	☐	☐	☐	☐
9	تُعَدّ الموازنة التقديرية وسيلة فعالة للتحكم في تكاليف المؤسسة.	☐	☐	☐	☐	☐
10	يتم تحديث نظام مراقبة التكاليف بصفة منتظمة لمواكبة التغيرات البيئية.	☐	☐	☐	☐	☐

المحور الثاني: الميزة التنافسية

ثانياً: مؤشرات الميزة التنافسية في المؤسسة

يُرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تعبّر عن درجة موافقتك وفق المقياس الآتي:

1 = لا أوافق بشدة، 2 = لا أوافق، 3 = محايد، 4 = أوافق، 5 = أوافق بشدة

الرقم	العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
11	تتمتع منتجات/خدمات مؤسستكم بجودة تنافسية مقارنةً بالمنافسين.	☐	☐	☐	☐	☐
12	تُركّز مؤسستكم على استراتيجيات التمايز لتقديم قيمة مضافة للعميل.	☐	☐	☐	☐	☐
13	تقدّم مؤسستكم أسعاراً تنافسية تجذب شريحة واسعة من العملاء.	☐	☐	☐	☐	☐
14	تتمتع مؤسستكم بقدرة فعالة على التوسع في أسواق جديدة مقارنةً بالمنافسين.	☐	☐	☐	☐	☐
15	تعكس حصة مؤسستكم السوقية قدرتها التنافسية في القطاع.	☐	☐	☐	☐	☐
16	تعتمد مؤسستكم على الابتكار والتجديد المستمر في منتجاتها وعملياتها.	☐	☐	☐	☐	☐
17	تعتمد مؤسستكم على بناء سمعة قوية وثقة لدى العملاء لتعزيز قدرتها التنافسية.	☐	☐	☐	☐	☐
18	تُساعد علاقات الشراكة الاستراتيجية في تعزيز موقع المؤسسة التنافسي.	☐	☐	☐	☐	☐
19	تمنح سرعة الاستجابة لمتطلبات السوق مؤسستكم ميزةً تنافسية واضحة.	☐	☐	☐	☐	☐
20	تُتيح الميزة التنافسية لمؤسستكم تحقيق ربحية أعلى مقارنةً بالمنافسين.	☐	☐	☐	☐	☐

المحور الثالث: العلاقة بين التحكم في التكاليف والميزة التنافسية

ثالثاً: أثر التحكم في التكاليف على تحقيق الميزة التنافسية

يُرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تعبّر عن درجة موافقتك وفق المقياس الآتي:

1 = لا أوافق بشدة، 2 = لا أوافق، 3 = محايد، 4 = أوافق، 5 = أوافق بشدة

الرقم	العبرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
21	يُفضي خفض التكاليف بصورة ممنهجة إلى تحسين القدرة التنافسية السعرية للمؤسسة.	☐	☐	☐	☐	☐
22	يسهم التحكم في التكاليف في توفير موارد لتمويل مشاريع الابتكار والتطوير.	☐	☐	☐	☐	☐
23	يُعزّز الضبط الجيد للتكاليف من قدرة المؤسسة على الاستمرارية في بيئة تنافسية.	☐	☐	☐	☐	☐
24	يسهم نظام التكاليف الفعّال في تحسين جودة المنتجات مع الحفاظ على ربحية المؤسسة.	☐	☐	☐	☐	☐
25	تلجأ مؤسستكم إلى التكاليف المستهدفة (Target Costing) بما يتوافق مع متطلبات السوق.	☐	☐	☐	☐	☐
26	تُسهّم مراقبة التكاليف في الكشف المبكر عن الاختلالات وتصحيحها قبل تفاقمها.	☐	☐	☐	☐	☐
27	يربط المسؤولون في المؤسسة بين أداء التكاليف والأداء التنافسي الكلي.	☐	☐	☐	☐	☐
28	يُتّبع التحكم في التكاليف للمؤسسة الجزائرية مواجهة المنافسة الأجنبية بفاعلية.	☐	☐	☐	☐	☐
29	تُمكن معلومات التكاليف الدقيقة الإدارة من اتخاذ قرارات استراتيجية ملائمة.	☐	☐	☐	☐	☐
30	يعكس الاهتمام بحاسبة التكاليف في مؤسستكم توجهاً استراتيجياً نحو التميز التنافسي.	☐	☐	☐	☐	☐

أسئلة مفتوحة

السؤال 3: ما هي أبرز العوائق التي تحد من فاعلية التحكم في التكاليف في مؤسساتكم و ما هي المقترحات التي تراها كفيلة بتحسين إدارة التكاليف وتعزيز التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

شكراً على مشاركتكم القيمة وإسهامكم في إثراء البحث العلمي

2. مخرجات برنامج spss:

نوع توزيع البيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان:

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
المحور_الأول	.114	49	.136	.966	49	.172
المحور_الثاني	.092	49	.200*	.980	49	.559
المحور_الثالث	.130	49	.038	.969	49	.219

مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:

Correlations

		المحور_1 لاول	1ع	2ع	3ع	4ع	5ع	6ع	7ع	8ع	9ع	10ع
			1									
المحور_الأول	Pearson Correlation	1	.657**	.757**	.744**	.561**	.723**	.709**	.771**	.719**	.715**	.781**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

Correlations

		المحور_الثاني	11ع	12ع	13ع	14ع	15ع	16ع	17ع	18ع	19ع	20ع
المحور_الثاني	Pearson Correlation	1	.559**	.772**	.567**	.612**	.732**	.680**	.636**	.622**	.734**	.696**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:

Correlations

		المحور_الثالث	21ع	22ع	23ع	24ع	25ع	26ع	27ع	28ع	29ع	30ع
المحور_الثالث	Pearson Correlation	1	.722**	.762**	.707**	.595**	.618**	.595**	.697**	.589**	.696**	.619**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات المحور الأول:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.893	10

معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات المحور الثاني:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.857	10

معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات المحور الثالث:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.853	10

معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل العبارات:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.661	30

التحليل الوصفي للبيانات المستجوبين على عبارات المحور الأول:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
1ع	49	3.9592	.57588
2ع	49	4.2857	.67700
3ع	49	3.7959	.61168
4ع	49	4.5102	.61652
5ع	49	4.1020	.65335
6ع	49	3.8776	.63353
7ع	49	4.4286	.61237
8ع	49	3.6735	.62543
9ع	49	4.1837	.60116
10ع	49	4.0000	.67700
المحور_الاول	49	4.0816	.44939
Valid N (listwise)	49		

التحليل الوصفي للبيانات المستجوبين على عبارات المحور الثاني:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
11ع	49	4.3265	.51590

12ع	49	3.7347	.75761
13ع	49	4.5714	.50000
14ع	49	3.8776	.66560
15ع	49	4.2449	.66240
16ع	49	3.7143	.67700
17ع	49	4.5306	.58102
18ع	49	4.0000	.70711
19ع	49	3.8367	.62406
20ع	49	4.2449	.56016
المحور_الثاني	49	4.1082	.41675
Valid N (listwise)	49		

التحليل الوصفي للبيانات المستجوبين على عبارات المحور الثالث:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
21ع	49	4.1020	.68450
22ع	49	3.7143	.61237
23ع	49	4.3061	.54788
24ع	49	4.0612	.65854
25ع	49	3.9388	.68945
26ع	49	4.2449	.59619
27ع	49	3.9796	.62881

ع28	49	4.5102	.54476
ع29	49	4.0816	.57143
ع30	49	3.8776	.72551
المحور_الثالث	49	4.0816	.41265
Valid N (listwise)	49		

مخرجات برنامج SPSS تتعلق بحساب نتائج اختبار الفرضية 01

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
			Mean
المحور_الاول 49	4.0816	.44939	.06420

One-Sample Test

Test Value = 3

t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
المحور_الاول 16.848	48	.000	1.08163	.9526	1.2107

مخرجات برنامج SPSS تتعلق بحساب نتائج اختبار الفرضية 02

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
			Mean
المحور_الثاني 49	4.1082	.41675	.05954

One-Sample Test

Test Value = 3

t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
المحور_الثاني 18.613	48	.000	1.10816	.9885	1.2279

مخرجات برنامج SPSS تتعلق بحساب نتائج اختبار الفرضية 03

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
			Mean
المحور_الثالث 49	4.0816	.41265	.05895

One-Sample Test

Test Value = 3

t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
المحور_الثالث 18.348	48	.000	1.08163	.9631	1.2002