

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تخصص: إدارة أعمال

بعنوان:

# أثر التكاليف على تنافسية المؤسسة

## - حالة مؤسسات الغرب الجزائري -

إشراف الدكتور:

صالح إلياس

إعداد الطالبة:

حرمل سليمة

لجنة المناقشة المكونة من السادة

رئيسا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	- أ.د لبيق محمد بشير
مشرفا ومقررا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ التعليم العالي	- أ.د صالح إلياس
مناقشا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر "أ"	- د. كازي أول محمد شكري
مناقشا	جامعة معسكر	أستاذ محاضر "أ"	- أ. غريسي العربي
مناقشا	جامعة معسكر	أستاذ محاضر "أ"	- أ. يعقوب محمد
مناقشة	المركز الجامعي عين تموشنت	أستاذة محاضرة "أ"	- أ. مبسوط هوارية

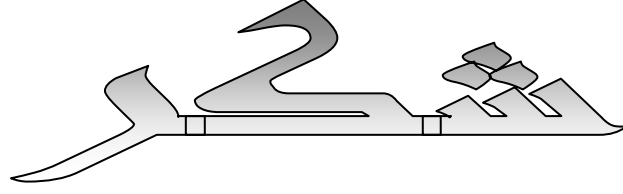
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# إهداء

أهدي هذا العمل توفيق الله لي وثمره جهدي إلى والدي حفظهما الله .

إلى أخوي.

إلى رفيق دربي زوجي.



في البداية أحمد المولى العزيز الجليل وأشكره على إعانتته لي في إنجاز عملي هذا.  
كما أتقدم بالشكر الخالص للأستاذ المؤطر الدكتور " صالح إلياس " المشرف على هذه  
الرسالة .

شكرا لأعضاء لجنة المناقشة .

شكر خالص أيضا لكل أساتذتنا المحترمين محكمي استبيان الدراسة على تعاونهم معنا ،  
و أخصهم بالذكر الأستاذ الفاضل "الزين عبد المجيد".  
نتوجه بالشكر الخالص إلى موظفي وإطارات مؤسسات الغرب الجزائري محل  
الدراسة.  
كل الشكر إلى زوجي الفاضل على دعمه الكبير.

# الفهرس

إهداء.

شكر و تقدير.

الفهرس.

قائمة الاختصارات.

01..... المقدمة العامة.

12 **الفصل الأول: تنافسية المؤسسة.**

14..... المبحث الأول: التنافسية.

28..... المبحث الثاني: الاستراتيجية و التحليل البيئي كمدخل لتنافسية المؤسسة.

43..... المبحث الثالث: الميزة التنافسية.

57..... **الفصل الثاني: محاسبة التكاليف من النظام التقليدي إلى الإدارة الحديثة.**

59..... المبحث الأول: مفاهيم عن التكلفة و النظم التقليدية لاحتساب التكاليف.

المبحث الثاني: التوجه إلى إدارة حديثة للتكاليف في ظل المنافسة و البيئة الاقتصادية

74..... الحالية.

88..... المبحث الثالث: أدوات إدارة التكلفة الحديثة.

105..... **الفصل الثالث: تحقيق التنافسية من خلال خفض التكاليف.**

107..... المبحث الأول: ميزة واستراتيجية التكلفة.

المبحث الثاني: الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة ومساهمتها في تحقيق

117..... التنافسية.

128..... المبحث الثالث: دور إدارة التكلفة الحديثة في تحقيق التنافسية.

147..... **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.**

149..... المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة.

160..... المبحث الثاني: نتائج الدراسة (تقييم نموذج الدراسة).

176..... المبحث الثالث: نتائج الدراسة (الدراسة الوصفية واختبار الفرضيات).

207..... الخاتمة العامة.

قائمة المحتويات.

قائمة الجداول.

قائمة الأشكال.

قائمة الملاحق.

قائمة المراجع.

الملاحق.

# قائمة الاختصارات

الاختصارات	الدالة
WEF	المنتدى الاقتصادي العالمي World Economique Forum
IMD	المعهد الدولي للتنمية و الإدارة International Institute For Management development
RCA	الميزة النسبية الظاهرة Advantage Revealed Comparative
TFP	إنتاجية العوامل الكلية Total Factor Productivity
IASC	المعايير المحاسبية الدولية الموحدة International Accounting Standards Comitee
SCF	النظام المحاسبي و المالي Système comptable et Financier
ABC	نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة Activity based costing
ABM	التسيير على أساس الانشطة Activity based management
TC	التكلفة المستهدفة Target costing
TQM	ادارة الجودة الشاملة Total Quality Management
JIT	الانتاج في الوقت المحدد Just InTime
BSC	بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard
PLS-PM	طريقة المربعات الصغرى الجزئية Partial Least Squares- Patch modellig
SPSS	برنامج الحزمة الإحصائية Statistical Paccage for Social Science
AVE	متوسط التباين المشترك Average Variance Extracted
CR	مؤشر الموثوقية المركبة Composite Reliability
COM	مؤشر التشاركية Indice de Communauté
Red	مؤشر الوفرة Indice de Redondance
GOF	مؤشر الملائمة أو الكفاية Indice d'adéquation
R <sup>2</sup>	معامل التحديد Coefficient of détermination

المقدمة العامة

## المقدمة العامة

تعمل الشركات الاقتصادية العالمية على مواجهة المنافسة الحادة من أجل ضمان استمرارية احتلالها للمراكز الريادية و البقاء في السوق ورفع مردوديتها، خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية الحالية، فتحقيق التنافسية يتطلب تقديم منتج بجودة ومواصفات متقدمة، وكذا بالسعر المناسب الذي يرضي العميل و في الوقت المطلوب، حيث أن الهدف الأساسي في ظل المنافسة الحالية هو إرضاء الزبون بالدرجة الأولى.

إن الوصول إلى التنافسية و تحقيق المزايا هو ما ركز عليه العديد من الباحثين، بالأخص منهم وأولاهم الباحث الأمريكي "بورتر" في نموذج الذي بين فيه أن تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات ما هو إلا بناء احدى الاستراتيجيات التنافسية العامة التي وضعها، والمتمثلة في استراتيجية (ميزة) التكلفة، استراتيجية (ميزة) التمايز للمنتج، استراتيجية (ميزة) التركيز، فقد أصبح لزاما على المؤسسات حاليا اتباع احداها أو كلها سعيا منها لتحقيق التنافسية والتميز. بحيث لكل من هذه الاستراتيجيات مميزات وخصائصها وأبعادها وطرق انتهاجها، فالمؤسسة التي تريد تحقيق ميزة التكلفة عليها تبني سبل تخفيض التكلفة وقيادتها، وكذلك الحال بالنسبة لمن أرادت تحقيق ميزة التميز فعليها أن تعمل على تكثيف الجهود واستغلال واستعمال كافة الطرق التكنولوجية الحديثة، و التي تضمن لها تقديم منتجها بمواصفات فريدة من نوعها و بجودة عالية، وهو الحال أيضا بالنسبة لمن أرادت الوصول إلى ميزة التركيز فعليها أن تبذل جهدا في تقديم منتج أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقديمها لا من ناحية التكاليف، ولا من ناحية الأسعار و الجودة ، مستعينة في كل ذلك على دراسة بيئتها باستغلال مختلف نقاط القوة و الفرص المتاحة لديها سواء على مستوى البيئة الداخلية أو الخارجية، مع تجنب أيضا كل المخاطر و تحسين نقاط الضعف، و هو أمر ركز عليه أيضا "بورتر" من خلال دراسة مجموعة من القوى التنافسية في البيئة والمتمثلة في المنافسين الحاليين، المنافسين المحتملين، قوة مساومة العملاء، قوة مساومة الموردين، و المنتجات البديلة. كما يقابل ذلك أيضا دراسة تحليلية للخريطة الجيوسياسية للدولة والقوانين الاقتصادية و التنظيمية و التجارية المختلفة وكذا مستوى الطلب.... الخ .

و إذا ركزنا على استراتيجية التكلفة وتحقيق التنافسية ، فإنه يجب على المؤسسة أن تعمل على البيع بأسعار تحقق بها هوامش ربح و حصص سوقية مهمة تفتح لها مجالات الاستثمار وتواجه بها المنافسين، و لن يأتي ذلك إلا عن طريق تخفيض هذه التكلفة والتحكم فيها وهو ما يعني ادارة عالية لها حتى لا تؤثر سلبا على جودة المنتج وتحسين النوعية من جانب آخر، و هو أمر جعل من المؤسسات الأوروبية والأمريكية تعتبر التكاليف بعدا هاما لاختراق أسواق خارجية و تحقيق المنافسة سواء كان هذا البعد من منظور اقتصادي للوحدة، أو من منظور اداري.

إن تحقيق الميزة التنافسية لا سيما قيادة التكلفة مرهون بمدى التحكم في التكاليف وتدنيها خاصة الغير مباشرة منها، والتي أصبحت تمثل أكثر من 70% من التكاليف الكلية للمؤسسة، بحيث يتأكد هذا التحقيق من خلال استغلال مختلف المتغيرات الاقتصادية للخفض التي قد تتمتع بها المؤسسات الصناعية خاصة، لا سيما الكبيرة الحجم منها باعتبارها تتميز بضخامة هذه التكاليف، إذ تتمثل هذه المتغيرات في كل من اقتصاديات السلم ، منحى الخبرة والتعلم، البحث و التطوير ،انتاجية العمال والرقابة، هذا من جهة، و من خلال تطبيقها للطرق الحديثة لاحتساب التكلفة و ادارتها، كمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب تحليل سلاسل القيمة، التحليل المقارن، نظام التحسين المستمر، نظام الجودة الشاملة....، من جهة أخرى.

### إشكالية البحث:

الأبعاد الاقتصادية لتخفيض التكلفة وتطبيق تقنيات المحاسبة والإدارة الحديثة للتكاليف بغرض تحقيق التنافسية يضع المؤسسة في حلقة يصعب التوفيق بين متغيراتها تتمثل في الثلاثية تكلفة - سعر- قيمة ، فكيفية استخدام الأبعاد والتقنيات بشكل يخفض التكاليف ويحقق السعر المناسب الذي يرضي العميل، و يرفع من الأرباح، ويصنع القيمة للمنتج، هو ما يحقق التنافسية وهو ما يعني بدوره بناء و تطبيق استراتيجية قوية لقيادة التكلفة ، كما أنه لا يتوقف ذلك عند حدود دراسة وتحليل تكاليف المؤسسة وإنما أيضا تحليل تكاليف المنافسين ومقارنة الاداء.

و ليست المؤسسات الجزائرية بمنئى عن المؤسسات في دول أخرى، وضرورة التنافس لمواكبة النظام الاقتصادي العالمي، أمام آليات السوق الجديدة و تحرير التجارة العالمية، فهي في خضم ذلك تجد نفسها مضطرة إلى اتباع استراتيجيات تطمح بها إلى تحقيق التنافسية لاسيما استراتيجية التكلفة، والتي لعبت دورا كبيرا في كبريات المؤسسات الصناعية الأجنبية في التأثير ودعم وتحقيق التنافسية، خاصة وأن المؤسسة الصناعية الجزائرية و بالأخص تلك الكبيرة تحتاج إلى مثل هذه الاستراتيجيات أمام ضخامة حجم تكاليفها وضعف أساليب التحكم فيها.

وهكذا فإن التحليل السابق والإشكالية الموضوعية يقوداننا إلى طرح السؤال الرئيسي التالي والذي نخصه بالدراسة على مستوى عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم لولايات الغرب الجزائري:

هل تؤثر التكاليف على تنافسية المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم لولايات الغرب الجزائري؟

و للإحاطة أكثر بهذا الموضوع نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

2- هل يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

3- هل يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

#### فرضيات البحث:

كإجابة مبدئية على التساؤلات المطروحة ، نفترض الفرضيات الثلاث التالية:

#### الفرضية الأولى:

يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

### الفرضية الثانية:

يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

### الفرضية الثالثة:

يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

### مبررات اختيار موضوع البحث:

- قلة الدراسات في مجال التنافسية وعلاقتها بالأنظمة الحديثة للتكاليف في المكتبات الجزائرية.

- رغبتنا في دراسة الموضوع والإلمام بجميع جوانبه، والإطلاع على مختلف التطورات في مجال أنظمة محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بصفة عامة و البحث فيها، لما لها من دور كبير في تسيير المؤسسات الاقتصادية و بناء الاستراتيجيات التنافسية .

- اقتناعنا بأن أحد الأسباب الرئيسية بل والأساسية والتي حدّت من تطور المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى غاية الآن هو عجزها وافتقارها لأدوات تسييرية فعالة كأنظمة التكاليف.

- اثناء المكتبة العلمية بمواضيع تربط بين ما توصلت إليه مختلف البحوث والدراسات النظرية و التطبيقية، وواقع ذلك في المؤسسات الصناعية في الجزائر بالتركيز على مؤسسات الغرب الجزائري.

### أهمية البحث و أهدافه:

تتمثل الأهداف و الأهمية التي يقوم عليها البحث في:

- تبيان الأهمية البالغة للتكاليف بشقيها الاقتصادي و الإداري و الأنظمة الحديثة لمحاسبة وادارة التكاليف، ودورها في بناء الاستراتيجيات التنافسية، لا سيما التكامل بين ABC و ABM و أسلوب سلسلة القيمة و دوره في صناعة هذه الاستراتيجيات خاصة في ظل البيئة التنافسية الحالية.

- التركيز على المؤسسات الصناعية لما لها من دور كبير في انعاش الاقتصاد الوطني.

- معرفة أبعاد صناعة استراتيجية التكلفة ومستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري لها .
- معرفة أبعاد صناعة الميزة التنافسية ومستوى تحقيق المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري لها .
- ابراز الدور الذي تلعبه استراتيجية التكلفة في صناعة الميزة التنافسية بهذه المؤسسات، ومستوى العلاقة بينهما ومدى تأثير هذه الاستراتيجية على التنافسية، باعتبار أن التكلفة هي التحدي الذي يجب أن تركز عليه المؤسسات الجزائرية في ظل محدوديتها للموارد و صعوبة استعمال التكنولوجيات الحديثة .

#### حدود الدراسة :

لدراسة حدودا مكانية وزمانية، أما الحدود المكانية فقد خصت على وجه التحديد عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري، و الحدود الزمانية فإن الفترة امتدت ما بين ديسمبر 2016 إلى أبريل 2017.

تناولنا في هذا البحث دراسة مساهمة التكاليف في تحقيق التنافسية و ذلك بإعطاء التكلفة بعدا استراتيجيا من خلال دراسة كل من الأبعاد الاقتصادية والإدارية لإستراتيجية التكلفة بالتركيز على الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة أكثر و دورها في صناعة ميزة التكلفة التنافسية، أما من الناحية التطبيقية و الدراسة الميدانية فتم دراسة تأثير هذه الاستراتيجية وأبعادها على تنافسية المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم نظرا لتميزها بضخامة التكاليف دون التعمق في مساهمة أدوات ادارة التكلفة الحديثة في تحقيق التنافسية فيها نظرا لانعدام تطبيقها في هذه المؤسسات حيث عرفنا ذلك من خلال الاستطلاع الميداني الأولي.

#### الدراسات السابقة:

1- "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين دراسة ميدانية"، حمدي شحدة زعرب، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية المجلد 21 العدد الاول جانفي 2013 غزة.

هدفت الدراسة الى بيان مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية من خلال الدراسة الاستكشافية التي اعتمد فيها الباحث على توزيع 24 استبيان و تحليلها باستعمال برنامج الحزمة الاحصائية SPSS، و قد خلصت النتائج الى ان نظام التكاليف المطبق في الشركات لا يوفر المعلومات اللازمة لدعم التنافسية ولا يحقق الأهداف الاستراتيجية، وإن كانت هذه الشركات تطبق مدخلي ABC و تحليل سلاسل القيمة إلا أن ذلك بشكل جزئي .

2- " أثر استخدام منحى التعلم في ادارة و تخفيض التكاليف دراسة حالة،" زينب جبار يوسف، مجلة التقني /المجلد 26 العدد 4 العراق 2013.

هدف البحث الى دراسة أثر منحى التعلم في تخفيض التكاليف ، حيث اعتمدت الدراسة الميدانية في ذلك على الأساليب الاحصائية من خلال دراسة حالة لشركة الأنوار لصناعة الأثاث بالعراق، وقد قامت الباحثة باستخراج منحى التعلم بالشركة الذي لم يكن يستخدم، و توصلت الى نتيجة مفادها إلى أن اجمالي التكاليف انخفض في حالة تطبيق منحى التعلم وذلك بسبب تخفيض الزمن اللازم للعمل، وبالتالي تستطيع المؤسسة استغلال مواردها استغلالاً أمثلاً في حالة تطبيق مثل هذه الاساليب .

3- "مدخل متكامل لادارة التكلفة الاستراتيجية في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، فؤاد أحمد محمد العفيري، الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية 18-19 ماي 2010 ، جامعة الملك سعود.

هدفت الدراسة الى تقديم مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية، ومن تم تبيان أثر هذه المداخل على تخفيض تكاليف الانتاج هذا من جهة، و من جهة أخرى كيفية تحقيق التميز والحفاظ على مستوى عال من الجودة بما يحقق متطلبات المنافسة و يؤدي الى دعم القدرة التنافسية، و قد توصلت الدراسة التحليلية التي قام بها الباحث الى أن تطبيق مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية هو ما يعزز تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة وتحقيق التميز المتمثل في الجودة، حيث أوضحت الدراسة أن هذه الجودة هي أهم أبعاد تحقيق الميزة التنافسية من خلال مدخل تحليل سلاسل القيمة عن طريق التحديد الدقيق لما يضيفه المنتج المتميز من قيمة.

4- "التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة و دعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية"، محمد أحمد ابراهيم، كلية الاقتصاد جامعة حلب سوريا مجلة تنمية الرافدين العدد 101 مجلد 32 سنة 2010 .

هدفت الدراسة الى ابراز دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في دعم الميزة التنافسية منطلقا من فكرة الاختلافات الموجودة بين محاسبة التكاليف التقليدية، و نظم التحليل الاستراتيجي للتكلفة التي اعتبرها الباحث المدخل الوحيد القادر ليس فقط على قياس تكلفة المنتجات ولكن ادارتها استراتيجيا من خلال تحليل مسببات التكاليف وتحليل سلسلة القيمة، وقد توصل من خلال الدراسة الميدانية لبعض الشركات السورية إلى أن نظم التكاليف المطبقة في هذه الشركات لا زالت تحتاج الى تطوير و تحسين، كما توصل إلى أن تحليل سلاسل القيمة واستخدام تحليل مسببات التكاليف يؤدي فعلا الى زيادة قدرة المؤسسات الصناعية التنافسية.

5- "الاداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الاردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، عبد الحكيم عبد الله النسور، أطروحة دكتوراه كلية الاقتصاد جامعة تشرين، سوريا 2009.

هدفت الدراسة الى تبيان أثر متغيرات التنافسية ومنها الاستراتيجيات التنافسية على الاداء التنافسي لشركات الأدوية الأردنية مبرزاً في ذلك مدى توفر عناصر المقدرّة التنافسية في الشركات المعنية، وقد أسفرت النتائج على أن هذه المتغيرات لها أثر ايجابي في تحسين الاداء التنافسي من خلال عملية التحليل التي قام بها باستعمال برنامج SPSS.

**6- Stratégie, avantage concurrentiel et compétence ; Michel classens, revue référence n 22,France, mai 2000 .**

بين البحث أن نجاح المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية هو نجاحها في اختيار الأفعال المناسبة عند اعداد و تطبيق الاستراتيجية التي تتطلبها هذه الميزة ، إذ تتمثل هذه الافعال في تحليل موارد البيئة الداخلية ومواجهة مخاطر البيئة الخارجية، يركز الباحث في ذلك على القوى الخمس لبورتر، ويرى أن تحقيق احدى الاستراتيجيات العامة التنافسية لا سيما استراتيجية تخفيض التكلفة بفعالية أكثر من المنافسين هو ما يجعل من المؤسسة تولد قيمة مضافة أعلى بتكاليف أقل، و بالتالي قدرتها على رفع الأرباح و تحقيق المردودية ومن تم صنع الميزة التنافسية.

**7-La gestion stratégiques des couts proportion d'un cadre d'analyse, Olivier villarmois et autres, R.F., France ,octobre 2008.**

هدف البحث الى ابراز اهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق الأرباح ورفع الاداء المالي للمؤسسة ، حيث بين الباحث في ذلك أن أنظمة التكاليف التقليدية تقتصر على العلاقة تكلفة-سعر بخلاف الادارة الحديثة للتكاليف فإنها تذهب الى العلاقة تكلفة- قيمة ومن تم تكلفة- سعر ، فالأولى تهمل القيمة التي يضيفها المنتج فهي تركز فقط على احتساب التكاليف دون الغاء غير المضافة للقيمة منها ثم تنتقل الى التسعير، أما التحليل الحديث فيفقد من احتساب تكلفة الى ادارتها بحيث يتم الفصل بين ما هو مضيف للقيمة وما هو غير مضيف للقيمة والغاء الثاني، و بالتالي تحديد السعر المناسب الذي يحقق الأرباح و يرفع من مردودية المؤسسة.

**8- Analyse de la pratique des couts dans les PMI camerounaises, Dagobert NGONGANG, Revue libanaise de gestion et d'économie n 5, 2010.**

النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة الميدانية التي كانت على مستوى 86 مؤسسة بالكاميرون هو أن اعتماد المؤسسات على طريقة التكاليف الكلية والتي كانت بنسبة 66.3% مقارنة بالطرق التقليدية الأخرى إنما يرجع الى مجموعة من العوامل وهي قطاع النشاط الذي تنتمي اليه المؤسسة، فتأخذ الصناعات الفلاحية النسبة الأعلى، بالإضافة الى الطبيعة القانونية للمؤسسة التي تأخذ فيها المؤسسات الفردية النسبة الأعلى أيضا في تطبيق هذه الطريقة، وعامل سلوكي متمثل في نوعية تكوين المدراء و المسيرين فالمؤسسات التي يديرها مدير ذا مستوى جامعي و بتخصص اقتصاد أو تسيير هي التي تأخذ نسبة أكثر في التنبؤ . أما بالنسبة لعدم تطبيق الطرق الحديثة إلا في بعض الحالات القليلة و بشكل جزئي مثل ABC و التكلفة المستهدفة بنسبة 9.3% فيرجع حسب النتائج الى المحيط التنافسي الذي تعيشه المؤسسة، فالمؤسسة التي ترى أنمنافسيها يعتمدون هذه الطرق سوف تحاول بالضرورة تطبيقها.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من الملاحظ أن جل الدراسات السابقة قد ركزت في تخفيض التكاليف وبناء استراتيجية التكلفة المنخفضة وتحقيق الميزة التنافسية على جانب واحد وهو ادارة التكلفة الحديثة، ورغم أهمية ذلك في تحليل التكاليف والوصول الى التنافسية إلا أنه لا يكفي، بحيث يجب أيضا التركيز على أبعاد أخرى يجب ادراجها في مثل هذه الدراسات غير متعلقة مباشرة بالإنتاج وهي الأبعاد الاقتصادية لبناء استراتيجية التكلفة مثل اقتصاديات الحجم ، منحنى التعلم، البحث و التطوير، انتاجية العمال، و دراسة أثرها في ذلك وهو ما أضافته هذه الدراسة و ليس الجوانب التسييرية فقط.

### منهج البحث:

اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على الأسلوب الوصفي للإلمام بمختلف جوانب وأبعاد الموضوع، باعتباره المنهج الذي يناسب تقرير الحقائق و تفسير الوقائع و الظواهر النظرية. أما الجانب التطبيقي أو الدراسة الميدانية فقد قامت الباحثة باستعمال منهجين من مناهج البحث العلمي، وهما المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، مستخدمة في ذلك الاستبيان كأداة للقياس باستعمال المناهج الرياضية والإحصائية في تحليل بيانات الاستمارة، واختبار الفرضيات وذلك بالاعتماد على النمذجة بالمعادلات البنائية SMART PLS (نموذج المربعات الصغرى الجزئية PLS2)، وبرنامج الحزمة الاحصائية SPSS.V.20.

### تقسيمات البحث:

للإجابة عل الأسئلة والتحليل واختبار الفرضيات سوف يتم معالجة موضوع البحث في أربعة فصول ثلاث منها نظرية والرابع تطبيقي، و تكون على النحو التالي:

**الفصل الأول:** يتطرق هذا الفصل إلى تنافسية المؤسسة بحيث ينقسم إلى ثلاث مباحث رئيسية تبحث في ماهية التنافسية وأنواعها و مؤشرات قياسها، و كذا التعرف على استراتيجيات المؤسسة لاسيما التنافسية منها و أهمية تحليل البيئة باعتبارها مدخلا هاما في صناعة ذلك، ومن تم الدخول إلى الاستراتيجيات التنافسية العامة "البورتر" و دورها في بناء المزايا التنافسية ( قيادة التكلفة، التمييز، التركيز)، كما يتم في هذا الفصل تحديد الترابط بين كل من التنافسية و القدرة التنافسية و الميزة التنافسية.

**الفصل الثاني :** يخص هذا الفصل محاسبة التكاليف و تطوراتها من النظام التقليدي إلى الادارة الحديثة، بحيث أيضا يقسم إلى ثلاث مباحث، تبدأ ببدايات التكلفة ومحاسبة التكاليف و طرقها التقليدية وكيفية معالجتها للتكاليف وتحليلها، و من تم تبيان مختلف النقائص والعجز الذي سجلته هذه الطرق وأسباب عدم مواكبتها للبيئة الحالية، ليصل هذا الفصل إلى التطورات والطرق الحديثة لاحتساب وادارة وتحليل التكلفة وأهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية والصناعية خاصة.

**الفصل الثالث:** يبحث هذا الفصل في تحقيق التنافسية من خلال خفض التكاليف، بحيث يركز على بعد التكلفة كخيار استراتيجي في تحقيق التميز التنافسي، فيخص المبحث الأول أبعاد التنافس و التعرف على استراتيجيات التكلفة، و المعنى الحقيقي لتخفيض التكاليف، ل يتم في المبحث الثاني دراسة الأبعاد الاقتصادية لخفض التكلفة دورها في صناعة استراتيجيات التكلفة و الميزة التنافسية، وأخيرا المبحث الثالث الذي يدرس دور أدوات ادارة ومحاسبة التكلفة الحديثة في تخفيض التكلفة وتحقيق التنافسية بالتركيز على التكامل بين محاسبة التكلفة على أساس الانشطة ABC والادارة بالتكلفة ABM و سلسلة القيمة في ذلك .

**الفصل الرابع:** تم في هذا الفصل معالجة موضوع البحث واختبار الفرضيات واشكالية الدراسة ميدانيا، وذلك بمحاولة التعريف أولا بمنهجية واجراءات الدراسة بالتعرف على مجتمع و عينة الدراسة، و أهدافها و متغيراتها و أدواتها، و أساليب التحليل الاحصائي المستعملة ، ثم المبحث الثاني الذي تم فيه تقييم النموذج الاحصائي المستعمل، ل يتم في الأخير وفي المبحث الثالث الدراسة الوصفية للمتغيرات الاجتماعية الديموغرافية للعينة محل الدراسة و المتمثلة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري، و اختبار الفرضيات وتبيان النتائج المتوصل إليها.

#### **صعوبات البحث:**

من أبرز الصعوبات التي واجهتها الباحثة كانت في الدراسة التطبيقية لموضوع البحث، حيث لم تستطع الباحثة الحصول على المعلومات الكافية حول المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري، من أجل القيام بمسح شامل أو على الأقل الحصول على كمية كبيرة من العينة، رغم بذل الجهود، وذلك بسبب العراقيل التي واجهناها من طرف الهيئات والادارات

المعنية ، بالإضافة إلى رفض العديد من المؤسسات الاجابة على الاستبيان أو عدم الرد والرفض تماما.

**الفصل الأول:**

**تخافسية المؤسسة**

## خلاصة:

شهد العالم تغيرات وتحولات سريعة، في الكثير من النظم الاقتصادية، والسياسية، والتكنولوجية، وحتى الاجتماعية منها، نتيجة لظهور العديد من التكتلات الاقتصادية، وآليات السوق الحديثة، وحرية التجارة الخارجية باعتبار أن هذه الأخيرة تمثل نقطة تفاعل مختلف الاقتصاديات في الأسواق العالمية، إلى جانب عمليات الإنتاج المتطورة، وضرورة إخضاعها لمعايير الجودة العالمية .

إن لهذه التحولات نتائجها و آثارها على جميع القطاعات، ومجالات نشاطاتها، وأمام هذه التحديات تجد المؤسسات الاقتصادية نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة مواكبتها و الاستجابة السريعة للمحيط و التكيف معه ودراسته مهما كانت طبيعتها و حجمها من أجل ضمان استمراريتها، خاصة أمام ظهور المنافسة هذا المصطلح الذي ظهر و تطور في خضم هذه التقلبات، والذي وضع المسيرين في وضعية حرجة و في حالة من عدم اليقين عند بناء الإستراتيجيات واختيار أفضل الوضعيات المستقبلية.

لذلك يهدف هذا الفصل إلى التطرق إلى التنافسية بصفة عامة و أهميتها و مؤشرات قياسها والتركيز في ذلك خاصة على تنافسية المؤسسة الاقتصادية، بعد ذلك ننتقل إلى كيفية بناء الاستراتيجيات والاستراتيجية التنافسية بالضبط كمبدئ أولي و مهم في صياغة الميزة التنافسية ، وكذا تحليل البيئة و أثرها في الصياغة ، ثم ننتقل إلى ماهية الميزة التنافسية بالتحليل و أنواعها من خلال الاستراتيجيات التنافسية العامة لبورتر.

## المبحث الأول: التنافسية.

### المطلب الأول : مفهوم التنافسية وأنواعها.

قام عدة باحثون اقتصاديون و إداريون بالإضافة إلى عدة جهات و منظمات إقليمية و دولية، و عدد من المعاهد المتخصصة بتقديم تعاريف من شأنها أن توصل مفهوما دقيقا للتنافسية في ظل البيئة الاقتصادية عامة و البيئة الصناعية خاصة، و في ظل الأسواق الحالية التي تسعى المؤسسات إلى التوسع أكثر فيها بما يضمن البقاء و الاستمرار و تحقيق الأهداف، و قبل تقديم هذه المفاهيم نسعى إلى تبيان أولا مختلف الأسباب و العوامل التي كانت وراء ظهور المنافسة.

#### 1. عوامل ظهور المنافسة و أسباب تناميها :

إن ظهور المنافسة كان نتيجة لعدة عوامل سببها مختلف التغيرات التي حدثت عبر مختلف الأزمنة سواء على الصعيد الاجتماعي أو الثقافي أو الاقتصادي، و ما زاد من تنامي المنافسة و تطورها أكثر يمكن حصره في طبيعة و خصائص القرن الحادي و العشرين و كل هذه التغيرات و الخصائص تمثلت في<sup>1</sup>.

**1.1 تنامي تيار العولمة :** إن انفتاح الأسواق على بعضها البعض، و تحرير تجارة السلع ، و الخدمات في إطار منظمة التجارة العالمية بالشكل الذي سينزع الحواجز أمام المؤسسات و يحول العالم إلى قرية صغيرة لها سوق واحدة سوف يوفر فرص كبيرة أمامها للبحث عن الربح في أي مكان من العالم، كما تعمل المنظمة على وضع القواعد التي تضمن المنافسة العادلة ما بين مختلف الأطراف.

**2.1 ظهور الشركات متعددة الجنسيات و** التي نقلت نشاطها من حدود دولة واحدة إلى دول عديدة باحثة عن اليد العاملة الرخيصة ، و المواد الأولية القريبة، و منافذ لتصريف منتجاتها.

**3.1 ظهور مفهوم التسويق الدولي :** حيث لا تكتفي المؤسسات بالعمل المحلي و إنما تلجأ إلى البحث عن عملاء جدد مهما كان مكان تواجدهم و جنسيتهم، و ذلك بالاعتماد على مختلف وسائل الترويج، و لقد لجأت المؤسسات في الدول المتقدمة لهذه الطريقة للتخلص من

<sup>1</sup> بوحبصر رقية، استراتيجية البنوك الإسلامية في مواجهة المنافسة ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص علوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 2011-2012 ص 17-18.

الفائض على المستوى المحلي، أو لتصريف منتجات متقدمة حيث وجدت أسواق دول العالم المتخلف مرتعا لها.

**4.1 توفر المعلومة:** إن توفر المعلومة حول الأسواق في الوقت المناسب و بالتكلفة المناسبة يجعل المؤسسات في عالم اليوم يتحرك في اتجاه مؤشرات السوق الحرة، نظرا لإمامها بمجموعة الفرص التي يتيحها كل سوق و التهديدات التي ينطوي عليها مما يسهل عملية اتخاذ القرار المناسب.

**5.1 تغيير نظرة المؤسسات إلى العميل :** على عكس ما كان سائدا في الماضي حيث تنتج المؤسسة بمعزل عن العميل ، فإنها في الوقت الحاضر و بغرض الحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة توجهت للتعرف على حاجات و رغبات الأفراد و أذواقهم و تفضيلاتهم، و ذلك لتلبيتها مستعينة في ذلك ببحوث التسويق مما يمكنها من اغتنام الفرص التي يمكن أن يتيحها السوق.

**6.1 اتفاقية الجات:** " ( الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية و التجارة) والتي ساعدت على صعود حجم التجارة العالمية للسلع بنسبة زادت عن 10 % أي ما يقارب من 270 بليون دولار حتى سنة 2002، حتى أن هذه الاتفاقية أصبحت تغطي التجارة في السلع الزراعية بالإضافة إلى التجارة في الخدمات ، حقوق النشر و الطبع ، العلامات التجارية و براءة الاختراع"<sup>1</sup>. " حيث شكل خفض الحواجز المفروضة على التجارة و إزالة الحواجز أمام دخول الاستثمارات الأجنبية و المحلية السوق عاملا مهما في تحفيز المنافسة، في الواقع أكد بعض المحللين المهتمين بالتنمية أن تحرير التجارة قد يكون أهم مقياس يمكن للحكومات اعتماده لتحقيق هذه الغاية"<sup>2</sup>.

**7.1 " الاستثمارات الكثيفة في المجال التكنولوجي:** و ما أدت إليه من إبداعات في مجال الاتصالات و تحسينات في وسائل النقل، هذا ما أدى إلى سهولة الاتصال بالأسواق في كل أنحاء العالم و نقل السلع عبر الحدود"<sup>3</sup>، حيث ألغت التكنولوجيا المتطورة مفهوم السوق وإحلال مفهوم الفضاء السوقي بدلا عنه، و الذي يعتبر التقاء للحاجات و الرغبات على

<sup>1</sup> محمد عبد العظيم ابو النجا ، التسويق، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008 ص 190.

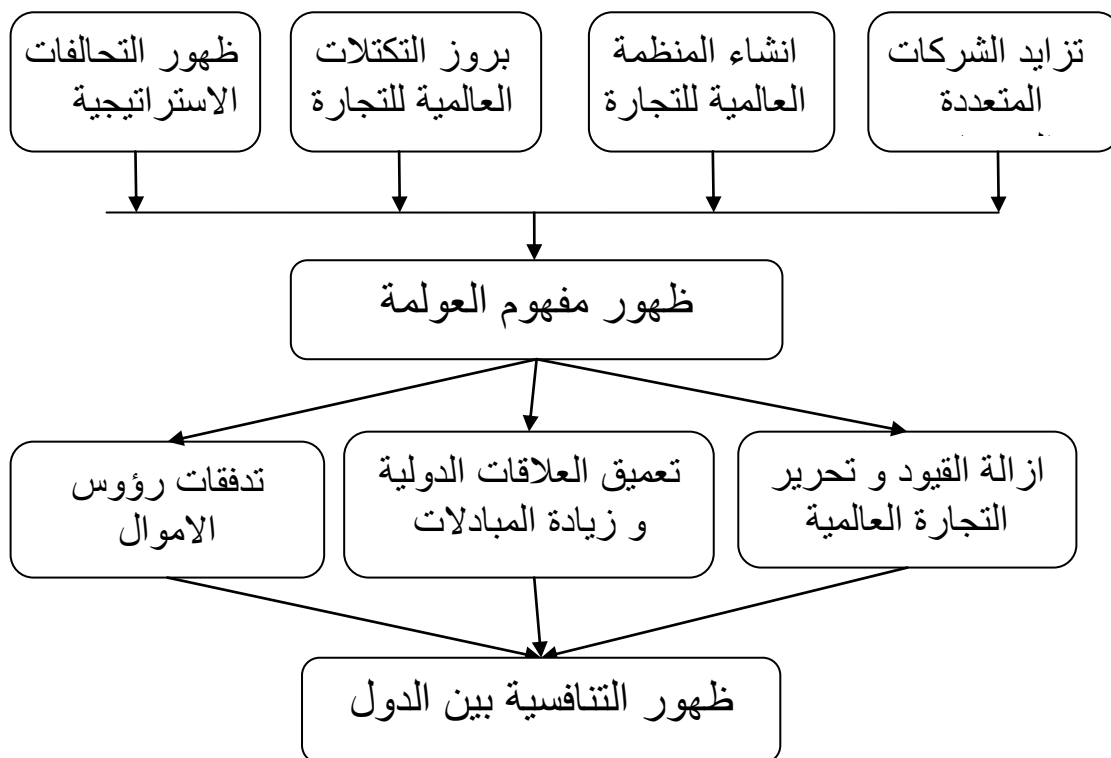
<sup>2</sup> سوزان يوكس ، فيل ايفايذ، المنافسة و التنمية، ترجمة ميشيل داتو ، دار العربية للعلوم ، بيروت لبنان، 2010 ص 41.

<sup>3</sup> ايناس رأفت، مأمون شومان ، استراتيجيات التسويق و فن الاعلان ، دار الكتاب الجامعي ، الامارات العربية المتحدة ، 2011، ص 86.

أساس شبكات أعمال عالمية تتيح تقديم خدماتها لتلبية طلبات العملاء على مدار 24 ساعة يوميا.

و يمكن تلخيص كل هذه الظروف التي ساهمت في نشوء و تطور التنافسية في الشكل التالي:

**الشكل رقم (01): عوامل ظهور التنافسية بين الدول.**



**المرجع:** عبد الله مطيطفي، دور التغيير التكنولوجي في تنمية و تدعيم القدرة التنافسية للدولة ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات العدد 6 معهد العلوم الاقتصادية التسيير و التجارة المركز الجامعي غرداية الجزائر 2009 ، ص 69.

**2. مفهوم التنافسية:**

تتعدد التعاريف التي أعطيت للتنافسية حسب عدة وجهات نظر، أو المستويات الكلية أو الجزئية<sup>1</sup>. و سوف نركز في هذه المفاهيم على التنافسية المتعلقة بالمؤسسات:

**1.2 التنافسية من وجهة نظر المؤسسة :** عرفت هيئة التجارة و الصناعة البريطانية التنافسية بالنسبة للمؤسسة، على أنها القدرة على إنتاج السلع و الخدمات بالنوعية الجيدة، و

<sup>1</sup> زغدار احمد ، المنافسة التنافسية و البدائل الاستراتيجية ، دار جرير ، الاردن ، 2011 ، ص 25....28.

السعر المناسب، و في الوقت المناسب، و هذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى.

وقد تعددت التعاريف من وجهة نظر المؤسسات أو الصناعات فعرفت على أنها :

" غالباً ما ينظر إلى المنافسة على أنها حالة من التنافس بين المنتجين الذين يقدمون منتجات متماثلة أو الذين هم في نفس السوق"<sup>1</sup>.

" المنافسة تعني مجموعة من المنظمات التي تنتج منتجاً واحداً أو خليطاً من المنتجات المتشابهة أو البديلة لما تنتجه المنظمة من منتجات، بعبارة أخرى فإن المنافسة تعني وجود عدد من المنظمات التي تلبي نفس حاجات و رغبات و أذواق المستهلكين من خلال ما تقدمه من منتجات أو خدمات ، فمثلاً (بيبيسي كولا ) هي منافس لشركة (كوكا كولا) و شركة (toyota) لصناعة السيارات هي منافس لجميع شركات صناعة السيارات كشركة مرسيدس ، نيسان ، مازدا ،...إلخ، من خلال ما تقدمه من منتجات تشبع ما يحتاجه و يرغب به المستهلك"<sup>2</sup>.

" يعرف بيترسن و ماك ميلن (1996) المنافسة بأنها عملية اتخاذ قرارات إستراتيجية تتشكل في ظل حالة من عدم التأكد ترسم و تحدد تصرفات و أفعال الأفراد و المنظمات الذين يدخلون في صراع ما من أجل تحقيق نتائج و عائدات محددة"<sup>3</sup>. أو هي " ببساطة المنظمات التي تخدم نفس الزبائن في نفس السوق"<sup>4</sup>.

**2.2 التنافسية من وجهة نظر القطاع :** هي قدرة الشركات في قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم و الحماية الحكومية، و يتحقق ذلك متى ما كانت إنتاجية عوامل القطاع أعلى أو مساوية على الأقل لمثيلاتها بالنسبة للقطاعات الأخرى المتشابهة في البلدان الأخرى، و هو ما يظهر في انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة من منتجات القطاع بما يجعلها أحسن أو مساوية لتكلفة مثيلاتها في القطاعات الأجنبية.

<sup>1</sup> JEAN claude tarondeau , **strategie industrielle** , librairie vuibert , paris cedex 1998 p33.

<sup>2</sup> محمود جاسم الصميدعي ، ردينة و عثمان يوسف ، **التسويق الاستراتيجي** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الطبعة الاولى ، 2011 ، ص 228.

<sup>3</sup> الهام فخري صمليه ، **التسويق في المشاريع الصغيرة** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ص 94.

<sup>4</sup> محمود جاسم الصميدعي ، مرجع سابق، ص 228.

**3.2 التنافسية من وجهة نظر الدولة :** تعرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE التنافسية على أنها الدرجة التي يستطيع بلد ما في ظل أسواق حرة و عادلة إنتاج سلع و خدمات تنجح في اختراق الأسواق الدولية، و في الوقت نفسه المحافظة على توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل.

و في ذلك هناك من أعطى تعريف التنافسية فيما إذا كانت الدولة متقدمة أم دولة نامية :<sup>1</sup> الدول المتقدمة : إن التنافسية لدى الدول المتقدمة تعني قدرتها على الحفاظ على موقعها الريادي في الاقتصاد العالمي من خلال الإبداع و الابتكار بعد أن قامت بتحقيق الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، أي أنها وصلت إلى مستويات مرتفعة من الإنتاجية، و لم يتبق أمامها في تحقيق النمو المستدام إلا الاعتماد على الابتكار.

الدول النامية : إن التنافسية لدى الدول النامية تعني قدرتها على النمو، و الحصول على حصة سوقية في المجالات التي تتوفر فيها فرصة لتحويل الميزات النسبية التي تملكها إلى مزايا تنافسية، بالإضافة إلى إيجاد المزيد من المزايا التنافسية عبر تبني مجموعة من الإصلاحات الهيكلية و السياسات الاقتصادية المناسبة.

كما تتعدد التعاريف حسب عدة معاهد و منظمات و هيئات دولية مثل :<sup>2</sup> تعريف المنتدى الاقتصادي العالمي : قام المنتدى الاقتصادي العالمي "WEF" بتعريف التنافسية على أنها القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة و مستدامة، و يعرفها المعهد الدولي للتنمية و للإدارة "IMD" بقدرة البلد على توليد القيمة المضافة العالية و من تم زيادة الثروة الوطنية.

**3. أنواع التنافسية :** تنقسم التنافسية إلى عدة أنواع و أشكال:<sup>3</sup>

**1.3 تنافسية من حيث تأثيرها على المؤسسة:**

\* منافسة مباشرة تتمثل في الضغط الذي تمارسه كل المؤسسات الأخرى التي تنتج منتجات شبيهة أو بديلة لمنتجات المؤسسة، وهي تهدد حصتها السوقية خاصة في ظل محدودية عدد العملاء المستهدفين.

<sup>1</sup> المرصد الوطني، التنافسية في الفكر الاقتصادي ، الجمهورية العربية السورية ، تموز جوان 2011 ص 4.  
<sup>2</sup> عامر محمد وجيه بوكلي، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للصادرات السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية العدد الاول المجلد 30 جامعة دمشق، 2014، ص 674.  
<sup>3</sup> بوحيدر رقية، استراتيجية البنوك الاسلامية، مرجع سابق ص 12، 13، 24.

\* منافسة غير مباشرة : وهي منافسة تتعرض لها كل المؤسسات في الاقتصاد و هي تتنافس على المواد الموجودة كاليد العاملة، و المواد الأولية و رؤوس الأموال..إلخ، فأغلب المؤسسات لا توليها اهتماما لأنها لا تؤثر بصورة مباشرة عليها.

### 2.3 تنافسية من حيث النطاق الجغرافي:

\* منافسة محلية: وهي التي تتم بين مؤسسات تنشط على مستوى الدولة الواحدة.  
\* منافسة دولية: حيث يتعدى نشاط منظمة الأعمال حدود دولتها بحثا عن العميل مهما كانت جنسيته، وهي أكثر تعقيدا و تداخلا و تحتاج إلى مهارات خاصة و امكانيات مادية كبيرة.

### 3.3 تنافسية حسب مستوى التنافس:

\*المنافسة على مستوى القطاع: وهي المنافسة بين مجموع المؤسسات التي تنتج سلعا و خدمات بديلة تماما لبعضها البعض.

\*المنافسة على مستوى السوق: وهي منافسة تحدث ما بين مؤسسات تقدم منتجات مختلفة و لكنها بديلة لبعضها البعض من حيث المنفعة التي تقدمها للعميل لأن استهلاك احداها يغني عن الأخرى.

### 4.3 تنافسية حسب الزمن : يمكن تقسيم التنافسية حسب معيار الزمن إلى :

\* التنافسية الجارية : و هي تشير إلى تنافسية المؤسسة أو الدولة خلال لحظة زمنية معينة قد تكون دورة محاسبية واحدة، و لا يمكن الاعتداد بهذا النوع من التنافسية لمعرفة قدرات المؤسسة لأنها قد تكون ناتجة عن عوامل عرضية كارتفاع سعر منتج معين لزيادة الطلب عليه عند حدوث كوارث طبيعية.

\* التنافسية الديناميكية : تسمى كذلك التنافسية المستدامة و هي قدرة الدولة أو المؤسسة على الحفاظ على تنافسيته على المدى الطويل، و تنافس المؤسسات انطلاقا من قدرتها على الابتكار، و تحسين النوعية، و زيادة قدرتها الإنتاجية بالشكل الذي يمكنها من التكيف المستمر مع كل المستجدات.

### 5.3 التنافسية حسب توقيت حدوثها : و تنقسم إلى

\* التنافسية البعيدة : تعني التركيز على النتائج المحققة بالنسبة للدولة أو المؤسسة بالرجوع إلى مؤشرات معينة قد تكون كلية أو جزئية مثل الدخل الوطني، الأداء الكلي للاقتصاد،

إنتاجية العمل... إلخ، و ينتقد هذا النوع من التنافسية لإغفالها ظروف المؤسسة أو الدولة التي انطلقت منها لتحقيق هذه النتائج.

\* التنافسية السابقة : تهتم بالعوامل، والمحددات، و القدرات التي تنطلق منها الدولة، أو المؤسسة من أجل تحقيق أكبر تنافسية ممكنة، و لهذا فإن هذا النوع من التنافسية يهتم بالمصادر الداخلية للتنافسية، و التي تتضمن الاستراتيجيات، التوقعات، منافذ التوزيع... إلخ.

### 6.3 التنافسية بحسب مجال البحث :<sup>1</sup> تصنف التنافسية بحسب مجال البحث كما يلي :

\* التنافسية بحسب معيار السعر : و فيها:

- التنافسية السعرية : و هي تعني قدرة البلد ذي التكاليف الأقل من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل من البلدان الأخرى.

- التنافسية غير السعرية : و هي تنقسم إلى نوعين :

- التنافسية النوعية : و هي تعتمد على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة، ذلك أنه يمكن للبلد تصدير المنتجات المبتكرة ذات النوعية الجيدة بأسعار منافسة.

- التنافسية التقانية : و هي تعتمد على الصناعات عالية التقانة ذات المحتوى العلمي، و الفني العالي.

\* منافسة حسب معيار هيكل السوق :

✓ المنافسة الكاملة: يشترط تحقق جملة من الشروط لتحقيق المنافسة الكاملة نوجزها فيما يلي:<sup>2</sup>

- تعدد عارضي و طالبي السلعة الواحدة : يعني أنه لا يمكن للعارض الواحد و لا الطالب الواحد أن يؤثر في تحديد السعر، " أي هذا المبدأ يقتضي ضرورة وجود عدد كبير من الوحدات الإنتاجية، و هذا العدد يجب أن يبلغ من الكبر درجة يصير معها الإنتاج الذي تعرضه أي وحدة إنتاجية بمفردها كمية ضئيلة بالنسبة للإنتاج الكلي لجميع الوحدات المكونة للصناعة ، فإذا توقفت إحدى المؤسسات عن الإنتاج تماما ، أو إذا قررت مضاعفة إنتاجها

<sup>1</sup> عامر محمد وجيه خربوطلي ، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية ، مرجع سابق ص 675.

<sup>2</sup> زغدار احمد ، مرجع سابق ص 16.

فهذا التصرف لن يؤثر على حالة العرض الكلي للصناعة، و بالتالي لا تستطيع هذه الوحدة التأثير على الأسعار السائدة في السوق<sup>1</sup>.

- حرية الدخول إلى السوق و الخروج منه مع حرية انتقال عوامل الإنتاج، و توفر المعلومات الكافية عن السوق، إذ أنه لا يوجد أي موانع تمنع أيا كان من دخول أية سوق سواء بالنسبة للعارضين أو الطالبين مع حرية انتقال عوامل الإنتاج في المكان، و حرية استعمالها في أي نشاط و ضمان تحصل هؤلاء الآخرين على المعلومات الكافية التي تسمح لهم باتخاذ القرار الذين يرون أنه ملائما.

- تجانس السلعة : إن التحليل ينصب هنا على سلعة واحدة يفترض أنها متجانسة أي تحمل نفس الخصائص و نفس الشكل ، بحيث لا يمكن للمستهلك أن يفضل وحدة من سلعة ما على وحدة أخرى.

✓ المنافسة الاحتكارية : في هذا الشكل من أشكال السوق نجد أن عددا كبيرا من المنتجين أو العارضين بحيث أن كل واحد منهم يختلف عن البقية في شكل أو طريقة عرض بعض خصائص منتوجه، بحيث يتسنى له السيطرة على إنتاج ذلك المنتج في ظل عدم تجانس السلعة المنتجة أو المعروضة، و من تم يمكن لهذا العارض أو المنتج كسب زبائن لهم ميل نحو منتوجه، و يصبح متمتعا بسلطة تمنحه وصفا احتكاريا يختلف نوعا ما عن المحتكر الذي يتفرد بإنتاج السلعة.

✓ احتكار القلة : في هذه الحالة من السوق سيكون عدد منتجي أو عارضي السلعة الواحدة محدودا، و من تم فإن قرارات المنتجين المختلفين تكون مترابطة، بمعنى أنه لا يمكن لمنتج أو عارض واحد اتخاذ قرار دون أخذ قرارات و ردود أفعال الأطراف الأخرى بعين الاعتبار.

**المطلب الثاني: أهمية التنافسية و مؤشرات قياسها.**

### **1. أهمية التنافسية و أهدافها :**

تتجلى أهمية التنافسية في عنصرين أساسيين هما :<sup>2</sup>

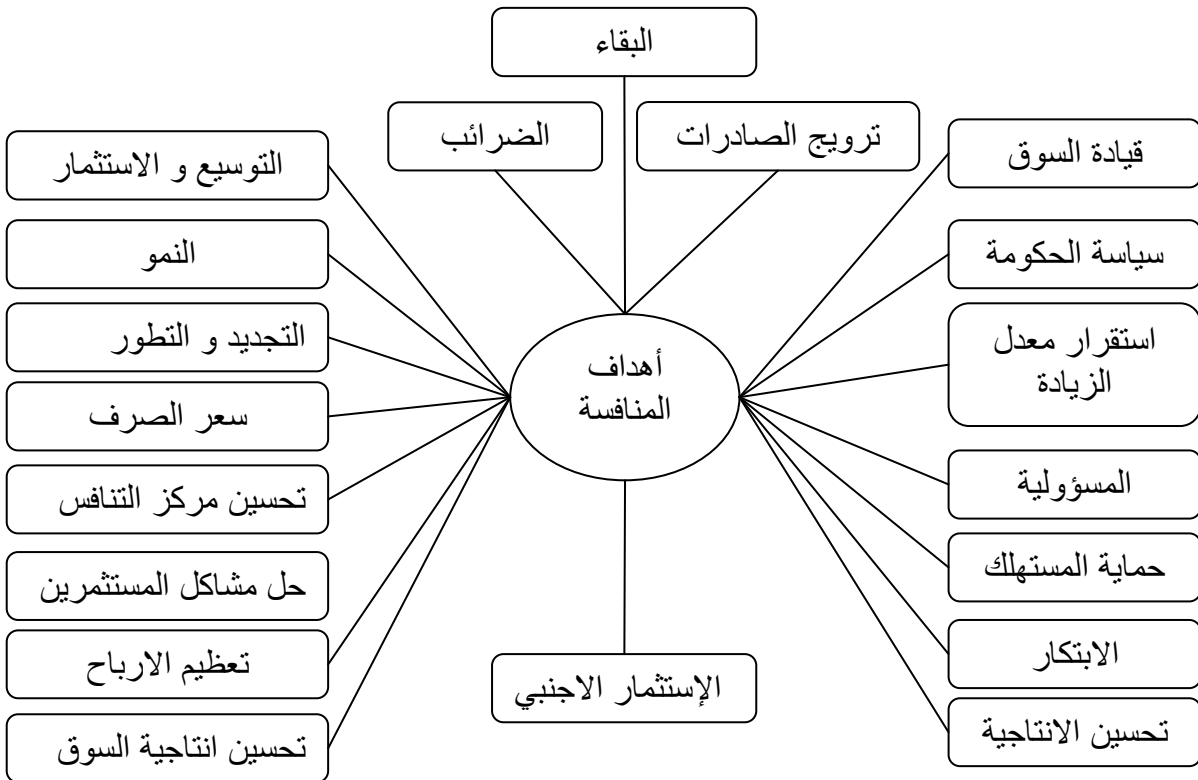
<sup>1</sup> سليم سعداوي ، المنافسة في سوق الهاتف النقال ، دار الحديث للكتاب ، الجزائر 2008 ص 67.  
<sup>2</sup> سليم سعداوي ، مرجع سابق، ص 64-65.

**1.1 فوائد داخلية :** و هي التي لها أسبقية أو أفضلية في المؤسسة عند التحكم في تكاليف الصنع للإدارة، أو التسيير للمنتج الذي يعطي قيمة لدى المنتج، و هذه القيمة تعطي سعر تكلفة أقل من المنافسين ، و ينتج عن هذه الأهمية إنتاجية جيدة كما تعطي المؤسسة مردودية جيدة و قدرة جيدة لمقاومة انخفاض أسعار البيع المطروحة من طرف السوق أو المنافسة، و الإستراتيجية التي تبنى على أساس الفوائد الداخلية هي إستراتيجية السيطرة على التكاليف هذه الإستراتيجية هي سبب المعرفة التنظيمية و التكنولوجية للمؤسسة.

**2.1 فوائد خارجية :** نقول أن للمنافسة فوائد خارجية عندما تعتمد على نوعية مميزة لمنتج ذو قيمة عند الزبون إما بتقليل تكلفة الاستعمال، و إما برفع نجاعة الاستعمال ، تعطي هذه الفوائد للمؤسسة مقدرة في السوق ، هذه المقدرة تسمح لها بمقارنة أسعار البيع الحدية المقبولة من طرف السوق بالنسبة لمنافسيها و في نفس الوقت تقبل سعر بيع أكبر مقارنة مع المنافسين الذين يمتلكون نفس الجودة أو النوعية المميزة.

### 3.1 أهداف التنافسية :

الشكل رقم (02): أهداف المنافسة بين المؤسسات .



المرجع : سليم سداوي، مرجع سابق، ص 66.

يبين الشكل رقم (02) أهداف التنافسية. و لتحقيق هذه الأهداف و تطويرها تلعب عدة عناصر دورا فعالا في ذلك يمكن حصرها في دور الدولة أو الحكومة و العناصر الأخرى<sup>1</sup>.  
\* دور الدولة : حجم و نوع الدعم الحكومي ، كفاءة و مهارة العمالة بالقطاع العام و الحكومي، درجة تأثير جماعات الضغط و سياسات الحكومة ، درجة الثقافة و الوضوح في سياسات الحكومة ، الضغوط السياسية على الخدمة المدنية ، كفاءة الانفاق الحكومي.

\* مستوى التدخل الحكومي و يشمل إعادة هيكلة الشركات ، تنظيم القطاع الخاص، البيروقراطية.

\* الأعباء الضريبية : و تشمل طبيعة منظومة الضرائب و أساليب التحصيل و الرقابة.  
\* السياسات المالية : و تضم المدخرات الحكومية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي و الموازنة العامة للدولة.

\*معدلات الضريبة : متوسط معدل الضريبة على الشركات المساهمة، و ضريبة المبيعات، و الضريبة على الدخل الفردي، و معدل التضخم.

\* عناصر أخرى تؤثر على التنافسية: مثل حجم أصول البنوك ، حجم الائتمان المصرفي للقطاع الخاص ، معدل سعر الفائدة ، الترتيب الائتماني للدولة ، حجم الاستثمار القومي ، معدل نمو الادخار القومي ، الاستثمار في مشروعات البنية الأساسية، القاعدة التكنولوجية للدولة، التكنولوجيا الوافدة مع الاستثمار الأجنبي المباشر ، تراخيص التكنولوجيا، جودة الإدارة، و كفاءة المنظمات، و تنمية الموارد البشرية و الإنتاجية، و برامج الإصلاح الاجتماعي ، الآليات القانونية لحسم المنازعات التجارية...إلخ.

2. مؤشرات قياس التنافسية : لم تكتف مختلف المعاهد و الهيئات الدولية بتعريف التنافسية، و إنما عملت على وضع عدة مؤشرات تمكنها من الحكم على مدى تنافسية كل من المؤسسات أو القطاعات و حتى الدول.

1.2. المؤشر و أنواعه:<sup>2</sup> لإتاحة المعلومة للمتعاملين الاقتصاديين بشكل كمي و أكثر مصداقية تم الاهتمام بوضع مؤشرات لقياس التنافسية و هي على نوعين :

<sup>1</sup> فريد النجار ، المنافسة و الترويج التطبيقي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية 2000 ، ص 154-155  
<sup>2</sup> بوحبصر رقية، استراتيجية البنوك الإسلامية ، مرجع سابق ص 26.

أ/ مؤشرات جزئية : يتم حسابها استنادا إلى جانب واحد من الظاهرة المدروسة مع إهمال باقي الجوانب، و رغم بساطة حسابها إلا أنها لا تعطي نظرة متكاملة عن الظاهرة المدروسة.  
ب/ مؤشرات مركبة : يتم حسابها انطلاقا من مجموعة المؤشرات الجزئية و التي تحيط بأغلب جوانب الظاهرة المدروسة، و هي شاملة للظاهرة إلا أنها معقدة و مشعبة و قد تكون صعبة التفسير.

و مهما كان المؤشر فإنه يعتمد على نماذج إحصائية رياضية لمعالجة البيانات المستخدمة للوصول إلى معلومات.

2.2 مؤشرات تنافسية المشروع :<sup>1</sup> تقاس تنافسية المشروع من خلال عدة مؤشرات أهمها :

1.2.2 الربحية : تشكل الربحية مؤشرا كافيا على التنافسية الحالية ، كما تمثل الحصة من السوق مؤشرا على التنافسية، و لكن المشروع يمكن أن يكون تنافسيا في سوق تتجه بذاتها نحو التراجع، و بذلك فإن التنافسية الحالية لن تكون ضامنة لربحيته المستقبلية، و يمكن قياس تنافسية المشروع بواسطة مؤشر (tobins) و الذي يمثل :

نسبة القيمة السوقية للدين و رؤوس الأموال الخاصة بالمنظمة على تكلفة استبدال الأصول.  
فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد (01) فان المنظمة ليست تنافسية.

2.2.2 تكلفة الصنع : إن تكلفة الصنع بالقياس إلى تكلفة المنافسين تمثل مؤشرا كافيا عن التنافسية في فرع نشاط ذي إنتاج متجانس.

3.2.2 الإنتاجية الكلية للعوامل : إن الإنتاجية الكلية للعوامل تمثل العلاقة بين الإنتاج الكلي و جميع عناصر الإنتاج المستخدمة للحصول على هذا الإنتاج :

الإنتاجية الكلية = الإنتاج الكلي / الكمية المستخدمة من جميع عناصر الإنتاج.

و بالرغم من أهمية فكرة الإنتاجية الكلية، إلا أن هناك صعوبات تعترض سبيل قياسها لأن العملية الإنتاجية الواحدة تتكون من عدد كبير من عوامل الإنتاج يتعذر قياسها أو حصر الكثير منها.

<sup>1</sup> عازب الشيخ احمد ، غربي العيد، دعم القدرات التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر وفق مدخل إدارة الجودة الشاملة، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، 05-2013/05/06 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، علوم التسيير ، جامعة الوادي ، الجزائر، ص، 15-16.

4.2.2 الحصة من السوق : يمكن أن يكون المشروع مربحا و يستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية بدون أن يكون تنافسيا على المستوى الدولي، و يحدث ذلك عندما تكون السوق المحلية بقيود اتجاه التجارة الدولية، و هذا ما يفرض مقارنة تكاليف المشروع مع تكاليف المنافسين.

و لقد بينت دراسات على المنظمات وجود حزمة واسعة من المؤشرات على تنافسية المؤسسة منها :

\* هناك عوامل عديدة مرتبطة بالأسعار و تعطي اختلافات عن مستوى إنتاجية اليد العاملة ، رأس المال (وفورات الحجم ، حجم المخزون ، الإدارة ، علاقات العمل...).

\* يمكن أن تحسن المؤسسات أداءها من خلال التقليد و الابتكار (اليابان).

\* أن المؤسسة التي تعتمد على ضعف تكلفة عوامل الإنتاج في الحصول على مزايا تنافسية تكون في وضع هش اتجاه مزاحمة مؤسسات ذات مدخل عوامل إنتاج أقل تكلفة.

\* إن التركيز على تنافسية المؤسسة تعني دورا محدودا للدولة، و تتطلب استعمالات تقنيات إنتاج مرنة، رقابة مستمرة على النوعية و التكاليف.

\* إعطاء أهمية أكبر إلى التكوين و إعادة التأهيل، و النظر إلى العامل كشريك و ليس كعامل إنتاج.

\* إذا كانت تنافسية البلد تقاس بتنافسية مشروعاته ( مؤسساته ) فإن تنافسية المؤسسة تعتمد على نوعية إدارتها، و الدولة مدير غير ناجح للمؤسسات، و خاصة في مجال القطاع الخاص.

يمكن للدولة أن تسهم في إيجاد مناخ ملائم لممارسة إدارة جيدة في المشروعات من خلال توفير استقرار الاقتصاد الوطني، و صنع مناخ تنافسي، و بخاصة إزالة العقبات التي تعترض التجارة الوطنية و الدولية، و إزالة الحواجز أمام التعاون بين المشروعات، و تحسين ثلاثة أنماط من عوامل الإنتاج هي : رأس المال البشري باعتبار الدولة المكون الأساسي له ، التمويل ( التنظيم و حجم القروض) و الخدمات العمومية.

3.2 مؤشرات تنافسية فرع النشاط الاقتصادي: <sup>1</sup> و من أهم مقاييس فرع النشاط ما يلي :

1.3.2 مؤشر التكاليف و الإنتاجية : يكون فرع النشاط تنافسيا إذا كانت الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج فيه مساوية أو أعلى منها لدى المشروعات الأجنبية المزاخرة، أو كان مستوى تكاليف الوحدة بالمتوسط يساوي أو يقل عن تكاليف الوحدة للمزاحمين الأجانب، و غالبا ما يتم في ذلك إجراء المقارنات الدولية حول إنتاجية اليد العاملة أو التكلفة الوحوية لليد العاملة.

2.3.2 مؤشرات التجارة و الحصة من السوق : يستعمل الميزان التجاري و كذلك الحصة من السوق الدولية عادة كمؤشرات عن التنافسية على مستوى فرع النشاط ، و هكذا ففي نطاق التبادل الحر فإن فرع النشاط يخسر تنافسيته عندما تتناقص حصته من الصادرات الوطنية الكلية.

3.3.2 الميزة النسبية الظاهرة : أنشأ بورتر مقياسا للتنافسية مستندا على الميزة النسبية

الظاهرة Revealed Comparative Advantage Index (RCA)

و يمكن حسابه لبلد ما  $J$  للمنتج أو مجموعة منتجات أو فرع النشاط  $I$  على الشكل التالي :

$$RCA_{ij} = \frac{(\text{الصادرات الكلية للبلد } J) / (\text{صادرات منتج } I \text{ للبلد } J)}{(\text{الصادرات الدولية الكلية}) / (\text{الصادرات الدولية للمنتج } I)}$$

عندما تكون  $RCA_{ij}$  أكبر من الواحد فإن البلد  $J$  تملك ميزة نسبية ظاهرة للمنتج  $I$  .

إن فروع النشاط التي تمتلك البلد فيها  $RCA$  يمكن أن تكون أكثر إنتاجية، أو أقل من الفروع المناظرة لها في الخارج، أو أن معدل نمو إنتاجيتها أكثر، أو أكثر بظنا، و يتضمن مصدر الميزة النسبية تكلفة عوامل الإنتاج ، منافذ الأسواق ، الابتكار ، و إذ هذه المزايا التنافسية يمكن أن تنظم بشكل جيد ، لأن المهارات و المعارف ، يمكن أن تكتسب كما يمكن أن تتدعم بالوفورات الناجمة عن تجميع المشروعات، و خاصة على مستوى العناقيد الصناعية ، و منظومات السوق التي تمارس فعلها معا بهدف تراكم المعارف، و التي تحتاج إلى تقنيات متكاملة، و من الطبيعي أن يلعب التكوين المعرفي و البحث العلمي دورا كبيرا في خفض

<sup>1</sup> عبد الحكيم عبد الله النصور ، الاداء التنافسي لشركات الادوية الاردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الاقتصاد و التخطيط جامعة تشرين ، اللاذقية ، كلية الاقتصاد ، الجمهورية العربية السورية ، 2009 ، ص 26-27.

التكاليف، و تحسين المنتج و تعزيز التنافسية، كما يمكن للدولة أن تحقق هذه المزايا للشركات من خلال الدعم في كافة المجال.

**4.2 مؤشرات تنافسية البلد<sup>1</sup>:** ثمة العديد من المؤشرات المقترحة للتنافسية الوطنية و لكن التركيز يتم على نمو الدخل الحقيقي للفرد، أو على النتائج التجارية للبلد :

**1.4.2 نمو الدخل الحقيقي للفرد :**

إن نمو الدخل الحقيقي للفرد و نمو الإنتاجية مفهومان مترابطان و ليسا متطابقان فالدخل الحقيقي للفرد يعتمد على إنتاجية العوامل الكلية (TFP) total factor productivity، و على الموهوبات من رأس المال، و الموارد الطبيعية، و حدود التجارة ، و إن الارتفاع في TFP يزيد من دخل الفرد كما يفعل ذلك التقدم في ثروة البلد من الموارد الطبيعية، و رأس المال الفيزيائي، و التحسن في حدود التجارة ، و تتحسن حدود التجارة لبلد ما عندما ترتفع قيمة عملته أو عندما ترتفع أسعار صادراته بالقياس إلى أسعار مستورداته، و عندما تتحسن حدود التجارة لبلد ما فإنه يتمكن من زيادة مستورداته الممولة بعائدات الصادرات ذاتها، أو أن يقلص صادراته لتمويل المستويات الأصلية من الواردات و يبقى مع ذلك محافظا على توازن تجارته، إذن فإن تحسين حدود التجارة يرفع من حجم الاستهلاك، و يمكن أن تتحسن حدود التبادل للبلد و بالتالي دخل الفرد فيه إذا كان هناك طلب دولي إضافي على السلع و الخدمات التي يصدرها، أو كان هناك عرض دولي فائض من السلع و الخدمات التي يستوردها، لذلك فإن مقاربة التنافسية الوطنية المستندة على التجارة و تلك المستندة على دخل الفرد مترابطتين. فإذا كان نمو دخل الفرد الذي يعزى أساسا على نمو TFP يشكل المؤشر الأفضل للازدهار الاقتصادي الوطني ، فإنه بالإمكان عمليا استعماله للتأثير على التنافسية الوطنية.

**2.4.2 النتائج التجارية :** تقترح الدراسات المتخصصة ثلاثة مقاييس رئيسية للنتائج التجارية، و هي فائض مضطرد في الميزان التجاري، حصة مستقرة أو متزايدة من السوق الدولية ، تطور تركيب الصادرات نحو المنتجات ذات التقنية العالية أو القيمة المضافة المرتفعة.

<sup>1</sup> عيسى محمد الغزالي ، القدرة التنافسية و قياسها ، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الاقطار العربية ، المعهد العربي للتخطيط، العدد الرابع و العشرون ، ديسمبر / كانون الأول 2003 السنة الثانية ، الكويت ، ص 20.

- رصيد الميزان التجاري : غالبا ما يتم دمج تنافسية بلد ما مع فائض حسابه الجاري، فالعجز في الحساب الجاري هو الصورة المعكوسة للفائض في حساب رأس المال، و هذا الأخير يمثل تحويلا حقيقيا إلى الأجانب أي زيادة قيمة السلع و الخدمات المستوردة من الخارج عن قيمة الصادرات على الخارج، و كنتيجة للادخار الداخلي السلبي و القروض الخارجية فإن المشروعات العاملة في القطاعات ذات السلع المتاجر بها و الخدمات للبلد المعني تصبح أقل تنافسية حتى و لو كانت هي أو مزاحمها في الخارج لن يغير شيئا من ممارستهم لأعمالهم، و في معظم الحالات فإن الحصة من السوق لمنتجاتي البلاد ستهبط.

- تركيب الصادرات و حصة السوق : استعمل بعض الباحثين تقنية تقييس نسبة الصادرات لبلد ما العائدة للقطاعات ذات القيمة المضافة المرتفعة لكل عامل، أو إلى القطاعات ذات التقانة العالية ، فإذا كانت هذه النسبة كبيرة نسبيا أو تتصاعد فهذا يسمح بالافتراض بوجود أو تحسن الميزة النسبية في القطاعات التي تكون فيها الأجور مرتفعة، و من المهم اكتساب حصة من السوق أكبر في سوق صاعدة أما إذا ترافق اكتساب حصة السوق في سوق نازلة فهذا لا يبشر بخير.

**المبحث الثاني : الاستراتيجية و التحليل البيئي كمدخل لتنافسية المؤسسة .**

**المطلب الأول : الإستراتيجية، والاستراتيجية التنافسية.**

**1. نبذة تاريخية عن الإستراتيجية :**

أول من استعمل مصطلح الاستراتيجية العسكرية، هما المؤلفين سان تسوكي (tsequi Sun قبل الميلاد )، و الذي كتب مقال فن الحرب حيث يطرح فيه مجموعة من المبادئ حول المعارك و الحروب ،أما الثاني فهو الجنرال بورسيون كارل فون كلوسويتز ( Prussien Carl von clausewitz ) ، و الذي أصبح المؤسس الرئيسي للفكر الحديث للدراسات عن النزاعات في سنة 1889 في إحدى كتاباته، و التي تعد دائما مرجعا في مجال الحروب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> JEAN louis maya kian ,marielle andrey payand ,100 fiches pour comprendre la stratégie ,cedex Bréal paris ,2007,p 18

" فمصطلح الإستراتيجية لم يستعمل في مجال إدارة الأعمال و الاقتصاد إلا في أواسط سنوات الستينيات (60) من طرف A. Chandler في كتابه ( strategy and structure سنة 1963) و Igor ansof في (corporate strategy) " <sup>1</sup> .

## 2. تعريف الإستراتيجية:

أخذت الإستراتيجية عدة تعاريف تبعا لعدد كبير من الباحثين، و الكتاب في مجال إدارة الأعمال و المنظمات. فقد عرفت من طرف كل من <sup>2</sup> :

thomas على أنها تلك الفعاليات و الخطط التي تضعها المنظمة على المدى البعيد بما يمكن تحقيق التلاؤم بين الرسالة و البيئة المحيطة بها بطريقة فاعلة و كفؤة.

في حين عرفها بورتر 'porter' بأنها عملية صناعة وضع منفرد للشركة ذي قيمة لعملائها من خلال تصميم مجموعة أنشطة مختلفة عما يؤديه المنافسون .

" كما تعرف الاستراتيجية بأنها خطة عمل تشرح كيف للمؤسسة أن تطور ما هي عليه حاليا إلى ما سوف تكون عليه في المستقبل آخذة في الاعتبار التهديدات، و الفرص الخارجية، و نقاط القوة و الضعف الداخلي " <sup>3</sup> .

" و الإستراتيجية هي أيضا ذلك الاتجاه الذي تسلكه المؤسسة على المدى البعيد ، و الذي يصنع لها الميزة على مستوى المحيط ، و البيئة المتغيرة و المشكلة من طرف موارد المؤسسة و كفاءتها " <sup>4</sup> .

و تعرف الباحثة الاستراتيجية على أنها تلك الرؤية البعيدة الأمد، و التي توضع من طرف الإدارة العليا للمؤسسة إذ يتم رسم مختلف الخطط، و الأفعال على مستوى هذه الرؤية من أجل الوصول إلى هدف معين، أخذا بالاعتبار مختلف الإمكانيات المتاحة للمؤسسة من جهة و مختلف التغيرات الحالية، و المحتملة في المحيط من جهة أخرى .

<sup>1</sup> BRUNO Bachy ,Christine harache tante, **la fonction management**, dunod ,paris2010,p 50

<sup>2</sup> -فانز غازي البياني، يوسف عبد الإله أحمد، أثر إستراتيجية التمايز في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة استطلاعية مقارنة بين شركات خدمة الصيانة ، بحث غير منشور،بغداد 2010،ص 10.

<sup>3</sup> GARY desseler , et autres, **la gestion des organisation** ,édition du renouveau pédagogique INC ,canada2004,p 191

<sup>4</sup> TEAM FME , porters five forces ,**starategy skills** ,team FME [www.free.mangement](http://www.free.mangement) – ebooks.com,2013 p4

### 3. صياغة و تنفيذ الاستراتيجية :

يتطلب صياغة و تنفيذ الإستراتيجية إشراك جميع الوظائف، و العمليات الإدارية للمؤسسة بداية من التخطيط، التنظيم، التوجيه، و الرقابة مثلا يجب إشراك موارد بشرية، و تحفيزها، و إعداد موازنات بطريقة تستطيع بها هذه الأخيرة تقييم التطورات الحاصلة أثناء تنفيذها للإستراتيجية نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية<sup>1</sup>.

إذن نقول أن وضع الإستراتيجية في المؤسسة يمر بثلاث مراحل و هي الصياغة، التنفيذ، ثم المراقبة .

**1.3 مرحلة الصياغة<sup>2</sup>:** وتعرف هذه المرحلة على أنها وضع المؤسسة للخطط الطويلة الأجل لاغتنام الفرص التي تتيحها البيئة، و تجنب تهديدها باستغلال نقاط قوتها، و معالجة أوجه القصور، و تمر عبر الخطوات التالية :

**1.1.3 تحديد رؤية المؤسسة:** و هو تحديد التصور المستقبلي لوضعية المؤسسة.

**2.1.3 تحديد رسالة المؤسسة:** رسالة المؤسسة هي العلة الأولى لوجودها، و يجب أن تميز المؤسسة عن غيرها، و تعكس ثقافتها، و تاريخها، و تأخذ بالاعتبار طموحات كل الأطراف فيها كما تكون قابلة للتطبيق.

**3.1.3 الرصد البيئي:** تتمثل في دراسة عناصر بيئتها الداخلية، و الوقوف على مختلف مكامن القوة و الضعف فيها، و كذلك دراسة بيئتها الخارجية والاضطلاع على الفرص و التهديدات التي تحملها للمؤسسة .

**4.1.3 وضع الأهداف:** بناءا على نتائج الرصد البيئي تصل المؤسسة إلى وضع أهداف تريد الوصول إليها في المستقبل، و قد تكون قصيرة، متوسطة، أو طويلة الأجل.

**5.1.3 وضع الإستراتيجيات** هي الخطة التي تتبعها المؤسسة من خلال المرحلة الزمنية المقبلة، و هناك ثلاث مستويات للإستراتيجية: إستراتيجية المؤسسة، إستراتيجية النشاط أو وحدات الأعمال، و الإستراتيجية الوظيفية .

**6.1.3 اختيار البديل الإستراتيجي** وهو اختيار المؤسسة لأفضل إستراتيجية عن طريق المقارنة بين ما تملكه من إمكانيات، و ما تتطلبه الخطة المختارة من موارد، و ما تتبعه البيئة

<sup>1</sup> GARY dessler et autre ,opcit , p191

<sup>2</sup> بوحيدر رقية، إستراتيجية البنوك الإسلامية، مرجع سابق، ص 34-35.

الخارجية من فرص في وضع السياسات ، و هي وثيقة مكتوبة تعتبر دليل لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لتبيين لهم كيفية الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة ، و هي تترجم الإستراتيجية إلى واقع عملي.

### 2.3 مرحلة التطبيق (التنفيذ)<sup>1</sup>:

تعد عملية تطبيق الإستراتيجية من المراحل المهمة في ترجمة الرؤى، و الأهداف العامة إلى واقع عملي ، و تنفيذ الإستراتيجية عبارة عن سلسلة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض، و التي تتضمن تكوين متطلبات الإستراتيجية التي يتم اختيارها .  
و يتم تطبيق الإستراتيجية من خلال وضع الإطار العملي المتمثل بالخطط التنفيذية التي تشمل مايلي :

أ/ وضع الأهداف قصيرة الأجل.

ب/ وضع البرامج و الخطط التنفيذية.

ج/ الموازنات المالية .

**3.3 مرحلة الرقابة و تقييم الإستراتيجية<sup>2</sup>:** من المؤكد أن وضع الإستراتيجية قيد التنفيذ تتطلب في مرحلة أخيرة ضرورة المراقبة والتقييم. المراقبة لها مدخلان أحدهما تقليدي يتم بعد انتهاء تطبيق الإستراتيجية ، أما المدخل المعاصر فيكون متزامنا مع عملية التنفيذ لأخذ المتغيرات الجديدة بعين الاعتبار ، و معالجة الاختلال و الأخطاء التي يمكن أن تحدث أثناء التنفيذ و ذلك من قبل الجهة المخول لها صلاحية المراقبة، أما عملية التقييم فتتم بعد الانتهاء من التقييم و هي تهدف إلى المقارنة ما بين المخطط والمحقق و تحديد الانحرافات و أسبابها، والأطراف المسؤولة عنها، و تحديد عوامل النجاح و تدعيمها أكثر في المستقبل .  
إن المرور عبر المراحل الثلاثة للإستراتيجية، و ضمان تحقيق الأهداف في الأخير يجب أن يكون متضمنا مجموعة من الخصائص، و التي يجب ان تتصف بها هذه الإستراتيجية و التي تتمثل في :

<sup>1</sup> إياد علي الدجني ، دور التخطيط الإستراتيجي في جودة الأداء المؤسساتي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه كلية التربية قسم المناهج و طرائق التدريس ، جامعة دمشق ، 2010، ص 64-65-66.  
<sup>2</sup> بوحيدر رقية ، إستراتيجية البنوك الإسلامية ، مرجع سابق ، ص 37.

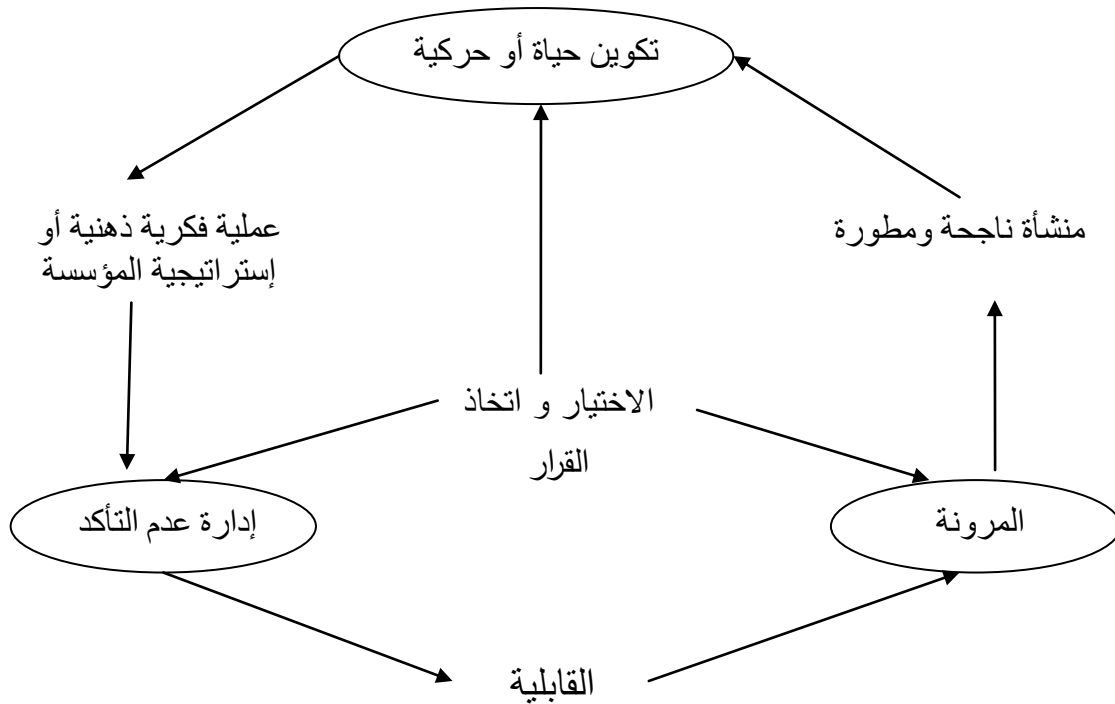
4. خصائص الإستراتيجية<sup>1</sup> : إن إستراتيجية المؤسسة يجب أن تكون قادرة على :

• تكوين حياة أي أن تكون ذات حركة إلى الأمام ،في تطور، مبدعة و منشأة ،مركزة ثابتة و دائمة.

• و أن تدير أو تسير عدم التأكد بمعنى أن ترفض كل حالات التأكد، و تأخذ بعين الاعتبار كل التطورات الحاصلة، و الحركية الممكنة، مع المرونة في المعالجة باحثه بذلك عن أكبر فعالية ممكنة لتحقيق الأهداف .

إن إستراتيجية المؤسسة ليست بالعملية السهلة بل هي عملية معقدة تكون بين ما هو تفكير وما هو فعل، أي مجموعة من نظريات تكون على مستوى أعلى تفرض اتخاذ قرارات مهمة و الشكل التالي يوضح هذه الخصائص :

الشكل رقم (03): خصائص الاستراتيجية.



Source: Général (Cr). GIL Fivet, op cit, p192.

<sup>1</sup> GÉNÉRAL (Cr). GIL Fivet, de la strategie militaire à la strategie d'entreprise , inter édition , France 1992, p 192-193

## 5. الإستراتيجية التنافسية :

إن تحقيق ميزة تنافسية يتوقف على نوع الإستراتيجية التنافسية التي تختارها المؤسسة، و كيفية مواجهة المنافسين بها.

" الإستراتيجية التنافسية عبارة عن خطة تضعها الإدارة العليا، و ذلك بهدف التغلب على المنافسين و المحافظة على وضعيتها الحالية أو تحسينها ،وتختلف أهمية الخطة بحسب شدة المنافسة السائدة في المجال الذي تنشط فيه ،كما يعرفها "بورتر" على أنها قدرة المؤسسة على أن تكون مميزة عن غيرها، و ذلك بأن تختار بكل حرية مجموعة من الأنشطة لتسليم مزيج وحيد من القيمة"<sup>1</sup>.

## 1.5 أهداف الإستراتيجية التنافسية :

- بناء ميزة تنافسية مستدامة<sup>2</sup> تجعل المؤسسة متميزة عن باقي منافسيها.
  - اكتساب موقع جيد في البيئة التنافسية أي تبحث عن تحقيق مراكز أفضل.
- " كما تعرف الإستراتيجية التنافسية على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة و مستمرة عن المنافسين، حيث تحدد إستراتيجية التنافس من خلال ثلاث مكونات و هي :

## 2.5 مكونات الاستراتيجية التنافسية:

**1.2.5 طريقة التنافس:** و تشمل إستراتيجية المنتج، إستراتيجية الموقع، إستراتيجية التسعير، إستراتيجية التوزيع، إستراتيجية التصنيع و هكذا...إلخ.

**2.2.5 حلبة التنافس :** و تتضمن اختيار ميدان التنافس، الأسواق و المنافسين.

**3.2.5 أساس التنافس:** و تشمل الأصول و المهارات المتوفرة لدى الشركة، و التي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة، و الأداء في الأجل الطويل<sup>3</sup>.

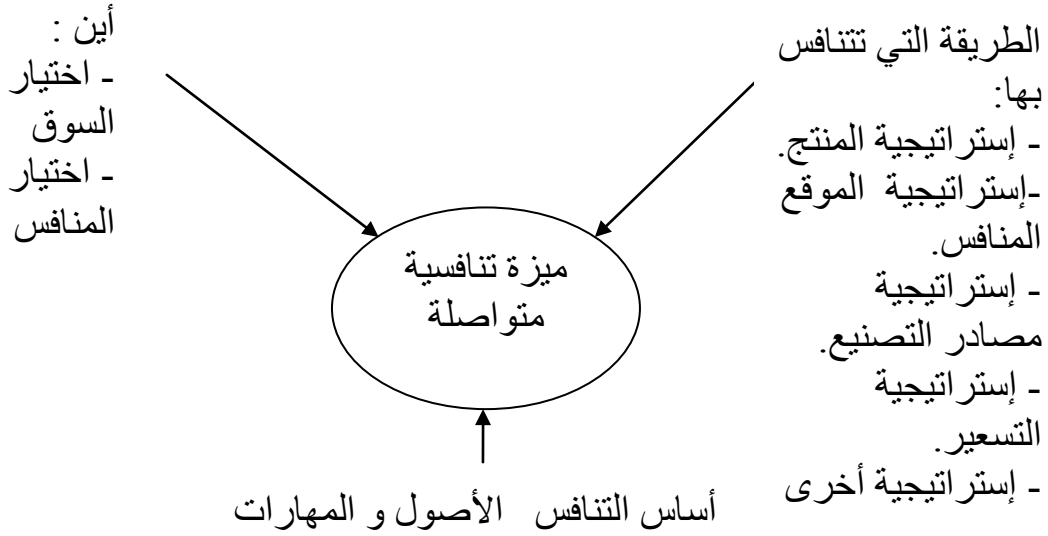
" و يعتمد تحقيق الميزة التنافسية المتواصلة على نوع المحيط التنافسي أين تعمل المؤسسة ، و كذلك على الموارد و المهارات الداخلية<sup>1</sup>، و الشكل التالي يوضح كيف تحدد إستراتيجية التنافس و بالتالي الميزة المتواصلة :

<sup>1</sup> بوحيدر رقية مرجع سابق،ص55-61

<sup>2</sup> بوحيدر رقية، مرجع سابق، ص55-56

<sup>3</sup> نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية، المكتب الجامعي الحديث تكوين و تنفيذ إستراتيجيات التنافس الإسكندرية، 2006، ص 237.

الشكل رقم (04): العلاقة بين الاستراتيجية التنافسية و الميزة التنافسية.



المرجع: نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 238.

و ترى الباحثة أن إستراتيجية التنافس هي القاعدة التي تضعها المؤسسة وتعمل من خلالها على صناعة ميزة تنافسية ، إذ يعتمد بناء هذه القاعدة على عوامل داخلية تتمثل في موارد المؤسسة، و عوامل خارجية تتمثل في البيئة الخارجية عامة و التنافسية خاصة التي تعيش فيها هذه المؤسسة، و مدى استغلال هذه العوامل و انتهاز فرصها و تجنب مخاطرها، و هو الأمر الذي يتوقف عليه بناء إستراتيجية تنافسية تضمن بها صناعة واستمرارية الميزة . و للفرقة بين الاستراتيجيات التنافسية و الاستراتيجيات الوظيفية فإن هذه الأخيرة هي المدخل الذي يركز على المجالات الوظيفية في المؤسسة، و هي ترتبط بكل وظيفة و التي من بينها إستراتيجية الإنتاج ، و إستراتيجية الموارد البشرية ، إستراتيجية التسويق ، إستراتيجية البحث و التطوير ، إستراتيجية التمويل" <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> STEPHANE Balland , management des entreprises en 24 fiches , dunod , paris , Sans anne , p 75

<sup>2</sup> مقدم عبيدات ، حسان محمد أمين ، استراتيجيات وضع حواجز الدخول أمام تهديدات المنافس المحتمل ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، عدد 5 ، جامعة الأغواط ، الجزائر ، بدون سنة ، ص 309.

**المطلب الثاني: التحليل البيئي أهم مبادئ صياغة استراتيجيات المؤسسة، والميزات التنافسية.**

### 1. مفهوم البيئة:

البيئة كما وصفها (برنارد 1938) تتكون من جزيئات أو أجزاء و عناصر و كتل مختلفة ، و كل هذه المكونات هي حالة حياتية متحركة بما في ذلك الأفراد و عواطفهم، و القوانين الطبيعية، و الاجتماعية، و الأفكار، و الآراء، و الاتجاهات السائدة، و المعايير، و القوى و مقاومتها ، كما أن هناك في البيئة أعدادا من العناصر لا تعد و لا تحصى تتواجد دوما و تتطور و تتغير باستمرار<sup>1</sup>.

وهذه البيئة تنقسم إلى نوعين وهما البيئة الداخلية للمؤسسة، و البيئة الخارجية والتي اشتق منها نوعا آخر، و هي البيئة التنافسية، نظرا لظهور متغير المنافسة إثر التطورات التي عرفتها المؤسسات و البيئة الاقتصادية الحالية، ، حيث تلعب كل من هذه البيئات دورا كبيرا في بناء استراتيجية المؤسسة لا سيما التنافسية منها للوصول في الأخير الى تحقيق المزايا التنافسية.

### 2. تحليل البيئتين الداخلية و الخارجية للمؤسسة وأثرها في صياغة الاستراتيجية :

يتوقف بناء الاستراتيجية و صياغتها و تحقيق التنافسية على " التحليل الاستراتيجي للبيئة الذي يستند على تحليل مكونات البيئة الداخلية، و الخارجية بالإضافة إلى البيئة التنافسية للمنظمة للوصول إلى نقاط القوة، و الضعف في بيئتها الداخلية، و اكتشاف الفرص الممكن استثمارها، و التهديدات التي تعيق عمل المنظمة في بيئتها الخارجية.

### 1.2 البيئة الداخلية وأثرها في صياغة الاستراتيجية:

إن البيئة الداخلية لمنظمات الأعمال تتمثل في مجموع مواردها، و كفاءاتها المميزة، و كل العوامل المتصلة، و محيط المؤسسة الداخلي ، حيث تستطيع هذه الأخيرة، و من خلال تنظيم مختلف هذه الموارد و العوامل أن تحقق ميزات تنافسية، أي تستطيع التحكم في عوامل النجاح ، و هو الأمر الذي يتجسد في قدرتها على معرفة نقاط قوتها و نقاط الضعف و التي

<sup>1</sup> شوقي ناجي جواد ، المرجع المتكامل في ادارة الاستراتيجية ، الطبعة الاولى الحامد للنشر ، بغداد 2009 ص 158-159.

تعتبر محددًا أساسيًا لمختلف الفرص و التهديدات الموجودة في البيئة الخارجية "1 . " و  
نقصد بنواحي القوة تلك القدرات الذاتية التي تميزها عن غيرها (مادية، بشرية، أو نظم  
عمل) و يمكن استخدامها بكفاءة في تحقيق الأهداف و الرسالة أما نقاط الضعف هي تلك التي  
تعيق في تحقيق الرسالة و الأهداف "2 .

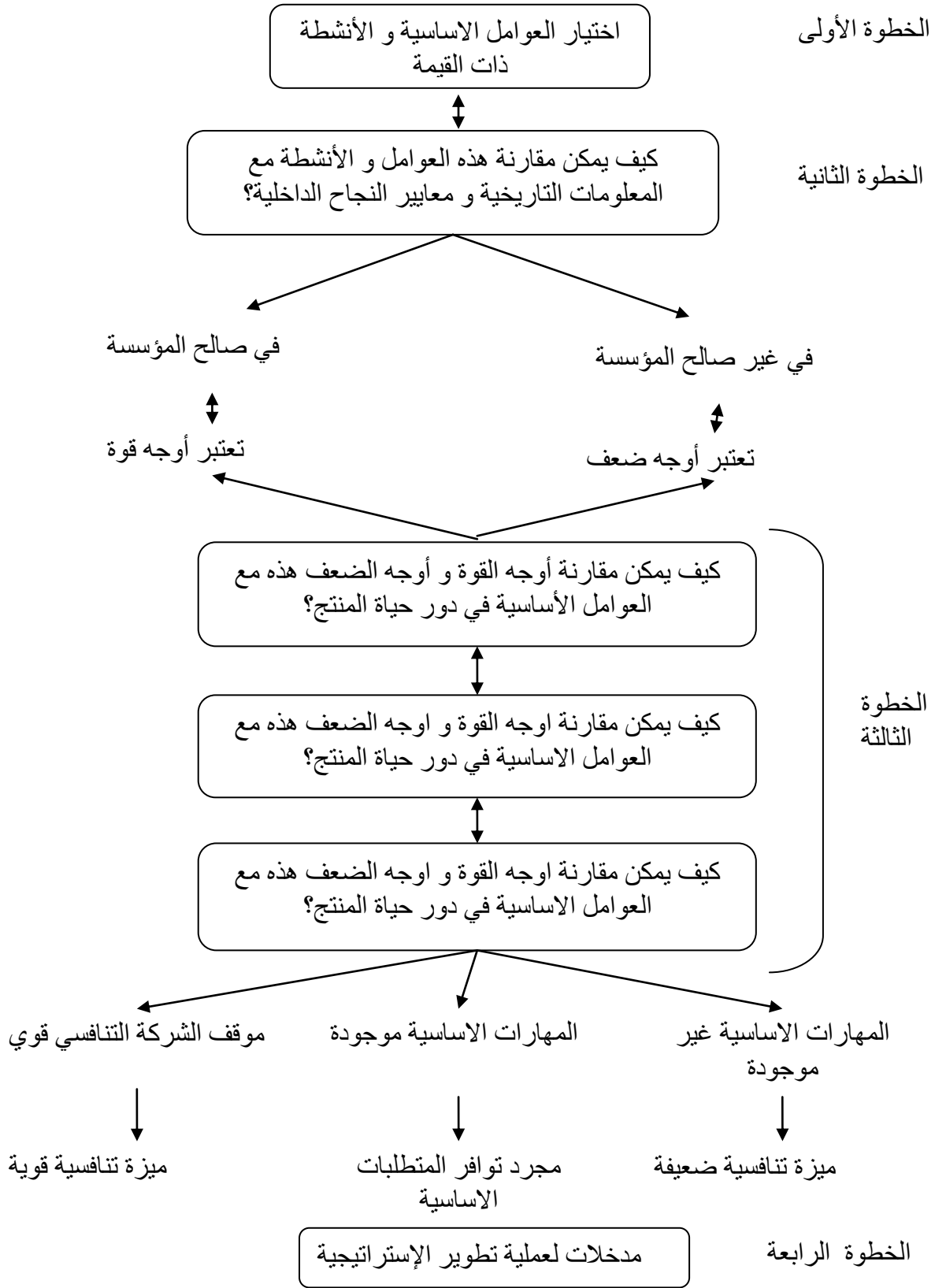
**تأثير العوامل الداخلية في صياغة إستراتيجية المؤسسة:**3 إن الهدف من تحليل البيئة  
الداخلية هو تحديد أوجه القوة، و أوجه الضعف الخاصة بالمؤسسة، وكلما كان التحليل يوجه  
إلى عدد محدد من عوامل الأنشطة على ضوء الفرص المتاحة أمام المؤسسة كلما ساهم  
بشكل أفضل في صياغة الإستراتيجية . وعليه يمكن إبراز خطوات التحليل في الشكل  
الموالي:

<sup>1</sup> STEPHANE balland ، anne marie bouvier ,op cit p 65.

<sup>2</sup> عبد العزيز بن عبد الرحمن العسكر، التخطيط الاستراتيجي على مستوى المدرسة ، وزارة التربية و التعليم ، السعودية ،  
2010-ص 12.

<sup>3</sup> الطيب داودي، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية، مجلة الباحث عدد 05، جامعة محمد خيضر  
بسكرة، 20 2007 ، ص 42.

الشكل رقم(05): خطوات التحليل.



المرجع: الطيب داودي، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية، مجلة الباحث عدد 05، جامعة محمد خيضر بسكرة 20 ، 2007، ص43.

يتبين من الشكل السابق أن أهمية التحليل الجيد لإمكانيات المؤسسة الداخلية في بيان عدة نقاط أساسية تعتمدها المؤسسة لصياغة إستراتيجيتها كنقاط القوة ونقاط الضعف، وتساهم في تحديد بعض الأهداف، تبرز مدى فاعلية الأنشطة ومدى تكاملية الهيكل التنظيمي... إلخ، وكل هذه الأطراف تساهم في تصميم الإستراتيجية بتوفير تحليل لمدخلات عملية تطوير وصياغة الإستراتيجية، وعندما تتم مقارنة عملية تحليل إمكانيات المؤسسة الداخلية بالنتائج التي تم الحصول عليها من تحليل بيئة المؤسسة الخارجية وتحديد أغراضها الأساسية، فإن أساسيات بناء الإستراتيجية وصياغتها تكون قد اكتملت.

## 2.2 البيئة الخارجية وأثرها في صياغة الاستراتيجية:

"عرف "وورن" البيئة الخارجية على أنها تلك الأحداث، و المنظمات، و القوى الأخرى ذات الطبيعة الاجتماعية، و الاقتصادية، و التكنولوجية، و السياسية الواقعة خارج نطاق السيطرة المباشرة للإدارة " <sup>1</sup>.

أما عن أثرها في صياغة استراتيجية المؤسسة:<sup>2</sup> فتمر عملية تصميم الاستراتيجية بعدة مراحل من بينها دراسة البيئة الخارجية، ويتبين دور تحليل البيئة الخارجية في تصميم الاستراتيجية من خلال:

أ/ توفير المعلومات: إذ على الإدارة أن يكون لديها أسلوب للتأكد من صحة المعلومات الواردة لأن الأخطاء غير مسموحة.

ب/ في صياغة الأهداف: الأهداف التي يجب تحقيقها تخضع لدراسة البيئة الخارجية التي تساعد على وضعها، أو تعديلها حسب نتائج تلك الدراسات.

ج/ صياغة استراتيجية الموارد: يساعد فهم المتغيرات البيئية المختلفة في بيان الموارد المتاحة (مواد أولية، رأسمال، تكنولوجيا، أفراد... إلخ)، وكيفية الاستفادة منها ومتى يمكن للمؤسسة أن تحقق المنفعة.

د/ النطاق والمجال المتاح أمام المؤسسة: تساهم دراسات البيئة في تحديد نطاق السوق المرتقب ومجال المعاملات المتاحة أمامها.

<sup>1</sup> شهيد محمد، القياس المقارن كأداة لتطوير و تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص ادارة و انتاج، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس الجزائر 2013-2014 ص73.  
<sup>2</sup> الطيب داودي مرجع سابق ص.41

هـ/ تساهم دراسات البيئة: في تحديد سمات المجتمع، وال جماهير التي تتعامل معها، وذلك من خلال القيم السائدة، وأيها يحضى بالأولوية، كما تساهم تلك الدراسات في بيان أنماط السلوك الإنتاجي، و الاستهلاكي للأفراد و المجتمعات، والممثلين لجمهور المؤسسة مما قد يحدد خصائص المنتجات، وأسعارها، وتوقيت إنتاجها وتسويقها.

و/ تساعد في صياغة رسالة المؤسسة ومجال عملها.

ي/ تبين الفرص التي يمكن اقتناصها .

ح/ المخاطر والمعوقات التي يجب تجنبها .

### 3.2 البيئة التنافسية و أثرها في صياغة الاستراتيجية:

البيئة التنافسية هي مختلف التغيرات و العوامل ، و المؤثرات، و القوى البيئية التي تتواجد داخلها المؤسسة، و التي من شأنها أن تؤثر عليها سواء بالسلب، أو الإيجاب، و تؤثر خاصة على قرار بناء الإستراتيجية في المؤسسة و تنفيذها.

بحيث تتمثل أهم قوى هذه البيئة و يرتكز تحليلها على ثلاث عناصر وهي قوى بورتر، المنافس، و المجموعات الإستراتيجية. و تمتاز البيئة التنافسية بالثبات (الاستقرار)، و عدم التعقد ( البساطة )، أو تمتاز بعدم الاستقرار (الدينامكية ) .ولصياغة الاستراتيجية لا سيما الاستراتيجية التنافسية التي تقودها إلى التنافس تحتاج المؤسسة إلى تحليل البيئة التنافسية و المتمثلة في القوى الثلاث:

#### 1.3.2 تحليل قوى بورتر :

” يهتم نموذج بورتر بإبراز خمس قوى، و التي تشكل الدينامكية التنافسية في صناعة ما، يساعد المدراء على التعرف على مبادئ و أساسيات الإستراتيجية التنافسية، و التي يجب أن ينتجها على مستوى فروع أنشطتهم حيث أن هذا النموذج جاء في البداية خصيصا للمؤسسات الخاصة، كما يمكن استعماله لمختلف المؤسسات و المنظمات سواء كانت صناعية، أو خدمية و عمومية أو خاصة ، والهدف البيئي لبورتر من وضع هذا النموذج هو أن تحقق المؤسسة ميزة تنافسية “<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> GERY Jonson , heven scholes, **stratégique** , union édition , paris , p 133 .

تتمثل القوى الخمس في المنافسون الحاليون أو ما يسمى أيضا بالمنافسة بين الشركات القائمة، المنافسون المحتملون، قوة مساومة المشتريين ( العملاء )، قوة مساومة الموردين، المنتجات البديلة :

● **المنافسون الحاليون ( المنافسة بين الشركات القائمة )**<sup>1</sup>: بالنسبة لمعظم الشركات يمثل المحدد الرئيسي للحالة الكلية للمنافسة، و المستوى العام للربحية في المنافسة بين الشركات القائمة داخل الصناعة.

● **المنافسون المحتملون**<sup>2</sup>: لا يقتصر التهديد الذي تتعرض له المنظمة على المنظمات العامة في الصناعة، و إنما تمتد لتشمل التهديد الناجم عن إمكانية دخول منظمات جديدة منافسة إلى نفس الصناعة تمتلك طاقات إنتاجية إضافية تزيد من المعروض من المنتجات، أو الخدمات في السوق، فإذا لم يكن هناك توسع في الطلب على تلك المنتجات، أو الخدمات فإن ذلك سوف يؤدي إلى اشتداد حدة المنافسة بين المنظمات، و دخولها في حرب سعريه تؤدي في النهاية إلى تخفيض الأرباح.

● **قوة مساومة الموردين**<sup>3</sup>: تزيد قوة الموردين إذا :

\* إذا كان عدد العملاء كبيرا مقارنة بعدد قليل من الموردين، حيث بذلك سوف يكون لهؤلاء الموردين وزن كبير.

\* الاعتماد على منتجات القطاع (المؤسسات تواجه صعوبات كبيرة في إيجاد منتوجات، أو موارد بديلة في مكان قريب من الموردين الأجانب عن القطاع).

\* أهمية المنتج عند المشتري ( كل ما كان المنتج يحوي على ميزة إستراتيجية قوية كل ما زاد من قوة المورد التفاوضية ).

\* تكاليف التحويل تختلف من مورد لآخر.

\* التهديد الحقيقي للتكامل ( en aval ) ( من طرف الموردين ).

\* ارتفاع الطلب على العرض.

\* الموردون لا يبذلون جهدا في الحفاظ على عملائهم خاصة فيما يخص الأسعار.

<sup>1</sup> فليب سادر، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة أحمد صلاح، الناشر مجموعة النيل العربية، مصر، بدون سنة، ص 134، 135، 136.

<sup>2</sup> صالح عبد الرضا رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الإستراتيجية مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 118...121.

<sup>3</sup> GERARD Garibaldi, l'analyse stratégique, édition organisation, 1994, 1995, 2001, paris, 144- 145

● **قوة العملاء التفاوضية<sup>1</sup> :** تزيد قوة العملاء التفاوضية إذا :

- \* إذا كان حجم الشراء كبيرا ( العميل يمثل سوقا مهمة أين يوجد الموردون ).
- \* إذا كانت تكاليف التحويل ضعيفة ، لأن المنتجات المشتراة غير متنوعة أو لها صورة ضعيفة ( هنا يمكن تعويض مورد بأخر بكل سهولة ).
- \* تكلفة الشراء كبيرة للمنتجات الموجودة في القطاع ( و بالتالي سوف يكون العملاء حذرين جدا لشروط الشراء ) .
- \* إذا كان العميل في حاجة ماسة إلى تقليل تكلفة الشراء.
- \* العملاء لديهم أرباح ضعيفة ( مثل هذه القطاعات التي تركز على الأسعار فقط لا تمثل قطاعات ثرية بالنسبة للمورد ).
- \* العملاء يمثلون تهديدا حقيقيا للتكامل ( par l'amont ) التكامل إلى الأعلى.
- \* منتجات القطاع لا تؤثر على جودة عرض العملاء.
- \* يتوفر لدى العملاء معلومات كاملة عن سعر التكلفة لدى المورد، و هذا يشكل وضع جيد للتفاوض.

● **تهديد المنتجات البديلة<sup>2</sup> :**

تدخل المؤسسات في منافسة مع مؤسسات أخرى تنتج منتجات بديلة حيث تقلص هذه الأخيرة من المردودية المحتملة للقطاع، و يمكن التعرف على المنتجات البديلة، من خلال البحث عن المنتجات التي بإمكانها تأدية وظيفة منتج القطاع نفسها، و تتطلب هذه المهمة الكثير من البراعة حتى يتم تفادي الابتعاد عن قطاع النشاط المستهدف. قد تكون وضعية القطاع إزاء المنتجات البديلة مرتبطة بعمليات جماعية من قبل القطاع فمثلا إذا لم تتمكن العملية الإشهارية المعتمدة من قبل المؤسسة الواحدة الحفاظ على وضعية القطاع إزاء المنتجات البديلة، فإن الإشهار المكثف، و المدعم من قبل مجمل مؤسسات القطاع من شأنه أن يحسن الوضعية الجماعية، و الأمر نفسه ينطبق على مجالات التحسين الأخرى كالجودة، جهود الاتصال، و المحاولات الرامية إلى ضمان انتشار واسع للمنتج أما المنتجات التي يجب أن

<sup>1</sup> GERARD Garibaldi, Idem ,p 145

<sup>2</sup> فتان الطيب ، دور الإبداع في تعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية ، سيدي بلعباس ، الجزائر ، 2014-2015، ص 172-173.

تكون محل مراقبة هي تلك التي يتجه تطورها نحو تحسين العلاقة جودة - سعر، مقارنة بمنتج القطاع أو بتلك المنتجات التي تصنع من قبل قطاعات حيث الربحية مرتفعة .

### 2.3.2 تحليل المنافس .

" تحتاج الشركة بصدد سعيها نحو تخطيط استراتيجياتها إلى تجميع و تحليل البيانات المتعلقة بمنافسيها حيث يجب أن تقوم بإجراء مقارنة مع أقرب المنافسين لها بالنسبة لمنتجاتها التي تقدمها، و أسعارها التي تبيع بها، و قنوات التوزيع التي تستخدمها و الأنشطة التي تعتمد عليها، و تستطيع الشركة أن تحدد بذلك المجالات المحتملة للتميز، أو عدم التميز التنافسي حيث أن تحليل المنافسين ينطوي على خطوات محددة تتمثل في تحديد و تقييم المنافسين، على أن يتم بعد ذلك اختيار أي من هؤلاء المنافسين يمكن مواجهته، و الهجوم عليه و أيهم يجب تجنبه " <sup>1</sup>

و في هذا يوجد ثلاث أنواع من المنافسين :

- ✓ المنافسون الأقوياء و الضعفاء.
- ✓ المنافسون المتشابهون أو المختلفون.
- ✓ المنافس الجيد أو السيئ.

### 3.3.2 تحليل المجموعات الاستراتيجية:

يمكن تعريف المجموعة الإستراتيجية على أنها مجموع المنظمات الموجودة التي تعتمد مدخلا تنافسيا متشابها، و تتمتع بمراكز متماثلة في السوق، فالمنظمات الواقعة بنفس المجموعة الإستراتيجية يمكن إعادة تجميعها الواحدة تلو الأخرى في طرق متعددة، و إنها تمتلك قدرة المقارنة، و استخدام نفس منافذ التوزيع، و تعتمد على مداخل تكنولوجية، أو تبيع بنفس السعر أو النوعية، <sup>2</sup> .

" و تحليل المجموعة الإستراتيجية يحقق رسم صورة حقيقية عن المنافسة في قطاع معين، كما يوضح و يبين التطور عبر الزمن للهيكل التنافسي، التحليل الإحصائي للتركيبات الرئيسية، كما يكشف تحليل المجموعات الإستراتيجية المميزات الإستراتيجية، الحواجز التي

<sup>1</sup> محمد عبد العظيم أبو النجا، التسويق المتقدم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 268.

<sup>2</sup> PASCAL charlentier , **managment et gestion d'organisation** , armand colin , paris 2007.p 162,

تعيق حركية مجموعة إلى أخرى<sup>1</sup> كما يجب على المؤسسة أن تقوم بدراسة تفصيلية عن المنافس، و إستراتيجياته فيما يخص أنشطة البحوث، و التطور، و التصنيع ،و الشراء و التمويل<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: الميزة التنافسية .

المطلب الأول : ماهية الميزة التنافسية، تطورها و خصائصها.

#### 1. مفهوم الميزة التنافسية:

يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها :

" قدرة المنظمة على صياغة و تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط ،أو أنها الميزة أو عنصر تفوق المنظمة يتم تحقيقها في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"<sup>3</sup>.

"و هي قدرة الشركة على جذب الزبائن، و بناء المكانة الذهبية لها كشركة أو لمنتجاتها و زيادة القيمة المدركة من قبلهم و تحقيق رضاهم"<sup>4</sup>

و يرى آخرون أن الميزة هي ذلك المفهوم الذي يؤدي إلى فهم الميكانيزمات الداخلية و الخارجية للمؤسسة، و التي تؤدي إلى تحقيق الكفاءة و المرودية مع تفاعلها المتبادل مع محيطها<sup>5</sup>. و نقول أن المؤسسة لديها ميزة تنافسية عندما تضع الإستراتيجية التي تصنع القيمة لكي تكون هذه الميزة مستمرة بحيث يجب أن تكون قادرة على مواجهة التغيرات المفاجئة للمحيط<sup>6</sup>.

و ترى الباحثة أن الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على طرح منتج أو خدمة إلى السوق تكون ذات مواصفات تجذب الزبائن أكثر من مؤسسة أخرى، و نقصد بهذه المواصفات أن يكون المنتج ذا جودة و بأقل تكلفة ممكنة و بالسعر المناسب، و لن يتحقق ذلك إلا عندما

<sup>1</sup> GERRY Johnson, *strategique*, op cit p 46.

<sup>2</sup> محمد عبد العظيم أبو النجا، مرجع سابق، ص 275.

<sup>3</sup> رضا صالح ابراهيم، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1-4 نوفمبر 2009 ص 23.

<sup>4</sup> راند المومني، سيما مقاطف، أثر إستراتيجية الإحلال على بناء الميزة التنافسية، دراسة ميدانية على شركات التأمين في الأردن، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد السابع و العشرون حزيران 2012 الاردن ص 212.

<sup>5</sup> MICHEL Claessens, *stratégie ,avantage concurrentiel et compétences*, revus référence, n<sup>o</sup>22 mai 2000 p2

<sup>6</sup> PAUL Luc, *technologies et système d'information ,capacités avantage concurrentiel: analyse inter cas de coutiers D'assurance vie en France*, thèse de doctarat spécialité administration des affaires ,université québec à monteréal ,et université paris –dauphin ,20 mais 2009, France ,p 38.

تكون هذه المؤسسة قادرة على استغلال مواردها، و كفاءتها بكل فعالية وفاعلية، مستطبعة بذلك أيضا مواجهة أي تغير موجود أو محتمل في المحيط .

## 2. تحديد الترابط بين كل من القدرة التنافسية، التنافسية، و الميزة التنافسية<sup>1</sup> :

تتبع أهمية القدرة التنافسية من كونها تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد و استخدامها، و تشجيع الإبداع و الابتكار، بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية و تعزيزها و الارتقاء بمستوى نوعية الإنتاج، و رفع مستوى الأداء و تحسين مستوى معيشة المستهلكين، و تتمثل التنافسية في القدرة على إنتاج السلع و الخدمات و تقديمها بالنوعية الجيدة و السعر المناسب و في الوقت المناسب، و هذا يعني تلبية حاجات المستهلكين، و بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى .

و يشير مصطلح الميزة التنافسية إلى قدرة المنظمة على صياغة و تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط، حيث تتحقق هذه الميزة من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات و الموارد الفنية و المادية و المالية و التنظيمية و المعلوماتية، بالإضافة إلى القدرات و الكفاءات و غيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المنظمة و التي تمكنها من تصميم و تطبيق استراتيجيات التنافسية .

و هكذا ترى الباحثة أن كل من القدرة التنافسية، و التنافسية، و الميزة التنافسية و خاصة المصطلحين الأخيرين، تشترك في خاصية واحدة، وهي أنه عندما نقول أن التنافسية هي تلبية الحاجات بأكثر كفاءة، و أن القدرة هي تحقيق كفاءة تخصيص الموارد و استخدامها و الارتقاء بمستوى نوعية الإنتاج، و كأننا نقول بذلك التميز في تقديم هذه الموارد و الحاجات و بالتالي المنتج أو الخدمة و هو ما تشير إليه الميزة التنافسية .

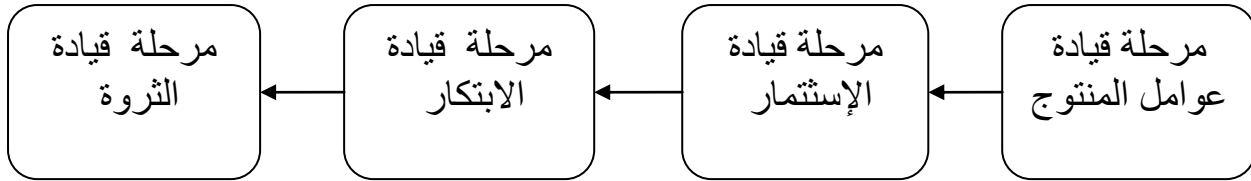
لذلك فإننا في هذا البحث ارتأينا إلى أن نركز على الميزة التنافسية و دراسة علاقتها بالتكاليف لأنها تعتبر بمثابة الحلقة المشتركة بين كل المفاهيم أو المصطلحات المتعلقة بالتنافسية، و الوصول إلى التميز و هو تحقيق هذه المنافسة إن كان محليا أو إقليميا أو عالميا.

<sup>1</sup> رحيم نصيب، فاطمة الزهراء شايب، إشكالية التنافس في ظل الأوضاع الراهنة، مجلة التواصل، عدد 20، ديسمبر 2007، الجزائر، ص 115.

## 2. مراحل تطور الميزة التنافسية:<sup>1</sup>

يرى بورتر أن الميزة التنافسية تمر بأربع مراحل تختلف كل مرحلة في خصائصها ، و أوضح أنه ليس من الضروري أن تمر الميزة التنافسية بجميع هذه المراحل و كذلك ليس ضروريا ترتيبها و قد لخص المراحل الأربعة في الشكل الآتي :

### الشكل رقم (06): مراحل تطور الميزة التنافسية.



المرجع: حباينة محمد ، دور رأسمال الهيكل في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص36.

و يمكن شرح هذا المراحل كل على حدى :

**1.3 مرحلة قيادة عوامل المنتج:** حيث تعتمد الميزة التنافسية في هذه المرحلة على عوامل الإنتاج، و ذلك نظرا لأن تكلفة الإنتاج تلعب دورا مهما في المنافسة ، و هذا ما يجعل المنظمات تنتهج إستراتيجية المنافسة على أساس السعر في هذه المرحلة مما يجعل الميزة التنافسية ذات طبيعة غير مستقرة .

**2.3 مرحلة قيادة الإستثمار:** هذه المرحلة مبنية على قدرة الدولة ومنظماتها على الإستثمار بشكل متواصل، و من تم القدرة على الصمود أمام المنافسين حيث يتم تخفيض التكاليف من خلال الإستثمارات المحلية وتحسين جودة المنتج وجذب الطلب بشكل عام .

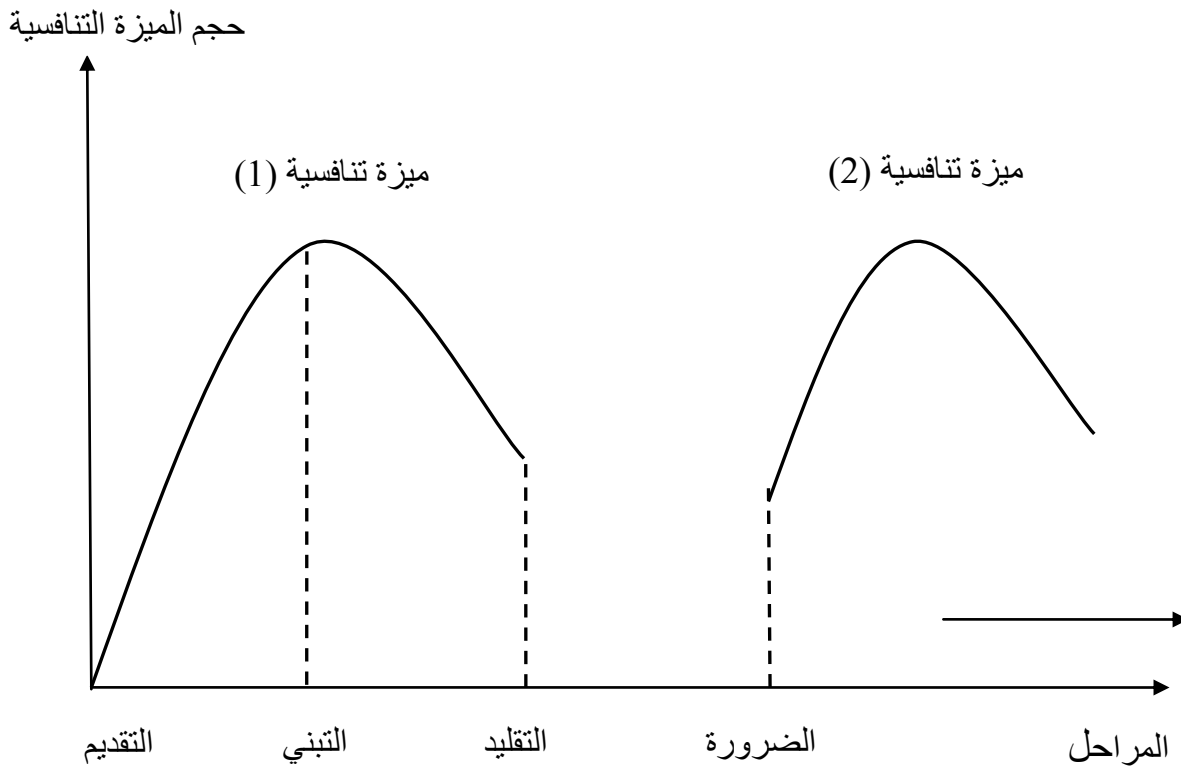
**3.3 مرحلة قيادة الابتكار:** تعتمد هذه المرحلة على الابتكار والمهارات و التكنولوجيا الأكثر تعقيدا لإنشاء الميزة التنافسية، و هنا يقل دور المنافسة على أساس السعر.

**4.3 مرحلة قيادة الثروة:** تمثل هذه المرحلة بداية تراجع و تدهور الميزة التنافسية ، نظرا لتراكم الثروة التي تحققت في المراحل الثلاثة السابقة و رغبة المنظمات في المحافظة على

<sup>1</sup> حباينة محمد ، دور رأسمال الهيكل في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر 3، 2011، ص36-37.

الاستثمارات و الابتكارات دون التطور، و هذا ما يجعلها تفقد ميزتها التنافسية في الأسواق الدولية نظرا لانحصار المنافسة المحلية نتيجة الرغبة في المحافظة على الوضع القائم، و من تم تفقد المنظمات المحلية ميزاتها التنافسية لصالح المنظمات الأجنبية الكبرى .  
و منهم من يرى أن للميزة التنافسية دورة حياة مثلها مثل دورة حياة المنتج.

### الشكل رقم (07) : دورة حياة الميزة التنافسية.



المرجع: سامية لحول، التسويق و المزايا التنافسية، دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007، 2005 ص 70.

" فهذه المراحل متمثلة في مرحلة التقديم التي تعد أطول المراحل بالنسبة للمنظمة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج إلى الكثير من التفكير و الاستعداد البشري، المالي و المادي و تعرف عندها الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشارا أكثر و أكبر من خلال الأدوات التسويقية و خاصة الترويج، ثم تأتي مرحلة التبني حيث تعرف الميزة التنافسية استقرارا نسبيا من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين بدؤوا يركزون عليها، ثم مرحلة التقليد حيث يتراجع حجم الميزة التنافسية و يتجه شيئا فشيئا نحو الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة

المنظمة و بالتالي تتراجع أسبقيتها عليها ، و أخيرا تظهر مرحلة الضرورة أي تكون فيها ضرورة تحسين الميزة التنافسية الحالية و تطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما على أسس الميزة الحالية تحقق لها قيمة أكبر للعميل، و إذا لم تتمكن المنظمة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة ، فإنها تفقد أسبقيتها تماما و عندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد <sup>1</sup>.

### 3. خصائص الميزة التنافسية و المؤسسة المتميزة:

#### 1.4 خصائص الميزة التنافسية <sup>2</sup> :

- ✓ أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة و ليست مطلقة.
- ✓ أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق و الأفضلية على المنافسين.
- ✓ أنها تنبع من داخل المنظمة و تحقق قيمة لها.
- ✓ تنعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كلائهم.
- ✓ تؤدي للتأثير في المشتريين و إدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة و تحفزهم للشراء منها .
- ✓ تتحقق لمدة طويلة و لا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها و تجديدها.

#### 2.4 صفات المؤسسة المتميزة <sup>3</sup> :

حددت مجموعة من صفات للمؤسسة المتميزة حيث حدد الباحثان tom perters – robert Waterman هذه الصفات بعد دراسة أجريها على 62 مؤسسة أمريكية، حيث أظهرت النتائج أن المؤسسات المتميزة هي التي كانت تعتمد مزايا أساسية و هي :

- 1- تعتمد المؤسسة مبدأ الحركة ، حيث تحاول هذه المؤسسات استغلال الوقت استغلالا أمثلا و الاستثمار فيه باعتباره عاملا مهما للإدارة المتميزة، و التخفيض في التكاليف.
- 2- التقرب إلى الزبون: فالمؤسسة ليست هي التي تحدد المنتج، أي أن بداية المنتج تبدأ عند المستهلك ( رغباته)، و المؤسسة تقوم بإنتاج ما يراه الزبون مناسباً.

<sup>1</sup> سامية لحول، مرجع سابق، ص 69.

<sup>2</sup> خالد محمد بني حمدان ، وائل محمد ادريس، الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي ، اليازوري ، عمان ، الاردن ، 2009، ص 356.

<sup>3</sup> TOM peters- Robert Waterman ,le prix de l'excellence « les 8 l'ivres de la performance, dunod,paris 1999,p 09.

3- الاستقلالية و روح التجديد: بينت الدراسة بأن القياديين لا يتدخلون في تصرفات العمال حتى لا يعيقوا قدرتهم على إظهار مواهبهم و أفكارهم، بل على عكس من ذلك يقومون بتدعيم كل محاولة هادفة من طرفهم ونشر القيم التي تعمل على استخراج طاقاتهم ، حيث أعطيت الاستقلالية لكل الأفراد و الوحدات مهما كان مستواها. وتحقيق الإنتاجية من خلال دافعية هؤلاء العمال.

4- تقتصر على ما تعرف لإنجازه: أظهرت الدراسة التي أجريت بأن المؤسسات المعنية كانت تتميز بإلزامها بالتوجه نحو النشاط الذي تتقنه، أي التزامها بالخط الأصلي للنشاط ذلك أن التنوع في النشاط يؤدي إلى تخفيف التركيز المطلوب من قبل المؤسسة.

5- تعتمد هيكله بسيطة و خفيفة : تبين من خلال الدراسة على أن الهيكل التنظيمي للمؤسسات الأمريكية المتميزة لا تأخذ الشكل المصفوفي، حيث كانت تتسم بالبساطة و الإداريون في القمة عددهم قليل، كما تتمتع المؤسسات محل الدراسة بصفة المركزية و اللامركزية في نفس الوقت.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن المؤسسة التي تسعى إلى التميز و التفوق عليها أولا التركيز على المحيط الداخلي لها من خلال استعمال أساليب جادة في ذلك، فهي التي يجب أن تدير وقتها بطريقة تجعلها تستمر فيه و تحقق أرباحا سواء مادية أو معنوية ،أي أن تكون جادة في استغلال هذا الوقت و استغلال الأعباء المتعلقة به مع عدم ابقاء صفة المرونة و الليونة بشكل تتخلى فيه عن القيم الأساسية التي تتمتع بها ، مع محاولة تجنب أيضا التعقيد في تحديد المسؤوليات و السلطات حتى تسهل عليها إنتاج برامج و أساليب تواصل بينها و بين العمال بسيطة و سهلة، تمكنها من استخراج طاقاتهم و تحفيزها و بالتالي استثمارها في نشاطها الذي يجب أن يكون موجها و محدد حسب إمكانياتها دون اللجوء إلى التنويع و هدر وتشتت هذه الإمكانيات .

## المطلب الثاني: أنواع الميزات التنافسية (الإستراتيجيات العامة لبورتر) :

لقد قسم بورتر الإستراتيجية التنافسية إلى ثلاث أنواع، وهي إستراتيجية قيادة التكلفة و التي سوف ندرس كيفية بناءها ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في الفصل الثالث باعتبارها محور الدراسة للبحث، إستراتيجية التمييز أو التنويع ، و إستراتيجية التركيز ، و السبب في أنها سميت عامة لأنها تخص جميع أنواع المؤسسات .

### 1. إستراتيجية التمايز ( ميزة التميز ) : la stratégie de différenciation

" تسعى المؤسسة من خلال إستراتيجية التمايز إلى التمييز عن باقي منافسيها من خلال إعطاء عدة مواصفات فريدة من نوعها لمنتجاتها ، كالتغليف، الثقة، تمييز تقني، جمالية للمنتج، وقت التسليم خدمات ما بعد البيع، إذ أن هذه المواصفات تعطي قيمة أعلى للمنتج يقابلها سعر مرتفع"<sup>1</sup>.

" و يمكن تحقيق تميز المنتج باستخدام ثلاث طرق أساسية: الجودة و التحديث و الاستجابة للعميل، و يعتبر التحديث أو التطوير عاملا رئيسيا بالنسبة للمنتجات التي تتميز بالتعقيد الفني حيث تمثل الخصائص الجديدة مصدرا للتمييز، و تحاول جاهدة المؤسسات المتميزة تخيل ما يمكن أن يحلم به أو يفكر به أو يتمناه العميل، و ما يمكن أن يجعله أكثر رضا في استخدامه للسلعة، أو استفادته من الخدمة، و عندما يركز التمييز على عنصر الاستجابة للعملاء فإنه على المؤسسة في هذه الحالة أن تلتزم بتقديم خدمات ما بعد البيع و صيانة المنتج وتلك أمور على جانب كبير من الأهمية، و خصوصا بالنسبة للمنتجات المعقدة حيث ترتبط الجاذبية بالهيئة أو المكانة، و قد ترتبط الجاذبية بأمن المنزل و الأسرة أو بالقيمة و النقود، و يمكن صياغة التمييز بحيث يتوافق مع مستويات العملاء المختلفة و مع المجموعات الاجتماعية ذات السمات الاقتصادية المحددة، فأسس التمييز و مصادره كثيرة بل لا متناهية، و المؤسسة التي تفضل خيار التمييز ينبغي أن تكون معدة لخدمة أسواق كثيرة حيث تعمل على طرح منتج معين مصمم لكل الشرائح على أساس ما تملكه من مزايا خاصة بالتمييز، و بالتالي فليس من الضروري أن تقدم منتجا مميزا لكل شريحة سوقية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CHANTAL bussenault ,martine pretet ,*économie et gestion de l'entreprise* ,Vuibert ,paris 2006, p 193.

<sup>2</sup> - رجم نصيب ،فاطمة الزهراء شايب ،مرجع سابق ،ص 12-13

و تتمثل الشروط أو المفاتيح الرئيسية لنجاح هذه الإستراتيجية في<sup>1</sup>:

✓ فهم و تفهم احتياجات و تفضيلات الزبائن.

✓ اشتراك الزبائن.

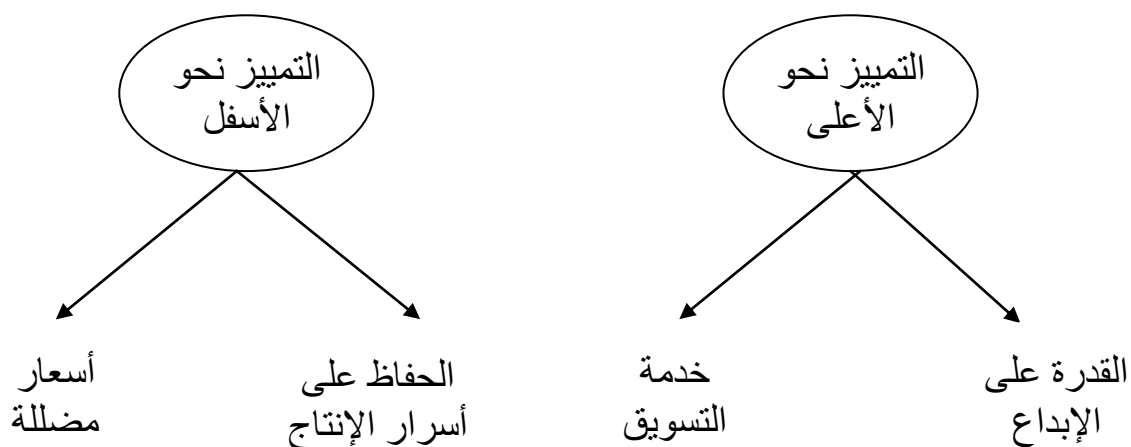
✓ معرفة موارد و كفاءات المؤسسة.

✓ الإبداع.

المحافظة على استمرارية ميزة التميز<sup>2</sup>:

المحافظة على ميزة التميز و نجاح هذه الإستراتيجية يتطلب مجموعة من العوامل ملخصة بداية في الشكل التالي :

الشكل رقم(08): عوامل نجاح ميزة التميز.



Source: JOHAN bouglet , opcit , p126

نلاحظ من الشكل رقم(08) أن هذه الاستراتيجية تنقسم إلى قسمين هما:

\*إستراتيجية التميز نحو الأعلى :

القدرة على الإبداع :المؤسسة الباحثة عن التميز عليها أن تكون قادرة على التطور الدائم أي الإبداع المستمر و الدائم للمنتوج الذي يشكل حاجزا أمام المنافسين.

<sup>1</sup> JOSSE Russel , *économie et management d entreprise* ,l'harmattan , paris 2011, p 241 .

<sup>2</sup> JOHAN bouglet , *la strategie d'entreprise* , gualino edition l »extenso edition paris2013, p 126-127-128.

خدمة التسويق : على المؤسسة أن تهتم بالجهود التسويقية و الترويجية للمنتوج من خلال اتصالها الدائم مع المستهلك عن طريق الإشهار، و الحملات الإعلانية لإبراز خصائص المنتج و الحفاظ على سمعته .

**\*إستراتيجية التميز نحو الأسفل :**

حماية أسرار الإنتاج : تشكل سرية التصنيع أحد العوائق اتجاه المنافسين لتقليد و محاكاة منتجات المؤسسة، لذلك على هذه الأخيرة أن تعمل على حماية أسرارها و براءة اختراعها قانونيا .

الأسعار المضللة : وهو السعر الذي تقدمه المؤسسة لزبائنها و في نفس الوقت يكون أعلى من تكاليفها، و يغطيها حتى لا تفاجئ بمنافسين يعملون على تخفيض تكاليفهم بأسعار منخفضة.

**2. إستراتيجية التركيز<sup>1</sup> :**

تهدف إستراتيجية التركيز أو التخصص إلى بناء ميزة تنافسية و الوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج، فالسمة المميزة لإستراتيجية التركيز هي تخصص الشركة في خدمة نسبة معينة من السوق الكلي و ليس كل السوق، و تعتمد هذه الإستراتيجية على افتراض أساسي وهو إمكانية قيام الشركة بخدمة سوق مستهدف و ضيق بشكل أكثر فاعلية و كفاءة، كما هو عليه الحال عند قيامها بخدمة السوق ككل، أما بالنسبة لكيفية تحقيق ميزة تنافسية في ظل إستراتيجية التركيز فهناك طريقتين:

أ- النجاح في تحقيق قيادة التكلفة.

ب- أو التميز في القطاع أو القطاعات المستهدفة.

و بالنسبة لأي من الطريقتين يتم استخدام المداخل المناسبة لكل طريقة.

كما تتحقق الميزة الناتجة عن إستراتيجية التركيز أو التخفيض في الحالات التالية :

<sup>1</sup> نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 239...242.

✓ عندما توجد مجموعات مختلفة و متميزة من المشترين ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة.

✓ عندما لا يحاول أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف.

✓ عندما لا تسمح موارد الشركة إلا بتغطية قطاع سوقي معين ( محدود) .

✓ عندما تتفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم و معدل النمو و الربحية.

✓ عندما تشتد حدة عوامل التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية عن

غيرها.

**المحافظة على إستراتيجية التركيز<sup>1</sup> :** تستمر هذه الطريقة في التنافس في ظل توافر الشروط

التالية :

\* أن تختار المؤسسة المعيار الذي يناسب وضعها ووضعيتها منتجها في السوق لتجزئة سوقها.

\* أن تختار المؤسسة القطاع السوقي الذي يناسب و يلائم إمكانياتها و طبيعة منتجها.

\* أن تدرك المؤسسة الخصائص التي تفصل قطاعها عن باقي السوق و تجعله مميذا عنها .

\* أن تركز المؤسسة على دراسة حاجات و رغبات عملائها بشكل مستمر ، حتى تكون على

استعداد لإدخال التعديلات الممكنة على منتجها في أي تكنولوجيا، جديدة أو وضع حواجز

لدخول القطاع بالشكل الذي يجعلها الوحيدة على مستواه .

\* البحث الدائم عن قطاعات سوقية جديدة توسع بها نشاطها دون أن تتحول إلى السوق الكلي

**3. مزايا و مخاطر إستراتيجية التمييز و إستراتيجية التركيز:**

**1.3 مزايا و مخاطر إستراتيجية التمايز :**

**1.1.3 مزايا الإستراتيجية<sup>2</sup>:**

✓ اهتمام المستهلك بالمنتج و مواصفاته في حد ذاتها أكثر من اهتمامه بالسعر، مما

يسهل على المؤسسة رفع الأسعار لتغطية التكاليف الكبيرة التي يتطلبها التمييز.

✓ استعمال المؤسسة لولاء العملاء اتجاه منتجها كحاجز قوي أمام منافسها.

<sup>1</sup>- بوحيدر رقية، مرجع سابق، ص 85.

<sup>2</sup> MICHEL porter ,competitive strategy technique for analysing industries and comptitors ,free press édition new York 1980, p 37-38.

- ✓ استخدام المنتج المتميز يحد من ظهور المنتجات البديلة .
- ✓ تنفرد المؤسسة بخصائص معينة اتجاه المنتج، و إخفائها لذلك يشكل حاجزا أمام المنافسين ، فهم لا يستطيعون تقديم منتجات بنفس التميز.
- ✓ ارتفاع الأرباح بسبب رفع الأسعار.

### 2.13 مخاطر الإستراتيجية :

"يمكن القول بأن تركيز الشركة على تقديم منتج متميز قد يؤدي إلى ارتفاع أسعار المنتج بشكل كبير يميز بين منتج الشركة و منتجات الشركات الأخرى، خاصة أن الشركة التي تتبنى هذه الإستراتيجية تقوم بأنشطة مكلفة جدا تنعكس بشكل كبير على الأسعار مما يعني انحصار الحصة السوقية للشركة"<sup>1</sup> .

كما أن هناك سلبيات أخرى تتمثل في<sup>2</sup> :

- التطور التكنولوجي المتواصل يجعل منتجات المؤسسة عرضة للتقادم بسرعة، الشيء الذي يجعلها في بحث متواصل عن التميز، مما يحملها الكثير من التكاليف و يفقدها استقرارها .
- الخطأ في تقدير اهتمامات و توجهات المستهلك يجعل علاوة السعر عبئا عليه فيتحول إلى منتج آخر.
- قد تبالغ المؤسسة في التحسينات و استخدامات المنتج بالشكل الذي يفوق حاجة العميل حيث يدفع علاوة سعر تتعدى القيمة المبحوث عنها، و هو ما يدفعه للبحث عن منتجات تلبي حاجاته بالضبط .

### 2.3 مزايا و مخاطر إستراتيجية التركيز<sup>3</sup>:

**1.2.3 المزايا :** تمنح إستراتيجية التركيز المؤسسة فرصة لإيجاد منفذ في السوق، و من تم استغلاله بواسطة تطوير منتج مبتكر لا غنى للمستهلكين عنه، و تتمتع المؤسسة التي تتبنى هذه الإستراتيجية بالحماية من المنافسين إلى المدى الذي تستطيع من خلاله تقديم منتج أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقديمها ، و تلك القدرة تمنح المؤسسة قوة و ميزة على عملائها

<sup>1</sup> عبد الحكيم عبد الله النصور ، الإداء التنافسي لشركات الادوية الاردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الاقتصاد و التخطيط جامعة تشرين ، اللاذقية ، كلية الاقتصاد ، الجمهورية العربية السورية ، 2009 ، ص 115.

<sup>2</sup> بوحيدر رقية ، مرجع سابق ، ص 78.

<sup>3</sup> رجم نصيب ، مرجع سابق ، ص 14-15.

نظرا لأنهم لا يستطيعون الحصول على نفس المنتج من أي مصدر آخر، و من المزايا الأخرى التي تمتلكها هذه الإستراتيجية أنها تسمح للمؤسسة بالبقاء قريبة من عملائها و الاستجابة لاحتياجاتهم المتغيرة والصعوبة التي تواجهها أحيانا المؤسسة التي تتبنى إستراتيجية التركيز في إدارة عدد كبير من شرائح الأسواق ليست على درجة كبيرة من الأهمية ، حيث أنها عادة ما تنتج كميات صغيرة من المنتجات، و تكاليف إنتاجها غالبا ما تتجاوز التكاليف الخاصة بالمؤسسة المنخفضة التكلفة.

### 2.2.3 المخاطر:

قد تؤدي التكاليف العالية إلى تقليص الربحية، إذا ما وجدت المؤسسة المتبنية للتركيز نفسها مضطرة إلى الإستثمار بمعدلات كبيرة في تطوير وتحديث منتجاتها كي تستطيع دخول المنافسة مع المؤسسات التي تتبنى التركيز ، و ذلك نظرا لإمكانية إنتاج أحجام صغيرة من المنتجات بتكاليف منخفضة .

و من المشاكل الأخرى احتمال الاختفاء المفاجئ لشريحتها السوقية بسبب التغيرات التكنولوجية أو التغيرات التي تطرأ على أذواق المستهلكين و العملاء، و على عكس المنتج الذي ينتهج التمييز بشكل عام لا تستطيع المؤسسة التي تتبنى التركيز الانتقال بسهولة إلى شريحة أخرى نظرا لتركيز مواردها و كفاءاتها على شريحة واحدة أو شرائح قليلة .

### 4. انتقاد الاستراتيجيات والميزات التنافسية لبورتر :

"تعتبر استراتيجيات بورتر من الاستراتيجيات الرائدة في مجال التنافس بين المؤسسات، ولقد لاقت رواجا و نجاحا كبيرين، و قد أكد بورتر في دراسته على ضرورة أن تتبع المؤسسة هذه الاستراتيجيات، ولكن قرن نجاحها بضرورة أن تتبع كل إستراتيجية على حدى لضمان النجاح، إلا أن هناك العديد من المؤسسات التي اختارت أن تتبع استراتيجيين معا استطاعت أن تحقق التفوق التنافسي، وهو الأمر الذي جعل أعمال بورتر عرضة للانتقاد.

فقد أكدت البحوث التجريبية ذلك في صناعة التلفزيون العالمية (الشركات اليابانية) على تحقيق جودة أعلى و أقل تكلفة، كما وجد ميلر 1992 أن الشركات قادرة على تحقيق مزيج بين إستراتيجية التكلفة و التمايز دون تأثير على الأداء المالي، كما يرى بورتر أن كل من إستراتيجية قيادة التكلفة و إستراتيجية التمايز تحقق تفوقا متساويا في حالة إتباع كل منهما

على حدى لكن على عكس ( hambrik 1983 ) فإنه يرى أن إستراتيجية التمايز أكثر ربحية من إستراتيجية التكلفة المنخفضة، فقيادة السوق يميلون أكثر إلى المنافسة على أساس التمييز، كما يرى ( بيترز ونورمان 1982) أن الشركات ذات الأداء العالي في مختلف الصناعات تميل إلى أن تكون موجهة أكثر إلى القيمة للعملاء من التكلفة"<sup>1</sup>.

### خاتمة:

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى التعريف بالتنافسية و تحديد الترابط بينها و بين كل من القدرة و الميزة التنافسية، فقد ظهرت التنافسية على إثر مختلف التغيرات التي حدثت في العالم على مختلف الأصعدة، حتى أنها لم تبقى بين المؤسسات فحسب بل توسعت إلى تنافسية بين القطاعات وحتى بين الدول، إذ لم يعد البقاء للأقوى محليا و إنما تعدى إلى أن يكون الأقوى هو من ينافس ويقدم منتوجا و خدمات عالمية، ولم يعد الزبون الحالي يكتفي بالمنتجات المحلية ، إنما أصبح شغفه إلى منتجات مختلفة ونوعية ترقى إلى مستوى ذوقه الذي ارتفع و ارتقى بدوره، و بالتالي أصبح مواجهة هذه المنافسة ضرورة حتمية على المؤسسات الاقتصادية لا سيما الصناعية منها.

لذلك على المؤسسة و حتى تصنع التميز و تحقق التنافس أن تصنع الاستراتيجيات التنافسية الملائمة لها من خلال فهم لبيئتها، سواء الداخلية بقدرتها على تشخيص نقاط القوة و الضعف في أنشطتها و مواردها المختلفة ، و الخارجية بتمكنها من تحديد الفرص، في استغلال الفرص المتاحة، و تجنب التهديدات المحتملة ،و تحليل البيئة التنافسية بمختلف قواها المؤثرة (المنافسون، الموردون، العملاء ...)، و كذلك محاولة التخلص من نقاط الضعف، أو تقليل آثار التهديدات إلى أدنى حد ممكن، هو ما يسمح بوضع و تطوير خطط و استراتيجيات يمكن أن تحول ذلك إلى مزايا تنافسية.

و تتعدد المزايا التنافسية حسب بورتر وهو الباحث الأول الذي قدم هذا المصطلح و أساليب صناعتها من مؤسسة إلى أخرى، حسب نوع الاستراتيجيات التنافسية المتبعة في ذلك كالتميز

<sup>1</sup> Y.DATTA , a critique of porter's cost leadership and differentiation strategies , oxford business cofférence program june 24-24/2009,st -hugh's collége , oxford universsity , and économics .oxford, uk.p 12-16

في التكلفة، أو ميزة التمايز في المنتج، أو التركيز على منتج أو عدة منتجات معينة، فلكل نوع شروط و عوامل معينة يمكن للمؤسسة أن تنافس بها.

**الفصل الثاني:**

**محاسبة التكاليف من النظام**

**التقليدي إلى الإدارة الحديثة**

## تمهيد:

إن التقدم التكنولوجي الذي يشهده القرن الحديث في جميع الميادين إضافة إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد منتجاتها وشدة المنافسة فيما بينها، انعكس على النظام الداخلي للمؤسسة ، لا سيما نظام محاسبة التكاليف الذي وجب تطويره على إثر ذلك. فلم تستطع الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف مواكبة ما تمليه متطلبات هذه البيئة المتسمة بالتغيرات السريعة وعدم التأكد، كون أن المؤسسة لم تعد قادرة على استيعاب واستعمال معلومات مشوهة في تحديد أسعار منتجاتها، و تخفيض تكاليفها، و التحكم فيها، والتي تؤدي إلى اتخاذ قرارات تضعف من مركزها المالي و موقفها التنافسي ، وإنما أصبح عليها تحديد وضعيتها ومركزها الحقيقي عن طريق تدعيم أنظمتها الداخلية عموماً والمحاسبية خصوصاً بتطبيق نظام أكثر فعالية يتمثل في نظام إدارة التكلفة الحديثة ، و الذي يوفر معلومات صحيحة و دقيقة عن التكاليف و بالتالي اتخاذ قرارات سليمة تجاه استراتيجياتها و قدراتها التنافسية، وهذا من خلال إدارة وتحليل استراتيجي لهذه التكاليف والمتعلقة بمنتجات المؤسسة أو خدماتها.

لذلك سوف نتعرض في هذا الفصل بداية إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وأوجه القصور التي عرفتتها، من خلال تبيان مختلف الانتقادات الموجهة إليها، و ملامح البيئة و التغيرات والمتطلبات التي فرضتها هذه البيئة و المنافسة الحالية، لنصل إلى الأنظمة الحديثة لإدارة التكلفة و مبررات ضرورة التوجه إليها، وتفسير الأدوات التي تعتمد عليها في تحديد و تحليل التكلفة.

المبحث الأول: مفاهيم عن التكلفة و النظم التقليدية لاحتساب التكاليف.

المطلب الأول: عموميات حول التكلفة و نظام محاسبة التكاليف.

### 1. نشأة محاسبة التكاليف:

عرف الفكر المحاسبي تطوراً مرّ بعدة مراحل قديمة قدم وجود الإنسان و استعماله لعمليات العدّ و القياس البسيطة، الأمر الذي جعل المحاسبة تتطور من مفاهيم بسيطة إلى مفاهيم حديثة، ومن بين هذه المفاهيم فقد عرّفت المحاسبة على أنّها "علم ترجمة الأحداث الإقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير و التفسير للمعلومات المالية، فيما يتعلق بالنتائج و تخصيص الموارد واتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

وقد وصل هذا التطور خاصة و أن العالم أصبح قرية صغيرة تتداخل فيها الأحداث الإقتصادية إلى ضرورة توحيد المبادئ المحاسبية، لجعل المعلومة أكثر واقعية وإعطاء صورة حقيقية عن التقارير المالية للمؤسسات. "حيث ظهر النظام المالي والمحاسبي مع أوائل السبعينات (70)، والذي يحمل مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الموحدة "IASC" (International Accounting Standards Comitee)، ليصبح تطبيقها إجبارياً بالنسبة لكافة المؤسسات المسعرة (المسجلة في البورصة) ابتداءً من 01 جانفي 2005"<sup>2</sup>. فالمحاسبة بالنظر إلى هذه المعايير "ليست وسيلة لتنظيم سلوك البنوك والمؤسسات فحسب، و لكن وسيلة لقياس النشاط الإقتصادي" و في هذا الصدد "سعت الجزائر نحو تطبيق الإفصاح المحاسبي المالي (SCF) ابتداءً من 2010/01/01"<sup>3</sup>.

إن التطورات التي حصلت على مستوى الفكر المحاسبي، صادفت أيضاً تطورات في الطرق المستعملة في عمليات الإنتاج، و الخدمات من عمليات يدوية بسيطة إلى عمليات معقدة، و ازدياد بذلك حدّة المنافسة خاصة مع بدايات القرن 20، إضافة إلى قصور المحاسبة العامة

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، بغداد، 2008، ص 41.

<sup>2</sup> ALAZARD claude , Sabine Séparie, **Contrôle de gestion manuel et application**, Dunod, Paris, 2004, P 21, 22.

<sup>3</sup> يرقى حسين، عمر عبد الصمد، "متطلبات الانتقال إلى الإفصاح المحاسبي وفق النظام المالي، جامعة المدينة، الملتقى الدولي حول المعايير المالية و المحاسبية بين إلزامية التطبيق و تحديات المحيط 29 . 30 نوفمبر 2010، جامعة سيدي بلعباس.

في تقديم البيانات و التقارير اللازمة في أوقات قصيرة. كل هذا أوجب ضرورة الإهتمام بفرع جديد من المحاسبة و هو محاسبة التكاليف، و ذلك لأغراض التسيير و اتخاذ القرارات، فظهرت على إثر ذلك عدة كتابات منها "كتاب بالفسكي" (A. Ballwske) عام 1877 باسم "الحساب لمصانع الآلات"، وضح فيه علاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل، و كتاب "التفكير التكاليفي الحدي" عام 1899 للعالم الألماني "شمالنباخ" (E. Schmalenbach) الذي قسم التكاليف إلى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة. إلا أن الإهتمام الفعلي بنظرية محاسبة التكاليف و استخدامها إداريا لأول مرة كان في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1936<sup>1</sup>، خاصة مع ظهور الإدارة العلمية على يد مجموعة من الإقتصاديين أشهرهم "تايلور" و "امرسون"، حيث ركزت محاسبة التكاليف على إبراز مراكز التكلفة بحسابها لمختلف التكاليف بطرق متعددة، وفق منهج علمي و عملي تزود من خلاله المؤسسة بمختلف المعلومات اللازمة، الأمر الذي ساهم في تعزيز مراكز الربح. "وبزيادة تطور وسائل التحليل التكاليفي بعد الحرب العالمية الثانية لخدمة الأساليب الرياضية و الرقابة و اتخاذ القرارات أدخل تحليل التعادل، وأدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لترفع مستوى الدقة في المعلومات التكاليفية، و قد ساعد على ذلك استخدام الحاسبات الإلكترونية، و منذ بداية الستينات (60) زاد الإهتمام بالتكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشأة"<sup>2</sup>.

ولا زال الإهتمام بنظام محاسبة التكاليف، فمع بداية الثمانينات بدأت البدايات الفعلية لطرق حديثة ولو أن جذورها تمتد إلى مستويات قبل ذلك، و هي محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" (Activity Based Costing)، بهدف تحديد التكلفة بالشكل الدقيق والذي يسمح باتخاذ القرارات الصحيحة.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان 2009 ص 36.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 37.

## 2. ماهية محاسبة التكاليف:

تعددت التعاريف حول محاسبة التكاليف و اختلفت إلا أن المضمون نجده مشتركا بحيث يتلخص في كونها أداة تسييرية بحتة تساعد في تحقيق الأهداف التنظيمية، حتى أننا نجد مصطلح محاسبة التكاليف بعدة تسميات كالمحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير، المحاسبة الإدارية، المحاسبة التحليلية للتسيير و كانت تسمى المحاسبة الصناعية في بدايتها.

ففي رأي البعض: "المحاسبة التحليلية هي أداة للتسيير تسمح من خلال تحليل العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة بالمراقبة و اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

و"تعتبر المحاسبة التحليلية أداة من أدوات الإدارة الحديثة، و هي عبارة عن تقنية لمعالجة المعلومات المستمدة من المحاسبة العامة، و خاصة الأصناف 3، 6، 7، 8، بالإضافة إلى معلومات إضافية أخرى تعمل على تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج على أساسها يتخذ مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، كما تقوم بدراسة و مراقبة المر دودية و تحديد فعالية التنظيم"<sup>2</sup>.

"و قد عرّف معهد محاسبي التكاليف الإدارية في إنجلترا محاسبة التكاليف بأنها تطبيقات الكلفة و مبادئ حسابات التكاليف، الطرق و التقنيات لعلم و فن أساليب التحقق من التكاليف و السيطرة عليها و مراقبتها و تحديد مقدار و عرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية"<sup>3</sup>.

يظهر من خلال التعاريف السابقة أن محاسبة التكاليف تعمل وفق مجموعة من المراحل و الإجراءات المنظمةة و بالتالي فهي نظام للتكاليف قد يكون يدويا أو آليا حسب درجة استيعاب المؤسسة لمدى أهميته ، و كذا حسب التنظيم الإداري حيث أن تطبيق محاسبة التكاليف يتطلب تنظيما إداريا مرنا و غير مركزي و الإعتماد على تكنولوجيا حديثة لأداء دوره بكل فعالية من حيث إنتاج و إيصال المعلومات الضرورية في الوقت المناسب. فكلما تحقق ذلك كلما كانت التقارير الناتجة عنه على درجة عالية من الثقة تفيد في تفعيل العملية التسييرية و تحقيق الأهداف التنظيمية.

<sup>1</sup> ALI Sahraoui, **la comptabilité analytique**, cours et études de cas, berti edition, Alger 2000 p5

<sup>2</sup> محمد بوخمخيم، التسيير المحاسبي المالي، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2007. ص 136

<sup>3</sup> عماد الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع 2008، الأردن، ص 13.

### 3. أهداف محاسبة التكاليف:

➤ قياس تكلفة الوحدة المنتجة و هو الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يختلف نظام قياس تكاليف الإنتاج من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط الصناعي ، "فهناك مثلا نظام تكاليف المراحل الذي يستعمل في المؤسسات التي تتميز صناعاتها بدورة إنتاج قصيرة ، وذات الإنتاج النمطي المستمر كصناعة الورق مثلا ، حيث يتم تقسيم المصنع إلى أقسام إنتاجية لكل قسم إجراء عملية صناعية معينة لإنتاج منتج معين ، ويعتبر القسم في هذه الحالة ، بمثابة مرحلة إنتاجية مميزة ، كما هناك أيضا نظام الأوامر الذي يطبق على الصناعات التي تنتج مواصفات خاصة وفقا لطلبات العملاء و في دورة إنتاج قصيرة ، والنوع الآخر من هذه الأنظمة هو نظام تكاليف العقود طويلة الأجل يطبق هذا النظام وفقا لطلبات كما في النظام السابق ، و لكن الاختلاف يكون في المدة فهنا تكون أطول حيث قد تتجاوز الفترة المالية"<sup>1</sup> .

➤ و إضافة إلى الهدف الرئيسي ، فقد حدد النظام المحاسبي الموحد أربعة أهداف لمحاسبة التكاليف و هي كالآتي<sup>2</sup>:

➤ إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية.

➤ توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام و غير التام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية ، و ذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.

\* توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية و مراكز التكلفة.

\* المساعدة على رسم السياسات و اتخاذ القرار على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 210 ... 217.

<sup>2</sup> علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، بدون سنة، ص210.

#### 4. التكلفة و سعر التكلفة:

بما أن موضوع محاسبة التكاليف هو التكلفة ، فلا بد أن نتطرق إلى مفهوم هذه التكلفة وكيفية حسابها و تصنيفاتها.

#### 1.4 التكلفة:

" الكلفة هي مجموعة من القيم التي يضحى بها على مستوى قسم معين خلال مراحل معينة للحصول على منتج أو خدمة معينة. و يعرفها المخطط المحاسبي على أنها مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر معين، و هذا العنصر قد يكون منتوجا أو وظيفة. كما أن التكلفة لها ثلاث مميزات مستقلة عن بعضها البعض، مجال التطبيق، وقت الحساب، المحتوى"<sup>1</sup>.

#### 2.4 سعر التكلفة:

هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية و تحسب فيها مصاريف البيع، حيث أن سعر التكلفة يكون كما يلي في<sup>2</sup>:

المؤسسة التجارية = تكلفة الشراء + مصاريف التوزيع.

المؤسسة الصناعية = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع.

المؤسسة الخدمية = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم المقدمة.

"و عادة ما يتم إحتساب سعر التكلفة من أجل مقارنته بسعر البيع و تحديد هامش الربح"<sup>3</sup>.

كما أن الهامش يحسب وفق المعادلة التالية<sup>4</sup>:

الهامش = سعر البيع - سعر التكلفة

#### 3.4 تصنيفات التكلفة:

#### 1.3.4 تصنيف التكاليف حسب الوظيفة<sup>5</sup>:

و نقصد بها تصنيف التكاليف المتعلقة بكل وظيفة في المؤسسة و ربطها بها بهدف تحديد تكلفة كل وظيفة و نجد:

<sup>1</sup> ALAZARD claude, Sabrina Séparie, Op.Cit, P 119, 120.

<sup>2</sup> محمد بوخمخيم، مرجع سابق، ص 137.

<sup>3</sup> RENE Démostère et autres, **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, Dunod, Paris, 2006, P 274.

<sup>4</sup> LIONEL dupont, **La gestion industrielle**, édition hermes, paris, 1998, P 28.

<sup>5</sup> ABDELLAH Boughaba, **Comptabilité analytique**, Berti éditions, Alger, 1994, P 12.

وظيفة التمويل: أعباء التمويل أو الشراء.

وظيفة الإنتاج: أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية.

وظيفة التوزيع: أعباء التوزيع (المبيعات).

وظيفة الإدارة: أعباء الإدارة.

وظيفة التمويل أعباء التمويل.

#### 2.3.4 التصنيف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة:

تقسم التكاليف وفق هذا التصنيف إلى<sup>1</sup>:

- تكاليف مباشرة: و هي العناصر التي يتم تحميلها مباشرة على المنتج، و أهم هذه العناصر

هي المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصاريف المباشرة.

- تكاليف غير مباشرة: و هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالمنتج والتي لا

يمكن تحميلها مباشرة على الإنتاج، و إنما تستند إلى عمليات وسيطة لذلك مثل المواد غير

المباشرة مثل الصمغ في صناعة الأثاث، حيث لا تحمل مباشرة بالوحدة المنتجة، و الأجور

غير المباشرة و التي تدفع للذين يكون عملهم غير مباشر بالوحدة المنتجة مثل المشرفين على

الأقسام في المؤسسة، والمصاريف غير المباشرة مثل مصاريف الكهرباء، الهاتف ...

#### 3.3.4 تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج:

هنا نميز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة.

- التكاليف المتغيرة: و هي مجموع التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط، فتزيد بزيادته و

تنقص بنقصانه مثل أجور العمال، المشتريات، المواد الأولية ...

- التكاليف الثابتة: لا تتغير بتغير حجم النشاط مثل الإهلاكات، و لكن دون تجاوز الحد

الأقصى، لأن هناك حالات تغير فيها مثل تغير بنية المؤسسة أو إنشاء ورشات جديدة.

- التكاليف شبه المتغيرة: تحتوي على جزء ثابت و جزء متغير مثل المرتبات للعاملين،

تحتوي على أجر ثابت و أجر متغير.

#### 4.3.4 تصنيف التكاليف حسب الفترة الزمنية:

- التكاليف الحقيقية: و تسمى أيضا التكاليف التاريخية أو المحاسبية، و هي التي تقع فعلا.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة بين النظرية و التطبيق، دار الحامد، الأردن، 2006، ص 36 - 37.

- التكاليف التقديرية أو المعيارية أو النموذجية: و هي التكاليف التي تحدد مسبقا قبل بدء الحسابات على أساس علمي و عملي.

#### 5.3.4 التصنيف حسب علاقتها بالرقابة<sup>1</sup>:

- التكاليف الخاضعة للرقابة: و هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها و تحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة، وضمن مستوى إداري معين، و خلال فترة زمنية معينة. و من أمثلة هذه التكاليف: التكاليف الثابتة.

- التكاليف غير الخاضعة للرقابة: و هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها ضمن مستوى إداري معين، و من أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

#### 4.4 مكونات التكلفة و سعر التكلفة:

"من بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط تستعمل في المحاسبة التحليلية و هو الأعباء المعتبرة، و آخر يدخل في محاسبة التكاليف و هو الأعباء غير المعتبرة، و هناك أعباء أخرى تضاف إلى المحاسبة التحليلية غير موجودة ضمن أعباء المحاسبة العامة، و تسمى بالأعباء أو العناصر الإضافية.

فبالنسبة للأعباء المعتبرة (المحملة) هي الأعباء التي تحسب ضمن سعر التكلفة، و هي الأعباء التي تدخل ضمن عملية التشغيل الحقيقي<sup>2</sup>. أما الأعباء غير المعتبرة<sup>3</sup> هي التي لا تدخل ضمن مكونات التشغيل العادي، و هي أعباء خارج الإستغلال.

وأعباء متعلقة بالإستغلال و لكن ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل الرسوم المسترجعة، مخصصات المؤونات الإستثنائية، مصاريف إعداد اللافتات ... إلخ. والعناصر الإضافية<sup>4</sup> هي أعباء ذات صفة نظرية و تسمى بالعناصر الإضافية لأنها ضمن مصاريف المحاسبة العامة، و لا تدخل في تقييم عناصر الأصول في الميزانية ولكنها تدمج في تكاليف المحاسبة التحليلية و هي مبلغ الفائدة و مكافأة عمل المستغل.

<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 42 - 43.

<sup>2</sup> محمد بوخمخيم، مرجع سابق، ص 140.

<sup>3</sup> C. C RAUL et, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, édition Dunod, Paris, 1982, P 22.

<sup>4</sup> بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1998، ص 130 - 131.

## المطلب الثاني: نظريات و طرق حساب التكلفة:

هناك عدة طرق لقياس أو حساب تكلفة الوحدة المنتجة، حيث أن كل طريقة تتميز عن الأخرى في اختيارها لنوع الأعباء في تحميلها على المنتج، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة و تتمثل هذه الطرق في:

### 1. الطرق الإجمالية (الكلية):

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية التي يطلق عليها مصطلح طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، و كذلك طريقة مراكز التكاليف إلى سنوات الثلاثينات، وتم تحسين استعمالها في نهاية الأربعينات.

طريقة التكلفة الكلية هي طريقة لحساب التكلفة و ذلك بالفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، حيث أن الأعباء المباشرة تحمل مباشرة على سعر التكلفة، و لكن الأعباء غير المباشرة هي التي تطرح مشكل حيث تستدعي عمليات وسيطة للتحميل، عن طريق تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)، إذ أن هذا القسم هو الذي يسمح بتحميل التكاليف غير المباشرة إلى حساب التكلفة و سعر التكلفة باستعمال وحدات العمل أو القياس.

### 1.1 آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة:<sup>1</sup>

#### 1.1.1 تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة:

منها أقسام أساسية تتعلق بنشاط المؤسسة كقسم الشراء ، التوزيع ، البيع وأقسام ثانوية أو مساعدة كالإدارة ، المالية ، الصيانة ، الطاقة ، يسمح هذا التقسيم بتحميل التكاليف الغير مباشرة كما يسمح بمعرفة مراكز التكلفة، وبالتالي مراكز المسؤولية الأمر الذي يساعد في عملية الرقابة.

#### 2.1.1 تحديد وحدات العمل أو القياس:

تدعى مفاتيح التوزيع وهي أداة لتوزيع الأعباء الغير مباشرة بين أقسام المؤسسة ، حيث يعتمد في تحديد هذه المفاتيح على دراسات إحصائية تسمح باختيار وحدة القياس الملائمة لطبيعة نشاط القسم.

<sup>1</sup>-YVES de rongé, Karine cèrréda, **contrôle de gestion**, Pearson éducateur, France 2007, p33, 34.

### 3.1.1 توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

التوزيع الأولي : هو توزيع الأعباء حسب طبيعتها (كل أعباء الصنف 6) بين مختلف أقسام المؤسسة مساعدة ورئيسية.

التوزيع الثانوي : يقصد به توزيع الأقسام المساعدة بين بعضها البعض وبين الأقسام الرئيسية ، ويجب أن يكون مجموع التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة مساويا للصفر ، كما أن هناك أنواعا للتوزيع الثانوي:

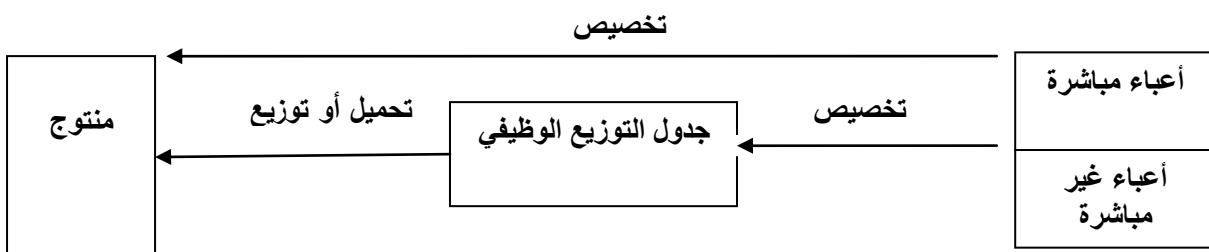
\* التوزيع التنازلي : يتم في هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا، ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

\*التوزيع المتبادل : تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات ، فيما بين الأقسام المساعدة ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية.

### 4.1.1 تحميل أعباء الأقسام الرئيسية:

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية ، وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفًا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن تم تتم عملية تحميل الأعباء الغير مباشرة بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.و الشكل التالي يوضح الية عمل هذه الطريقة:

الشكل رقم (09): آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة.



وحدات القياس بالحجم (ساعات اليد العاملة ، ساعات الآلة)

Source : BRIGITTE Doriath, comptabilité de gestion, dunod, 2eme édition

Paris, 2001 p74.

## 2. الطرق الجزئية:

بالموازاة مع الطرق الإجمالية هناك عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة والمباشرة و غير المباشرة، حيث تعمل هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، و نذكر منها:

### 1.2 طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

"يرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى "Harry Lawrence Gant" المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل الذي عرض هذه الطريقة عام 1915"<sup>1</sup>.

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تركيب الكلفة الحقيقية و تحديد النتيجة التحليلية عن طريق التركيز أساسا على ربط الأعباء الثابتة بتغيرات النشاط من أجل تحليل عقلاني لنتائج المؤسسة، لهذا الغرض تضرب الأعباء الثابتة في "المعامل الذي يساوي النشاط الحقيقي (الفعلي) / النشاط العادي، حيث أن النشاط الفعلي هو ما تم تحقيقه و النشاط العادي هو ما يتوقع إنجازة، هذا المعامل يسمى معامل التحميل العقلاني و الذي يكون أقل من الواحد في حالة انخفاض في النشاط الحقيقي عن النشاط العادي، و أكبر من الواحد في حالة ارتفاع في النشاط الفعلي عن النشاط العادي"<sup>2</sup>.

فإذا كان معامل التحميل العقلاني  $> 1$ ، فإن هناك فرق في التحميل سالب، و هذا يعني أن هناك تكلفة بالنسبة للمؤسسة، و في هذه الحالة لم تستعمل المؤسسة طاقتها بشكل عادي.

فرق التحميل = تكلفة ثابتة محملة عقلانيا - تكلفة ثابتة فعلية.

و التكلفة المحملة عقلانيا = تكلفة ثابتة فعلية × معامل التحميل العقلاني.

و في حالة ما إذا كان  $< 1$ ، فإن هناك فرق في التحميل موجب، و هذا يعني أنه يوجد ربح أو فائض، أي في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية.

أما إذا كان معامل التحميل العقلاني يساوي  $= 1$ ، فهذا يعني أنه لا يوجد فرق في التحميل، أي أن النشاط الفعلي قد بلغ النشاط العادي أو الطبيعي المتوقع.

<sup>1</sup> HONRI bouquin, **Les enjeux d'une normalisation privé de la comptabilité de gestion**, un aspect oublié de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, n° 217, 1995, P 67.

<sup>2</sup> GOUJER et autre, **comptabilité et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2001, P 160.

وتتم معالجة هذه الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح ، و طرحه من النتيجة في حالة خسارة، و ذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق هذه الطريقة حيث يحسب سعر التكلفة كما يلي:

تكلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة +تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.

تكلفة الإنتاج المحملة عقلانيا = التكلفة المباشرة الأولية + أعباء غير مباشرة متغيرة+ الجزء المستغل من التكاليف الغير مباشرة الثابتة المحملة عقلانيا.

سعر التكلفة المحمل عقلانيا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلانيا.<sup>1</sup>

## 2.2 طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت هذه الطريقة و تطورت في المؤسسات الأمريكية، حيث تعد أكثر ملاءمة من الناحية التحليلية و التسيير مقارنة بالطريقة الكلية (الأقسام المتجانسة) و إيجاد المؤشرات التي تستخدم في مجالات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ...إلخ.

تعتمد هذه الطريقة على تحليل الأعباء المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة و حساب الهامش على التكلفة المتغيرة في إيجاد نقطة عتبة المردودية والتي عرفت على أنها: "عتبة المردودية أو نقطة التوازن أو رقم الأعمال الحرج (chiffre d'affaire critique) هي رقم الأعمال الذي على المؤسسة تحقيقه حتى يستطيع الهامش الإجمالي تغطية على الأقل التكاليف الثابتة"<sup>2</sup>.

و تعمل هذه العتبة على تحليل العلاقة بين تكاليف وحجم النشاط ، حيث تبين حجم النشاط الذي تبدأ عنده المؤسسة في تحقيق الأرباح وتهتم الإدارة بحسابها من أجل معرفة ما هي الكمية التي يجب بيعها حتى تتمكن المؤسسة من تغطية مجموع تكاليفها ، كما تسمى أيضا بنقطة الصفر حيث تكون النتيجة معدومة عند مستوى ذلك النشاط ، ويعبر عنها بعدة علاقات فنجد حسابها كالتالي:

<sup>1</sup> DUBRELLE Louis, Jourdain Didier, *comptabilité analytique de gestion*, Dunod, Paris, 2000, P 223.

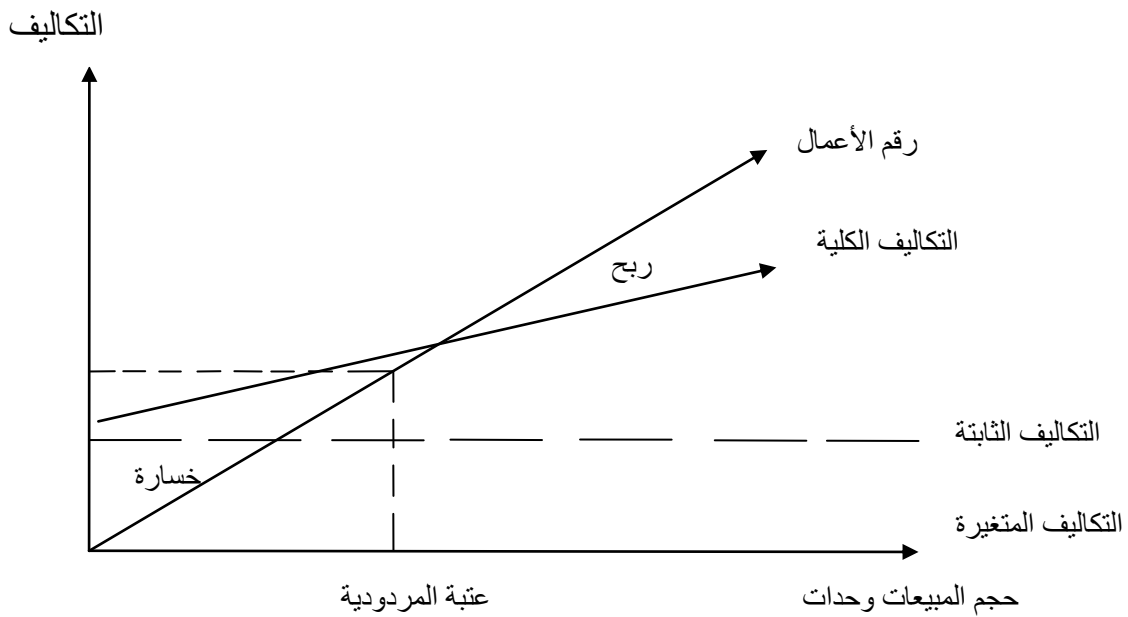
<sup>2</sup>- GUEDJ Norbert, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, édition d'organisation paris 2001.p161, 162.

عتبة المردودية = رقم الأعمال / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة<sup>1</sup>

و تعني هذه العلاقة أن رقم الأعمال الحرج هو رقم الأعمال الذي يسمح بتحقيق هامش على التكلفة المتغيرة بمبلغ مماثل لمجموع التكلفة الثابتة وفي هذه الحالة فإن النتيجة = 0. وتحسب أيضا بالكمية:

عتبة المردودية = رقم الأعمال / (سعر البيع الوحدوي - تكاليف المتغيرة الوحدوية)<sup>2</sup>

### الشكل رقم (10): التمثيل البياني لعتبة المردودية.



**المرجع:** محمد تسيير الربحي، محاسبة التكاليف، شركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، جمهورية مصر العربية، 2009 ص49.

يظهر هذا البيان أن عتبة المردودية تتحقق عندما يقطع مستقيم رقم الأعمال مستقيم التكاليف الكلية، هذا يعني أن هذه النقطة تحدد الحجم الضروري للنشاط الذي يجب على المؤسسة بيعه حتى تدخل في منطقة الأرباح، أما المنطقة التي قبل التقاطع فهي منطقة الخسارة.

ونستطيع حصر استعمالات هذا النموذج في:

\* المساعدة في تحديد أدنى مستوى للنشاط بفضل استعمال تحليل التعادل فيمكن

<sup>1</sup>-CHRISTIAN, Hoarau, *comptabilité et management*, édition Foucher, France, 2000 p248.

<sup>2</sup>.Idem,p248

للمؤسسة معرفة أقل مستوى إنتاجي أو مستوى المبيعات حيث تستطيع من خلال ذلك أن تقرر ما إذا كانت تستمر في السوق أو وقف الإنتاج والخروج من السوق.<sup>1</sup>

\* اتخاذ قرارات استثمارية .

\* إن اتخاذ القرارات المتوقعة على تحديد عتبة المردودية يكون من خلال حساب مجموعة من المؤشرات مثلا:

\* هامش الأمان:<sup>2</sup> يعبر هذا الهامش عن رقم الأعمال الذي يتجاوز عتبة المردودية والذي يحدد بالمعادلة التالية:

هامش الأمان = رقم الأعمال الفعلي - عتبة المردودية

كما يمكن التعبير عن هذا الهامش نسبيا :

نسبة هامش الأمان (مؤشر الأمان) = (هامش الأمان / رقم الأعمال) × 100.

يسمح الهامش بقياس درجة خطر المؤسسة حيث كلما كان الهامش مهما كلما تقلص الخطر ، كما أنه يدل على ما إذا كانت المؤسسة مربحة أم لا<sup>3</sup>.

فعلى ضوء ذلك تستطيع المؤسسة تقسيم نشاطها واتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة.

### 3.2 طريقة التكلفة الهامشية (الحدية):

"هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو النقصان في التكاليف الكلية إثر النقصان في الإنتاج بوحدة واحدة"<sup>4</sup>.

"و يرجع أول استعمال لمفهوم التكلفة الهامشية إلى قانون الربيع التفاضلي لـ " Hobert

Malthus، و الذي كان مستغلا من طرف الإقتصاديين، ثم استعمل من طرف المحاسبين

نظرا لما يمكن أن يعود له بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي من جهة

أخرى"<sup>5</sup> و هي تعتبر تكاليف إقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية، و إنما تحسب

من أجل توضيح القرارات ، فهي تعتبر ملائمة للقرارات خاصة عندما يتعلق الأمر باتخاذ

<sup>1</sup>-حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة الشلف مجلة إلكترونية، ص20.

<sup>2</sup>- رحمون هلال المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، فرع نقود ومالية، الجزائر، 2004-2005 ، ص211

<sup>3</sup>-CHRISTIAN, Hoarau, op cit p251.

<sup>4</sup> DUBRELLE Louis, Jourdain Didier, **comptabilité analytique de gestion**, Op, Cit, P 263.

<sup>5</sup> رحمون هلال، مرجع سابق، ص226.

قرار شراء آلة جديدة ، المناولة، تخفيض سعر البيع ، رفع الإنتاج، حيث تعمل المؤسسة على قياس كم سيكلف وما هي الإيرادات التي سوف يحققها مثل هذا القرار<sup>1</sup>. كما أن التكلفة الهامشية تعد مهمة جدا فيما يخص قرار قبول أو رفض طلبه ما كما أن قرار مثل هذا يستدعي مراعاة ما يلي<sup>2</sup>:

- تحليل كمي للتكاليف.

- أثر هذه العملية على أسعار المؤسسة في الفترة القصيرة والطويلة الأجل حيث تفيد في استعمالها كمعلومات من أجل اتخاذ قرارات هامة.

### 3. طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية ، النموذجية):

"ظهرت التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، و كانت مركزة في بداية الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا لتشمل كل الأعباء الأخرى كالمواد الأولية، الطاقة و مصاريف التصنيع الأخرى"<sup>3</sup>.

"التكلفة المتوقعة هي تكلفة محددة مسبقا للحصول على الإنحرافات لإستعمالها في مراقبة التسيير، و تسمى بالتكلفة المعيارية لأنها تقوم على تحليل تقني و إقتصادي في نفس الوقت، حيث أن الهدف الأول للمعايير هو مراقبة تكاليف الإنتاج من خلال الإنحرافات، كما يمكن أن يكون لها استعمالات أخرى"<sup>4</sup>.

"و هذه الإنحرافات تكون بين التكاليف المعيارية (المتوقعة) و التكاليف التاريخية (الحقيقية) و حسابها يكون وفق المعادلة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{التكلفة الحقيقية التاريخية} - \text{التكلفة المتوقعة}"<sup>5</sup>$$

وتتحدد التكلفة المعيارية للإنتاج بضرب وحدات الإنتاج الفعلي في التكلفة المعيارية للوحدة"<sup>1</sup>. كما أن هناك أساسا ثلاث عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.

<sup>1</sup> GUYAUBERE Thierry, MULLER Jaques, *Comptabilité de gestion* 2ème édition cedex10, paris 2000

<sup>2</sup> حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 198.

<sup>3</sup> TOUFIK Saada et autres, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 2ème édition, Librairie Viubert, Paris, 1998P 148.

<sup>4</sup> Idem, P 148.

<sup>5</sup> ABDELLAH Boughaba, *Comptabilité analytique, D'exploitation*, Berti éditions, Alger, 1998, P 343.

وعرفت أيضا على "أنها تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المتصلة، و يتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية و تهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط و الرقابة، و اتخاذ القرارات"<sup>2</sup>.

### مراكز المسؤولية:

إن محاسبة التكاليف بصفة عامة و محاسبة التكاليف المعيارية بصفة خاصة تتطلب توفر نظام محاسبة المسؤولية، من أجل تحقيق نظام سليم للرقابة و تقييم الأداء ، حيث ينظر للوحدة الاقتصادية ككل على أنها مجموعة من مراكز المسؤولية ، و يتم تجميع في كل مركز مختلف الأنشطة و العمليات المتجانسة ، ليقارن بعد ذلك أداء هذه المراكز بالأهداف المحددة مسبقا ، و من هذه المراكز نجد "مركز التكلفة حيث يتم قياس أداء هذا المركز بالتركيز على تكاليف المخرجات فقط، و بالتالي يتم مقارنة التكاليف الفعلية له مع التكاليف التقديرية (المحددة مقدما وفق للموازنة) لفترة زمنية معينة"<sup>3</sup>. كما "و يتم في المنشآت الصناعية معاملة مراكز الإنتاج كمراكز تكلفة ، حيث أن نطاق سلطة المسؤول عليها تنحصر في اتخاذ قرارات تؤثر على التكلفة. و إذا أصبح كذلك مسؤول تحقيق إيراد أي اتخاذ قرارات تؤثر على التكلفة و الإيرادات ، فإنه يعامل كمركز ربحية لأن قراراته تؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية، وإذا اتسع نطاق المسؤولية بحيث أصبح للمدير حق شراء الأصول ، فإنه يعامل كمركز استثمار"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زينات محمد حرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 66.

<sup>2</sup> محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1980، ص 51.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري و النظم التطبيقية، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، مصر،

1997، ص 61 - 62.

<sup>4</sup> زينات محمد حرم و آخرون، مرجع سابق، ص 63.

**المبحث الثاني: التوجه إلى إدارة حديثة للتكاليف في ظل المنافسة K و البيئة الاقتصادية الحالية.**

إن أنظمة التكاليف التقليدية والحدود التي عرفتها بحيث لم تعد تخدم البيئة الحالية و متغيراتها، و لم تعد تخدم المنافسة، أدى إلى ضرورة التوجه إلى أنظمة محاسبة وإدارة تكلفة حديثة، بحيث تأخذ هذه التكلفة بعداً استراتيجياً يؤدي إلى مواكبة البيئة لا سيما التنافسية منها، وبالتالي صناعة التميز في الأخير.

**المطلب الأول: الانتقادات الموجهة لأنظمة التكلفة التقليدية، و ملامح البيئة الحديثة.**

**1. التطورات في بيئة التصنيع الحديثة، وأثرها على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف<sup>1</sup> :**

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وانتشار ما يسمى بالبيئة الصناعية الحديثة، فظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة، وحصلت تطورات جذرية بحيث انتشر استخدامها ومنها: نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى وجود فجوة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبيئة تطبيقها، مما استوجب ضرورة تطوير أدواتها وأساليبها حتى تتلاءم مع ظروف بيئة وتقنيات الإنتاج الحديثة، وقد أثرت تلك النظم على مفاهيم وإجراءات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الجوانب التالية:

- الانتشار السريع للتكنولوجيا والمعرفة التي تمثلت في استخدام الآلات بدلاً من الأيدي العاملة، والتي أدت إلى أن يتم تنظيم الدورة الإنتاجية بناء على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد، والتخطيط للمنتجات والأرباح والتكاليف لإدارة دورة الحياة الأقصر للمنتوج و مواجهة التغيرات السريعة.

- انخفاض تكلفة العمل المباشر.

<sup>1</sup> حمد محمود شحدة زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير 2013 ص 41-40.

-زيادة العمالة والتكاليف غير المباشرة.  
-انعدام العلاقة المباشرة بين حجم الإنتاج وعنصر العمل البشري، مما أدى إلى انخفاض نسبة التكاليف المتغيرة بحيث تكاد تقتصر على عنصر المواد.  
-زيادة تكلفة التجهيزات الآلية ومن ثم زيادة التكلفة الثابتة.  
-زيادة مستويات الجودة نتيجة الاعتماد على التجهيزات الآلية دون تدخل العنصر البشري، وبالتالي الحاجة إلى مقاييس ومؤشرات للرقابة على الجودة.  
-انخفاض مستويات المخزون نتيجة الجدولة الآلية والمناولة الآلية للمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.

-يتطلب التدعيم المستمر لتحسين وتطوير الجودة مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تقيس الجودة بحيث تكون لها نفس أهمية ومكانة المقاييس المالية.  
-اشتداد حدة المنافسة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية.  
-زيادة الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية للشركة.

-التغير في أذواق المستهلكين وتحديد أولوياتهم حيث يطلب المستهلكون الأكثر تعقيداً منتجات ذات مستويات جودة أفضل، و أسعار يمكن تحملها ، أدى ذلك إلى استنتاج أن سياسات خفض الجودة أو رفع الأسعار كأساس لزيادة الربحية لا يمكن اعتبارها سياسات ناجحة خاصة في الأجل الطويل.

## 2. تقييم الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد<sup>1</sup>:

أشار Kaplan & Cooper إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ القرارات بناء على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف ، مما قد يترتب على تلك القرارات نتائج سلبية ، تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمنشأة.

ولقد أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى اضطراب العديد من الشركات إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف ، ذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة ، نظراً لأن نظم التكاليف التقليدية قد تم تصميمها في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج ،ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحصيل التكاليف

<sup>1</sup> صالح عبد الرحمن المحمود ،محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد .www.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf. ص 14،15،16.

الإضافية ، وهذا لم يعد ملائماً في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر، ويمكن تناول أثر بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها أهداف محاسبة التكاليف، هيكل التكلفة، مراكز التكلفة، أسس التحميل، نظريات التكاليف، تقارير التكاليف، فترة التكلفة، طريقة احتساب التكلفة.

**1.2 أهداف محاسبة التكاليف :** تستخدم المنشآت محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات الفرعية بغرض تحقيق بعض الأهداف والتي من أهمها:

• **احكام الرقابة على تكاليف الإنتاج :** تهدف عملية الرقابة إلى منع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة بما يحقق خفض التكاليف . وعلى الرغم من أهمية هذا الهدف إلا أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة قد اختلفت أساليب وأدوات الرقابة على التكاليف حيث انخفضت أهمية ودور المقاييس والمؤشرات المالية ، وزادت أهمية استخدام المقاييس والمؤشرات غير المالية مثل: الجودة ، ودرجة رضا العملاء ، ومدى استغلال المساحة المتاحة ...إلخ.

• **توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية :** في ظل نظم التكاليف التقليدية يتم تقييم المخزون بهدف اعداد القوائم المالية . أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، وفي حالة تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بالضبط (JIT) تنعدم الحاجة إلى وجود مخزون وبالتالي تنخفض أهمية هذا الهدف من أهداف محاسبة التكاليف.

• **المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تنسم به من حدة المنافسة ، تصبح الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة ، ومن تم أصبحت محاسبة التكاليف مسؤولة عن توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة ، فالنموذج التقليدي لا يوفر المعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات الاستراتيجية ، حيث أنه في ظل البيئة التنافسية العالمية يكون الاهتمام موجهاً أساساً إلى جودة المنتجات وعلاقتها بالإنتاجية سواء كان ذلك فيما يتعلق بالمنتجات أو الخدمات ، كما يعتبر قياس الجودة والتقرير عنها والرقابة عليها أحد أهم أهداف نظام التكاليف.

وعلى ضوء ما سبق فإنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما يتولد عنها من بيئة المنافسة يكون الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو إدارة التكلفة . وكذلك يتم إعادة ترتيب أهداف محاسبة التكاليف وفقاً لأولوياتها لتصبح:

-المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات.

-إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج.

-توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية.

**2.2 هيكل التكلفة :** من أهم سمات البيئة الصناعية الحديثة تزايد درجة الآلية ، وترتب على ذلك تغير هيكل التكلفة حيث تضاعلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر ، نظراً لانخفاض حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي ، كما تضاعلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى متغير وثابت ، نظراً لتضاعل نسبة التكاليف المتغيرة والتي تكاد أن تكون ثابتة. ومع تزايد حجم التكاليف الثابتة في ظل البيئة الجديدة ظهر توجه متنامي لتبويب التكاليف وفقاً لارتباطها بالأنشطة (ABC) والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو للمنشأة ككل ، ومن هنا ظهرت أهمية هذا التوجه الجديد.

**3.2 مراكز التكلفة :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتم الاعتماد على مدخل المراكز المتعددة مما أدى إلى تخفيض عدد مراكز التكاليف ، حيث يحتوي المركز الواحد على آلات غير متجانسة ، ويتم أداء أكثر من عملية مختلفة على المنتج في نفس المركز.

**4.2 أسس التحميل :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتضاعف دور وأهمية العمل المباشر، ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات التحميل للتكاليف الإضافية، وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية ، وضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة.

**5.2 نظريات التكاليف :** يتم تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج في ظل النظم التقليدية للتكاليف وفقاً لأي من المدخل الكلي أو المدخل الجزئي (المباشر/المتغير/المستغل) ، ويتلاءم كل مدخل مع استخدامات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستخدامات. وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة تختلف درجة الآلية بكل منشأة ، ومن ثم يصعب اختيار أي المدخلين لتوفير المعلومات الملائمة.

**6.2 تقارير التكاليف :** في ظل بيئة التصنيع الحديثة تزايد حجم التكاليف الثابتة وتضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر أو إلى متغير وثابت لمعدلات تحميل التكاليف الإضافية. ولقد أدت تلك المتغيرات التي تمخضت عنها بيئة التصنيع الحديثة إلى التأثير على مضمون تقارير التكاليف وأسلوب العرض ودورية تدفق تلك التقارير ، حيث تم الاستغناء عن تقارير العمالة ، وانخفض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات ، كما زادت أهمية التقارير غير المالية.

**7.2 فترة التكاليف :** يخضع تحديد فترة التكاليف إلى مدى احتياج الإدارة إلى معلومات ، إلا أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تنسم به من تغيرات مستمرة تكون فترة التكاليف أقصر عن ذي قبل ، وتختلف طبيعة ونوعية المعلومات خاصة مع تزايد حدة المنافسة المحلية والعالمية.

**8.2 طريقة احتساب التكلفة :** في ظل الأسلوب التقليدي للتكاليف يتم تجميع عناصر التكاليف وفقاً لإحدى الطريقتين : الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية ، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فيكون من الملائم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) حيث أنه يمكن تطبيقه في كل أنواع الإنتاج المستمر والنمطي وكذلك الأوامر الإنتاجية أو الإنتاج للتخزين أو حسب الطلب... إلخ.

### **3.تقييم الطرق التقليدية كل على حدى:**

ومن جهة أخرى يمكن تقييم كل طريقة على حدى من النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف، و تبيان نقائصها كما يلي:

### **1.3 طريقة الاقسام المتجانسة:**

تطرح هذه الطريقة إشكالا من الناحية التطبيقية ، حيث "تظهر بعض الصعوبات على مستوى كل مرحلة من مراحل الحساب ، ففيما يتعلق بالمواد الأولية المشتراة قد لا تستعمل كل الكمية المشتراة ، و بالتالي تضطر المؤسسة لحساب تكلفة الجزء المستهلك فقط ، و فيما يتعلق بالكميات المنتجة فقد تباع كمية المنتوجات أقل من تلك المنتجة في الفترة موضوع الحساب. كل المشاكل التي قد تطرح عندما يتعلق الأمر بالمخزونات (مواد أو منتوجات)

فتدفع المؤسسة إلى حساب تكاليف وسيطة حتى تتمكن من تقييم المواد ، اللوازم أو المنتجات المخزنة"<sup>1</sup>.

و مما قد يعقد من مهمة ايجاد التكلفة النهائية بشكل دقيق هو أن هذه الطريقة تعمل على تقسيم المؤسسة إلى مراكز وتحليل التكاليف وتوزيعها على هذه المراكز ومن تم تحميلها على التكلفة وسعر التكلفة ، "باستعمال وحدات القياس والتي كثيرا ما تكون في طبيعة أحجام والمحددة بطرق إحصائية دون البحث عن الأسباب بينها وبين مراكز التحليل"<sup>2</sup>

### 2.3 طريقة التكاليف الجزئية:

إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير، وحلت محلها الأعباء شبه المتغيرة سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات وحتى موظفي الإنتاج بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة واللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية والإهلاكات وعمال الإدارة فبدأت تعرف نوعا من المرونة إذ أن المؤسسات وبهدف تقليص التكاليف أصبحت تفضّل اللجوء إلى المقاوله من الباطن حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين النشاط ومبلغ الاستثمارات<sup>3</sup>.

#### أ/ التحميل العقلاني:

من المشاكل التي تطرحها هذه الطريقة هو كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف ، و بالتالي على تحديد السعر<sup>4</sup> ، و صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة.

#### ب/ عتبة المردودية:

إن العلاقة تكلفة -حجم- أرباح، والمعبر عنها في عتبة المردودية قد تكون ملائمة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل مثل قرار شراء أصل جديد، ولكنها قد لا تكون مهمة بالنسبة للقرارات الاستراتيجية طويلة الأجل بسبب التغيرات العديدة والعوامل التي يجب أن تأخذ في الحسبان فيما يخص هذا النوع من القرارات<sup>5</sup>. مما يؤدي ببعض المؤسسات إلى عدم

<sup>1</sup> رحمون هلال، مرجع سابق، ص 193.

<sup>2</sup> BRIGITTE Doriath, **comptabilité de gestion**, dunod 2eme édition Paris, 2001, p71.

<sup>3</sup> - رحمون هلال، مرجع سابق، ص249.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1988، ص 133.

<sup>5</sup> BRIGITTE Doriath, **comptabilité de gestion**, opcit, p252

استعمال هذه الطريقة وبالتالي عدم استعمال عتبة المردودية.

### ج/ التكلفة الهامشية<sup>1</sup>:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نادرا ما يستعمل في المؤسسات.

- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف دالتها الإنتاجية ورغم ذلك فهي غير قادرة على رسم المنحنيات المتعلقة بذلك ، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا ، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين ، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار).

- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.

### 3.3 محاسبة التكاليف المعيارية:

" إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يؤدي إلى تسجيل انحرافات غير صحيحة مما يؤثر على اتخاذ القرارات، إلى جانب صعوبة التدخل لتعديل المعايير أو التأثير على التكلفة المعيارية بالرغم من حدوث التغيرات التي تقضي على ذلك. بالإضافة إلى صعوبة تطبيق الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب إنتاج نمطي وبعض الأنشطة الخدمية"<sup>2</sup>.

إن التطور الحاصل على مستوى محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي لاسيما أنظمة الإنتاج وأنظمة المحاسبة التحليلية ذاتها جعل من مثل هذه الطرق التي اكتشفت في العشرينيات غير ملائمة في الوقت الحالي. "وتأسيساً على ما سبق يتبين أن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب إعادة النظر في نظم التكاليف التقليدية حيث تتطلب أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى تتواءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة و التي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رحمون هلال، مرجع سابق، ص 231.

<sup>2</sup> قدوري هدى سلطان. إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، دراسة تحليلية للمقومات و المعوقات حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص إدارة أعمال ، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر 2016-2017 ص 51.

<sup>3</sup> صالح عبد الرحمن المحمود. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سابق ص 16

## المطلب الثاني: ماهية إدارة التكلفة الاستراتيجية.

### 1. مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية:

”جاء مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلى اتجاه لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي، يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية بالتركيز على التكاليف ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المؤسسة طويلة الأجل، ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمؤسسة، ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها“<sup>1</sup>

” إن أهمية الأبعاد الإستراتيجية بالنسبة للإدارة أدت إلى تحول الدور الذي تلعبه إدارة التكلفة في مجال حساب تكاليف المنتج والسيطرة التشغيلية من الدور التقليدي إلى التمرکز الاستراتيجي الأوسع، والمتمثل في إدارة التكلفة الإستراتيجية، والتي تعرف بأنها عملية إعداد المعلومات المتعلقة بإدارة التكلفة لغرض استخدامها في تسهيل الوظيفة الإدارية الرئيسة والتي تتمثل بالإدارة الإستراتيجية“<sup>2</sup>

”يعد مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية أحد التطبيقات الحديثة الذي يضع تحليل التكلفة في إطار واسع، إذ يستعمل معلومات التكاليف لصياغة وتنفيذ الاستراتيجيات وذلك من خلال إتباع أساليب التحليل الاستراتيجي، وباستخدام مجموعة من الأساليب التي تفي بمتطلبات هذا المدخل“<sup>3</sup>.

” فنتيجة للتغيرات الإنتاجية والبيئية والتقنية والمنافسة الشديدة وظهور مداخل جديدة ساعدت في تطوير إستراتيجية العمل في المؤسسة استطاعت إدارة التكلفة تقديم المعلومات الأساسية لإدارة المؤسسة، وهو ما ساعد في جعل إدارة التكلفة مدخلا لإدارة التكلفة الإستراتيجية، وذلك من خلال دور معلوماتها في دعم وتطوير الاستراتيجيات التي تتبناها المؤسسة، من

<sup>1</sup> علي أشرف حسن "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية " دراسة استطلاعية -كلية التجارة جامعة الإسكندرية- 2010 -ص.78

<sup>2</sup>نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسين " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية "مجلة ديالي العدد 63، 2014، ص.28

<sup>3</sup> العبيدي خلود عاصم وناس "دور أساليب إدارة الكلفة الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الدنانير -العدد الثالث-ص.335

خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها لغرض صياغة وتقويم نجاح الاستراتيجيات المنفذة عن طريق بيان فاعلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة<sup>1</sup> .

” عرف john.k.shank و vijay govindarajan التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أكثر من المراحل الأربع لدورة الإدارة الإستراتيجية في المنشأة، و هذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة الإدارية، كما أشار على أنه يقوم على دمج ثلاثة أنواع من التحليل هي: تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف الإستراتيجي، تحليل العوامل المحددة ( محركات التكاليف ) “<sup>2</sup> .

” كما عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها، للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات و خصائص تلبي احتياجات العملاء، وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها بهدف إيجاد ميزة تنافسية للمؤسسة وتحسين وضعها الإستراتيجي “<sup>3</sup> .

” كما يرى الباحثان Kaplan & Cooper والذان يعتبران الأصل الأول لمفهوم إدارة التكلفة، أن ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكاليف مقارنة بمحاسبة التسيير التقليدية هو الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الخارجية “<sup>4</sup> .

أي أن الإدارة الإستراتيجية تهتم بالبيئة الخارجية للمؤسسة و ما تحويه خاصة من منافسين و تهديدات، من شأنها أن تصنع للمؤسسة موقفا أو إستراتيجية تواجه بها قوة هؤلاء المنافسين أو زبائن توفر لهم تلبية حاجاتهم في الوقت المناسب بالجودة المطلوبة بخلاف المحاسبة التقليدية التي تهتم بالبيئة الداخلية، و مجرد احتساب تكلفة المنتجات و بعض القرارات التشغيلية .

<sup>1</sup> الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية العدد 21 المجلد 07 2011 ص 179.

<sup>2</sup> داودي مهدي ،مدخل التكلفة المستهدفة كإدارة للإدارة الإستراتيجية و دوره في تحقيق المركز التنافسي ،كلية العلوم و الإدارة و علوم النشر ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير العدد 9 ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،2009، ص 206.

<sup>3</sup> علي أشرف حسن "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية، مرجع سابق، ص15.

<sup>4</sup> OLIVIER de la villarmois , Christophe Benavent , Yves levant , **la gestion strategique des couts proposition d'un cadre d'analyse** Revue fiduciaires comptable.n 414 octobre 2008 france,p 4.

” كما أن مختلف الدراسات النادرة و التي كانت حول تقنيات التسيير الإستراتيجي للتكاليف تعد مرجعا للتطبيقات التالية :

- تقييم التكاليف و نجاعة المنافسين.
- تقييم التكاليف المتعلقة بسلسلة القيمة.
- متابعة و تسيير قيمة العلامة.
- إستراتيجية السعر<sup>1</sup>.

و يرى البعض أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تمر بثلاث مراحل أو عمليات و هي<sup>2</sup> :

**1- تقدير التكاليف :** وهي العملية التي تحتوي على حساب تقديرات الموارد النقدية الهامة للقيام ب و إنجاز نشاطات المشروع .

**2- تحديد الموازنة :** وهي العملية التي تهتم بالتكاليف التقديرية لكل نشاط أو قسم على حدى، بطريقة تسمح بإعداد قاعدة مرجعية للتكاليف المؤكدة أو التي سوف يتم التوصل إليها.

**3- التحكم في التكاليف :** وهي العملية التي تسمح بمتابعة التكاليف المقدره في الموازنة، و تسمح بإدارة و تسيير التعديلات الممكنة .

و يمكن تأكيد هذه المراحل الثلاثة عندما يعرف البعض أن إدارة التكاليف الإستراتيجية هي ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، و تخطيط و رقابة هذه التكاليف، لهدف تخفيضها دون المساس بالجودة و استغلال الموارد المتاحة بكفاءة ، بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا العملاء، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعدادات و تطوير الإستراتيجيات، و خفض التكاليف، بما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية، و في ظل بيئة التصنيع الحديثة تقوم إدارة الإستراتيجية بهذا الدور بفاعلية خلال دورة حياة المنتج<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> OLIVIER de la villarmois , **la gestion strategique des couts proposition d'un cadre d'analyse**op.cit, , p 4

<sup>2</sup> GUIDE PMBOK **guide du corpus des connaissances en management de projet** (guide PMBOK) 4<sup>eme</sup> édition publié par projet management institue . Inc Newtown , squarePemsylvania .U S A , 2008,p 138

<sup>3</sup> صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق، إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد [www .old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf](http://www.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf) ، ص 17.

و هناك عدة تعاريف منها<sup>1</sup> :

يرى البعض إحدى علامات قوة الشركة بالنسبة لموقعها الإستراتيجي هي موقف التكلفة فيها نسبة الى منافسيها ، إذ أن مقارنات الكلف هي حاسمة بالنسبة للشركات ، إذ يكون التنافس السعري سائدا ، و تكون الغلبة للشركات ذات التكلفة الأدنى أو تمثل إدارة التكلفة إحدى المداخل الحديثة للمحاسبة الإدارية ، إذ يكون دورها مهما جدا في بيئة التصنيع الحديثة و القرارات المتخذة و التكلفة المترتبة على هذا القرار .

في حين يرى آخرون بأنها مجموعة الأعمال التي تتخذها الإدارة لإرضاء المستهلك مع التركيز المستمر على تخفيض التكلفة ، أما بوجر وآخرون فيرون بأن إدارة التكلفة هي مفهوم واسع يتم فيه التركيز على المنتج أو الخدمة، و تطوير المصنع، و تحسين نوعية المنتج و كسب رضا الزبون ، في حين يرى Duruy بأن إدارة التكلفة في تلك الأفعال أو الأنشطة التي ينجزها المدراء لتخفيض الكلفة بدلا من تسجيلها فقط.

” بينما عرفها Strike land و Thompson بأنه فهم و تحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين ، كما عرفت على أنها تعني تحليل التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية تتميز بكونها أساسية أكثر وضوحا وإحاطة وهنا نستخدم بيانات التكاليف لتطوير إستراتيجيات مميزة أو رائدة لتحقيق ميزة تنافسية متواصلة“<sup>2</sup>.

أما الباحثة فتري أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي مختلف العوامل، و المعطيات، و المعلومات، و الموارد، التي من شأنها أن تضمن حسابا دقيقا، و تحليلا جيدا، و تحكما في مختلف تكاليف المؤسسة، و خفضها، لتصل في الأخير إلى إعداد منتج في الوقت المناسب بالجودة المطلوبة مع تكلفة أقل وبسعر مناسب يسمح لها بوضع إستراتيجية تواجه بها المنافسين في الوقت الحالي و في المستقبل .

<sup>1</sup> - صالح إبراهيم و يونس الشعباني ، هشام عمر حمودي ، عيد الحديدي ، استخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة تنمية الرافين العدد 97 كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة الموصل مجلد 32 سنة 2010 ص 71.  
<sup>2</sup> - داودي مهدي ، مرجع سابق ، ص 206.

## 2. أهمية إدارة التكلفة<sup>1</sup> :

تكمُن أهمية إدارة التكلفة للشركة في أنها أكثر من مجرد وسيلة للقياس و التقدير عن تكاليف المنتجات و الخدمات، بل هي فلسفة و موقف و تقنية إذ تتضح أهمية إدارة التكلفة من خلال أنها :

\* إدارة التكلفة فلسفة للتحسين المستمر لأنها بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر عن الطرائق التي تساعد الشركة على اتخاذ القرارات الملائمة من ناحية تخفيض التكلفة، و التي تهتم في تحديد أسعار المنتجات التي تحقق منفعة و رضا للشركة و الزبون .

\* موقف إدارة التكلفة موقف مسبق و مبادرة من أن التكلفة الكلية للمنتجات و الخدمات ما هي إلا نتيجة لقرارات إدارية و بعبارة أخرى أن التكلفة لا تحدث بذاتها ، و لذلك فإن دور إدارة التكلفة ببساطة لا يقتصر فقط على تسجيل و تحليل عناصر التكلفة ،بل أنه أصبح شريكا نشطا في القرارات الإدارية من أجل تحسين و تطوير المنتجات و الخدمات و تخفيض التكلفة .

\* تقنية :إن إدارة التكلفة تعني تصميم طرائق و أساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم قرارات إدارة المشروع عموما .

## 3. أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف<sup>2</sup> :

إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلا ديناميا بدل الوضع الساكن، فالقصد هنا ليس الوصول إلى مستوى منخفض من التكاليف تم تحديده مسبقا اعتمادا على معايير تكاليفية معينة فحسب، و إنما القصد هو السعي المستمر و المتواصل إلى خفض التكاليف كلما كان هناك مجالا لذلك، و يتم هذا بالبحث المتواصل عن جوانب الضعف في المؤسسة حتى تصل بتكاليفها إلى مستوى التنافسية، فالفكرة هنا أن استمرارية و نمو المؤسسة يرتبطان ليس بتخفيض التكاليف من وجهة نظر داخلية لما يجب أن يكون عليه ذلك التخفيض، و إنما بما يجب أن تكون عليه التكاليف من وجهة نظر خاصة تفرضها ظروف المنافسة، و عليه يمكن القول أن أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تتمثل في :

<sup>1</sup> - صالح إبراهيم ،يونس الشعباني ،هشام حمودي عبد الحديدي ،مرجع سابق ،ص 72.

<sup>2</sup> - داودي مهدي ،مرجع السابق ،ص 207 .

● الإدراك الجيد للعوامل الإستراتيجية، أي تحليل البيئتين الداخلية و الخارجية من أجل اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة و سلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المستهلك النهائي، و بما يمكن المؤسسة من بناء خطط و إستراتيجيات بشكل سليم، و تحقيق مزايا مالية تنافسية في الأجلين القصير و الطويل .

● توفير إطار ملائم لتخفيض الموارد بين الأنشطة، و هو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة و خارجها و قياس عائد كل منها .

● تحديد مصادر الربحية ( منتجات، خطوط إنتاج، عملاء) و ذلك عن طريق قياس التكلفة الإستراتيجية للوحدات و تحديد ربحيتها .

● اكتشاف فرص للتحسين المستمر الممكنة .

نلاحظ من خلال أهمية و أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية أنها تركز على تخفيض التكلفة، و لكن دون إهمال بعد هام جدا و هو الجودة، بحيث يمكن توضيح أهمية الجودة من وجهة نظر إدارة التكلفة الاستراتيجية بعد تعريفها كما يلي:

**الجودة :** تعددت التعاريف حول الجودة و بصفة عامة من بينها نجد هذين التعريفين<sup>1</sup>:

تعد الجودة من أهداف البيئة الصناعية الحديثة وهي مفتاح المنافسة في الأسواق، إذ أن الزبون يركز على المنتجات ذات النوعية التي تلبى متطلباته .

كما عرفت بأنها مجموعة الصفات و الخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات الزبون. إن الدور الكبير و الأهمية التي تلعبها الجودة في الوقت الحالي أمام المنافسين و الزبائن باعتبارهما تهديدين هامين بالنسبة للمؤسسة، جعلها تتحمل تكاليف متعلقة بهذه الجودة، و هو الأمر الذي جعل هذه التكاليف من اهتمامات و أهداف إدارة التكلفة الإستراتيجية فهي تمثل نسبة من تكاليف الإنتاج.

" فقد تطورت مفاهيم كلف النوعية خلال العقود الخمسة الماضية حيث أن الكثير من المنظمات استطاعت أن تحقق وفورات كبيرة في الكلف، و ذلك من خلال تحليل كلف النوعية، و قد عرفت بأنها: تمثل جميع الكلف التي تنفق في سبيل تطوير نوعية المنتج و الخاصة

<sup>1</sup>انتصار أحمد عبيد، م، د، جلييلة عيدان جليل، اثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلة 13/ عدد 47، كلية الإدارة و الاقتصاد، قسم المحاسبة جامعة بغداد 2007، ص 9.

بصيانة برامج السيطرة، النوعية و معالجة مشاكل النوعية الداخلية و كذلك الاستجابة إلى مشاكل النوعية بعد عملية البيع، كما عرفت بأنها الكلف التي تنفق لغرض منع العيوب أو معالجة المنتجات ذات النوعية الواطئة، كما تعرفها منظمة المعايير الدولية ( ISO ) بأنها كلف أنشطة الوقاية و التقويم إضافة إلى الخسائر الناشئة عن الفشل الداخلي و الخارجي أما عن عناصر هذه الكلف فتتمثل في:

- كلف الوقاية : و هي تكاليف تقليل و استبعاد إنتاج سلع معينة.
- كلف التقييم : و هي الكلف الذي تنفق لتحديد درجة تطابق المواد و المنتجات إلى متطلبات و معايير النوعية.
- كلف الفشل الداخلي: و تتمثل في كلف التالف و كلف إعادته للعمل و كلف تحليل المعاب.
- كلف الفشل الخارجي : و تتمثل في الكلف الناشئة على المنتجات المرفوضة أو المعادة بعد تسويقها إلى الزبون، و تتمثل في كلف الضمان أي كلف الصيانة خلال مدة الضمان، و كلف تصليح المنتج المعاب "1.

4. تطبيقات إدارة التكاليف: <sup>2</sup> توجد ثلاث خصائص يمكن تطبيقها بشكل واسع و تتمثل في:

1.4 حساب كلفة المنتجات والخدمات : يقوم نظام محاسبة التكاليف بتتبع التكاليف المباشرة، و تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات، من أجل تقديمها للمديرين لغرض استخدامها في صياغة الاستراتيجيات، و انجاز عملية التسعير، و تحديد مزيج المنتج، و اتخاذ قرارات إدارة التكلفة.

2.4 الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط، و السيطرة، و تقييم الأداء: تستخدم الموازنة بشكل واسع كأداة في عملية التخطيط و السيطرة، إذ تقوم الموازنة بتوجيه المديرين للنظر إلى الأمام، و لترجمة الإستراتيجية إلى خطط، و للتنسيق و الاتصال داخل المؤسسة، و لتوفير موازنة مرجعية لأغراض تقييم الأداء.

3.4 تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات: عندما يتم صناعة القرارات المتعلقة

بتصميم الإستراتيجية و تنفيذها، فإن على المديرين إدراك نوع التكاليف و الإيرادات التي

<sup>1</sup> انتصار احمد عبيد، اثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق ص 10-11.  
<sup>2</sup> نوري حيدر شاكر - جمعة محمود حسين " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مرجع سابق، ص 288.

يجب أن يهتموا بها ، وما هي التكاليف والإيرادات التي يفترض تجاهلها.

المبحث الثالث: أدوات إدارة التكلفة الحديثة.

المطلب الأول: الأدوات المحاسبية لإدارة التكلفة الحديثة.

1. نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC):

أصبح النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف عاجزا عن السيطرة على التكاليف غير المباشرة التي ارتفعت بسبب مختلف التطورات التي حصلت على أنظمة وتقنيات الإنتاج و توزيع نشاطات المؤسسة و كبر حجمها و تعدد المنتجات ، "فحسب "P.lorino" أصبحت التكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي تمثل 70 % من التكاليف الكلية في حين كانت لا تمثل سوى 10 % في النظام التقليدي"<sup>1</sup>. «وحتى تستطيع المؤسسات مواجهة هذه التطورات كان لابد لها الانتقال الى نظام جديد لحساب التكاليف يضمن توفير معلومات دقيقة ويعكس بشكل أفضل حقيقة عمليات الاستغلال من أجل الاقتراب من سعر تكلفة حقيقي ويفيد في إنتاج قرارات صحيحة»<sup>2</sup> تمثل في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

"إن نظام (ABC) يساعد على الإجابة على الأسئلة التالية: كم تكلفنا المنتجات ؟ ، كم تكلفنا النشاطات ؟ ، كم تكلفنا العمليات ؟ ، كيف يمكن ترجمة العلاقة بين نشاط غير مباشر و تحقيق المنتج ؟"<sup>3</sup> و ذلك من خلال "التركيز على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد والمنتجات تسهلك الأنشطة ،بعكس الطرق التقليدية التي تركز على أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد"<sup>4</sup>.

فيتم فيه تخصيص التكاليف على مرحلتين ، إذ تتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلف و التي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص التكاليف على المنتجات بموجب هذه الأنشطة اللازمة لإنجازها " <sup>5</sup> ، و هذا التخصيص أو تحميل التكاليف يتم عن طريق مفتاح للتوزيع يسمى موجه أو مسبب التكلفة.

<sup>1</sup> ALAZARD claude ,SEPARI Sabine, **contrôle de gestion, manuel et application**, Paris 2004,p250.

<sup>2</sup> NARJESS Hedhili, le **positionnement de la method ABC par rapport à la method TD ABC**,la revue des sciences de gestion, paris sep-déc 2013 , n° 263-264, p 171.

<sup>3</sup> DANIEL Corfmat et autres, **La mutation du control de gestion**, édition d'organisation, paris, 2000, p118.

<sup>4</sup> ISABELLE Calmé et autres, **Introduction à la gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2007,p337.

<sup>5</sup> اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة بين النظرية والتطبيق، دار الحامد الأردن 2006، ص 163.

" إن نظرة تحديد التكلفة على أساس النشاط ABC تذهب إلى أبعد من النظرة التقليدية التي تنطلق من التكلفة لتمر بالوظائف ( أو النشاطات حاليا ) ، و تذهب في الأخير إلى المنتج و بالتالي الزبون عند بيع المنتج بسعر معين ، فنقطة الانطلاق بالنسبة للنظرة الحديثة ليس التكلفة و إنما الزبون " <sup>1</sup>.

وقد أثبتت هذه الطريقة نجاحها في العديد من المؤسسات الأمريكية و الأوروبية فمثلا في شركة CETELEM الفرنسية الخاصة بإنتاج المنتجات المالية بدأ تطبيق هذه الطريقة تدريجيا في سنة 2005-2006 الى غاية 2009 أين تم تطبيقها بالكامل ، بغرض احتساب تكلفة المنتجات المالية و النشاطات المتعلقة بذلك ، حيث ساهم هذا النظام في اعادة التفاوض حول الأسعار مع الزبائن وتحسين نتيجة المؤسسة <sup>2</sup>.

### 1.1 آلية عمل نظام ABC :

**1.1.1 التخطيط** <sup>3</sup>: في هذه المرحلة يتم تصميم نظام ABC بالإعتماد على إعداد فريق عمل على درجة عالية من الكفاءة، يعملون على حل المشاكل التي تواجه المؤسسة، حتى يتم استعمال النظام بطريقة تتلاءم والتنظيم السائد في هذه المؤسسة.

**2.1.1 تحديد وتجميع الأنشطة**: "تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة إلى وظائف، والوظائف بدورها إلى مجموعة من الأقسام، ومن تم تحديد وتجميع كل النشاطات المتعلقة بكل قسم " <sup>4</sup> ، إذ يتم ذلك على أساس دراسة من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية الإنتاجية ومدى دقة المعلومات " عن تكاليف المواد والعمل المباشر، ثم تحديد الاحتياجات التي تتطلبها المنتجات من المواد غير المباشرة " <sup>5</sup>. والشكل التالي يوضح ذلك:

<sup>1</sup> SIMON alcouf **la diffusion et l'adoption des innovation managériales en comptabilité et contrôle de gestion** ، le cas de l'ABC en France, thèse de doctorat en gestion , école des hautes études commerciale HEC, 2004, p111.

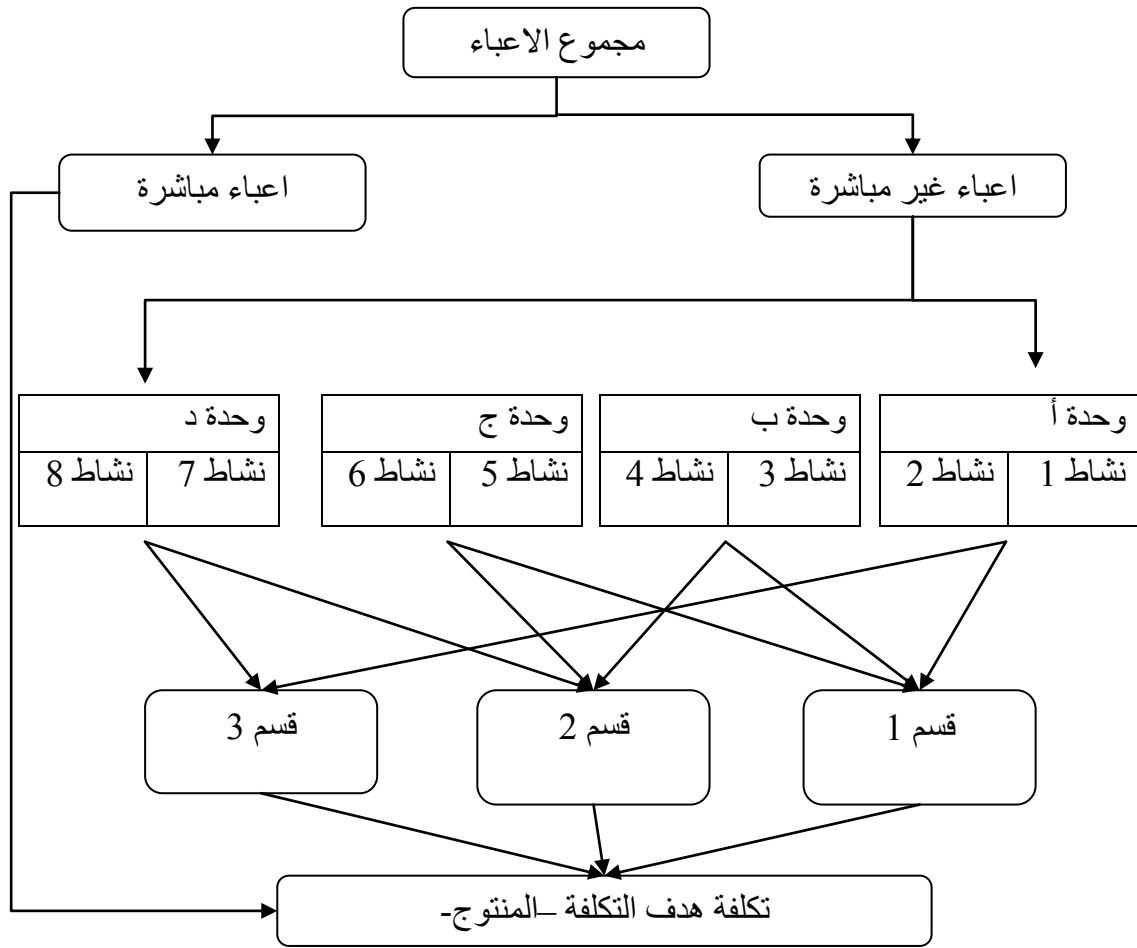
<sup>2</sup> STEPHEN Nozzile, **la méthode ABC une bonne démarche en (r)évolution ?** revue finances et gestion , , France sept 2016, n° 342, p49.

<sup>3</sup> - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص167.

<sup>4</sup> JEAN Luc Arregl, **les nouvelles Approches de la gestion des organisations**, economica, France, 2000 p177- 178.

<sup>5</sup> نفس المرجع ، ص168.

الشكل رقم (11): تقسيم المؤسسة حسب نظام ABC.



Source : YVES de rongé, op.cit p39.

### 3.1.1 تسجيل تكاليف الأنشطة:

بعد تحديد النشاطات يتم تسجيل التكاليف الخاصة بالموارد التي استهلكتها هذه النشاطات من خلال استخدام المعلومات المحاسبية، حيث أن مجموع تكاليف الموارد تمثل النشاط المقترن بهذه الموارد.<sup>1</sup>

#### 4.1.1 اختيار موجهات التكلفة (مسببات التكلفة):

يعرّف موجه التكلفة على أنه " العامل الذي يسبّب أو يقود تكلفة النشاط " <sup>2</sup> فهو وحدة قياس تقوم بتحديد سلوك تكلفة النشاط فمثلا نشاط التغليف العامل الموجه هو كمية

<sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص

128

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 171.

مواد التغليف، نشاط التخزين حجم الوحدات المخزنة... أو بمعنى آخر فهو يشكل العلاقة الموجودة بين تكلفة نشاط ما واستهلاك هذا النشاط من طرف منتج ما، حيث أن نظام ABC يقوم بما يسمى بتحميل التكاليف الأولى حسب الأنشطة والثانية على المنتجات. فبالنسبة للأولى يتم تسجيل تكاليف الأنشطة بشكل دقيق من خلال الإختيار السليم والملائم لموجهات التكلفة المخصصة لكل نشاط أو مجموعة من النشاطات المتجانسة، والتي تكون في الأخير مركز نشاط أو قسم أما بالنسبة للثانية فهي الأهم في النظام إذ يتم تسجيل تكلفة المنتج بشكل دقيق، فيقوم على أساس نوع الموجهات وعددها حيث يتطلب ذلك القيام بأمرين<sup>1</sup>.

1- تحديد عدد موجهات التكلفة الممكن استعمالها والتي تقترن بعدة عوامل مثل درجة تنوع المنتج، عدد الأنشطة حيث كلما زادت هذه الأخيرة زاد العدد.  
2- تحديد موجهات التكلفة الواجب استعمالها، ويكون ذلك على أساس تكلفة قياس موجه التكلفة والتي كلما كانت أقل كلما كان احتمال اختيار هذا الموجه كبيرا. وتحديد درجة ارتباط الموجه بالاستهلاك الفعلي للنشاط حيث كلما كانت هذه الدرجة كبيرة كلما زاد احتمال اختياره.

### 5.1.1 تحديد تكلفة أهداف التكلفة (المنتج النهائي):<sup>2</sup>

يتم هنا احتساب تكلفة الوحدة من العامل الموجه ومن تم تكلفة المنتج  
تكلفة الوحدة من العامل الموجه لنشاط معين = إجمالي تكاليف النشاط (استهلاك النشاط من المواد) / إجمالي عدد وحدات العامل الموجه للنشاط.  
ثم تكلفة النشاط الذي استهلك في المنتج = حجم موجه التكلفة المستهلك من قبل المنتج X تكلفة الوحدة من العامل الموجه لهذا النشاط.  
ومنه:

تكلفة هدف التكلفة = مج تكاليف النشاطات / عدد الوحدات المنتجة.  
فـ ABC تعتبر أحسن تطبيقا في إيجاد سعر التكلفة، من خلال التعقيد الذي تتميز به في تحليل التكاليف فلا نجد وحدات القياس وتكلفة المنتج والأقسام فقط، وإنما بالإضافة إلى

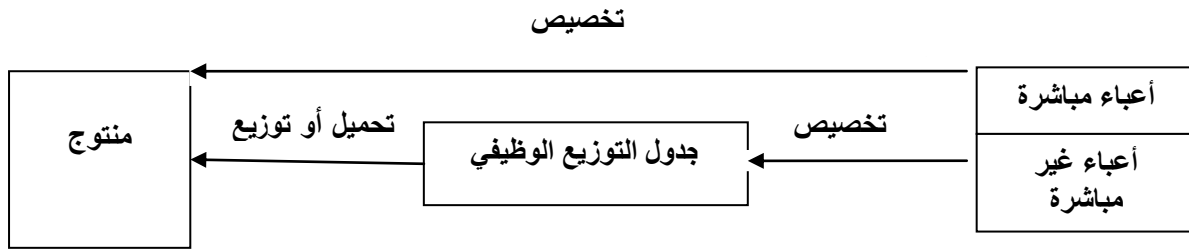
<sup>1</sup> إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص172.

<sup>2</sup> ALAZARD claude, Sabine Sépari, op.cit. p 263...266.

ذلك نجد النشاطات <sup>1</sup> كما رأينا سابقا، والتي تتفرع عن الأقسام، كما نجد موجهات أو مسببات التكلفة وهو ما يفسر الدقة في إيجاد العلاقة بين النشاط والتكلفة عند تحميل التكاليف غير المباشرة، ومنه فإنه كلما كان التحليل والتقييم أكثر كلما كان هناك دقة في تحديد التكلفة النهائية للمنتوج ويمكن تمثيل الطريقتين وفق الشكل التالي:

**الشكل رقم(12): طريقة التكلفة الكلية التقليدية و الحديثة.**

طريقة الأقسام المتجانسة



وحدات القياس بالحجم (ساعات اليد العاملة ، ساعات الآلة)

طريقة ABC



Source : BRIGITTE Doriath op.cit p74

من الشكل رقم (12) يمكن استنتاج أن النظام التقليدي يعتمد على أن المنتجات هي التي تستهلك الموارد، بينما الطريقة الحديثة فتقوم على أن النشاطات تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة<sup>2</sup>.

وبالتالي فإن تحقيق الأهداف الفرعية كتحديد سعر المنتجات المناسب سوف يدفع المؤسسة إلى تحقيق الأهداف العليا وبالتالي تحقيق الفعالية.

<sup>1</sup> RENE demestère et autres, op cit P.287.

<sup>2</sup> NORBERT Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation, Paris 2001, P203.

## 2. التكلفة المستهدفة و أهدافها<sup>1</sup>: "TC" target costing

تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت المؤسسات اليابانية الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963 ، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينيات. في الكثير من الأحيان يعتقد أن طريقة التكلفة المستهدفة تعد طريقة لحساب التكاليف، و لكن ليست كذلك فحسب، و إنما هي عبارة عن برنامج لتخفيض التكاليف، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل مع مراعاة الجودة، و ذوق العملاء حيث ظهر مفهوم التكلفة المستهدفة خلال الثمانينات بالمؤسسات اليابانية وفق العلاقة التالية:

**سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة**

إذ يحدد سعر البيع المستهدف أولاً من خلال دراسة السوق، ثم تحديد الربح المستهدف بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، لتحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة أعلاه، و هذا عكس التحليل التقليدي. و كذلك تعرف التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لدعم القدرة التنافسية من خلال الحفاظ على عوامل الاستمرارية للشركة. كما وعرفت بأنها الجودة و السعر والأداء وهي أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة.

### 1.2 أهداف تطبيق التكلفة المستهدفة :

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الأساسي لأسلوب التكلفة المستهدفة.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل.
- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين، وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.

<sup>1</sup> ALAZARD claude , Sabine sépari op.cit p644,646

## 2.2 مبادئ التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>:

تتحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمراً صعباً، لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسياً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي:

**1.2.2 السعر يؤدي إلى التكلفة:** استناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

**ب/ التركيز على العميل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج بالنسبة للعميل أكبر من تكلفتها.

**2.2.2 التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

**3.2.2 فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية في المؤسسة من الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلاً: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

**4.2.2 تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

<sup>1</sup> نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21 عدد 2007، ص 175، 176.

**5.2.2 إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

### **3.2 الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة<sup>1</sup>:**

و تتحدد الخطوات كما يلي:

**1.3.2 تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة، والأسعار المطبقة، والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

**2.3.2 تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

**3.3.2 تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة.

**4.3.2 تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة، والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر، وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة تحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة .

<sup>1</sup> MURIEL jougleux- yves frederic livian –nicole pellegrin management et contrôle de gestion  
edition foucher France 2012 p139 ;140

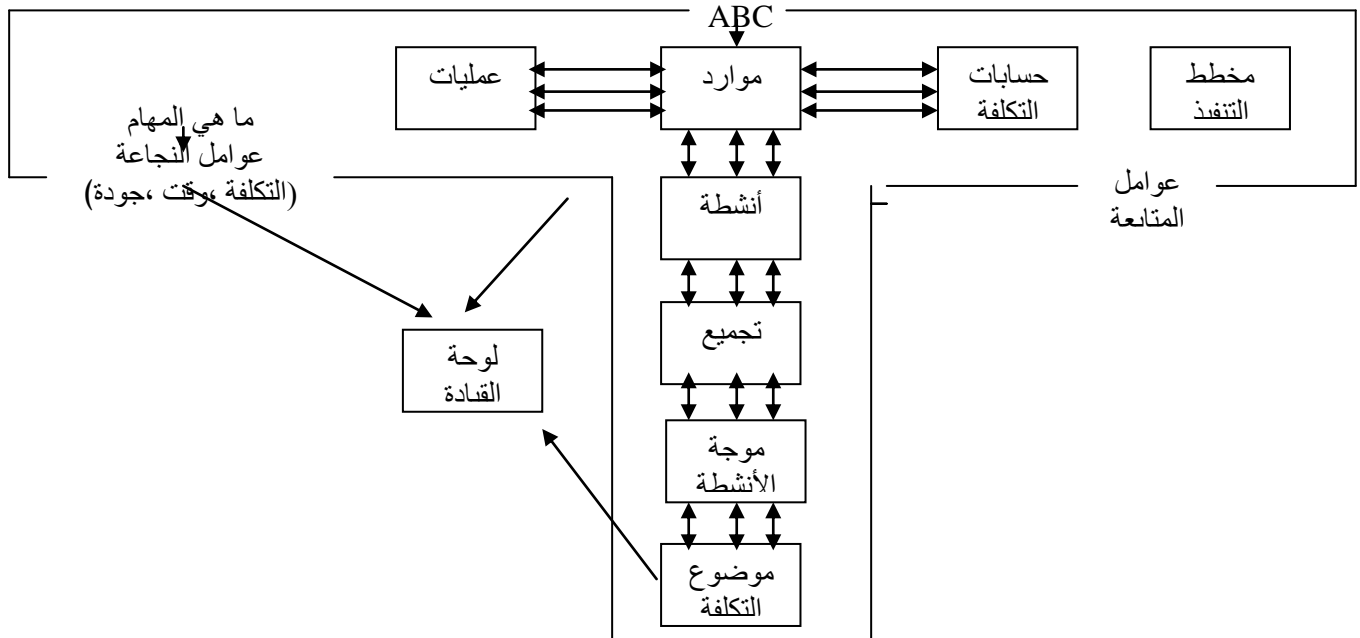
## المطلب الثاني: الأدوات الإدارية لإدارة التكلفة الحديثة.

### 1. التسيير على أساس الأنشطة ABM :

"يعرّف نظام ABM أو التسيير على أساس الأنشطة على أنه سلوك أو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة ويستدعي إدارتها بفعالية من أجل التحسين المستمر للقيمة من وجهة نظر المستهلك"<sup>1</sup> ، "كما يعد نظام ABM شكلاً جديداً للقيادة أو الإدارة يساعد المؤسسة على الإجابة على الأسئلة التالية : ما هو المنتج؟ ما هي تشكيلة المنتجات؟ من هم الزبائن؟ هل نستمر أم لا؟ أو ما هي النشاطات وما هي الأقسام التي تركز عليها المؤسسة جهودها للتحسين وتقليص التكاليف"<sup>2</sup>.

و يعتمد هذا النظام على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC حيث تعد طريقة ABC الأداة الرئيسية والفاعلة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها نظام للمعلومات واستخدامها للتقنيات المساعدة على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعدادها الموازنات، والمخطط التالي يوضح التكامل بين النظامين.

### الشكل رقم(13): علاقة نظام ABM بنظام ABC.



Source : ALAZARD claude, sabine sépari, op.cit p643.

<sup>1</sup> BERNARD Gunb, les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie, édition d'organisation, Paris, 2000 p25.

<sup>2</sup> DANIEL corformat, op. cit, p118.

إن التسيير على أساس الأنشطة يقوم على رؤية إستراتيجية، والتي تعني أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد وكذا التغيرات المتوقعة وكذلك يتعلق بالإهتمام بالإتصال المستمر مع الزبون من خلال وضع أساليب بحث لمعرفة ما ينتظره المستهلك من خلال الإستجابات.

ويضم هذا النظام 3 مراحل<sup>1</sup>:

### 1.1 تحليل الأنشطة : تضم هذه المرحلة

- تحديد الأنشطة الغير المهمة وإلغائها دون التأثير على جودة المنتج.
- تحليل الأنشطة المهمة والتي تساهم في خلق قيمة للزبون.
- مقارنة الأنشطة مع أنشطة المنافسين وبحث العلاقات بين الأنشطة للتركيز على الأنشطة التي تسمح للمؤسسة بالوصول إلى إستراتيجية قيادة التكلفة.

### 2.1 دراسة العوامل المسببة:

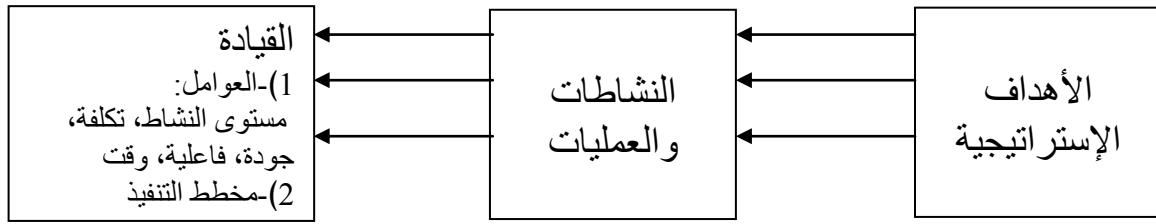
تحليل ودراسة العوامل المسببة للتكلفة، وبالتالي إلغاء النشاط الذي لا يضيف قيمة للزبون.

### 3.1 قياس فعالية النشاط:

يحت نظام الفعالية على التطوير، تقييم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها من أجل تحقيق حاجات الزبون مع الأخذ بعين الاعتبار المردودية (تحسين النوعية، تطوير خدمة الزبون...). أو بمعنى آخر فإنه يمكن القول أن تسيير النشاطات هو الذي يسمح بإبراز عوامل القيادة والتي من خلالها تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها الإستراتيجية كما هو مبين في الشكل التالي:

<sup>1</sup> ALAZARD claude, Sabine Sépari, op.Cit p 643.

الشكل رقم(14): أثر تسيير النشاطات على الأهداف الإستراتيجية.



Source: LAURENT ravignon et autres **la méthode ABC. ABM pilote efficacement d'une PME**, éditions d'organisation paris, 1998 P237.

إن تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة من خلال نظام ABM يستدعي التحكم في التكاليف وهذا يعني القضاء على كل أنواع التبذير من خلال الإستهلاكات الموجهة للعملية الإنتاجية، طبعاً دون إهمال الجودة فيؤكد البعض على أن " النظرة الحديثة للتسيير خاصة في ظل سرعة التغيرات على المستوى التقني و التكنولوجي وتطور العلاقات بين العرض والطلب تحتم ضرورة القضاء بصفة نظامية على كل تبذير والبحث عن التحسين المستمر للمرونة الإنتاجية للإستجابة إلى متطلبات الزبون بسرعة وفعالية<sup>1</sup>.

## 2. مداخل القيمة

### 1.2 سلسلة القيمة

" ظهر هذا الأسلوب من طرف الباحث الأمريكي "Michael Porter" و الذي بموجبه تعتبر المنظمة مجموعة كبيرة من الأنشطة الرئيسية والثانوية تضيف قيمة إلى المنتج النهائي، وبالتالي يمكن دراسة جوانب القوة و الضعف في هذه الأنشطة لتحديد قدرتها على المساهمة في صناعة ميزات تنافسية للمنظمة ، حيث يقصد بالنشاط مجموعة منظمة و مرتبة من الأشخاص ، التكنولوجيا ، والطرق ، التي في الأخير تقدم منتوجاً ما"<sup>2</sup>.

«وفق هذا المدخل تتمثل هذه الأنشطة ضمن السلسلة من 9 فئات تتضمنها مجموعتان أساسيتان و هما :

الأنشطة الأولية أو الأساسية و هي التي تؤدي إلى التشكيل المادي للمنتوج أو الخدمة و تتكون من (الإعدادات الداخلية و المتعلقة بنقل و استلام و تخزين المواد....العمليات الخاصة

<sup>1</sup> SOFIANE Ayadi, **externalisation et création de valeur au sein de la supply chain, l'entreprise étendue**, la revue de science de gestion, direction et gestion d'entreprise n° 236 France Avril 2009, p85-86

<sup>2</sup> CARLA Mendoza et autres, **Cout et décisions**, 2<sup>ème</sup> édition gualino, Paris, 2004,p151.

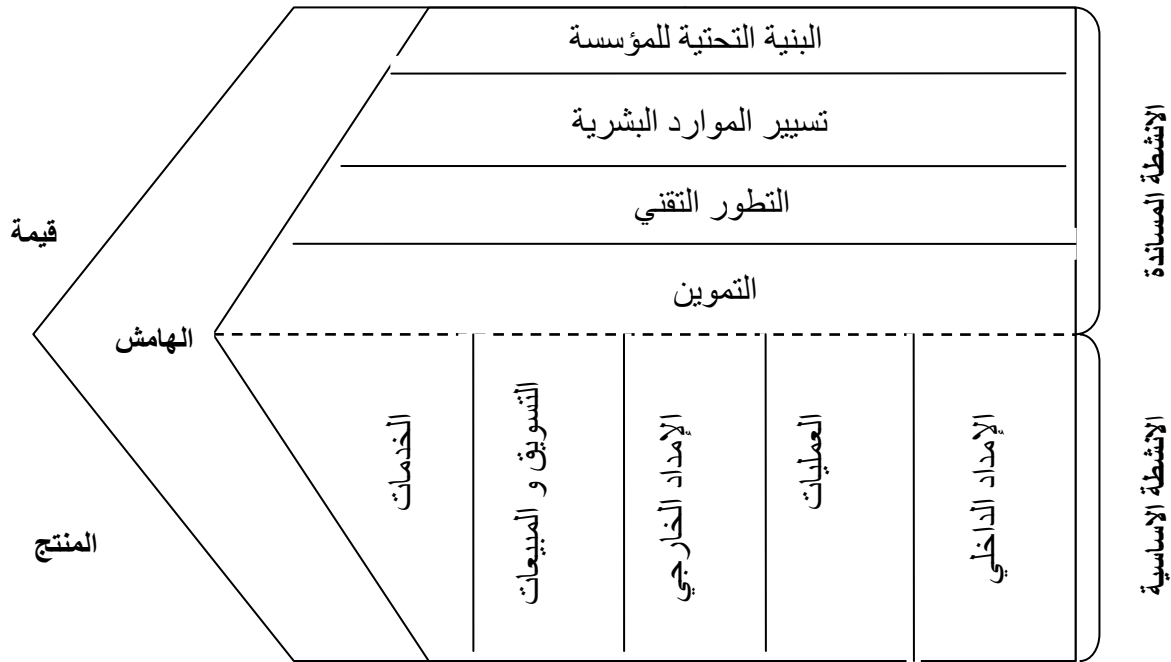
بتحويل المدخلات إلى مخرجات ، الإمدادات اللجوسيتية الخارجية و الخاصة بنقل و توزيع المخرجات التسويق و المبيعات ، الخدمات و هو كل ما يتعلق بخدمات ما بعد البيع ) أما الأنشطة المساندة فهي الأنشطة التي توفر المدخلات أو الهيكل الأساسي للمنظمة بالشكل الذي يسهل القيام بالأنشطة الأساسية و تتضمن كل من (البنى التحتية كعناصر الإدارة ، الشؤون القانونية ، التمويل و المحاسبة ... ، و كذا إدارة المواد البشرية ، التطوير التكنولوجي ، التجهيزات )<sup>1</sup> .

أما من حيث القيمة فتتمثل هذه النشاطات في:

"نشاطات تضيف قيمة و هي التي تؤثر على الإنتاج سواء في الوقت الحالي أو على المدى البعيد مثل نشاط اختيار النوعية ، أما النشاطات التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج"<sup>2</sup> .

كما يمكننا القول أنها تلك الأنشطة التي لا تغير من صورة وخدمة المنتج لدى الزبون في حالة الغائها، مثل نقل منتج نصف مصنع من ورشة إلى ورشة أخرى ليتم إتمامه أو التخزين بكميات كبيرة لفترات طويلة ... الخ.

### الشكل رقم (15): سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر.



<sup>1</sup> خالد محمد بني حمدان ، وائل محمد ادريس الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي ، البازوري ، عمان ، الاردن ، 2009 ، ص87-88.

<sup>2</sup> اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص163.

Source : ALAZARD claude, Sabine Séparie, **Contrôle de gestion manuel et application**,op.cit p 259.

## 2.2 هندسة القيمة: value engineering

”يعرف مدخل هندسة القيمة على أنه المحاولة الجادة لربط التكلفة بالإنتاجية دون المساس بتخفيض الجودة، ويعتبر أحد أنظمة الإنتاج المميزة، حيث إنه يعمل على تخفيض التكاليف ورفع الأداء، وزيادة الخصائص الوظيفية للمنتجات، بالإضافة إلى أنه يهتم بدعم وزيادة التعاون مع الموردين بما يعود بالنفع والفائدة على الشركة والموردين“<sup>1</sup>

كما، ”يعتبر مدخل القيمة أسلوباً منظماً و مدخلاً إبداعياً لأنه يحتوي في ضمن أهدافه التعريف الكفء للكلف غير الضرورية، و يحددها بقوة كبيرة أي الكلف التي لا تعطي قيمة مضافة لا للجودة و لا حتى تحقق الإطالة بالعمر الاقتصادي للمنتج أو المشروع ضمن مراحل دورة حياتها بالإضافة إلى تقديمها أي من المفردات الإضافية التي تلبي حاجات أصحاب المصالح، و يجب على فريق هندسة القيمة استخدام جميع الموارد المتاحة التي يحصل عليها من خلال مرحلة جمع المعلومات عند البحث عن البديل المناسب الذي يحقق التكلفة الأقل و يؤدي الوظائف المطلوبة من دون التأثير على مؤشرات الجودة و القدرة على الصيانة (سهولة الصياغة)“<sup>2</sup>

## 3. التطوير والتحسين المستمر: (اسلوب كايزن الياباني)<sup>3</sup>:

يعرف هذا المدخل بأنه نظام التحسين والتطوير المستمر على مراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق إجراء التحسينات في إعداد الآلات، وتقليل الفاقد من العمليات الإنتاجية والإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم، ويسعى هذا المدخل إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية، أو تصميم المنتج وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الأعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، وزيادة تدريب العمالة، وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، بحيث يهتم بالروح المعنوية للأفراد وبتنمية المقدرة الفكرية لديهم نحو

<sup>1</sup> حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع غزة الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مرجع سابق، ص، 29 ص 77.

<sup>2</sup> عبد الستار محمد علي، إدارة المشروعات العامة، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 483-499-507.

<sup>3</sup> حمدي شحده زعرب نفس المرجع، ص 50.

الإبداع والابتكار والوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول الجذرية لها، كما أنه يهتم بتنمية روح الفريق لديهم، والقدرة على العمل الجماعي، بحيث يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة ككل، وشعور ذلك الفرد بالفخر حتى لو استطاع إنجاز أبسط التغيرات، وهو يهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية.

#### 4. المقارنة المرجعية<sup>1</sup> benchmarking :

لقد عرف كل من kreither and kimicki بأن المقارنة المرجعية هي العملية التي يتم بواسطتها مقارنة أداء المنظمة مع تلك المنظمات المنافسة الأخرى ذات الأداء المتميز . أما krajewski فيعرف المقارنة المرجعية بأنها ، عملية قياس مستمر لأداء المنتج، أو الخدمة و تطبيقها مثلما في الوحدات الاقتصادية المنافسة أو الوحدات الاقتصادية الرائدة في القطاع و تكمن أهميتها :

\* معرفة فجوة أداء المنظمة و نظيراتها في المنظمات المنافسة الأخرى.

\* يمكن اعتبارها الأساس في وضع الأهداف الداخلية و معرفة مؤشرات الأداء.

\* تكامل أفضل الممارسات في المنظمة، و إيجاد الرغبة لدى قيادة المنظمة ، و العاملين ومعالجة نقاط الضعف و تعزيز نقاط القوة .

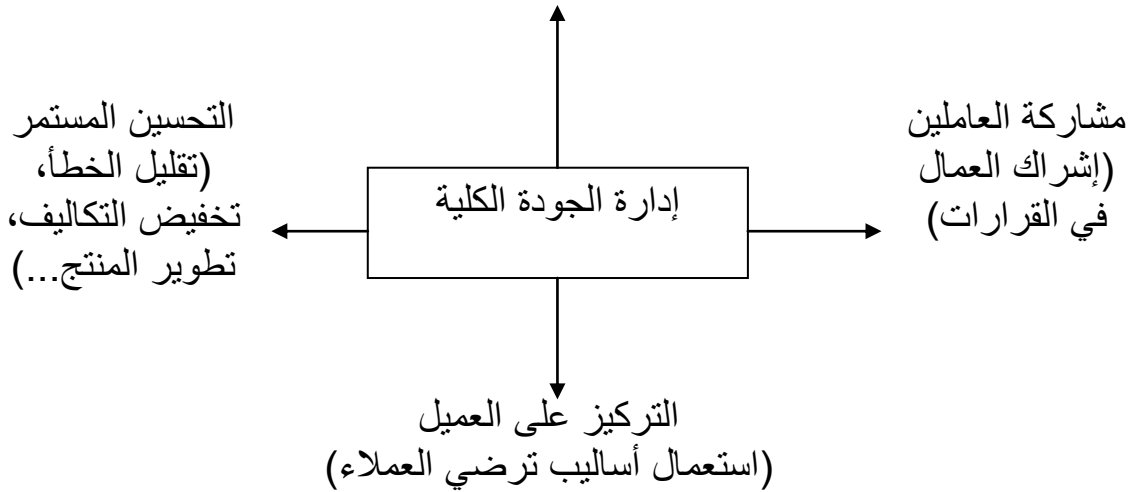
5. إدارة الجودة الكلية (TQM)<sup>2</sup>: عرفها بعض روادها مثل "إدوارد ديمينج" و "جوزيف جوران" بأنها مدخل إداري متكامل يسعى للتحسين المستمر في جودة منتجات المنظمة لتحقيق رضا العملاء. أي أن هذه الإدارة تستهدف الوصول إلى مستوى الخطأ صفر ( Zéro defect)، بمعنى منع الخطأ قبل حدوثه من خلال الاعتماد على نظم معلومات جد متطورة توفر المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب بالتركيز على أربعة عناصر أساسية كما هي موضحة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> - وليد عباس جبر الدعيمي، دور المقارنة المرجعية في تخفيض البعد التنافسي ( التكلفة ) دراسة مقارنة بين معمل اسمنت النجف و معمل اسمنت الكوفة، مركز دراسات الكوفة كلية الإدارة و الاقتصاد العدد 16 كلية الإدارة و الاقتصاد العراق 2010 ص 147.  
<sup>2</sup> طارق طه، إدارة الأعمال، منهج حديث معاصر، دار الفكر الجامعي جمهورية مصر العربية 2007، ص 252، 260.

الشكل رقم (16): العناصر الأساسية لإدارة الجودة الكلية.

(تقييم و مقارنة الممارسات  
الإدارية لدى المنظمات  
و محاولة تطبيقها)

التقييم المقارن (Benchmarking)



المرجع: طارق طه، إدارة الأعمال، منهج حديث معاصر، دار الفكر الجامعي جمهورية مصر العربية 2007، ص 252.

6. الإنتاج في الوقت المحدد: <sup>1</sup>(JIT)

تركز هذه التقنية على اعتبار أن طلب الزبون هو نقطة انطلاق عمليات الشراء والإنتاج لتلبية هذا الطلب، حيث تتميز هذه التقنية باستبعاد كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي وخاصة أنشطة التخزين، فهذه التقنية تهدف إلى تحقيق مفهوم المخزون الصفري بالعمل على الاستغناء على كل أنواع المخزونات، ليصبح بذلك المخزون صفر، أو يقترب منه في أي وقت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن أهداف هذه التقنية لا تنحصر فقط في العمليات الإنتاجية. ولكن هي تشمل جميع مراحل المنظمة الإنتاجية والتسويقية والإدارية وكافة الأنشطة المساندة.

<sup>1</sup> أمين بن سعيد ، زغدار أحمد دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي-العدد السادس-المجلد الأول الجزائر 2013 ص 21.

## 7. بطاقة الاداء المتوازن (BSC) :

” يمثل هذا النموذج مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية. ويعتبر أيضا جزءاً مكملاً لعملية صياغة وتنفيذ استراتيجية المنشأة، مع التركيز على توصيل هذه الاستراتيجية للعاملين فيها، وكذلك تقديم التغذية الراجعة التي يمكن استعمالها للمساعدة في تحقيق الأهداف، وهو كذلك عبارة عن مقياس للأداء، ونظام للإدارة الاستراتيجية، يعمل على ترجمة رسالة المنشأة واستراتيجيتها إلى مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء. وتقدم مقاييس الأداء صورة كاملة ومختصرة عن تقدم المنشأة باتجاه تحقيق رسالتها وهدفها، وقد أظهرت المنشآت التي تبنت نموذج BSC درجات متنوعة من النجاح مع استعمالها له كوسيلة تشجيعية، وصيغة من صيغ التغذية الراجعة للأداء. ويعرف هذا النموذج على أنه مقياس للاستراتيجية، ونظام للإدارة، يعمل على ترجمة رسالة المنشأة واستراتيجيتها، إلى مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء المتكاملة. حيث تكمن قوته في استعماله للمقاييس المالية وغير المالية، وفي تشجيع العاملين ومكافئتهم على تحقيق أهداف المنشأة طويلة الأجل“<sup>1</sup>.

### خلاصة:

بعد عرضنا لهذا الفصل، فقد توصلنا إلى تحديد الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ومختلف نظرياتها، والتي تبين لنا عجزها في توفير القاعدة السليمة لتحليل التكاليف و دقتها، من خلال مختلف المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحالية في مجملها و المتمثلة في التطور التكنولوجي المرتفع و زيادة التكاليف غير المباشرة ، و نظم الانتاج الحديثة والمتطورة، زيادة مستويات الجودة وضرورة التحسين المستمر...، و التي تؤثر على الموقع التنافسي للمؤسسة و على مردوديتها و سياساتها وأهدافها. بحيث تمثلت أهم النقاط التي أثرت فيها بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف تمثلت في أهداف محاسبة التكاليف، هيكل التكلفة، مراكز التكلفة، أسس التحميل، نظريات التكاليف، تقارير التكاليف، فترة التكلفة، طريقة احتساب التكلفة.

ولقد أدى هذا التأثير إلى اضطرار العديد من الشركات إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم

<sup>1</sup> علي سليمان الشطي، أثر تطبيق مقاييس نموذج القياس المتوازن للأداء في تحقيق الأداء المالي الاستراتيجي لدى مؤسسات القطاع المصرفي في الأردن (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم: الإدارة المالية كلية: العلوم المالية والمصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية 2007، ص38-39

به محاسبة التكاليف، و ضرورة إيجاد محاسبة جديدة تقدم معلومات أكثر دقة من سابقتها تفيد في الإدارة ووضع القرارات تمثلت في إدارة التكلفة الحديثة بمختلف أساليبها لاحتساب وتحليل التكلفة على أساس علمي ووفقا لمعايير محددة ومدروسة، حيث تعد هذه الإدارة منهجا متكاملا لإدارة التكلفة وفق نظرة استراتيجية.

إن تطبيق أدوات الإدارة الحديثة للتكاليف و المتمثلة في محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC، و الإدارة على أساس الأنشطة ABM، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة وهندستها، التحسين المستمر، المقارنة المرجعية، الانتاج في الوقت المحدد، بطاقة الاداء المتوازن، و إدارة الجودة الشاملة، سوف يساهم في إنتاج معلومات سواء كانت مالية أو غير مالية أكثر دقة، وهو الأمر الذي سوف يساعد أيضا على سير وظائف الإدارة الأساسية بكل فعالية من إعداد للخطط الصحيحة والرقابة الفعالة واتخاذ القرارات السليمة، والقضاء على كل أنواع التكاليف الزائدة والإسراف، وهو طبعا ما سوف يسمح بالوصول للأهداف الحديثة للمؤسسات الحالية ومنها زيادة الربحية و تحسين الأداء وتعزيز التنافسية.

الفصل الثالث  
تحقيق التنافسية من  
خلال خفض التكاليف

### تمهيد:

يعد تخفيض التكاليف وبناء استراتيجية قيادة التكلفة من أحسن الخيارات التي تستعملها المؤسسة كهدف لتحقيق التنافسيه، ولا تستطيع المؤسسة تبني هذه الاستراتيجية إلا اذا استطاعت تحديد سعر تكلفة دقيق و حقيقي لمنتجاتها و تحليل استراتيجي لتكاليها، وهو الأمر الذي ركزت عليه نظم التحليل الاستراتيجي للتكاليف ، و التي ظهرت على إثر العجز الذي عرفته النظم التقليدية ، وبذلك يصبح لزاما أن نستعمل الأساليب المطورة لإدارة التكلفة الحديثة و التي من بينها وأولها محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC ، و التي تؤدي إلى الحصول على سعر تكلفة دقيق من خلال البحث عن مسببات التكلفة الحقيقية وتحميلها إلى النشاطات باستعمال موجهات التكلفة ومن تم إلى المنتوجات ، الأمر الذي يؤدي إلى التحكم في الأعباء و تخفيض التكاليف.

من جهة أخرى لا يمكن حصر تنافسية التكلفة في الأدوات الحديثة لاحتساب التكلفة فحسب ، وإنما يتعلق ذلك أيضا بالأبعاد الاقتصادية لتدنية التكاليف في المؤسسة، و التي يجب التركيز عليها أيضا في صناعة التميز التكاليفي، لأن لها دورا كبيرا في التخفيض وتحقيق الميزات التنافسية .

و بهذا سوف نتعرض في هذا الفصل إلى أبعاد التنافس و التي تعتبر مقياسا لتمييز المؤسسات و لآدائها التنافسي و يمكن من خلالها أن تتفوق على غيرها و محددات هذا التفوق، و من تم التطرق الى استراتيجية وميزة التكلفة بالخصوص، ثم نحاول ابراز أهم أدوار الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف و أدوات ادارة التكلفة في التخفيض أيضا و تحقيق تنافسية في ذلك، بحيث سوف يتم التركيز على صياغة تكامل بين كل من ABC و ABM وسلسلة القيمة، و دور هذا التكامل في بناء استراتيجية التكلفة و تحقيق الميزة ، لنقيم في الأخير الميزة التنافسية بالتكلفة.

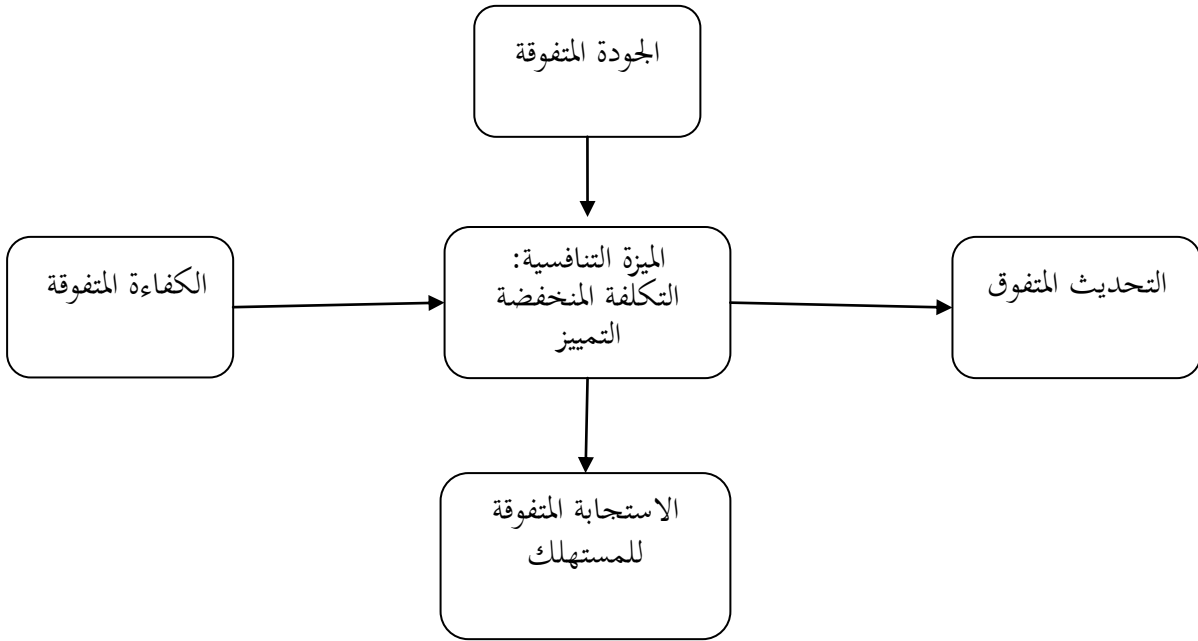
### المبحث الأول: ميزة واستراتيجية التكلفة.

إن من بين العوامل و الأساسيات التي تعتمد عليها المؤسسات في التنافس وتحقيق الميزات هي التكلفة و طرق تخفيضها و التحكم فيها، لذلك و جب أولاً تحديد أسس التنافس أو الأبعاد و من تم تفسير مختلف العوامل و الآليات المساعدة على صناعة التميز في التكلفة أو التنافس على أساس التكلفة.

المطلب الأول: أبعاد التنافس، طبيعة الميزة التنافسية، والمحددات.

1. أبعاد الميزة التنافسية : لقد أشار porter إلى مجموعة من الأسس أو الأبعاد، و التي على أساسها يمكن للمؤسسة أن تتفوق على غيرها، و أن تحقق ميزة تنافسية حيث يظهرها الشكل الموالي:

الشكل رقم(17): الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية.



المرجع: شارل هيل، جاريت جونز، الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل ترجمة محمد

أحمد سيد عبد المتعال اسماعيل علي بسيوني دار المريخ الرياض 2008 ص 204.

تبعاً للشكل رقم (17) تتمايز المنظمة وفقاً لأبعاد متعددة تختارها انعكاساً للتقويم المستمر لرغبات الزبون المستهدف المتغيرة ، و ما يراه قيماً و ما يقدمه للمنافس هذا من جهة، و من جهة أخرى يتباين التركيز على هذه الأبعاد بين صناعة و أخرى ، و مدة و أخرى ، إذ يستنتج

من التتبع التاريخي لأبعاد التنافس بأن التركيز انصب في خمسينيات و ستينيات القرن العشرين على الكلفة المنخفضة بوصفها بعدا أساسيا للتنافس أضيف إليه في السبعينيات و الثمانينيات النوعية العالية، ثم غدت المرونة أهم بعد تنافسي في السبعينيات نتيجة ديناميكية الأسواق الدولية و البعد الأول المتوقع في القرن الواحد و العشرين، و بذلك توجهت الميزة التنافسية من التكلفة الأقل و النوعية الأفضل إلى مصدرها الكامن في القدرات التي تمكن من التكيف بسرعة مع الفرص المتغيرة، بما يكسب المنظمة المرونة اللازمة، لا سيما بعد أن تزايدت أهمية القدرة على التكيف مع التنوع و التغيير في رغبات السوق المستهدفة إلى جانب الاهتمام ببعد التسليم و من دون التضحية ببعدي الكلفة و النوعية .

بناء على ما تقدم تحدث القيمة عند تمايز عرض المنظمة بطرائق عدة كأن تكون الأرخص cheaper، أو الأفضل better، أو الأحدث newer، أو الأسرع faster بتعبير آخر تتمايز المنظمة عندما تنفرد عن منافسيها في بعد واحد أو أكثر من أبعاد الميزة التنافسية الأربعة<sup>1</sup>. و منهم من يضيف بعدا آخر وهو الابتكار و التطوير فيرى أن<sup>2</sup> :

**1.1 الكلفة :** هي تمكن المنظمة من البيع بسعر أقل من معدل سعر الصناعة و بذلك تتفوق على المنافسين.

**2.1 الجودة و النوعية :** و تتمثل في المواصفات و الأداء الجيد و الوظيفة التي يخدمها.

**3.1 الاعتمادية ( التسليم):** و تتمثل في إتاحة المنتج للمشتري عند الطلب.

**4.1 المرونة:** التكيف مع التقلبات في الطلب و القدرة على الاستجابة لها.

**5.1 الابتكار و التطوير :** تقديم منتجات جديدة.

**2. طبيعة الميزة التنافسية :** تحدد الميزة التنافسية وفقا لاتجاهين، أو منهجين تتخذهما المؤسسة فإما أن تكون نوعين هما<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> إيثار عبد الهادي القحان أثر أنشطة المنظمة في إسناد أبعاد المنافسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في فلسفة في علوم إدارة الأعمال، جامعة بغداد، تشرين الثاني بغداد 1999، ص 11-12.

<sup>2</sup> دياب حرار، العلاقة بين الخيار الإستراتيجي و الميزة التنافسية، دراسة تحليلية في مصانع الأدوية الفلسطينية، مجلة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد الثالث، نيسان 2004، فلسطين، ص 51.

<sup>3</sup> دياب حرار، العلاقة بين الخيار الاستراتيجي و الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 50.

**1.2 المنافسة السعرية :** و يقصد بها استخدام السعر كأسلوب للتنافس، و هنا يخفض المنتج أو البائع سعره أو يجعله على الأقل مساويا لأسعار المنافسين، و على البائع إذا اتبع هذا الأسلوب أن يكون قادرا على تغيير الأسعار بسرعة و بشكل مرغوب لدى المستهلكين .

**2.2 المنافسة غير السعرية :** إن أساس التنافس هنا ليس السعر بل الخصائص المميزة للسلعة و مستوى جودتها و الخدمات التي تنجم عنها ، و من مزايا هذا الأسلوب في التنافس هو العمل على تحقيق أفضلية للسلعة و إغراء المستهلك للاستمرار في شرائها لأن تفضيل المستهلك للسلعة بسبب مزاياها غير السعرية سيكون أطول أمدا من تميزها سعريا، و إن استخدام هذا الأسلوب في التنافس لا يعني مع ذلك إهمال عنصر السعر .

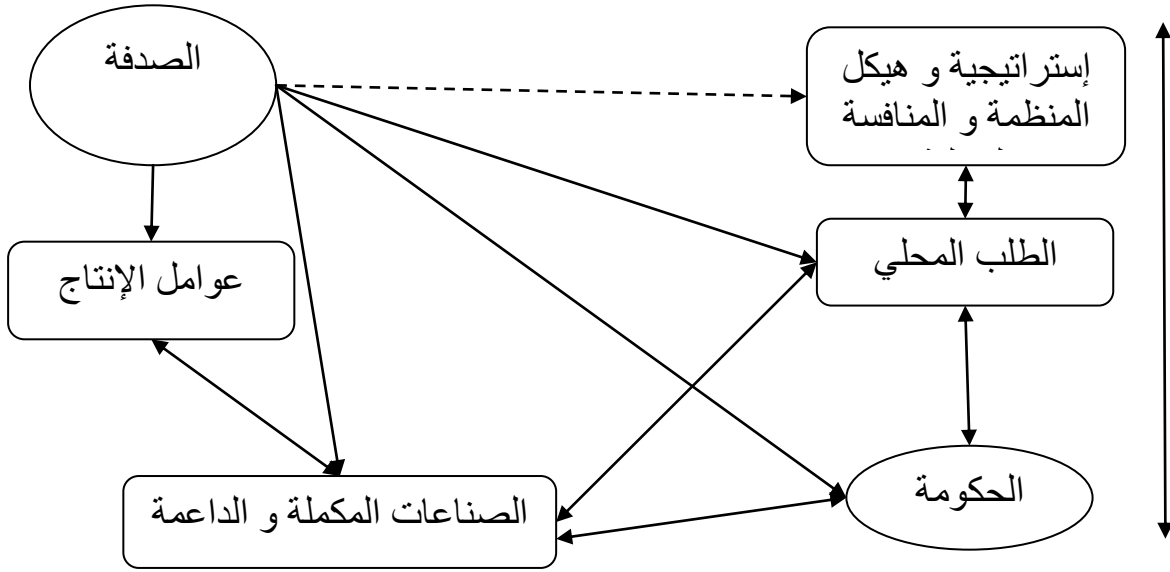
نرى أن المؤسسة في النوع الأول من المنافسة تعتمد على السعر وهو ما يعني تخفيض التكاليف، و في النوع الثاني فإنها تعتمد على النوعية و الجودة و هو ما يعني رفع الأسعار إلى حد ما ، و المؤكد في ذلك أن المؤسسة تسعى بهذا و ذاك إلى رفع مردودياتها .

العلاقة بين التكلفة السعر و المردودية هي التي تشكل قلب الميزة التنافسية ، فلكي تحقق المؤسسة مستوى معين من المردودية عليها أن تأخذ بعين الاعتبار مستويين مهمين و هما التكلفة التي سوف تنتج بها ما تعرضه، و السعر الذي سوف تبيع به هذا العرض و سوف يدفعه زبائننا ، فكل مؤسسة تسعى إلى رفع الأسعار مع تخفيض التكاليف. و لكن المشكل هنا هو أنه عندما تخفض المؤسسة تكلفتها فإنها قد تؤثر أو تقلل من قيمة المنتج في بعض الأحيان الذي سوف يطرح للعميل، و هو يعطي طبعا سعرا أقل، و على العكس فإنها عندما تريد أن تبيع بسعر مرتفع فهذا سوف يحسن من القيمة و لكن يرفع التكاليف ، و هكذا فإن المؤسسة وحتى تحقق مردودية أو أرباحا تسمح لها بالبقاء في السوق و الحفاظ على ميزتها و الإستثمار فيها عليها أن تتحكم جيدا في كل من التكاليف و الأسعار عند محاولتها لرفع مردوديتها<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> L'EQUIPE DES PROFESSEUR du département stratégie et politique d l' entreprise des groupes HEC strategor politique generale de l'entreprise, paris 4 edition dunod paris 2005 p 124.

3.محددات الميزة التنافسية<sup>1</sup>: اكتشف بورتر من خلال دراسة لعشر دول أن المنظمات التي تتمكن من اكتساب ميزة تنافسية، و تستمر في المحافظة عليها في ظل المنافسة الدولية هي التي توصل التحسين و الابتكار و التطوير من خلال عمليات ديناميكية مستمرة و ليس من خلال إجراءات منفردة و لمرة واحدة، و كذا الالتزام بالاستثمار المستمر والمتواصل لاغتنام فرص العمل على تعظيم المكاسب، و لقد حدد porter ركائز للنظام التنافسي الوطني التي تساهم في صياغة المناخ الصناعي المحدد لأداء المنظمات، و أوضح أن هذه المحددات تعمل كنظام ديناميكي متكامل تتفاعل من خلاله و تتشابك كل المحددات مع بعضها البعض، فكل محدد يؤثر و يتأثر بالمحددات الأخرى ،و تنقسم محددات الميزة التنافسية الدولية كما صاغها بورتر إلى محددات رئيسية و أخرى مساعدة أو مكملة كما هي موضحة في الشكل :

الشكل رقم(18): محددات الميزة التنافسية (النموذج الماسي لبورتر).



Source : MICHAEL porter , new global ,stratégies for compétitive advantage, planning review May/jun1990, ABI/inform and industry ,p 8 .

<sup>1</sup> سامية لحول، مرجع سابق، ص 71-72

و تشمل المحددات الرئيسية على أربع عوامل هي ظروف عوامل الإنتاج، ظروف الطلب المحلي، الصناعات المرتبطة و المدعمة، إستراتيجية المنظمة و طبيعة المنافسة المحلية، أما المحددات المساعدة فتتضمن الدور الحكومي و دور الصدف<sup>1</sup>.

**1.3 عوامل الإنتاج :** و تعتبر مدخلات ضرورية لازمة لدعم قدرة صناعية ما على المنافسة، حيث تنقسم إلى عوامل أساسية مثل الموارد البشرية، الموارد الطبيعية، موارد رأس المال و البنية الأساسية، و هي عوامل تكون موروثه بطبيعتها داخل الدول و تؤدي إلى صناعة مميزة تنافسية لأنه يسهل انتقالها والحصول عليها من قبل المنافسين، و أيضا عوامل مطورة وهي الأكثر أهمية لصعوبة الحصول عليها أو تقليدها حيث تكتسب هذه العوامل من خلال إستثمارات مستمرة في كل من رأس مال البشري و المادي مثل معرفة المهارات الخاصة، الخبرات الإدارية الحديثة، أسس علمية و غيرها .

**2.3 شروط الطلب :** يتعلق هذا المحدد بهيكل الطلب، حجمه نموه و الآلية التي يتم بها تدويل هذا الطلب في الأسواق العالمية، و أشار porter إلى أن الضغوط المستمرة من قبل المستهلكين المحليين لطلب منتجات متميزة قد يؤدي إلى ضغوط مستمرة على المنظمات وتحفيزها على المزيد من الابتكار والتجديد لتلبية احتياجات هؤلاء المستهلكين، الأمر الذي ينعكس في النهاية على تقوية وتعزيز المزايا التنافسية المتحققة للصناعة مقارنة بالمنافسين الآخرين، و تؤثر طبيعة شروط الطلب في السوق على نجاح إستراتيجية المنظمة الوطنية وهو الأمر الذي يعكس حجم الابتكارات، الاختراعات و التطورات التي تقدمها المنظمات الوطنية لتطوير منتجاتها حسبما يلائم حجم و طبيعة الطلب المحلي .

**3.3 الصناعات المغذية والمرتبطة:** للصناعة المرتبطة والمغذية دور هام في قدرة الصناعة على المنافسة الدولية، و هذا يعني أنه يجب أن تكون للدولة صناعات ذات مستوى عالمي تكون مرتبطة و مساندة لبعضها البعض، الأمر الذي يساهم في إثراء الميزة التنافسية للدولة في أنشطة أو صناعات محددة أو في أجزائها والصناعات المرتبطة هي التي تقدم منتجات متكاملة أما الصناعات المغذية أو المساندة فهي التي تمد الصناعة بالمدخلات اللازمة للإنتاج، ويمثل تواجد الصناعة كجزء من تجمعات صناعية عنقودية عاملا أساسيا بل ومن

<sup>1</sup> سامية لحول، مرجع سابق، ص 72-73.

أهم العوامل في تحقيق الميزة التنافسية دولياً، حيث يرى Porter أن المنافسة تتأثر بوجود هذه التجمعات من خلال زيادة الإنتاجية في المستقبل و تشجيع إقامة منظمات جديدة في التجمع العنقودي .

**4.3 إستراتيجية هيكل المنظمة و المنافسة :** لا يوجد نظام إداري مقبول شامل، (مهما كانت جاذبية الإدارة اليابانية)، حيث تنتج تنافسية صناعة معينة من تجمع ما بين من جهة طرق الإدارة و التنظيم، و من جهة أخرى مصادر الميزة التنافسية في الصناعة نفسها، كما أن هناك ترابط بين المنافسة المحلية القوية وصناعة استمرارية ميزة تنافسية في أي صناعة.

**5.3 الصدفة :** تلعب الصدفة دوراً في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات، و ذلك من خلال كل التغيرات والتقلبات المفاجئة على مستوى الأسواق سواء كانت الاقتصادية أو المالية، حيث تكون بمثابة الفرصة لصالح مؤسسات ما، و قد تتمثل هذه الأحداث في<sup>1</sup> :

- الاختراعات البحتة و حدوث تقدم مفاجئ في التقنية الأساسية.
- التطورات السياسية العالمية و الكوارث و الحروب.
- التغيرات المفاجئة في أسعار المدخلات.
- التغيرات في أسواق المال و الصرف العالمية.

**6.3 الحكومة :** يذكر بورتر مجموعة من العناصر على الدول والمؤسسات إتباعها من أجل الحصول على ميزة تنافسية، و تتمثل هذه العناصر في<sup>2</sup> :

- \* تجنب التدخل في أسواق عناصر الإنتاج، أسواق سعر الصرف.
- \* فرض معايير حازمة للحفاظ على سلامة البيئة.
- \* الحد من التعاون المرتبط بين المتنافسين مباشرة في نفس الصناعة.
- \* وضع سياسات محلية قوية لمكافحة الاحتكار.
- \* عدم الإشراف على التجارة الخارجية.

<sup>1</sup> معموري صورية، الشيخ هجيرة، محددات و عوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، الجزائر، 9 نوفمبر 2010 ص 10.

<sup>2</sup> MICHAEL porter , la concurrence selon porter ED village mondial 1999,p193-198.

المطلب الثاني: استراتيجية تخفيض التكلفة و صناعة الميزة التنافسية.

### 1. مفهوم استراتيجية وتخفيض التكلفة:

" تعتمد هذه الإستراتيجية على تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن ،حيث على المؤسسة أن تكون على دراية جيدة بكل التكاليف و مصادرها، كما تعتمد على اختيار قطاعات إستراتيجية دائمة تقوي من خلالها و تدعم مختلف أعمالها و نشاطاتها من أجل تحقيق الريادة"<sup>1</sup>.

كما تتطلب هذه الإستراتيجية بناء إمكانيات الإنتاج ذات الكفاءة العالية و المداومة على تخفيض التكاليف باستخدام الخبرة السابقة، و الرقابة المحكمة على التكاليف الثابتة و التكلفة بشكل عام، وتجنب العملاء الهامشيين ،و تقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجالات البحث و التطوير و الخدمات و مندوبي البيع و الإعلام، و ما إلى ذلك ،و يعطي التمتع بالكلفة المنخفضة وحدة الأعمال الإستراتيجية قوة خاصة ضد المنافسين تمكنها من الاستمرار في تحقيق الأرباح أثناء فترات المنافسة الشديدة<sup>2</sup>.

### مفهوم تخفيض التكاليف :

" نقصد بخفض التكلفة أنه مصطلح يوصف به المنهج المخطط والإيجابي لتحسين الكفاءة و يمكن النظر إلى ذلك من عدة زوايا :

- استبعاد الفاقد .
  - السرعة في إنجاز العمليات .
  - إيجاد الوسائل و الطرائق التي يكون من شأنها إحداث خفض في تكلفة الوحدة المنتجة<sup>3</sup>.
- " كما تعرف تدنية التكاليف على أنها تخفيضات حقيقية، و دائمة في تكلفة الوحدة من الإنتاج أو الخدمات المقدمة بدون التأثير على ملائمتها للاستخدام المطلوب ، و من تم البحث عن الوسائل و الطرق الخاصة بتحسين تصميم المنتجات من أجل تدنية التكاليف المرتبطة بها ،

<sup>1</sup> CHANTAL bussenault , martine pretet ,*économie et gestion de l'entreprise* , Vuibert , paris 2006, p 993

<sup>2</sup> MICHAEL porter ,*competitive strategy technique for analusing industries and comptitors* , free press édition new York 1980 , p 35

<sup>3</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني، آلاء وضاح محمود ثابت، أثر اعتماد منهج إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بالتطبيق على شركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في محافظة تينوي، مجلة تنمية الرافدين، العدد 108، مجلد 34، سنة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل العراق 2012، ص 247.

و بذلك فهي تدل على الانتقال من مستوى التكلفة الحالي إلى مستوى أقل منه، و يتطلب ذلك تغييرا في الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يمكن للوحدة الاقتصادية من إنتاج نفس المنتج بتكلفة أقل، أو يكون باستعمال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو بتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي .

و على المؤسسة أن تعمل على تدنية تكاليفها مع مراعاة درجة مرونة طلب العملاء بالنسبة للسعر الذي تضعه بعد عملية الإنتاج و الأخذ بعين الاعتبار أيضا رد فعل المنافسين، حيث أنهم بدون شك سيعملون على رفع جودة منتجاتهم و تدنية تكاليفهم بقدر ما يستطيعون<sup>1</sup> .  
و يجب التمييز بين نوعين من خفض التكلفة هما :

❖ **الخفض غير الحقيقي للتكاليف ( الوهمي ) :** و يتحقق هذا النوع من خفض التكاليف

بمنهجين هما :

أ/ زيادة الإنتاج ضمن المدى الملائم .

ب/ زيادة أسعار بيع المنتجات .

❖ **الخفض الحقيقي للتكاليف :** و يقصد به مجموعة الفعاليات التي تنصب على اختراق

المعايير، و تحديدها بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والتكلفة الكلية بكل السبل المتاحة.<sup>2</sup>

و تعرف الباحثة خفض التكاليف بأنه ذلك المستوى الأدنى الذي يجب على إدارة المؤسسة و محاسبي و مراقبي التكاليف أن يصلوا إليه من خلال استغلال مختلف الإمكانيات ، و الوسائل الضرورية واستعمال الأساليب الحديثة لإدارة و محاسبة التكاليف، مع مراعاة ظروف السوق عند وضع الأسعار التي تتلائم و هذه التكلفة المنخفضة، بالأخص في ذلك متطلبات الزبون الذي سوف يدفع هذا السعر، و في نفس الوقت يؤدي الخفض تحقيق الربحية و الموقف التنافسي الجيد للمؤسسة اتجاه المنافسين دون المساس بجودة المنتج.

<sup>1</sup> إبراهيم إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت و مشتقاته، الشلف، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية 5 الشلف الجزائر، 2011، ص 105/105.

<sup>2</sup> صالح إبراهيم بونس الشعباني، آلاء و ضاح محمود ثابت، مرجع سابق، ص 247.

2. أهمية خفض التكاليف<sup>1</sup>: إن أهمية تدنية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية تكمن في زيادة أرباحها، و من تم تحسين قدرتها التنافسية، باعتبار أن هامش الربح يعد أهم المؤشرات التي تساهم في استمرارية و نمو المؤسسات الاقتصادية .

كما تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية، و التي تتحقق بإحدى الطرق التالية زيادة المبيعات، زيادة الإنتاجية، و تدنية التكاليف .

فإذا أردنا تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للمؤسسة في ظل زيادة المبيعات فسوف تواجهنا صعوبات مثل وجود عدة منافسين، محدودية السوق و التكاليف التي تتبع تحقيق ذلك، أما عن زيادة الإنتاجية فتواجهنا ضرورة توفر المؤسسة على قدرات إنتاجية يتم من خلالها إنشاء خطوط إنتاجية جديدة، و ذلك يلزم توفير استثمارات مالية جديدة . فتصبح بذلك عملية تدنية التكاليف من العمليات التي يمكن تطبيقها داخل المؤسسة دون وجود الصعوبات السابقة.

ففي كثير من الأحيان يعتبر تخفيض التكلفة من أهم الأساليب التي تختارها المؤسسة لزيادة ربحيتها، لأنها لا تتأثر كثيرا بظروف السوق على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية المؤسسات لزيادة أسعار المنتجات، تحسين نوعية المنتجات و التي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق و الطاقة المتوفرة لدى المؤسسة.

لكن تحقيق هذه الإستراتيجية يتطلب مجموعة من الشروط تتمثل في<sup>2</sup>:

1- الشروط المتعلقة بالمنتج : لا تستخدم طريقة الريادة في تخفيض التكاليف إلا إذا كان المنتج معياريا أي تكون و حداته متشابهة الخصائص و المنفعة فالمستهلك لا تهمة المؤسسة المنتجة مادامت المنفعة المحصلة من المنتج هي نفسها، و لكن لا ينبغي إهمال المؤسسة لجودة منتجاتها حتى و لو كان نمطيا لأن ذلك سينعكس بالسلب على سمعتها لدى عملائها و يجعلهم يتحولون لمنتجات مؤسسات أخرى أكثر جودة.

2- الشروط المتعلقة بالعمل حتى تستطيع المؤسسة أن تستعمل إستراتيجية تخفيض التكاليف فلا بد أن يكون لسعر السلعة دورا كبيرا في اتخاذ قرار الشراء من طرف المستهلك،

<sup>1</sup> براهيمية إبراهيم، مرجع سابق، ص 106.  
<sup>2</sup> بوحيدر رقية، مرجع السابق، ص 66-67.

أن تكون مرونة الطلب بالنسبة للسعر كبيرة، في هذه الحالة فإن المؤسسة تعتمد على ضغط التكاليف المرتبطة بالمنتج بغرض بيعه بسعر أقل من أسعار المنافسين مما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية، و المؤسسة التي لا تضغط على تكاليفها سوف تخسر عملائها لأنهم نادرا ما يكونون أوفياء في ظل تماثل منتجات المنافسين فيتحولون إلى المنتجات الأقل سعرا خصوصا في ظل قلة أو انعدام تكلفة التحول من منتج إلى آخر.

3- الشروط المتعلقة بسوق المنتج: حتى تطبق المؤسسة تخفيض التكلفة فلا بد من أن يكون سوق المنتج المعني بما يضمن لها الإنتاج بكميات كبيرة، تمكنها من الاقتصاد في التكاليف، بمعنى آخر فإن هذه الطريقة تصلح للمنتجات الموجهة لجماهير واسعة، أو قطاعات سوقية متعددة، و لا يمكن تطبيقها مع فئات محددة أو قطاعات سوقية صغيرة .

4- الشروط المتعلقة بالمؤسسة ذاتها : من الشروط الواجب توافرها في المؤسسة المدنية لتكاليفها :

\* أن تكون من الحجم الكبير للاستفادة من اقتصاديات الحجم في الوصول إلى هذه الميزة.  
\* أن تملك يد عاملة ذات كفاءة عالية و على درجة كبيرة من التدريب و المهارة و إتقان أعمالها.

\* أن يكون لها مهارات تنظيمية عالية خاصة في مجال مراقبة التسيير، و تقنيات محاسبة التكاليف.

\* المراقبة المستمرة لتكاليف المنافسين لمواجهة أي طارئ قد يحدث في السوق.  
\* توعية كل الأطراف في المؤسسة بأهمية التكاليف بالشكل الذي يجعلهم يتقبلون أي إجراء في هذا الاتجاه كتخفيض الأجور أو زيادة ساعات العمل.  
\* اهتمامها بدراسة حاجات و رغبات زبائنها بالشكل الذي يجعلها تحسن منتجها بما يلبي تفضيلاته.

و بذلك تمنح هذه الاستراتيجية عدة مزايا جذابة للمؤسسات المنتجة بأقل تكلفة في السوق :  
- فيما يتعلق بالمنافسين :تكون المؤسسة المنتجة بتكلفة أقل في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر .

- فيما يتعلق بالمشتريين تتمتع المؤسسة التي تتحكم في التكلفة بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار " فحرب الأسعار هي العامل القوي لمجابهة المنافسين من أجل الحفاظ على العلاقة مع الزبائن"<sup>1</sup>
- فيما يتعلق بالموردين: فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل يمكنها في بعض الحالات أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء، و خاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة.
- فيما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فالمؤسسة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقفا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر لمواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد.
- فيما يتعلق بالسلع البديلة فالمؤسسة بتكلفة أقل يمكنها المقارنة مع منافسيها، واستخدام تخفيضات السعر كفرص تستغلها في الرد على السلع البديلة، و التي قد تتمتع بأسعار جذابة.<sup>2</sup>

**المبحث الثاني : الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة و مساهمتها في تحقيق التنافسية.**

**المطلب الأول : ماهية الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة.**

تتمثل العوامل المساعدة على إستراتيجية تخفيض التكاليف، و التي تلعب دورا أساسيا في زيادة ربحية المؤسسة ورفع إنتاجيتها وكسبها حصة سوقية، وهو ما يحسن قدرتها التنافسية لا سيما تميزها في التكلفة في:

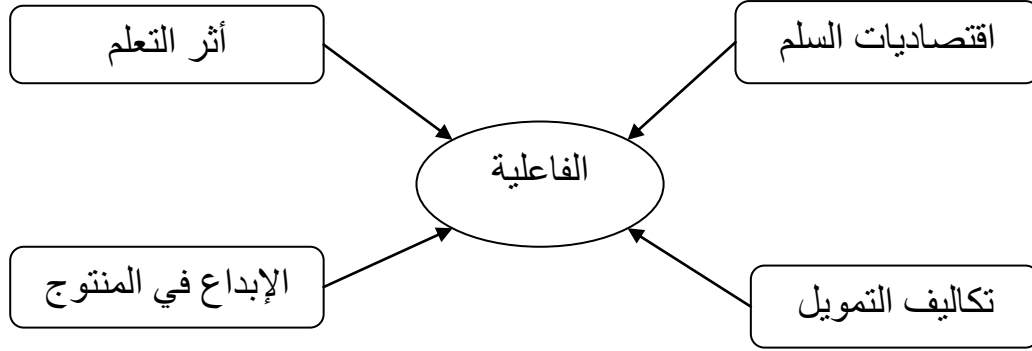
- اقتصاديات السلم و منها اقتصاديات الحجم.
- أثر الخبرة أو اقتصاديات التعلم.
- التكنولوجيا (البحث و التطوير).
- تصميم المنتج(الابداع في المنتج).

<sup>1</sup> PATRICE guillotrai,et autres ,**la compétition vertical du management stratégique de la concurrence** , dunod ,paris 2009,p 53.

<sup>2</sup> مقدم عبيدات ،حسان محمد أمين ،استراتيجيات وضع حواجز الدخول أمام تهديدات المنافس المحتمل ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،عدد 5 ،جامعة الأغواط ،الجزائر ، بدون سنة، ص 313-314.

" فتخفيض التكاليف و تحقيق ميزة تكلفة أقل هو تحليل للتكاليف الذي يجب أن يحقق الفاعلية، حيث تحدد هذه الفاعلية من خلال مجموعة من عوامل التكلفة"<sup>1</sup> ، كما هو مبين في الشكل و الذي يظهر فيه العوامل السابقة الذكر:

الشكل رقم(19) :أبعاد تحقيق فاعلية ميزة التكلفة أقل.



Source :GÉRY Johnson, hevan sholes, stratégique , union édition paris 2000 p 192 .

### 1. مفهوم اقتصاديات الحجم:

يعرف هذا المفهوم في الاقتصاد باقتصاديات الحجم، وتعرف هذه الاقتصاديات بزيادة حجم الإنتاج أو حجم الإنتاج الكبير، كما تعتبر مصدرا من المصادر الأساسية لاقتصاديات السلم.

### 2.1 المصادر الأساسية لاقتصاديات السلم<sup>2</sup> :

تتنوع مصادر اقتصاديات السلم باختلاف عدد و نوع الصناعات و الأسواق، وهي تتعلق بمجموعة الوظائف الخاصة بالمؤسسة، و بمختلف العمليات التي تنتهجها من أجل الحصول على منتج نهائي و خدمات مرفقة، و يمكن تحديد هذه المصادر والعناصر الأساسية كما يلي :

- اقتصاديات مالية: وهي تتمثل في الخصم سعري الذي تتحصل عليه المؤسسة عندما تشتري المواد الأولية بكميات كبيرة، و الحصول عليها بأسعار أقل إذا حصلت على كميات ضخمة .

<sup>1</sup> GÉRY Jonson , hevan scholes **stratégique** , union édition , paris , p 191

<sup>2</sup> مقدم عبيدات ،مرجع سابق ،ص 304-305.

- اقتصاديات الإنتاج : و هي تشير إلى مقدار الانخفاض في كمية المدخلات من مختلف عناصر الإنتاج اللازمة لإنتاج وحدة واحدة، و الذي يحدث مع زيادة حجم الإنتاج و منها ما يتعلق بالعمل، و ما يتعلق برأس المال و أخرى بالمخزون .
- اقتصاديات التسويق : و هذا النوع من الاقتصاديات متعلق بالإعلان، فتكاليف الإعلان لا تزداد بنفس نسبة الزيادة في حجم الإنتاج و إنما تزداد بنسبة أقل .
- اقتصاديات إدارية : يلاحظ أنه مع كبر حجم المؤسسة يزداد التخصص في الأعمال الإدارية حيث يوجد مدير المبيعات، و مدير المشتريات، و مدير مالي، مدير الإنتاج و غيرها، ولاشك أن هذا التخصص يزيد من كفاءة كل مسؤول في مجاله و من ثمة يرفع من مستوى الإنتاجية .

**2. ماهية منحنى التعلم<sup>1</sup>:** يرجع التغير التكنولوجي في العديد من الصناعات إلى التعلم، و إلى اكتساب الخبرة في مجال العمل إلى حد كبير، و يتم اكتساب الخبرات عند قيام الشركة بإنتاج المزيد والمزيد من سلعة معينة ، و عند ثبات معدل إنتاج الشركة فإن متوسط التكاليف ينخفض مع زيادة إجمالي الإنتاج التراكمي ، أي العدد الإجمالي للوحدات حتى من هذا النوع التي تكون قد أنتجت في الماضي ، إذ قد يتطلب إنتاج المائة قطعة الأولى من أحد أنواع الماكينات مثلا قدرا من العمالة يفوق بنسبة 50% قدر العمالة الذي يتطلبه إنتاج المائة قطعة الثانية ، على الرغم من ثبات عدد القطع المنتجة شهريا ، و هكذا فإن متوسط التكاليف لهذا المعدل يقل بشكل كبير من زيادة الإنتاج الإجمالي .

و هكذا فإن التعلم هو الخبرة و المهارة التي يكتسبها العامل من جراء تكرار العمل، و من خلال مختلف المراحل، و الكميات التي تقدمها المؤسسة من منتجاتها أو خدماتها، و هذا التعلم هو الذي يكسب المؤسسة ميزة تخفض بها تكاليفها.

<sup>1</sup> محمد الباي، دور التعلم التنظيمي في دعم و تعزيز تسيير المشاريع، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، الجزائر ص 95.

## 1.2 أنواع منحنيات التعلم<sup>1</sup> :

1.1.2 منحنيات التعلم السلبية : يظهر هذا النوع تحسن واضح و سريع في المراحل الأولى من التعلم و تسمى أحيانا منحنيات البداية السريعة.

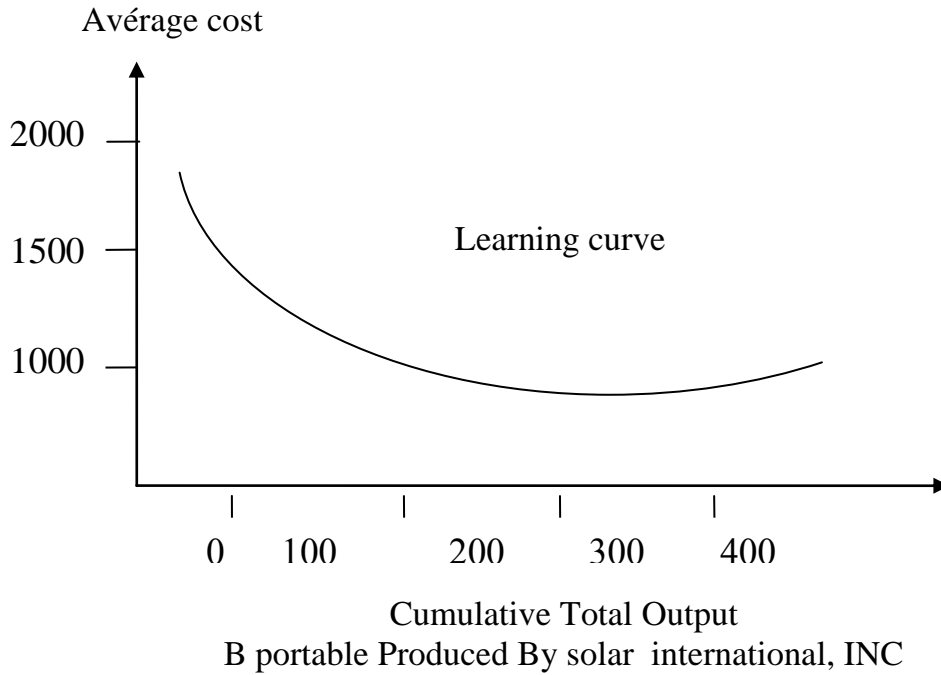
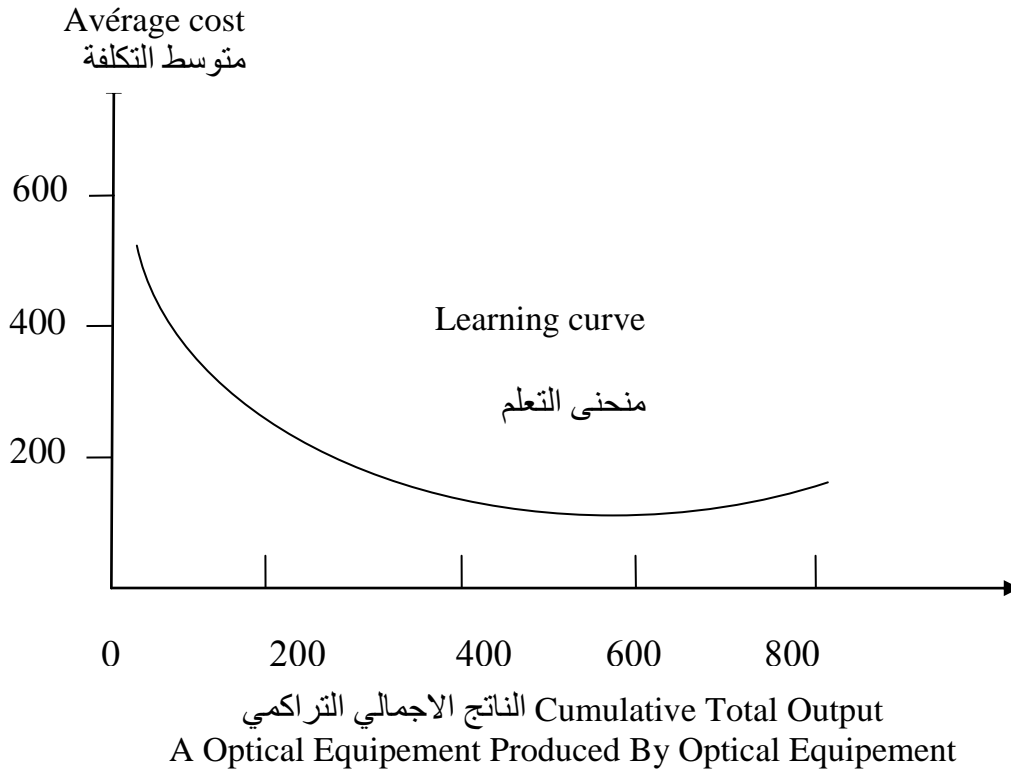
2.1.2 منحنيات التعلم الإيجابية :يكون هذا النوع في بدايته ضعيفا، و لكن يتحسن بمرور المواقف التعليمية، و تسمى أحيانا منحنيات ذات البداية البطيئة .

3.1.2 المنحنى النموذجي : هذا المنحنى يشير إلى تعجيل إيجابي ثم إلى تعجيل خطي ثم إلى تعجيل سلبي، إذ يحتوي على منحنيات عدة في وقت واحد، و يستخدم هذا النوع عندما يكون المتعلم دون سابق خبرة، و يأخذ زمتا طويلا لأن المهارة بالنسبة له صعبة ثم تزداد درجة التعلم بالتدرج.

4.1.2 المنحنى الفردي للمتعلم : المنحنى الفردي يعبر عن التغيير في أداء الفرد الواحد و في موقف معين، أما المنحنى الجمعي فهو عبارة عن طريقة متوسط المحاولات المتماثلة بالنسبة لأفراد مختلفين، و هذه الطريقة تستخدم في حالة تساوي العدد الكلي للمحاولات بالنسبة لجميع الأفراد.

<sup>1</sup>- زينب جبار يوسف، أثار استخدام منحنى التعلم في ادارة و تخفيض التكاليف، دراسة حالة مجلة التقني المجلد 26 العدد 4 العراق، 2013، ص 204.

الشكل رقم(20) : منحنيات التعلم.



المرجع: محمد الباي، مرجع سابق، ص 95.

يوضح الشكل رقم(20) منحنيات التعلم لاثنين من السلع، و هما إحدى المعدات البصرية من إنتاج شركة المعدات البصرية Optical Equipement company، و أحد التوربينات المحمولة من إنتاج شركة solar international، و من الواضح أن التعلم قد يؤدي إلى حدوث خفض كبير في متوسط تكاليف كل من السلعتين، و بالطبع لا يأتي مثل هذا الخفض بشكل تلقائي، بل أنه لا يأتي إلا إذا قام المديرين و العمال ببذل قصارى جهودهم سعياً لتحقيق مزيد من الكفاءة، و هناك سلعا أخرى من هذا النوع يمكن أن تشهد انخفاضا في معدل التكاليف نحو 20% أو 30% نتيجة لمضاعفة الإنتاج التراكمي.

### 3. البحث و التطوير:

إن التكنولوجيا هي الجهد المنظم الرامي لاستخدام نتائج البحث العلمي في تطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية بالمعنى الواسع الذي يشمل الخدمات من الأنشطة الإدارية، والتنظيمية، و ذلك بهدف التوصل إلى أساليب جديدة يفترض أنها مفيدة للجميع، و تفيد تكنولوجيا الإنتاج المؤسسة في رفع إنتاجية عاملها و تحسين أدائهم، و هي تأخذ شكل اختراعات ( أجهزة حديثة ) أو ابتكارات ( منهجية خدمية)، و تساهم في إنجاز أعمال و مهام أكبر بإستثمار موارد أقل من الاعتماد على الطريقة التقليدية في الإنتاج، كما يمكن تحقيق ذلك في زمن أقصر و تؤدي إلى إنتاج أفضل نوعية، و بذلك تكنولوجيا الإنتاج تساعد في توسيع قدرات الإنسان و تزيد من الإنتاجية في المؤسسة .

### 4. تصميم المنتج:

تتمثل عملية تصميم المنتج في مختلف الإجراءات و التعديلات التي يمكن أن تطرأ على المنتج أو أجزائه بطريقة هندسية أو علمية محكمة، إذ يهدف ذلك إلى تقديم منتج ذا جودة أعلى و قيمة أكبر بالنسبة للزبون و السوق، إذ تتطلب هذه العملية مهندسين ذوي مهارة وكفاءة عالية حتى لا ترتفع التكاليف .

المطلب الثاني: دور الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة في تحقيق التنافسية.

### 1. أثر اقتصاديات الحجم في تخفيض حجم التكاليف:

يعتبر السلم عائقا أمام دخول منافسين جدد و تحرك المنافسين الحاليين، و تعتبر تكلفة تقليد السلم عالية جدا لأنه ينبغي على المنافسين شراء حصص سوقية إضافية.<sup>1</sup> يتمثل دور اقتصاديات الحجم في أن المنتج تقل تكلفته كلما زاد الحجم، و ذلك لأن التكلفة الثابتة يتم توزيعها على حجم الإنتاج، و هذا ما يجعل التكلفة الثابتة لوحدة المنتج تقل، لذلك يمكن القول أن اقتصاديات الحجم الكبير هي و فرات يحصل عليها المشروع أو الوحدة الإنتاجية نتيجة لكبره.<sup>2</sup>

فمثلا لو كانت القيمة الكلية للتكلفة الثابتة هي 1000 دج فإن التكلفة الثابتة للوحدة هي 10 دج في حالة إنتاج 100 وحدة، و تقل التكلفة الثابتة للوحدة إلى 5 دج في حالة إنتاج 200 وحدة، ولكن هنا يجب الأخذ بعين الاعتبار متغيرات السوق و حجم الطلب حيث أن زيادة الإنتاج سترفع أيضا من تكلفة التخزين .

" كما تهدف اقتصاديات الحجم إلى إحداث حاجز أمام الداخلين الجدد لأنهم سوف لن يستطيعوا تحمل مخاطر الانطلاق بحجم كبير أمام ردود الفعل القوية للمنافسين المتواجدين، كما أنه لا يمكنهم الانطلاق بحجم محدود خال من امتيازات التكلفة التي تحققها اقتصاديات السلم التي يمكن اللجوء إليها على جميع مستويات النشاط بالمؤسسة"<sup>3</sup>.

وكما أن ميزة التكلفة تعتمد على إستراتيجية تكاليف تعطي الأهمية لاقتصاديات الحجم (حجم الإنتاج) فإنها تعتمد أيضا على إعادة التركيز أو التمرکز على الوظائف المولدة للقيمة<sup>4</sup> والشكل رقم (21) يوضح ذلك :

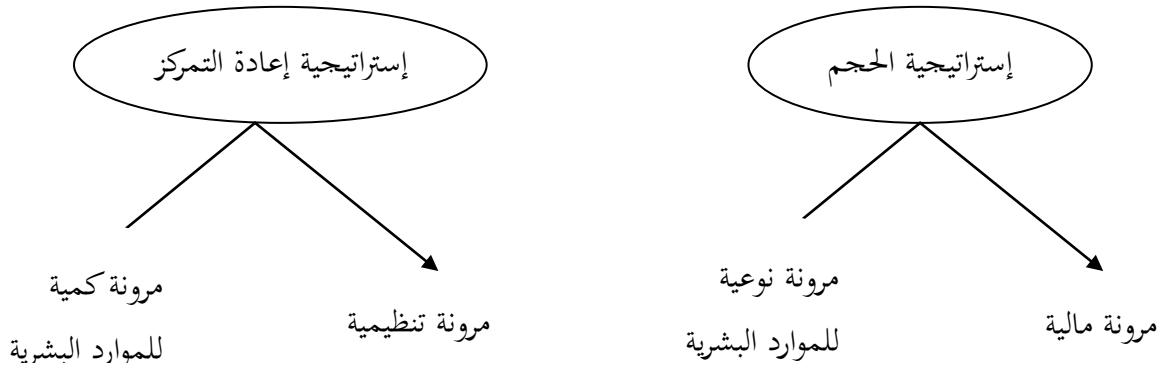
<sup>1</sup> عظمي دلال، مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل محيط حركي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 10، 2010، الجزائر ص 211-212.

<sup>2</sup> LARRY M. Walther ,christopher j.Skoussen, **managériale and Cost accounting** ventus publishing A .P.S , U S A , 2009, p40

<sup>3</sup> أحمد بلالي، إستراتيجية التنافس كأساس لميزه تنافسية مستدامة، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات 08-09، مارس 2005 كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 464.

<sup>4</sup> JOHAN bouglet , op cit , p 122-123

الشكل رقم (21): ميزة التكلفة، و الاستراتيجيات المساعدة لها.



Source: JOHAN bouglet op cit, p122-123.

2 . دور منحنيات التعلم في خفض التكاليف:

" يتجلى دور منحى التعلم بشكل كبير في العمل عندما يقوم محاسب التكاليف بتحديد الزمن المعياري الكلي للعمل المباشر اللازم لإنتاج عدد من الوحدات ،حيث يلاحظ أنه في المرة الأولى سيستغرق إنتاج تلك الوحدات زمنا معيناً، أما في المرة الثانية نلاحظ أنه سيستغرق زمنا أقل من المرة الأولى، وفي الثالثة يكون الوقت أقل من الثانية وهكذا، فالسبب يعود إلى أنه كلما تكررت العملية الإنتاجية فإن هناك فرصة لأن تولد الخبرة المكتسبة تحسناً في الأداء و هذا يشير إلى انخفاض الزمن اللازم للإنتاج و من تم انخفاض تكلفته ،و عليه تتضح أهمية دراسة منحى التعلم و يتطلب أخذها في الاعتبار عند تصميم معايير للتكلفة لكي يتم الحصول على معايير جيدة تستخدم في التسعير و تخطيط الأرباح ووضع نظام للحوافز للمنشأة"<sup>1</sup>.

يساهم التعلم و الخبرة في المؤسسة بشكل كبير في تخفيض التكلفة و تحقيق استراتيجيات وميزات في ذلك. فالمنافسين قد يتحملون أضراراً كبيرة إذا لم يتمكنوا من اللحاق بالمنظمة خاصة إذا كانت هذه الأخيرة محافظة على الملكية الخاصة للتعلم لنفسها. إذ تتعلق حقوق الملكية بمنتج جديد أو بطريقة تكنولوجية جديدة ، حيث أن أصعب ما يواجه المنافسين هو إعادة صنع منتج جديد أو طريقة إنتاج جديدة إذا كانوا محميين بشهادات أو محاطين بالسرية

<sup>1</sup> زينب جبار يوسف ،أثر استخدام منحى التعلم في ادارة و تخفيض التكاليف، مرجع سابق،ص 206.

التامة، وعموما فإن الابتكارات في طرق الإنتاج أكثر استمرارا منها في المنتجات لأن سر الطريقة أسهل للحفظ.<sup>1</sup>

### 3. دور تكنولوجيا الإنتاج في تخفيض التكاليف<sup>2</sup>:

تعد التكنولوجيا أحد الوسائل الكفيلة بتدنيه تكاليف المؤسسة لأنها تسمح بتحسين كفاءة العملية الإنتاجية في المؤسسة الاقتصادية و تمكنها من تدنية تكاليفها، و الهدف من وراء جلب تكنولوجيا جديدة للإنتاج بالنسبة للمؤسسة هو اكتساب أسلوب فني مميز في الإنتاج لتحسين أدائها من الناحية الفنية، والاقتصادية في آن واحد، مما يترتب عنه نتائج ايجابية في المرودية و في كمية المحركات، و انخفاض التكلفة بالنسبة للوحدة الواحدة .

### 4. دور تصميم المنتج في تخفيض التكاليف<sup>3</sup>:

تتمثل عملية تصميم المنتج في مختلف الإجراءات و التعديلات التي يمكن أن تطرأ على المنتج أو أجزائه بطريقة هندسية أو علمية محكمة، إذ يهدف ذلك إلى تقديم منتج ذا جودة أعلى و قيمة أكبر بالنسبة للزبون و السوق ، و تتطلب هذه العملية مهندسين ذوي مهارة وكفاءة عالية حتى لا ترتفع التكاليف .

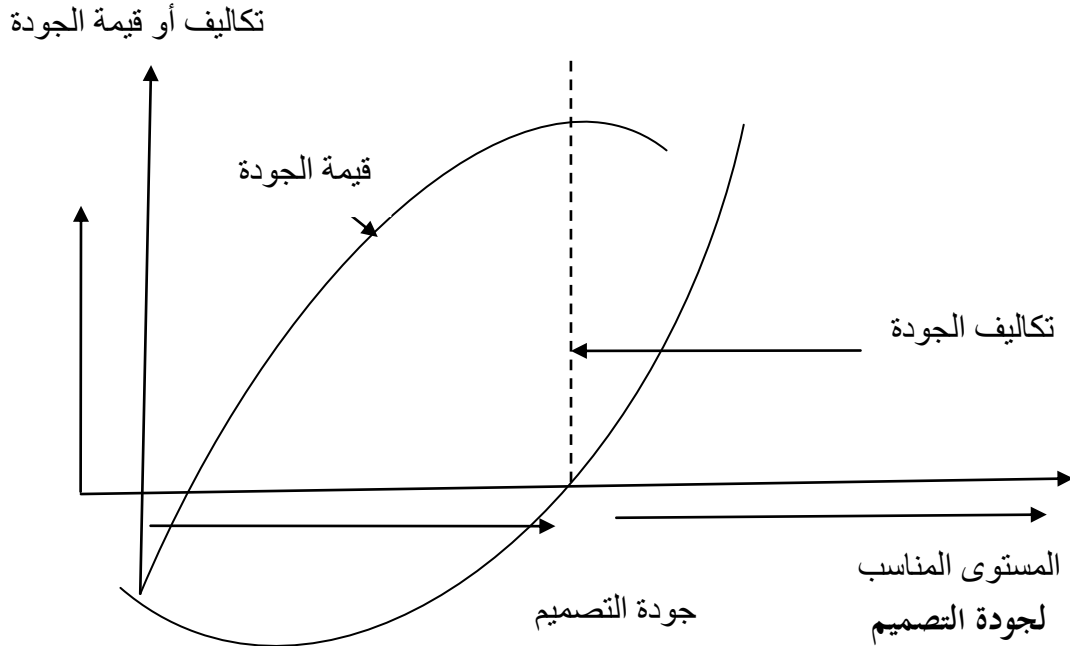
" حيث تتحكم في عملية التصميم جملة من العوامل يصعب تثبيت تكلفتها إذ ترتفع بارتفاع جودة التصميم، و التي تتطلب مواد داخلية ذات مستوى جودة مرتفع و تتبعها أساليب إنتاج دقيقة ومحكمة ذات بعد تكنولوجي و أتمته حديثة، و وراء كل هذا يد عاملة ذات مهارة و قدرة على التجاوب السريع مع المتغيرات الفنية و التكنولوجية الجديدة، مع التركيز على عمليات التفيتش و تكرارها بشكل دوري لضمان سلامة أكبر و نجاعة عمليات التصميم، ومنه فإن الوصول إلى الجودة في التصميم بتكاليف مثلى تبقى احد الأهداف الإستراتيجية لإدارة المؤسسة و التي يمكن توضيحها بالشكل التالي :

<sup>1</sup> JOHAN bouglet , op cit , p123

<sup>2</sup> براهيمية إبراهيم، مرجع سابق، ص 107.

<sup>3</sup> عاشور مزريق، محمد غربي، تسيير و ضمان جودة منتجات المؤسسة الصناعية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا العدد 2، جامعة الشلف الجزائر، ص 266-267.

الشكل رقم(22): العلاقة بين تكاليف الجودة و جودة التصميم



المرجع :عاشور مزريق ،محمد غربي ،مرجع سابق،ص 267.

يتضح من الشكل رقم (22) أن تحسين بعض خصائص المنتج يرفع قيمة جودته بتكاليف بسيطة و يستمر الارتفاع في القيمة و التكاليف بزيادة جودة التصميم، لكن معدل ارتفاع التكاليف يزيد بينما يقل معدل ارتفاع القيمة لذا فإن المستوى الأمثل لدرجة الجودة في التصميم هي عند المستوى (أ) أين تتحقق أكبر قيمة للجودة بأقل تكاليف ممكنة .

5.المرونة:

إن ضمان استمرارية ميزة التكلفة و الحفاظ على تكاليف أدنى من المنافسين يتوقف أيضا على مدى المرونة التي تكون تتمتع بها المؤسسة أي على هذه المؤسسة أن تكون قادرة على مواجهة أي تغيير يحدث في المحيط على مستوى هيكل التكاليف<sup>1</sup>. بحيث يوجد عدة أنواع لهذه المرونة كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الأنواع المختلفة للمرونة .

<sup>1</sup> JOHAN bouglet , op cit , p 122-123

المرونة الكمية للموارد البشرية	المرونة التنظيمية	المرونة النوعية للموارد البشرية	المرونة المالية
المؤسسات قادرة على تنويع كمية العمل الذي تستعمله حسب الحاجة و هناك نوعين من هذه المرونة داخلية و خارجية.	و تعني هذه المرونة أن يكون للمؤسسة هيكلًا تنظيماً مرناً عند محاولتها لصناعة القيمة يساعد على التعامل مع الظروف الخارجية و الداخلية.	هناك نوعين من هذه المرونة مرونة نوعية داخلية و يقصد بها أن يكون العامل الواحد قادر على أن يقوم أو يؤدي عدة مهام مختلفة في المؤسسة ( la polyvalence des travailleurs ) ، أو مرونة خارجية بمعنى الاستعانة بمؤسسات في الخارج (المناولة ) و ذلك لتقليل من التكاليف .	تعني هذه المرونة أنه يجب أن يكون لدى المؤسسة موارد مالية كبيرة حتى تكون قادرة على الاستثمار فوراً في حالة ارتفاع الطلب ، هذه القدرة تجعلها تحافظ على ميزتها و تقاوم حرب الأسعار.

Source: JOHAN bouglet ,op cit, p122-123

و تعتبر مرونة الموارد البشرية في الوقت الحاضر ، إحدى مفاتيح ميزة التكلفة، و ذلك لأن الأجر يعتبر أولى النفقات الهامة للمؤسسات .

-إن نجاح تخفيض التكاليف وإستراتيجيات التكلفة وتحقيق التنافسية لا يتطلب الأبعاد و العوامل السابقة الذكر من اقتصاديات الحجم و الخبرة، البحث ...إلخ فحسب . و إنما يجب أن يكون ذلك بالموازاة مع الركيزة الأساسية التي يتم يعتمد عليها خفض وهي أنظمة التكاليف الحديثة و المتمثلة في التحليل الاستراتيجي للتكاليف، و الذي له أثر كبير في تحقيق التنافسية و ذلك من خلال " تحليل سلسلة قيمة المؤسسة و سلسلة القيمة لدى منافسيها من أجل تحديد إجراءات الحد من نمو التكاليف " <sup>1</sup> بالاستعمال في ذلك الطرق الحديثة لحساب التكاليف و مراقبتها وهي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع التكامل بينها و بين ABM وسلسلة القيمة هذه، بالإضافة إلى جميع أدوات ادارة التكلفة المساعدة على التخفيض.

**المبحث الثالث : دور ادارة التكلفة الحديثة في تحقيق التنافسية.**

<sup>1</sup> بوحيدر رقية، مرجع السابق، ص 66-67.

## المطالب الأول: دور ABC بالتكامل مع ABM وسلسلة القيمة في خفض التكاليف، و تحقيق التنافسية.

رأينا سابقا مختلف المفاهيم لطريقة ABC ، ABM وسلسلة القيمة، و الطريقة التي تحسب بها التكلفة على أساس النشاط من خلال المراحل التي تمر بها الطريقة ،أما في هذا الجزء فسوف نرى كيف يمكن ل ABC بالتكامل مع ABM و سلاسل القيمة أن تخفض التكاليف، وتحقق ميزة تنافسية بالضبط ميزة التكلفة، باعتبار هذا التكامل أحد المحددات لأثر التكاليف على تنافسية المؤسسة .

### 1.التكامل بين ABC مع ABM وسلسلة القيمة:

يكن التكامل بين ABC ، سلسلة القيمة و ABM في أن النظام الأول يوفر مختلف البيانات عن أنشطة المؤسسة و مختلف تكاليفها، ليتم بعد بذلك من خلال سلسلة القيمة تحليل هذه النشاطات و تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من التي لا تضيف قيمة ،ثم نتنقل بحيث نلغي مجموع الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو العمل على تحسينها، أو بمعنى آخر نسيرها من خلال ABM من أجل تخفيض التكاليف، وذلك باستخدام مختلف الإجراءات الإدارية والحديثة اللازمة.

" لقد حدد porter خمس خطوات لتحقيق قيادة التكلفة تضمنت تحديد سلسلة القيمة الملائمة و تخصيص التكاليف و الأصول لهذه السلسلة ، تحديد موجهات التكلفة لكل نشاط ذي قيمة ومعرفة كيف يتفاعل، تحديد التكاليف النسبية للمنافسين و مصادر فروقات التكلفة ، تطوير الاستراتيجية لتحقيق وضع تكلفة نسبيا منخفض من خلال رقابة موجهات التكلفة أو إعادة صياغة سلسلة القيمة ، و أخيرا اختبار إستراتيجية خفض التكلفة لمعرفة قابليتها على الاستمرارية " <sup>1</sup>. فخلاصة هذه الرؤية يمكن بلورتها في علاقة أو ارتباط يتمثل في الثنائية تكلفة-قيمة.

### 1.1 الثنائية تكلفه – قيمة:

<sup>1</sup> سليمان سند السبوع ، أثر استخدام تقنيات التكاليف و المحاسبة الادارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية من مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21 ، بحث غير منشور، ورقة بحثية ضمن فعاليات الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية ، جامعة الملك سعود ،السعودية 18-19-ماي 2010،ص10.

إن قيادة التكلفة و تحقيق ميزة في ذلك يتمحور حول مدى فهم وتحليل العلاقة بين كل من التكلفة (تكلفة النشاطات) و القيمة ،أو بين مساهمة كل من نظام احتساب التكاليف الحديث ABC، ABM و سلاسل القيمة في ذلك ( تحليل الثنائية تكلفة – قيمة) ، " فسر التكلفة لم يعد يعتمد على الطريقة التقليدية و التي ترى بأن المنتجات هي التي تصنع التكلفة ، وإنما من وجهة نظر تحليل سلسلة القيمة فإن التكاليف تكون بين العمليات و الوظائف (أي الأنشطة الداخلية)، و بالتالي فإن الهدف من دراسة هذه الثنائية هو تحديد الأنشطة التي تولد حقيقة قيمة و التي تساهم في تحقيق التميز و تحليل تكاليفها و خفضها . فهو تحليل استراتيجي أكثر منه محاسبي " <sup>1</sup>، إذ يسمح تحليل هذه الثنائية بخفض التكلفة إلى ذلك المستوى الذي يحقق للمؤسسة قيادتها و التميز. " كما أن تخفيض التكاليف هو أيضا تحليل للقيمة، والذي يجب أن يحقق الفعالية من خلال مختلف الكفاءات التي تستعملها المؤسسة لوضع منتوجات تناسب رغبات الزبون .

وهذه الأنشطة سواء كانت أساسية أو ثانوية فإن " ما يميز النظرة الحديثة لحساب التكاليف هو أن حتى الأنشطة الداعمة أو المساعدة هي أنشطة صانعة للقيمة و لا يمكن تهميشها " <sup>2</sup> . هذه " القيمة التي تختلف بحسب الزبون المستهلك أو مجالات معينة مستهدفة حيث أنها تكبر كلما كانت عملية إرضاء حاجة هذا الزبون في طور النمو " <sup>3</sup> . بحيث يظهر الجدول التالي القيم المختلفة للمنتوج بحسب اختلاف العرض الطلب و التبادل في السوق.

### الجدول رقم(02): القيم المختلفة للمنتج.

<sup>1</sup> MICHEL markesnay , **managment strategique** , les editions chihab , les edition d'organisation paris 1997, p111.

<sup>2</sup> SIMON alcouf, op.cit,p109 .

<sup>3</sup> JEAN Babei,Gilles Paché,création de valeur pour le client,la revue des sciences de gestion , paris sep-déc 2015, n° 275-276.P173.

المستوى	المجال المتخصص	القيمة المناسبة
العرض	الصناعة و التجارة	قيمة الكلفة : و تعني مجموعة التكاليف المرتبطة بإنتاج السلعة، ووضعها تحت تصرف المؤسسة .
الطلب	استهلاك و استعمال	قيمة الاستخدام :المفهوم الشخصي نوعا ما مرتبط بالخدمات المقدمة من قبل المنتج المشتري، السلعة المشتراة وما تقدمه من خصائص و مميزات .
الطلب	مضمون رمزي	قيمة التقدير : مفهوم شخصي بالكامل و مرتبط بصورة المنتج كما يراه المشتري.
السوق	تبادل	قيمة التبادل :المرتبطة باحتمال المفاوضات بشأن المنتج المتعلقة بسعره المقبول في السوق .

**المرجع :** غي أوديجيه ،ترجمة العميد الركن نبيل جواد ، التسويق في خدمة المشروع،

المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ،بيروت ،لبنان ،2008،ص 154.

كما يمكن القول بأن "تسيير الثنائية (تكلفة-قيمة ) يسمح أيضا بتحسين أداء المؤسسة و ذلك بوضع المعلومات حول الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، و هو ما يوفره نظام ABC بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة و التكاليف ومسبباتها ،إذ يعمل على ترشيد جهود المسريين في مجال تخفيض التكلفة بمنحهم فهما أعمق لسلوكها و من تم القدرة على التحكم فيها"<sup>1</sup>.

## 2.1 التكامل و التخفيض عمليا:

يمكن معرفة كيفية التكامل بين ABC، ABM و تحليل سلسلة القيمة عمليا من خلال اتباع ثلاث مراحل ،أولها تحليل الأنشطة وتضم هذه المرحلة تحديد الأنشطة الغير المهمة ،ثم تحليل الأنشطة المهمة والتي تساهم في صنع قيمة للزبون ،و مقارنة الأنشطة مع أنشطة المنافسين وبحث العلاقات بينها للتركيز على الأنشطة التي تسمح للمؤسسة بالوصول للأهداف المرجوة .

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام T1 في تهيئة المنظمة لاكتساب المزايا التنافسية ،الملتقى العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة و الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ،جامعة مولاي الطاهر ،سعيدة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير 10-11-نوفمبر 2009،ص17-18.

لتليها مرحلة دراسة العوامل المسببة أين يتم تحليل ودراسة العوامل المسببة للتكلفة ،وهنا يدخل دور ABC في ذلك ،وبالتالي إلغاء النشاط الذي لا يضيف قيمة للزبون.

أما المرحلة الثالثة فيتم فيها قياس فعالية النشاط حيث يحث نظام الفعالية على التطوير وتقييم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مساهمة كل نشاط في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها من أجل تحقيق حاجات الزبون مع الأخذ بعين الاعتبار المردودية ،تحسين النوعية ، تطوير خدمة الزبون...إلخ.<sup>1</sup> ، إذ يتم اختيار مسبب التكلفة لنشاط معين عندما يحقق أكبر قيمة لمعامل الارتباط الذي يدرس العلاقة السببية بين مجموع مسببات التكلفة والنشاط الحادث.،وهذه العملية تسمى المفاضلة بين مسببات التكلفة المرفقة للنشاط الواحد و بالطبيعة يكون تأثير هذا المسبب ذو أثر قوي على حدوث النشاط .بالمقابل يتطلب تحليل سلسلة القيمة تقدير مدى تأثير مسببات التكلفة على كل عنصر من عناصر الأنشطة المكونة لها، ولا يعد التقدير ايجابيا ما لم يحقق كل عنصر من عناصر السلسلة هامش ربح مرض <sup>2</sup>. فقد توصلت نتائج الدراسة في أحد البحوث "العزوز الحما"عموما إلى أن سبب رفع المردودية والأرباح عند تطبيق ABC يرجع إلى القدرة على التحكم في التكاليف، وتحديد النشاطات التي تضيف قيمة، وتحسين كفاءة استعمال الموارد على مستوى سلسلة القيمة.<sup>3</sup>

كما أن حذف نشاط لا يضيف قيمة بالاعتماد على سلاسل القيمة يعني حذف تكلفة اضافية أو تكلفة لا تضيف قيمة كان قد تم معرفتها وحسابها بواسطة نظام ABC ،مما يؤدي إلى احتساب تكلفة جديدة منخفضة ،و هو ما يسمح للمؤسسة بتحديد سعر منتج منخفض نسبيا من وجهة نظر الزبون مقارنة بسعر التكلفة الجديد ، هذا السعر الجديد سوف يسمح بزيادة رقم الاعمال من خلال طرح كميات كبيرة من المبيعات إلى السوق، وزيادة الطلب بسبب الأسعار المنخفضة، وبالتالي الرفع من ربحية المؤسسة. وفي مثال عن هذا النشاط إذا كانت

<sup>1</sup> ALAZARD claude, SEPARI Sabine,op cit,p643.

<sup>2</sup> غضاب رانية ،استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة ،لأنظمة التكلفة ،التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة محمد حيدر ،بسكره 2013-2014 ، ص149.

<sup>3</sup> AZZOUZ elhamma,performance de la comptabilité par activité,perceptions des responsables d'entreprise, la revue des sciences de gestion,paris sep-dec 2013, n° 263-264 ,P229.

هناك آلتين منفصلتين عن بعضهما البعض (كل آلة في ورشة) هذه المسافة تعتبر عاملا أو نشاطا مسببا للتكلفة لأن الانتقال من الورشة الأولى إلى الثانية يعتبر تكلفة، وهكذا على المؤسسة إلغاء نشاط الانتقال بين الورشتين لأنه لا يضيف أية قيمة، ولأنه لا يمكن بطبيعة الحال إلغاء النشاط الذي تقوم به الآلتين.

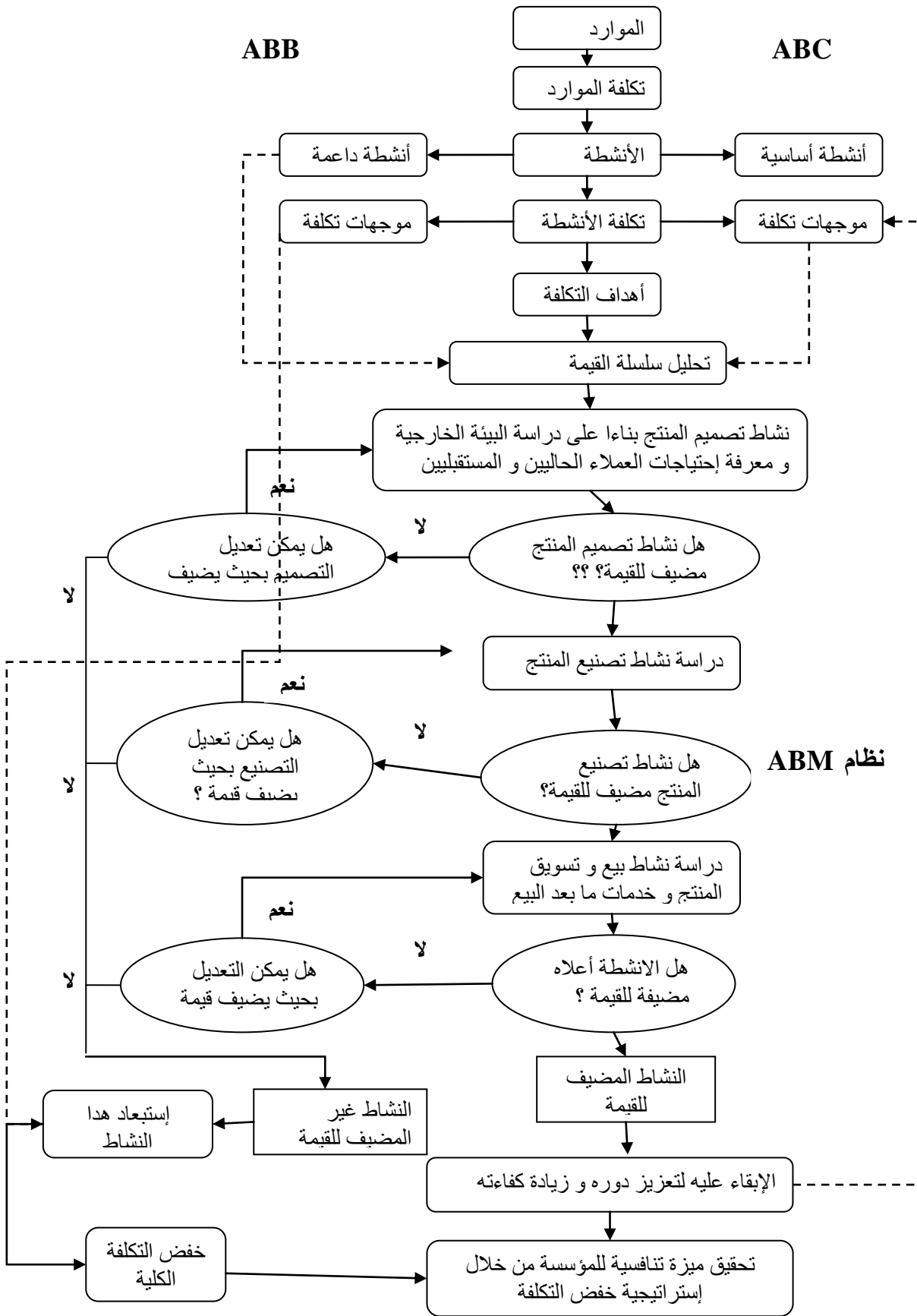
## 2. ميزة التكلفة عن طريق التكامل وتحسين ربحية المؤسسة:

إن المؤسسة التي تستخدم تخفيض التكلفة عن طريق التكامل كهدف فإنها تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر، بحيث يمنحها تخفيض الأسعار حصانة ضد العملاء الأقوياء فلا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار، لذلك فإن كل من ABC، ABM، تحليل سلسلة القيمة تسعى إلى تخفيض التكلفة قدر المستطاع من أجل جعل المؤسسة في وضع أحسن من ناحية السعر اتجاه منافسيها و زبائنها، " فتحديد السعر هو عنصر أساسي لإستراتيجية المؤسسة لأن له تأثير كبير مباشرة على ناتج الحركة التجارية ( حجم المبيعات) أو الربحية و على الناتج الحالي ( مردودية) " <sup>1</sup>.

كما يساعد التكامل بين ABC و أسلوب سلاسل القيمة " في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، وهذا ما يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات، و العملاء الأقل ربحية، و التخلص منهم أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى المزيج الأكثر ربحية " <sup>2</sup>. كما يظهر الشكل الموالي حوصلة لهذا التكامل:

<sup>1</sup> غي أوديجيه، ترجمة العميد الركن نبيل جواد، التسويق في خدمة المشروع مرجع سابق، ص174.  
<sup>2</sup> عيادي عبد القادر، نوي الحاج، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، بدون سنة، ص11.

الشكل رقم (23): دور التكامل في بناء ميزة التكلفة التنافسية.



المرجع: جابر حسن حنان، أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و تحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة الملك سعود، المجلد العاشر، العدد الأول السعودية، 2011.

" هذا التكامل يساهم في صناعة الثروة بفائدة مزودة تعود على المؤسسة من خلال معرفة أي الأنشطة هي ذات فعالية، و ما هي الأنشطة التي يجب تحسينها، وكذا مقارنة نتائج المؤسسة مع نتائج مؤسسات أخرى، و القدرة على تحديد ما هي المجالات التي تتفوق فيها المؤسسة على نظيراتها وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية<sup>1</sup>، إذ أن على المؤسسة حتى تكون منافسة التركيز على الثنائية (تكلفة- قيمة) من خلال الاستجابة لرغبات الزبون (النوعية، احترام الأجل، خدمة ما بعد البيع..<sup>2</sup>). و هي كلها أبعاد صانعة للتميز و التنافسية.

فرغبة الزبون أو الزبون في حد ذاته أصبح ووفقا للمداخل الحديثة لتحليل التكاليف(ABC) والقيم (سلسلة القيمة) يعتبر عنصرا مهما في صناعة القيمة، وبالتالي صناعة التميز للمؤسسة فمثلا: في " مجال الاتصالات كل زبون جديد يعتبر صانعا لقيمة المؤسسة لأنه يرفع من حجم استعمال الاتصالات، كما هو الحال أيضا في مجال الاتصالات الافتراضية فإن كل مشترك يعتبر كذلك"<sup>3</sup>

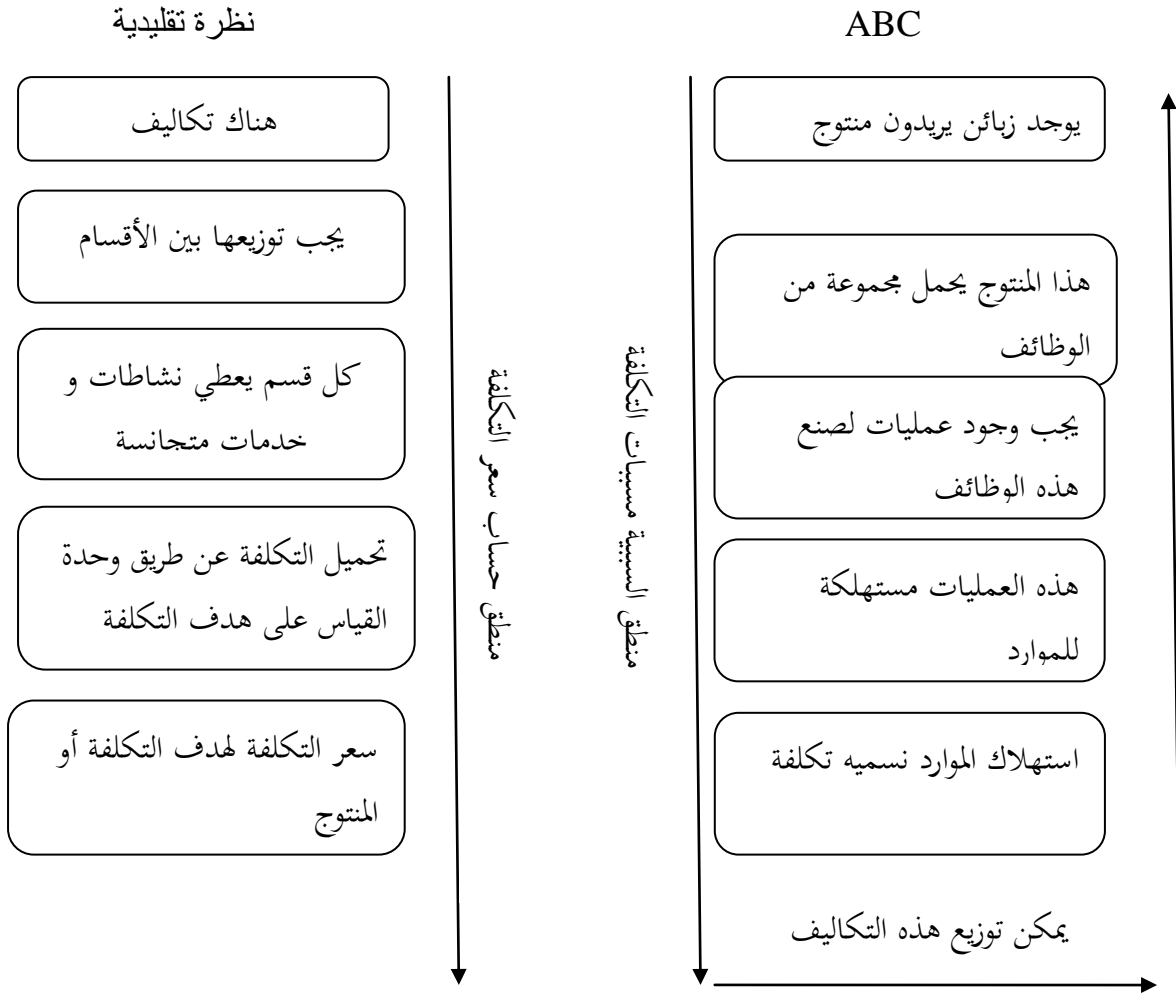
و الشكل التالي يوضح مسار نقطة الانطلاق بالنسبة لنظام ABC و هي الزبون إلى غاية تحديد التكلفة بالمقارنة مع النظرة التقليدية .

<sup>1</sup> NANCY barnes ,**management des entreprises**, nathan, paris 2009, p53.

<sup>2</sup>BRIGITTE Doriath, contrôle de gestion, dunod, 2eme édition Paris, 2002,p129.

<sup>3</sup> HOUDA aloufir , Driss Boami , Mohamed mouzdhir ,**au calcul des couts de maintenance**, revue le développement durable revue française de gestion volume 30, septembre 2004, n° 152,p60.

الشكل رقم(24): مقارنة بين نظام ABC و النظام التقليدي لاحتساب التكلفة.

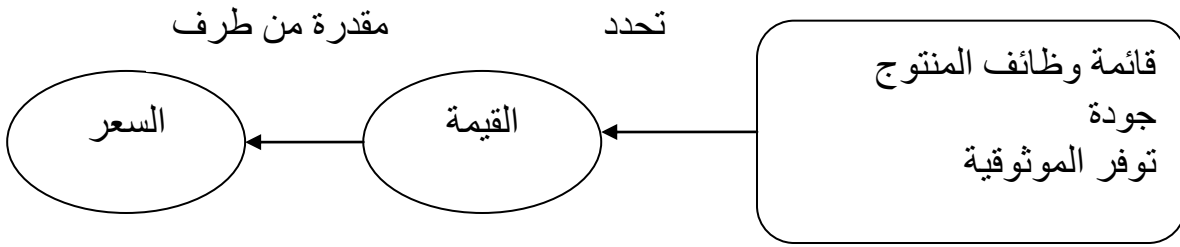


Source : SIMON alcouf,op.cit, p112

كما تسعى المنظمات إلى تسيير الثنائية تكلفة- قيمة أو ضرورة تطبيق التكامل بين ABC وسلسلة القيمة بهدف تخفيض الأسعار، لأن "هناك من يرى أن القيمة بالنسبة للزبون هي ذلك السعر الذي يستطيع دفعه من أجل الحصول على منتج أو خدمة ، فيعتبر السعر بذلك مؤشرا للقيمة"<sup>1</sup> ، كما هو في الشكل التالي:

<sup>1</sup> VÉRONIQUE mallert, **peuton gérer le couple cout-valeur revue compt-control-audit**, mars 2008, Tom 15 volume 1,p12.

الشكل رقم(25) : السعر هو القيمة.

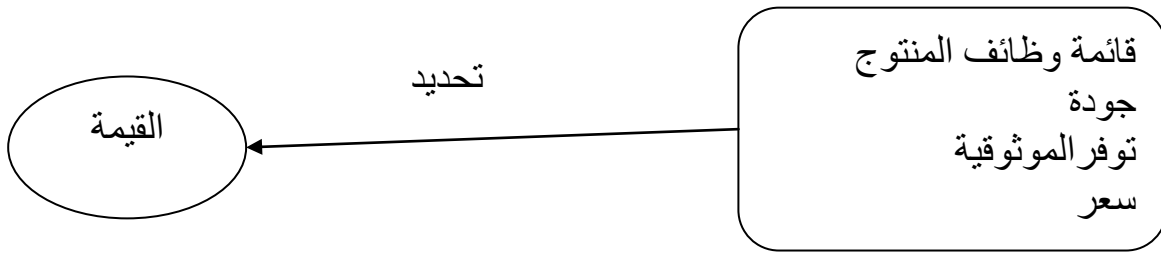


Source : VÉRONIQUE mallert op cit p12.

"و تجدر الإشارة إلى أن النظرة للقيمة وتخفيض التكلفة تفيد خاصة في السوق الذي يكون فيه حساسا جدا للسعر، و الكميات تسمح بتخفيض التكاليف والمنتج خال من الميزات ومهدد بسبب منافسة قوية في الأسعار كما هو الحال بالنسبة لمoulinex للأدوات المنزلية"<sup>1</sup>.  
 "و من جهة أخرى هناك من يرى أن السعر هو جزء فقط من القيمة و لا يمثلها كلية "<sup>2</sup> ،  
 فهذه النظرة تفيد أين تكون السوق أو جزء منها قليلة الحساسية للسعر ، و ذلك في حال كان المنتج جديدا وردة فعل المنافسة بطيئة"<sup>3</sup>

و الشكل التالي يوضح كيف يعتبر السعر جزءا في تحديد القيمة :

الشكل رقم(26) : العلاقة بين السعر و القيمة.



Source: VÉRONIQUE mallert , op cit, p 13.

<sup>1</sup> غي أوديجيه،ترجمة العميد الركن نبيل جواد، مرجع سابق ص 181.

<sup>2</sup> VÉRONIQUE mallert, Idem,p13

<sup>3</sup> غي أوديجيه،ترجمة العميد الركن نبيل جواد، مرجع سابق ص181

### 3. التوجه المطور لسلسلة القيمة لدعم تنافسية المؤسسة :

لا يكفي المؤسسة تحليل سلسلة قيمتها الداخلية ،أو دراسة سلسلة القيمة الخاصة بالمنافس ، وإنما عليها أن تقوم أيضا بالموازاة بما يسمى بتحليل سلسلة القيمة الخارجية فالأمر مهم أيضا عند انتهاج أسلوب تخفيض التكاليف كوسيلة لتعزيز التنافسية" ، و يتم تحليل سلسلة القيمة الخارجية من خلال تحليل القطاع أي الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل الخارجية التي من شأنها أن تؤثر أو تشارك في صناعة الميزة و بصفة عامة فإن هذه العوامل تتمثل في: موردون مهمون- قنوات التوزيع- قطاعات سوق ( تقسيم السوق) بالإضافة إلى العملاء "1 . " فمن الضروري للمؤسسة أن تجمع معلومات حول سلسلة القيمة الخاصة بمنافسيها اعتمادا على مورديهم وعملائهم، وكذلك التقارير السنوية المنشورة من طرفهم حيث تتعرف على طبيعة تكاليف منافسيها، ومدى مساهمة الأنشطة الأولية والداعمة في صنع القيمة، وتوليد التكاليف، وبالتالي تكيف خططها وفقا للسلوك المتوقع من منافسيها"2 .

ومن الضروري أيضا أن يظهر تحليل سلسلة القيمة في مناطق معينة لتخفيض تكلفة المؤسسة تتمثل في إدارة التوريد من خلال تحسين العلاقات مع الموردين ،بحيث تقوم عن طريق قسم التموين بإعداد جداول الإنتاج المقدر للسداسي أو السنة المالية ،و تقديمها للموردين بغرض جدولة الإمدادات وتحقيق وفورات في التكاليف ،و كذلك تحديد مواطن خفض التكاليف عند دراسة البدائل الاستراتيجية مثل دراسة إمكانية استخدام مدخلات إحلالية مما يؤثر على تشكيلة الموردين، و كذلك تحديد أثر ذلك على تشكيل الأنشطة التي تقوم بها. كما تتمثل في إدارة العلاقات مع العملاء عن طريق توجيه اهتمامها إلى التكاليف المرتبطة باستخدام المنتج بعد شراء المستهلك له، و هذا يؤدي إلى صناعة مزايا تنافسية تميزها في تكاليف تشغيل هذا المنتج، واستخدامه أقل من المنتجات البديلة حيث يفيد ذلك في مجال إدارة التكلفة.

وتتمثل أيضا في العلاقات التفاعلية بين العمليات الداخلية و الخارجية للمؤسسة عن طريق استغلال العلاقات بين وحدات الأعمال الإستراتيجية، و بين أنشطة القيمة التي تنظمها هذه

<sup>1</sup> GERARD Garibaldi , *l'analyse stratégique* ,édition d'organisation ,1994-1995, paris, 2001, p333-334.

<sup>2</sup> بوحضر رقية ،استراتيجية البنوك الاسلامية في مواجهة تحديات المنافسة ، مرجع سابق، ص68.

الوحدات فتحقق وفورات تكاليفية للمنتوج من خلال تسويق منتجاتها التي تحمل نفس العلامة التجارية<sup>1</sup>.

و يظهر تلخيص لبعض الإجراءات التي يمكن أن تتخذها المؤسسة للحد من نمو تكاليف الأنشطة الأولية، و الثانوية في الجدول التالي:

**الجدول رقم(03) :إجراءات الحد من نمو تكاليف أنشطة المؤسسة.**

الأنشطة الأولية	طبيعة الإجراءات الممكن اتخاذها للحد من نمو التكاليف
الإمداد الداخلي	زيادة طاقة التخزين و تقصير فتراتها ،الشراء بكميات كبيرة، امتلاك المؤسسة لوسائل النقل الخاصة بها.
العمليات	تأهيل العاملين –الإنتاج بكميات كبيرة وتقصير دورة الاستغلال ،تحديث وسائل الإنتاج –ترشيد استخدام الموارد.
الإمداد الخارجي	التقليل من الموزعين الوسطاء ،البيع بكميات كبيرة.
تسويق المبيعات	التقليل من حملات التسويق المكلفة ،الاعتماد على وسائل الإعلام الواسعة الانتشار والقليلة التكلفة .
الخدمات الملحقة	الاقتصار على الخدمات الضرورية فقط التي تنحصر في مناطق جغرافية متقاربة .

الأنشطة الثانوية	طبيعة الإجراءات الممكن اتخاذها للحد من نمو التكاليف
البنية التحتية للمؤسسة	تخفيض التكاليف الإدارية، تقليص عدد اليد العاملة وترشيد استخدامها ،الحد من الهياكل غير الضرورية .
الموارد البشرية	زيادة الطاقة الإنتاجية للعاملين ،الاقتصاد في تكاليف الترفيه والتسلية، التدريب المتواصل للعاملين .
البحوث و التطوير	تطوير مهارات الإنتاج المرن ،تخفيض عدد الأعطال ،تحديث وسائل الإنتاج.
التمويل	الاعتماد على التمويل الذاتي ،امتلاك مفاوضين أكفاء مع التركيز على اجتذاب الطلبات الكبيرة .

**المرجع :** بوحيزر رقية ،مرجع سابق ،ص 68.

<sup>1</sup> غضاب رانية مرجع سابق، ص148-149 .

**المطلب الثاني: دور الأدوات الأخرى لإدارة التكلفة في تحقيق التنافسية، وتقييم ميزة التكلفة .**

**1. الأدوات و دورها في تخفيض التكلفة:**

**1.1 دور التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة<sup>1</sup> :**

**1.1.1 التحكم في التكاليف منذ البداية :**

تعد التكلفة المستهدفة من التقنيات الإستباقية في تحديد تكاليف المنتج فهي تحدد مقدمات تكلفة الإنتاج المسموح بها، و سعر بيعه و هامش الربح المستهدف قبل الإنتاج ، لذلك يكون التركيز على مرحلة تصميم المنتج بحيث يتضمن الوظائف التي تلبى رغبات و احتياجات الزبون بنفس الوقت ينتج في حدود التكلفة المسموح بها ،حيث تشكل مرحلة تصميم المنتج عنصرا مهما في إستراتيجية التكلفة المستهدفة لأنها تشكل حوالي 70% الى 90% من تكلفة المنتج في بعض الوحدات الاقتصادية، و الوحدة الاقتصادية لا تقوم بالإنتاج ما لم تكن تكاليف المنتج المقدرة تساوي أو أقل من التكلفة المستهدفة، وفي نفس الوقت يكون المحدد الأساسي لها بالإضافة إلى وظائف المنتج التي يطلبها الزبون التكلفة المسموح بها، لذلك يتم إزالة الوظائف التي تزيد من التكلفة المقدرة بحيث تكون بمستوى التكاليف المستهدفة .

**2.1.1 التحكم بالتكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج :**

بموجب التكلفة المستهدفة يتم تحليل و دراسة نظام سلسلة القيمة، بما في ذلك سلسلة قيمة الزبون، و سلسلة قيمة المورد، عن طريق تشكيل فريق عمل من أشخاص ذو خبرة وتخصصات، ووظائف مختلفة هندسية وغير هندسية ،بحيث يتكون فريق العمل من النشاطات الآتية :

التخطيط و التصميم، التصنيع، التسويق، المشتريات الداخلية و الخارجية ،الموزعون ، الخدمات و التجهيزات، محاسبة التكاليف، الجانب القانوني و غيرها .

و يتعامل هذا الفريق مع المشاكل المتوقعة في المراحل اللاحقة لعملية تصميم المنتج، و كذلك المتعلقة بخدمات ما بعد البيع، و الآثار البيئية لعملية التصنيع، ويكون هذا الفريق مسؤول عن المنتج بدءا من التصميم على أن يسلم المنتج للزبون و تقدم له خدمات ما بعد البيع .

<sup>1</sup>اناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي، تاريخ، مجلة التقني، مجلد 23، العدد6، 2010/12/3، بغداد ص 11-12.

## 2.1. مساهمة مدخل هندسة القيمة في خفض التكاليف :

" يقوم مدخل هندسة القيمة بعملية التخفيض في التكاليف عن طريق التحليل لمكونات المنتج ووظائفه بطريقة علمية يستطيع من خلالها التعرف على الأجزاء التي يجب أن يحتوي عليها المنتج وتلك التي يجب أن تحذف وتستبدل بأخرى أفضل منها، ويبدأ نظام هندسة القيمة عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، ويركز على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة نظر العميل، وبأقل تكلفة ممكنة ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات الجديدة، فالجانب المهم في برامج هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تدنية تكاليف المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من التكلفة"<sup>1</sup>.

" فقد حققت برامج تطبيقات هندسة القيمة في مشروعات البناء و التشييد العائدة إلى التجربة الأمريكية لوحدها نتائج كبيرة، وأظهرت نتائج هذه التطبيقات خلال الفترة (1965-1971) من القرن الماضي، و التي شملت على تنفيذ أكثر من (1350) حالة لبرنامج هندسة القيمة بالعقود حققت وفورات مالية بلغت (6) ألف دولار أمريكي للدولة فقط، في حين بلغت الوفورات من جراء تطبيقات برامج هندسة القيمة في العقود الحكومية بقطاع الخدمات، وبالذات نتيجة للنتائج الإيجابية المتحققة في كلف تشغيل الصيانة و كلف التوريدات و غيرها أكثر من مليون دولار للدولة لوحدها"<sup>2</sup>.

## 3.1. خفض التكاليف باستخدام أسلوب كايزن<sup>3</sup> : (التحسين المستمر)

إن إستراتيجية التحسين المستمر هي التي تتطابق مع أهداف إستراتيجيات إدارة التكلفة، إذ يتم التركيز على جانب التكلفة و كذلك الجودة، و يطلق على الكايزن خلال انتهاجه لخفض الكلف اسم kaisen costing، و ذلك لتركيزه على التكلفة و إمكانية خفضها . و تجدر الإشارة إلى أن خطوات الكايزن الخمس عند تطبيقها تعمل على خفض الكلف والارتفاع بمستوى الجودة من خلال الآتي :

<sup>1</sup> حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع غزة الخدمات المدرجة في بورصة، فلسطين مرجع سابق ص 29، 77

<sup>2</sup> عيد الستار محمد علي، إدارة المشروعات العامة، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 483-499-507.

<sup>3</sup> صالح إبراهيم، بونس الشعباني، مرجع سابق، ص 25-26.

- الصيانة للوصول إلى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية، و بكلفة منخفضة .
  - النظافة: أي أن يكون الفحص مستمرا و النظافة واضحة، و هذا يؤدي بدوره إلى إنتاج منتجات بجودة عالية، و الوصول إلى مبدأ العيوب و التلف الصفري الذي بدوره يخفض الكلف .
  - الترتيب : في إعداد الآلات و مكان التصنيع و تهيئة المكان ، و ذلك بدوره يؤدي إلى خفض كلف الإنتاج و يكون العمل أكثر إنسانية .
  - التنظيم: وهو ضروري للفصل بين الجهود الضرورية و غير الضرورية، و التخلص من الجهود غير الضرورية و الإبقاء على الأولى و تنميتها .
  - الإنضباط : و ذلك بإشراك العاملين كافة، و الالتزام بالنقاط المذكورة آنفا للوصول إلى خفض الكلف و تحسين النوعية.
- و يرى بعض الباحثين أن التركيز على تخفيض الكلف بواسطة الكايزن يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو عملية تصميم المنتج، و هذه التحسينات تأخذ أي شكل من أشكال التطور .

#### 4.1 دور مدخل الإنتاج الفوري في خفض التكاليف :

يلعب مدخل الإنتاج الفوري دورا هاما في تخفيض تكاليف المؤسسة خاصة تلك المتعلقة بالتخزين ، فتكاليف المخزن عادة ما تشكل عبئا كبيرا على المؤسسة سواء كانت هذه الأعباء متعلقة مباشرة بالمنتج، أو المواد الأولية من تلف و ضياع ...إلخ ، أو متعلقة بالتكاليف الثابتة أو المتغيرة الأخرى ،ناهيك عن أن نظام الإنتاج الفوري يجعل المؤسسة تحدد عدة تكاليف مسبقا، و هو ما يجعلها تتحكم فيها و تخفضها وهذا لأن النظام يكون متعلقا بنظام الإنتاج بالطلب فمعرفة الطلبية بدقة و نوع الزبون مسبقا سوف يوفر عليها الكثير من التكاليف .

5.1 دور المقارنة المرجعية في خفض التكاليف : يسمح benchmarking بتخفيض التكاليف من خلال الأداء المقارن بين المؤسسات ، فالمؤسسة الرائدة هي حتما المؤسسة الناجحة و هي التي تتحكم في تكاليفها لأن هذه الأخيرة تعتبر نظاما هاما في المؤسسات تلعب من

خلالها دورا في تحقيق البعد التنافسي، و هكذا فإن هذه المؤسسة بدورها ستكون بمثابة المرجع لمثيلاتها على الأقل فيما يخص إدارة تكاليفها، حيث سيسعى الكل إلى إتباع نفس الإستراتيجيات والطرق التي تتبعها في خفض كلفها، و بالتالي سوف تجد المؤسسات نفسها هي الأخرى تعمل على تحليل تكاليفها، و تسييرها وفق المنهج الذي سوف يوصلها إلى تحقيق البعد لتنافسي.

### 6.1 دور ادارة الجودة الشاملة في خفض التكاليف:

" أصبحت الجودة في العالم الصناعي اليوم معلما من معالم المبيعات، و قد ترتب على الجودة تزايد في الكلف التي أخذت تشكل نسبا عالية من كمية المبيعات تتراوح ما بين 15 إلى 20% في الدول المتقدمة" <sup>1</sup>.

تنقسم كلف الجودة كما علمنا سابقا إلى كلف وقاية و كلف فشل، سواء كان داخليا أو خارجيا لذلك فإن إدارة الجودة الشاملة لا تسعى إلى تقديم منتج ذات جودة عالية و فقط، و إنما بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون بتكلفة أقل، وهذا ما تعمل عليه هذه الإدارة من خلال العمل على الموازنة بين نوعي تكلفة الجودة للوصول إلى المعيب الصفري وهما تكلفة الوقاية وتكلفة الفشل لأن العمل على تخفيض أحدهما يؤدي إلى ارتفاع الأخرى <sup>2</sup>.

### 2. ايجابيات و مخاطر ميزة و استراتيجية قيادة التكلفة :

#### 1.2 الايجابيات <sup>3</sup>:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تخفيض الكلفة في صناعة المنتج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد، الاستفادة من اقتصاديات زيادة الحجم، الحصول على مزايا سعرية من الموردين ضبط النفقات، زيادة الإنتاجية .

تبنى هذه الإستراتيجية بشكل حاجزا دفاعيا أمام المنافسين، و حاجزا دفاعيا أمام القوة التفاوضية للمستهلكين، فإذا حاول المنافسون تخفيض تكاليفهم بطريقة غير كفوءة فسيكون ذلك على حساب الأرباح مما يؤدي إلى خروجهم من السوق، أو إذا أراد المنافسون البقاء على

<sup>1</sup> صالح إبراهيم، بونس الشعباني، مرجع سابق، ص 24.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 24-25.

<sup>3</sup> عبد الحكيم عبد الله النصور، الأداء التنافسي لشركات صناعة دولة الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، مرجع سابق، ص 113-

وضعهم الحالي فلن يتمكنوا من المنافسة بسبب ارتفاع التكاليف النسبية لديهم، الأمر الذي ينعكس على مستوى الأسعار لديهم، والذي ينعكس سلبا على الكمية المطلوبة من منتجاتهم . و في حالة محاولة جمعيات حماية المستهلك الضغط على الشركات لتخفيض الأسعار مقارنة بأقرب المنافسين، و كان لدى الشركة أقل الأسعار فلن يكون هناك أي ضغوطات ومطالب على الشركة كون تكاليفها منخفضة، و بالتالي أسعارها. بالإضافة إلى ذلك فإن تبني هذه الإستراتيجية يوفر مرونة كافية لدى الشركة أمام ارتفاع أسعار مدخلات الإنتاج، حيث تمكن الشركة من تعويض فرق الأسعار من خلال خفض تكاليف السوق من قبل منافسين جدد بسبب صعوبة تحقيقهم ميزة في تكاليف الإنتاج .

كما تعمل هذه الإستراتيجية على حماية الشركة من خطر وجود السلع البديلة التي من الممكن أن تنافس منتجاتها، حيث أن خفض سعر أي سلعة بديلة سيكون على حساب الجودة الأمر الذي يعني ثبات الطلب على سلعة الشركة قائدة التكاليف .

## 2.2 سلبيات أو مخاطر إستراتيجية قيادة التكلفة<sup>1</sup>:

المخاطر التي تحتويها هذه الإستراتيجية تتوقف أساسا على أمرين و هما إما تكنولوجي أو اقتصادي:

- **تغيير التكنولوجيا يلغي أثر منحنى التعلم** : إن تغير التكنولوجيا يشكل حاجزا أمام استمرار هذه الإستراتيجية ونجاحها تمتع المؤسسة بنظام قوي لتتبع التطورات التكنولوجية يؤدي بها إلى فقد القدرة على إنتاج المنتوجات المطلوبة و المنتجات الجديدة، إذ أن المؤسسات حاليا تعمل كلها وفق تكنولوجيات متقاربة مما يجعل لهذا العامل أثر كبير على هذه الإستراتيجية .

- **اختراعات ( منتوجات ) أكثر تطورا من طرف المنافسين** : يعتبر هذا الخطر حقيقيا بسبب جاذبية المنتج الجديد.

- **تهديد أو تحدي الميزة من طرف بعض القطاعات** : هناك قطاعات تتمتع بقيادة تكلفة وتعمل على التهديد لهذه الميزة لأنها تقدم حاجيات أو منتجات خاصة أو لفئة خاصة، مما يقلل من إتباع منافسين آخرين لهذه الإستراتيجية أو يهددها .

<sup>1</sup> GERARD Garibaldi, l'analyse stratégique, op. cit, paris, p 59-60.

- وجود خطر عند مقارنة كل من تطوير المنتج وتقديمه بجودة عالية و في نفس الوقت بتكاليف منخفضة، و هو ما يوجب على المؤسسة أخذ الحذر في ذلك ،و مما يزيد من خطورة هذا الأمر هو عدم امتلاك المؤسسة لنظام مراقبة تسيير قوي لأن هذا النظام هو الذي يعمل على التحكم في التكاليف .

كما أن اللعب على عامل السعر بواسطة هذه الإستراتيجية يشوبه بعض السلبيات أو المخاطر مثل<sup>1</sup> :

- حدوث تغيرات في نمط استهلاك عملاء المؤسسة أي تحولهم من تفضيل السعر إلى البحث عن خصائص أخرى في المنتج دون إدراك المؤسسة لهذا التحول أو إدراكه وعدم قدرتها على مواكبته، ما قد يؤدي إلى تحول عملائها لمنتجات مؤسسات أخرى .

- تنافس المؤسسات على تخفيض الأسعار يدخلها في حرب قد تقضي عليهم جميعا .

- انخفاض السعر، عادة ما يكون مرتبطا في ذهنية العميل بسوء الوعي الناتج عن ضعف أداء المؤسسة .

- قلة وفاء العميل قد يجعل المؤسسة تفقد عملائها في أية لحظة.

- وقد رأى Day في دراسته<sup>2</sup> analisis for stratégic market deciscon's سنة 1986 عند ربطه بين حساسية السعر لدى المستهلك و جدوى إستراتيجية القيادة في التكلفة ، أن المؤسسات التي يجب أن تطبق إستراتيجية قيادة التكلفة هي تلك المؤسسات التي تعمل في بيئة أقل عرضة للتقلبات، وهي تستهدف الزبائن الذين يهتمون بالسعر أكثر من اهتمامهم بشكل المنتج أو جودته . هذا من جهة، و من جهة أخرى فإذا ما تم تطبيق هذه الإستراتيجية بنجاح فإن المؤسسة تستطيع أن تسعر منتجاتها بطريقة تنافسية تتفوق بها سعريا على المنافسين مع الحفاظ على مستوى فوق المتوسط بالنسبة لجودة المنتج، أي أن تحقق التقارب في أسس التميز مقارنة بباقي المنافسين، وحتى تستمر المؤسسة في الحفاظ على قيادتها للتكلفة يجب أن يجد المنافسون صعوبة في تقليد محددات التفوق في التكلفة، وعليه يمكن

<sup>1</sup> بوحيدر رقية، مرجع سابق، ص 70.

<sup>2</sup> مزوغ عادل، دراسة نقدية لاستراتيجيات بوتر التنافسية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية و القانونية، العدد 20 جوان 2013، ص 48.

لباقى المنافسين أن يطبقوا إستراتيجية الاتباع في التكلفة، و التي تكون أكثر فعالية من محاولة تطبيق إستراتيجية القيادة في التكلفة .

### خلاصة:

كنتيجة لهذا الفصل فإن خفض التكاليف يعتبر هدفا مهما للمؤسسات التي تبحث عن تحقيق التنافسية وأبعادها الأساسية، ويأتي الخفض أو بناء استراتيجية قيادة التكلفة أو الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة للوحدة المنتجة، باستغلال المداخل الاقتصادية في المؤسسة و المساعدة على تدنية التكلفة، كالعامل على زيادة الحصة السوقية وتكثيف الانتاج والمبيعات من خلال اقتصاديات الحجم، واستغلال التعلم واستعمال التكنولوجيات المتطورة لعوامل الانتاج، فتحسين الكفاءة الانتاجية والبحث والتطوير، كلها عوامل تسمح بالخفض وتحقيق ميزة تنافسية، بالإضافة الى مستوى مرونة المؤسسة سواء مع محيطها الداخلي أو الخارجي التي تلعب دورا مهما أيضا في ذلك، كل هذا من جهة.

من جهة أخرى فإن تحقيق التنافسية يعتمد بدرجة كبيرة و مهمة أيضا على أنظمة محاسبة وإدارة التكلفة المتبعة في المؤسسة، والتي تؤدي إلى التنافسية بالتكلفة لا سيما الحديثة منها، فمثلا يتم ذلك من خلال تقليل الأعباء باستعمال أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسمح بتتبعها منذ بدايتها، وأيضا من خلال مداخل هندسة القيمة والتحسين المستمر، بالإضافة إلى المقارنة المرجعية التي تسمح بمقارنة الاداء مع المنافسين، والسعي نحو انتهاج أساليبهم في التخفيض عن طريق مدخل الانتاج الفوري، وكذا أسلوب ادارة الجودة الشاملة، والذي يهدف إلى تحسين جودة المنتج مع المحافظة على حد معقول من التكاليف.

كما أن تحقيق التنافسية بتخفيض التكاليف ما هو إلا تسيير للثنائية تكلفة-قيمة، عن طريق صناعة التكامل بين ABC و ABM وسلسلة القيمة، والذي يسمح بالخفض الحقيقي للتكاليف. حيث يكمن التكامل في أن نظام ABC يوفر مختلف البيانات عن أنشطة المؤسسة و تكاليفها و يقوم بحسابها وتحميلها عن طريق موجه التكلفة الذي يمثل السبب الحقيقي لهذه التكلفة، وهو ما يسمح بدقة احتسابها ، ليتم بعده من خلال ABM وسلسلة القيمة تحليل هذه النشاطات، وقياس فعاليتها، و تحديد التي تضيف قيمة من التي لا تضيف قيمة، ثم نتنقل بحيث نلغي

مجموع الأنشطة غير المهمة التي لا تضيف قيمة، أو العمل على تحسينها وهو ما يحقق التخفيض .

ولا يتوقف الأمر عند سلسلة القيمة الداخلية، وإنما يدعم التخفيض بالتوجه استراتيجيا في ذلك، عن طريق تحليل سلسلة القيمة الخارجية التي تتمثل في تحليل نشاطات المنافسين بواسطة جمع المعلومات عن تكاليفهم وعملياتهم، وعن مختلف المتعاملين الذين لهم تأثير على منتوجاتهم وتكاليفها ونشاطاتها، وكذلك تتمثل في تسيير العلاقة مع الموردين والعملاء، وبذلك فإن هذا التحليل الاستراتيجي لسلسلة القيمة سوف يسمح بتحديد مناطق جديدة تؤدي إلى تخفيض التكلفة و تحقيق التنافسية.

دون أن ننسى في الأخير أن دور هذه الأساليب في التخفيض و تحقيق التنافسية يجب أن يكون دون إهمال للجودة التي أصبحت أيضا من أولى اهتمامات المستهلك الحالي، حتى وإن كنا نتكلم عن الزبون الذي يبحث عن الأسعار الدنيا.

# الفصل الرابع

## الدراسة الميدانية

### تمهيد:

بعد البحث النظري للموضوع من حيث تبيان أثر استراتيجية التكلفة على الميزات التنافسية لا سيما ميزة التكلفة، و الخروج في الأخير بافتراض مجموعة من الفرضيات، تحاول الباحثة في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية على الميدان، و بالضبط على مستوى عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري فتكون بذلك الدراسة الميدانية، و التي تهدف الى اختبار ثلاث فرضيات تمثلت الأولى في قياس مستوى اعتماد استراتيجية التكلفة بهذه العينة، والثانية قياس مستوى تحقيق التنافسية، و الفرضية الثالثة نحاول بها دراسة وقياس أثر استراتيجية التكلفة على هذه التنافسية، وتحديد طبيعة العلاقة بينهما دائما بالمؤسسات محل الدراسة.

و بذلك فقد قسم هذا الفصل إلى المبحث الأول و الذي نكشف فيه منهجية و اجراءات الدراسة من حيث أهداف، مجتمع و عينة الدراسة، و أدواتها و أساليب التحليل الاحصائي المستعملة، ثم المبحث الثاني و الذي نكشف فيه عن تقييم نموذج الدراسة المستعمل و المتمثل في نموذج المعادلات البنائية بالاعتماد على طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS 2)، و الذي نقيم فيه نموذجيه الفرعيين ( نموذج القياس و النموذج البنائي)، ثم في الأخير المبحث الثالث و الذي خصصناه لنتائج الدراسة من حيث الدراسة الوصفية و الديموغرافية للعينة، و اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية و اجراءات الدراسة.

المطلب الاول: أهداف، مجتمع، و عينة الدراسة.

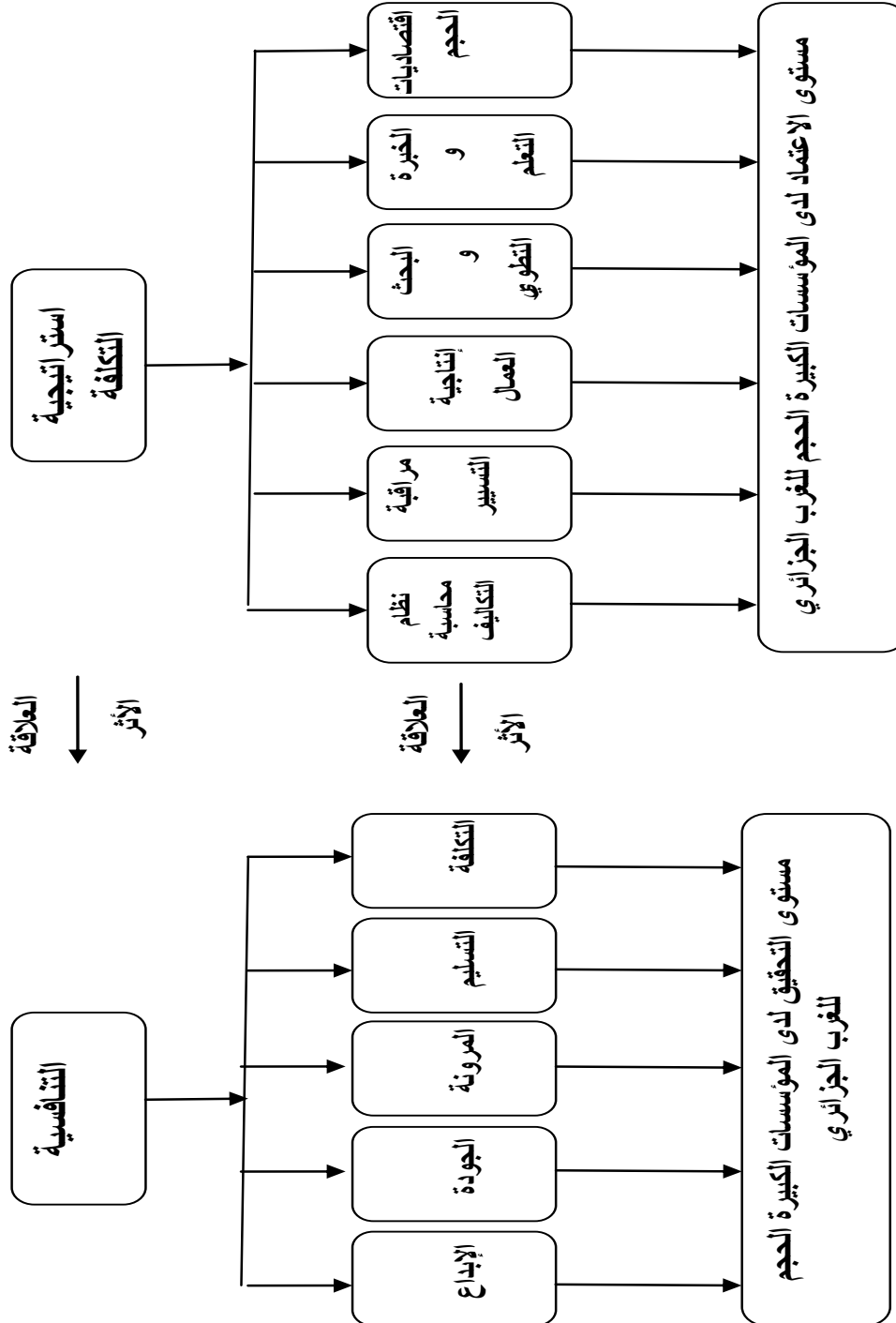
1. أهداف و نموذج الدراسة:

بغية تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستعمال منهجين من مناهج البحث العلمي، وهما المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، إذ يعتبر الأول طريقة تعتمد للحصول على معلومات دقيقة تصف مشكلة الدراسة و خصائص الظاهرة و كيفية معالجتها، و الثاني طريقة تحليلية لمعرفة المتغيرات و العوامل المسببة لوجود الظاهرة من خلال تشخيصها.

حيث تتمثل الأهداف التي تقوم عليها الدراسة في قياس كل من مستوى اعتماد عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري لاستراتيجية التكاليف، و مستوى تحقيقها للتنافسية، كما تعمل الدراسة أيضا على تحليل العلاقة بين هذه الاستراتيجية و التنافسية و دراسة أثر الأولى على الثانية بهذه المؤسسات.

و لتحقيق هذه الأهداف عمدت الباحثة إلى صياغة و تصميم نموذج للدراسة يقيس من جهة المستويات، و من جهة أخرى يقيس أثر استراتيجية التكلفة على التنافسية ودرجة ارتباطهما.

الشكل رقم(27) : نموذج قياس مستوى اعتماد استراتيجية التكاليف ،و مستوى تحقيق التنافسية، و العلاقة بينهما في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري .



المرجع: من إعداد الباحثة

## 2.مجتمع الدراسة:

تم اختيار المجتمع بناء على مشكلة الدراسة حيث و بعد الاطلاع على أدبيات الموضوع والدراسات التطبيقية التي أجريت، رأت الباحثة أن هذه الدراسة يقتضي تطبيقها في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم، و عليه تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري (سيدي بلعباس، وهران، تلمسان، عين تموشنت، سعيدة، مستغانم، معسكر، تيارت، غيليزان، البيض، تسميلت) سواء كانت فردية أو شركات، أو عامة أو خاصة. و اعتمدت الباحثة حجم العمال كمييار لتصنيف المؤسسات الكبيرة والمتمثل في مئتان وخمسون (250) عاملا فما فوق حسب تصنيف المشرع الجزائري لحجم المؤسسات الاقتصادية.

حاولت الباحثة جاهدة من أجل الحصول على قائمة بأسماء و عناوين المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري، لحصر كل مجتمع الدراسة و القيام بمسح شامل عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات المعنية، ومنها المركز الوطني للسجل التجاري وغرفة التجارة لولاية سيدي بلعباس، إلا أنه واجهتنا صعوبات في ذلك إن لم نقل رفض تام لمنح المعلومة من طرف مركز السجل التجاري خاصة بحجة أن الوقت لا يسمح (نهاية السنة..).

و بتكرار الاتصال بالغرفة و الإلاح، حصلنا على مجموعة معتبرة بأسماء وعناوين مؤسسات بالغرب الجزائري المنخرطة لدى الغرفة سواء في ذات الولاية أو في ولايات الغرب تصل إلى حوالي ثلاث مائة (300) إلى أربع مائة (400) مؤسسة صناعية أو أكثر، وبالمساعدة دائما من احدى الموظفات بالغرفة وبتقدير الباحثة الشخصي استبعد عدد كبير من هذه المؤسسات قد تكون صغيرة أو متوسطة الحجم. والبقية حاولت الباحثة الاتصال بهم للتأكد بداية من حجم العمالة لديهم عن طريق البريد الالكتروني، أو الهاتف إلا أننا نحصل على رد إلا من فئة قليلة جدا.

بالإضافة الى استعمال مواقع الكترونية خاصة دائما بالمؤسسات الصناعية بالجزائر<sup>1</sup> تمكنا من أن نحصر مجموعة من المؤسسات الصناعية التي بها مائتان و خمسون (250) أجيرا

<sup>1</sup> <http://elmouchir.caci.dz/>

<https://dz.kompass.com/b/annuaire-entreprises/>

<http://www.caci.dz>

فما فوق، ليصل في الأخير عدد المؤسسات الصناعية الكبيرة بالغرب الجزائري من خلال عمليات البحث السابقة إلى ستين (60) مؤسسة كبيرة على أقصى تقدير متواجدة بالغرب. و بعد الفرز مرة أخرى بحيث لم نتمكن من الاتصال بجميع المؤسسات بسبب تغيير أرقام الهواتف، أو أن حجم العمالة لم يعد أكثر من 250 عاملا ...، استطاعت الباحثة في الأخير التمكن من الاتصال بثمان و أربعين (48) مؤسسة على مستوى الغرب سواء بالاتصال بهم مباشرة، أو عن طريق الهاتف أو البريد الإلكتروني، موزعة كما يلي على ولايات الغرب الجزائري.

**الجدول رقم (04): عدد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم المتوصل إليها بالغرب الجزائري.**

الولاية (الغرب الجزائري)	عدد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم
سيدي بلعباس	5
تلمسان	10
وهران	20
مستغانم	4
معسكر	4
تيارت	1
غيليزان	1
سعيدة	1
عين تموشنت	2
<b>المجموع</b>	<b>48</b>

**المرجع:** من إعداد الباحثة.

بالنسبة لولايتي تيسمسيلت و البيض و بعد البحث و الاتصالات، قدر لنا أنه لا توجد أية مؤسسة صناعية كبيرة الحجم فتم استبعادهما.

**3. عينة الدراسة:**

من أصل ثمان و أربعين (48) مؤسسة:

\*تم الاتصال المباشر بكل مؤسسات ولايتي سيدي بلعباس و تلمسان و توزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، بحيث كان عدد الاستبيانات الموزعة 5 و 10 على التوالي بالولايتين، و استرداد 4 و 9 على التوالي أيضا بالولايتين. أي لم تتم الاجابة على استبيان واحد لكل من مؤسسات الولايتين.

\*الاتصال المباشر ب 10 مؤسسات بولاية وهران، و عن طريق البريد الالكتروني والهاتف ب 10 الأخرى، الاجابة كانت من طرف 3 فقط و الرفض من طرف 17 المتبقية سواء بعدم الاجابة أو أحيانا رفض حتى الاستقبال من طرف بعض من توجهنا إليهم .

\*الاتصال المباشر بمؤسستي و لاية عين تموشنت و كانت الاجابة من طرف الاثنتين.

\*الاتصال عن طريق البريد الالكتروني و الهاتف بالمؤسسات في الولايات المتبقية (مستغانم، معسكر، تيارت، غيليزان و سعيدة)، بحيث كانت الاجابة من طرف مؤسسة واحدة بمسغانم، 2 من معسكر، و عدم الاجابة من طرف مؤسسات تيارت، غيليزان، وسعيدة. و قد تمت عملية توزيع الاستبيانات في الفترة الممتدة من جانفي 2017 إلى أفريل 2017. وكمخلص لذلك يوضح الجدول التالي عدد الاستبيانات الموزعة، و عدد الاستبيانات التي تم الرد عليها .

الجدول رقم (05): الاستبيانات الموزعة و الاستبيانات المسترجعة .

المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري		الولاية (الغرب الجزائري)
المسترجع	الاستبيانات الموزعة	
4	5	سيدي بلعباس
9	10	تلمسان
3	20	وهران
1	4	مستغانم
2	4	معسكر
0	1	تيارت
0	1	غيليزان
0	1	سعيدة
2	2	عين تموشنت
21	48	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة.

و بالتالي بلغ حجم المسترجع 21 استبيان و هو ما اعتبرته الباحثة العينة التي سوف يتم عليها البحث و الدراسة، و يمكن اعتبار هذه العينة عينة قصدية بحيث تم اختيار أفراد العينة بالنظر إلى كبر الحجم بحكم أن متطلبات الدراسة تميل إلى أن تكون العينة تتميز بارتفاع في التكاليف، و هذا ما يمكن أن تتوفر عليه المؤسسات الكبيرة الحجم حتى نستطيع دراسة مدى قدرتها على التحكم فيها و تدنيها و بالتالي مدى مساهمة ذلك في التأثير على تنافسيتها. كما أن هذا النوع من العينات لا يمثل المجتمع و انما يمثل رأي الأفراد الداخلين في العينة فقط.

### المطلب الثاني: متغيرات و أداة الدراسة وأساليب التحليل المستعملة.

#### 1. متغيرات الدراسة:

تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

أولاً: المتغير التابع و يتمثل في التنافسية (الميزة التنافسية) بمتغيراتها الجزئية أو أبعادها الخمسة و المتمثلة في:

1 \* التكلفة

2 \* التسليم

3 \* المرونة

4 \* الجودة

5 \* الإبداع

ثانياً: المتغير المستقل التكاليف (استراتيجية التكلفة) بمتغيراتها الجزئية أو أبعادها الستة المتمثلة في:

1 \* اقتصاديات الحجم

2 \* الخبرة و التعلم

3 \* البحث و التطوير

4 \* إنتاجية العمال

5 \* مراقبة التسيير

6 \* نظام محاسبة التكاليف

بحيث يقتضي منا البحث دراسة أثر المتغير المستقل استراتيجية التكاليف على المتغير التابع التنافسية.

2.أداة الدراسة: تم صياغة أداة قياس مناسبة لاختبار فرضيات الدراسة وقياس متغيراتها، تمثلت في تصميم قائمة استبيان (الملحق 01 و 02)، من خلال الاستفادة من المصادر الثانوية والأدبيات النظرية التي اعتمدها الباحثة.

و بعد صياغة استبيان أولي تم عرضه على مجموعة من المحكمين (الملحق 03) المختصين في مجال المحاسبة و الاحصاء و ادارة الأعمال بصفة عامة، و الذين تتوجه الباحثة بالشكر لهم لما قدموه من تعديلات و نصائح أخذتها الباحثة بعين الاعتبار، في تعديل مضمون وشكل بعض الأسئلة أو الفقرات، حتى تتمكن في الأخير من الحصول على قائمة من الأسئلة المرتبة و المتناسقة ، و التي نستطيع بها تسهيل الاجابة على أفراد العينة من جهة ، و من جهة أخرى التمكن من التحليل الموضوعي و الدقيق في معالجة البيانات.

احتوى الاستبيان على جزأين رئيسيين:

**الجزء الأول:** يتفرع هذا الجزء إلى قسمين تمثل الأول في معلومات عامة أردنا من خلالها التعرف على الخصائص الديموغرافية للعينة المختارة بما يخدم الدراسة، يتضمن بيانات عن المبحوثين وعن المؤسسة، و القسم الثاني معلومات عن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات، و قد تكون هذا الجزء من أربعة (4) أسئلة متعلقة بالمستجيب أو المبحوث ( المستوى العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية ، الرتبة المهنية)، سؤال واحد عن مدة ممارسة المؤسسات لنشاطها، و ثلاث (3) أسئلة عن نظام محاسبة التكاليف بهذه المؤسسات.

**الجزء الثاني :** وقد احتوى على ثمان و أربعين (48) سؤالاً لها علاقة بمستوى اعتماد استراتيجية التكلفة من طرف العينة، و مستوى تحقيق التنافسية بها، و أيضاً تعلقت هذه الأسئلة بأثر استراتيجية التكلفة على التنافسية، موزعة ما بين ست و عشرين (26) سؤالاً لاستراتيجية التكلفة واثنتين و عشرين (22) سؤالاً يخص التنافسية، بحيث تأخذ الاستراتيجية مجموعة من الأبعاد و عدداً من الأسئلة الخاصة لكل بعد و نفس الشيء بالنسبة للتنافسية كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (06): توزيع الأسئلة على أبعاد استراتيجية التكلفة و التنافسية.

عدد الأسئلة	الأبعاد	المتغير
5-1	اقتصاديات الحجم	التكلفة
8-6	الخبرة و التعلم	
12-9	البحث و التطوير	
15-13	انتاجية العمال	
19-16	مراقبة التسيير	
26-20	نظام محاسبة التكاليف	
33-27	التكلفة	
36-34	التسليم	
40-37	المرونة	
44-41	الجودة	
48-45	الابداع	

المرجع: من إعداد الباحثة.

3. صدق و ثبات الأداة:

1.3 الثبات: و يعني الاتساق في النتائج، أي اعطاء النتائج نفسها إذا ما قاست الشيء عدة مرات، أو أن الاجابات ستكون نفسها إذا ما تكرر توزيعها على الأشخاص ذاتهم عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، و قد تم التأكد من ثبات أداة الدراسة باستعمال معامل ألفا كرونباخ Cronbachs Alpha المستخرج من برنامج PLS-PM كما هو موضح في الجدول رقم (07)، كما تم التأكد من ذلك أيضا بواسطة مؤشرات أخرى لهذا البرنامج سوف تظهر في المبحث الثاني (نموذج القياس).

الجدول رقم (07) : معامل الثبات 'ألفا كرونباخ' للمتغيرات و الأبعاد.

المتغيرات/الأبعاد	ألفا كرونباخ
استراتيجية التكلفة	0.861207
اقتصاديات الحجم	0.812565
الخبرة و التعلم	0.51347
البحث و التطوير	0.791704
انتاجية العمال	0.766239
مراقبة التسيير	0.851895
نظام محاسبة التكاليف	0.872543
التنافسية	0.899336
التكلفة	0.694138
التسليم	0.777272
المرونة	0.814626
الجودة	0.710780
الابداع	0.870225

**المرجع:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج PLS-PM . (الملحق 04)  
 يبين الجدول رقم (07) أن كل الأبعاد المدروسة جاءت قيمها مرتفعة و أكبر من 60% ما عدا بعد الخبرة و التعلم الذي جاء بقيمة أقل نوعا ما، إلا أنه يمكن اعتباره دال احصائيا لأنه يقترب من القيمة الدالة، و هكذا نستطيع أن نقول أن فقرات الاستبيان تتصف بالاتساق الداخلي و بالتالي هي صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

**2.3 الصدق:** قامت الباحثة بالتأكد من صدق أداة الدراسة من خلال التحقق من نوعين من الصدق و هما:

أ/ **الصدق الظاهري** و كان ذلك من خلال عرض الأداة في بدايتها على مجموعة من المحكمين في التخصص كما ذكرنا سابقا لابداء رأيهم، و اقتراحاتهم حول مدى وضوح

الأسئلة و مدى ملاءمتها لأبعادها المتصلة بها، أو أي تعديل أو حذف لما هو غير مناسب، وبذلك خرجت الأداة (الاستبيان) في صورتها النهائية ليتم تطبيقها على العينة الاحصائية.

ب/ **صدق البناء:** تم التأكد من صدق البناء من خلال أيضا برنامج PLS-PM، والذي سوف يظهر في قياس النموذج في المبحث الثاني (نموذج القياس). بحيث تم التأكد من صدق الأداة.

#### 4. مصادر جمع المعلومات و أساليب التحليل الاحصائي.

##### 1.4.1. مصادر جمع المعلومات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات الأولية و الثانوية:

**1.1.4 المصادر الثانوية:** تمثلت المصادر الثانوية التي اعتمدها الدراسة في الكتب والمجلات، و المقالات العلمية المحكمة، و الرسائل، و المداخلات من خلال الملتقيات و المؤتمرات، وكذا المواقع الالكترونية على الأنترنت.

**2.1.4 المصادر الاولية:** من خلال قائمة استبيان تم وضعها ، و قد اعتمد فيها على مقياس ليكارت الخماسي (Likert scale)، المؤلف من خمس درجات للتعبير عن درجة توافق العبارة مع رأي المستجيب، حيث أعطي مستوى موافق بشدة القيمة (5)، و مستوى موافق القيمة (4)، و مستوى محايد القيمة (3)، و مستوى غير موافق القيمة (2)، و مستوى غير موافق بشدة القيمة (1).

##### 2.4. أساليب التحليل الاحصائي:

بالنظر إلى طبيعة الدراسة و حجم العينة و ما تتطلبه من اختيار دقيق لأسلوب تحليل البيانات اعتمدت الباحثة على منهجين للتحليل، وهما المنهج الوصفي و المنهج الاحصائي:

**1.2.4 المنهج الاحصائي الوصفي** يقدم وصفا للظاهرة المراد دراستها و جمع أوصاف ومعلومات دقيقة عنها، فقد تم استعماله في هذه الدراسة لوصف خصائص عينة الدراسة الديموغرافية، و من الأساليب المستعملة في هذا المنهج:

أ/ **التوزيع التكراري والنسب:** وقد تم استعماله كمؤشر لمعرفة عدد تكرارات ونسبة مجموعة من البيانات عن المبحوث كالمستوى و التخصص العلميين، و الخبرة والرتبة المهنيين، وكذا عن مدة ممارسة المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل

الدراسة لنشاطها، وعدد تكرارات ونسبة مدى تطبيق هذه المفردات لنظام محاسبة التكاليف، وأنظمة تشغيله، والطرق المستعملة في حساب التكلفة.

ب/ **الوسط الحسابي** : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية فقد تم استعماله في هذه الدراسة كمؤشر لبيان مستوى اعتماد استراتيجية التكلفة و أبعادها في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة، وكذا بيان مستوى تحقيق التنافسية و أبعادها في ذات المؤسسات.

ج/ **الانحراف المعياري**: و باعتباره أيضا أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استعماله كمؤشر لقياس درجة تشتت أو الانسجام في اجابات أفراد العينة عن الوسط الحسابي لكل من أبعاد التكاليف و التنافسية.

#### 2.2.4. المنهج الاحصائي التحليلي:

اعتمدت الباحثة بالنظر الى طبيعة و أهداف فرضيات الدراسة على المنهج الاحصائي التحليلي، و الذي تمثلت أساليبه في:

- برنامج الحزمة الاحصائية SPSS.V.20.
  - SMART PLS نموذج المربعات الصغرى الجزئية PLS2 .
  - معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الأداة.
  - استعمال معامل التحديد (R.square) لقياس مقدار مساهمة المتغير المستقل التكاليف في المتغير التابع التنافسية.
  - معامل الارتباط لتحديد العلاقة المعنوية وقوتها واتجاهها بين مختلف الأبعاد و المتغيرات.
- و الجدول التالي يلخص الأساليب الاحصائية المستعملة.

الجدول رقم (08) : ملخص الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة.

برنامج الحزمة الاحصائية SPSS.V.20.	
PLS طريقة المربعات الصغرى	
نموذج القياس	النموذج البنائي
صدق التقارب - موثوقية القياس - صدق التمايز	R <sup>2</sup> ودلالة معاملات الانحدار

المرجع: من إعداد الباحثة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة (تقييم نموذج الدراسة).

المطلب الأول: النمذجة بالمعادلات الهيكلية، طريقة PLS(PLS-PM).

1.التعريف بنموذج PLS-PM وأسباب اختياره.

"ظهرت الحاجة إلى استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية (Partial Least Squares) (PLS) في العديد من الدراسات، منها الكيمياء والعلوم الاجتماعية ويعد الباحث ' Wold ' 1966' أول من وجد هذه الطريقة، وأصبحت شائعة الاستخدام في الطب وخاصة في المعالجات السريرية حيث قلة عدد المشاهدات ( عدد المرضى) مع كثرة عدد المتغيرات (X'S) المتمثلة بأعراض المريض مع عدد المتغيرات المعتمدة ( Y'S ) والمتمثلة بالمستوى الصحي للمريض مع تحسين حالته الصحية، ونتائج أخرى. كما طور هذه الطريقة (Friedman ; 1993) .

إن الهدف من أسلوب انحدار المربعات الصغرى الجزئية هو التنبؤ بمتغيرات الاستجابة (Y'S) من المتغيرات التنبؤية (X'S) ،ومن تم وصف هذا التنبؤ من خلال علاقة متمثلة بالنماذج الخطية التي ستكونها.

هناك حالتان في استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية، الأولى والتي يرمز لها ب(PLS1) تتمثل بتطبيق هذه الطريقة للتنبؤ بقيم متغير معتمد واحد Y مقابل K من المتغيرات التنبؤية وهذه حالة خاصة، والثانية هي الحالة العامة يرمز لها ب ( PLS 2 ) تتمثل بتطبيق هذه الطريقة في حالة ( z ) من المتغيرات المعتمدة مع K من المتغيرات التنبؤية، وهذه الطريقة تتطلب تكرارا للوصول إلى الحل النهائي<sup>2</sup> .

" النمذجة بالمعادلات البنائية هي منهجية احصائية تقدم مجموعة من الاجراءات مثل باقي الطرق والاساليب الاحصائية مثل تقنية الانحدار المتعدد، التحليل العاملي وتحليل التباين...، فهي تستخدم لاختبار نموذج نظري بتطبيق سلسلة من معادلات الانحدار، و استخدامه يوفر امكانية جيدة لتحليل النماذج التفسيرية للظواهر الاجتماعية والاقتصادية، و غيرها من الظواهر ،التي تنطوي على متغيرات متعددة و معقدة. حيث أن المعادلات البنائية بالمتغيرات

<sup>2</sup> صفاء يونس الصفاوي، سيف الدين ضياء الدين ،صالح مؤيد شاكر، استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية للتخلص من تعدد العلاقة الخطية، المجلة العراقية للعلوم الاحصائية عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الثاني للرياضيات- الاحصاء و المعلوماتية- العدد 10-2017 ص 116.

الكامنة طورت بعناية في كثير من التخصصات نذكر منها العلوم الاجتماعية، إدارة الأعمال ، بحوث التسويق، فقد عرفت هذه الدراسة انتشارا واسعا من قبل الباحثين في علم الإدارة منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي.

إن تقنيات النمذجة السببية (Modélisation Causale) وبالأخص المعادلات البنائية تركز على دراسة التباين (la covariance) أو التباين.

بحيث أن مفهوم السببية حسب (أفلاطون 428-347 ق.م)، يعني بالعلاقة بين حدث يسمى السبب وحدث آخر يسمى النتيجة، فيكون الثاني نتيجة الأول، وهكذا ترتبط السببية إلى الرغبة في المعرفة والسعي لمعرفة الحقيقة. وهناك عدة نماذج مستخدمة في المعادلات البنائية أشهرها نوعين وهما:

✓ نموذج PLS

✓ نموذج Lisrel.<sup>3</sup>

و نخص بالدراسة هنا نموذج PLS.

"طريقة PLS لنماذج المعادلات البنائية، تعرف أيضا باسم "PLS Patch modellig" (PLS- PM) جاءت لتوفير بديل لتقدير المعلمات بواسطة إجراءات نوع LISREL.

ولذلك فهي طريقة مرنة جدا دون افتراضات قوية حول التوزيعات، وحجم العينة وأنواع القياسات. وهي تعطي تقديرا مباشرا لدرجات المتغيرات الكامنة. كما أن نموذج المعادلات البنائية يتكون من نموذجين فرعيين.

الأول، للقياس، يأخذ في الاعتبار العلاقات بين كل متغير كامن والمتغيرات الظاهرة المشتركة،

والثاني البنائي، يأخذ في الاعتبار العلاقات بين المتغيرات الكامنة.

و معظم البحوث التي استعملت نموذج PLS-PM قد قدمت وحللت وفسرت نتائجها من خلال مرحلتين: أولا فحص نموذج القياس وبعد ذلك تحليل نتائج النموذج البنائي. وغالبا ما يوصى بنموذج القياس من أجل ضمان صحة وموثوقية النموذج قبل الشروع في تحليل

<sup>3</sup> محمد بدوي، النمذجة بالمعادلات البنائية وتطبيقاتها في بحوث التسويق، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 05 ديسمبر 2016 جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر ص 21، 22.

العلاقات السببية (أينودين 2000، تيننهاوس، 1998؛ كول و آل، 1989؛ فورنيل، بوكستين 1982، فورنيل، لاکر، 1981) <sup>4</sup> حيث أن:

PLS-PM تعمل على تقدير شبكة سببية بين مجموعات من المتغيرات (تيننهاوس، 1998). هذه المتغيرات هي من نوعين: المتغيرات الظاهرة (مؤشرات المقاييس) والمتغيرات الكامنة (المشكلة)، ويكون كل متغير قياس "ظاهر" مرتبط بمتغير واحد مشكل . في هذا المعنى PLS-PM يقدر بواسطة (1) التحميل أو الارتباطات بين المتغيرات الملحوظة وغير الملحوظة، و(2) بواسطة العلاقات البنائية (معاملات) بين المتغيرات التي لا يمكن ملاحظتها .

#### صياغة النموذج الفرعي للقياس:<sup>5</sup>

ومن ناحية أخرى، تعتمد صياغة النموذج الفرعي للقياس على طبيعة الروابط بين المتغير الكامن والمتغيرات الظاهرة المقابلة، وهناك أنواع مختلفة من نماذج القياس في نظرية PLS-PM مخطط تكويني، مخطط انعكاسي ومخطط MIMIC .  
في المخطط الانعكاسي المتغيرات الظاهرة هي مقاييس لمفهوم أساسي واحد .

$$x_{jq} = \lambda_{0q} + \lambda_{jq} \xi_q + \varepsilon_{jq}$$

حيث  $\lambda_{jq}$  هو التشعب المرتبط بالمتغير الظاهر في المجمع q و  $\varepsilon_{jq}$  الذي يمثل الدقة في عملية القياس، وهو متغير عشوائي مع المتوسط المعدوم ومستقل عن المتغير الكامن  $\xi_q$  .  
في المخطط التكويني كل متغير ظاهر أو كل مجمع فرعي من هذه المتغيرات يمثل بعدا من المفهوم الأساسي.

<sup>4</sup> CHERIET Foued, **Instabilité des alliances stratégiques asymétriques :Cas des relations entre les firmes multinationales et les entreprises locales agroalimentaires en Méditerranée**, THESE Pour obtenir le diplôme de Doctorat Spécialité : Sciences de Gestion, MONTPELLIER SUPAGRO Centre International d'Etudes Supérieures en Sciences Agronomiques, 2009, p 221.

<sup>5</sup> محاضرات في الاحصاء للأستاذ الزين عبد المجيد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس الجزائر.

$$\xi_q = \sum_{j=1}^{J_q} \omega_{jq} x_{jq} + \delta_q$$

حيث  $\omega_{jq}$  هو الوزن الذي له اشتراك مع القوس الذي يربط المتغير  $j$  مع المتغير الكامن المقابل للمجمع  $q$ ، و  $\delta_q$  هو مصطلح الخطأ الذي يمثل جزء المتغير الكامن الذي لم يؤخذ بعين الاعتبار من قبل المتغيرات الظاهرة، و الأمل (espérance) نفترضه معدوم .  
**في المخطط المختلط (MIMIC):** لكل مجمع هناك متغيرات ظاهرة مرتبطة بالمتغير الكامن وفقا للمخطط التكويني، و أخرى وفقا للمخطط الانعكاسي.  
 وتقدر الدالة  $\xi_q$  للمتغير الكامن ( $\xi_q$ ) كتركيبية خطية للمتغيرات الظاهرة لمجمعها.

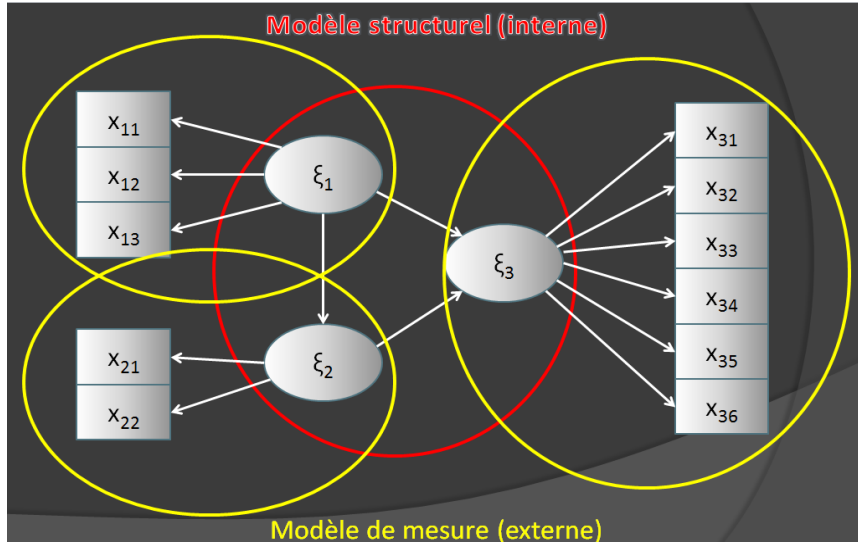
$$\hat{\xi}_q = \sum_{j=1}^{J_q} \omega_{jq} x_{jq}$$

حيث  $x_{jq}$  هي متغيرات محورية و  $\omega_{jq}$  تمثل الأوزان الخارجية النهائية.  
 ثم يتم تقدير المعاملات ( $\beta_{mp}$ ) من خلال الانحدار بين القيم المقدره للمتغيرات الكامنة.  
 ويكتب النموذج الفرعي الهيكلي في طريقة PLS على النحو التالي:

$$\xi_p = \beta_{0p} + \sum_{m:\xi_m \rightarrow \xi_p} \beta_{mp} \xi_m + \zeta_p$$

حيث  $\xi_p$  متغيريا كامنا داخليا، ويمثل  $\beta_{mp}$  معامل القوس الذي يربط المتغير الكامن  $p$  بالمتغير التفسيري الكامن  $m$ ، و  $\zeta_p$  هو متجه الأخطاء في العلاقة الداخلية.

الشكل رقم (28): الشكل العام لنموذج PLS-PM.



المرجع: نموذج PLS-PM.

يمثل الشكل (28) الشكل العام لنموذج PLS الذي يظهر فيه النموذجين الفرعيين وهما نموذج القياس أو النموذج الخارجي، بحيث تكون العلاقة بين المتغيرات الكامنة ومتغيراتها الظاهرة، و النموذج البنائي وهو النموذج الداخلي بحيث تكون العلاقة بين المتغيرات الكامنة.

أسباب اختيار نموذج PLS-PM :

ترى الباحثة أن هذا النموذج يتناسب وطبيعة و مشكلة الدراسة ، بحيث يتناسب مع العينات الصغيرة الحجم كما هو الحال بالنسبة للعيينة الممثلة للدراسة، كما أنه ومن جهة فإن هذه التقنية تعطي نتائجها على أساس جمع معلومات ذات طبيعة تجريبية، وهذا ما يستدعي جمع المعلومات عن طريق الاستبيان، و هو ما اعتمد عليه البحث كأداة للدراسة، "و من جهة أخرى أيضا ووفقا لبعض الكتاب (هولاند 1999، فورنيل، بوكستين، 1982)، فإن نموذج PLS-PM يؤدي إلى:

- شرح الفرضيات والعلاقات بين البناءات أو المتغيرات.
- الدقة في تعريف و معالجة العمليات التي تتم بين البناءات.
- بناء إطار رسمي لاختبار النظريات والقياسات"<sup>6</sup>.

<sup>6</sup>CHERIET Foued, op.cit p 221.

## 2. أنواع النموذج :

### 1.2. نموذج القياس:<sup>7</sup>

يسمح بالتحقق من صحة وموثوقية العلاقات بين المتغيرات الظاهرة ومتغيراتها الكامنة الخاصة بها، ولضمان موثوقية وصحة القياسات تستعمل ثلاثة أنواع من الاختبارات الضرورية هي: الموثوقية (fiabilité des mesures)، وصدق التقارب (la validité convergente)، وصدق التمايز (la validité discriminante).

#### 1.1.2 صدق التقارب (la validité convergente) :

يتعلق هذا الاختبار بالارتباط بين المتغيرات الظاهرة والمتغيرات الكامنة الخاصة بها. وبهذا المعنى، يميل هذا الاختبار إلى التحقق ما إذا كانت المتغيرات الظاهرة تقيس بناءاتها. بحيث يجب أن تكون جميع قيم العوامل ذات دلالة إحصائية ، وبالتالي تكون أكبر من 0.5، أو حتى 0.7. و إذا كان AVE (متوسط التباين المشترك) (la variance moyenne partagée) أكبر من أو يساوي 0.5 فإنه يترجم صدق تقارب مرضي .

$$AVE = \frac{(\sum_{i=1}^p \lambda_i^2)}{(\sum_{i=1}^p \lambda_i^2) + (\sum_{i=1}^p \delta_i)}$$

#### 2.1.2 موثوقية القياس: يشير هذا القياس إلى التباين الذي يفسر من خلال المتغيرات

الظاهرة لكل بناء (متغير كامن). والاختبار يمكن أن يستعمل:

الموثوقية المركبة. ويتم قبول العتبة لقياس الموثوقية بحيث يجب أن يكون مؤشر الموثوقية

المركبة (CR) أكبر من 0.7 (فورنيل، لاکر، 1981)

$$CR = \frac{(\sum_{i=1}^p \lambda_i)^2}{(\sum_{i=1}^p \lambda_i)^2 + (\sum_{i=1}^p \delta_i)}$$

#### 3.1.2 صدق التمايز (validité discriminante): هذا الاختبار يقيس قوة العلاقات بين

المتغيرات الظاهرة ومتغيراتها الكامنة مقارنة بعلاقات هذه الأخيرة مع المتغيرات الكامنة

<sup>7</sup> CHERIET Foued, op.cit p 224,225..

الأخرى K ، ويتم الحصول على صحة التمايز إذا كان الجذر التربيعي لمتوسط التباين المشترك أكبر من معاملات الارتباط.

$$AVE(\xi_h) > Cor^2(\xi_h, \xi_k) \text{ pour } k \neq h$$

وبمجرد أن نموذج القياس يتحقق من صحة الروابط بين القياسات (المتغيرات الظاهرة) والمتغيرات الكامنة الخاصة بها، يمكننا أن ننتقل إلى المرحلة الثانية و هي تقدير العلاقات بين المتغيرات الكامنة من خلال النموذج البنائي.

### 2.2 النموذج البنائي<sup>8</sup>:

" يسمح بتقدير العلاقة بين المتغيرات الكامنة، ويهدف الى تقدير معاملات الانحدار للمتغيرات الكامنة الخارجية على المتغيرات الكامنة الداخلية. فاختبارات الدلالة و جودة النموذج تسمح بالتأكد من القوة التفسيرية للمتغيرات المختارة ،كما أنه يسمح بتحديد ما إذا كانت المعلمة ذات دلالة باستخدام أسلوب و طريقة مضاعفة حجم العينة "bootstrap.

### 3. تقييم النموذج:<sup>9</sup>

نحقق كل من نموذج القياس، النموذج الهيكلي والنموذج العام. بتشكيل ثلاثة مؤشرات مختلفة:

#### - مؤشر التشاركية *Indice de communauté*:

في كل مجمع أين يتم عرض العديد من المتغيرات الظاهرة، جودة نموذج القياس تتضح كمياً بمؤشر التشاركية COM:

$$Com_q = \frac{1}{J_q} \sum_{j=1}^{J_q} cor^2(x_{jq}, \xi_q) \text{ pour } q \text{ tel que } J_q > 1$$

إن هذا المؤشر يقيس جودة عرض المتغيرات الظاهرة من خلال المتغير الكامن  $\xi_q$  . و المتوسط المرجح لكافة مجتمعات هذا المؤشر تستطيع تحديد الجودة العامة لنموذج القياس.

<sup>8</sup> Foued CHERIET, op.cit p 225.

<sup>9</sup> الأستاذ الزين عبد المجيد محاضرات في الاحصاء ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس الجزائر.

$$\begin{aligned}\overline{Com} &= \frac{1}{\sum_{q:Jq>1} J_q} \sum_{q:Jq>1} J_q Com_q \\ &= \frac{1}{\sum_{q:Jq>1} J_q} \sum_{q:Jq>1} \sum_{j=1}^{J_q} cor^2(x_{jq}, \hat{\xi}_q)\end{aligned}$$

- مؤشر الوفرة l'indice de redondance :

من أجل ربط جودة التنبؤ بأداء نموذج القياس مع النموذج البنائي، يتم تقييم مؤشر الوفرة Red المقيم لكل مجمع داخلي، بحيث يقيس نسبة التغير للمتغيرات الظاهرة المتعلقة بمتغير P الكامن الداخلي الذي أوضحته المتغيرات المرتبطة بشكل غير مباشر بالمجمع، وهي:

$$Red_p = Com_p \times R^2(\hat{\xi}_p, \hat{\xi}_q: \xi_q \rightarrow \xi_p)$$

ومتوسط مؤشرات الوفرة هو أيضا مقياس لجودة النموذج البنائي

$$\overline{Red} = \frac{1}{P} \sum_{p=1}^P Red_p$$

- مؤشر الملائمة أو الكفاية l'indice d'adéquation :

في عام 2004، تنينهاوس وآل. اقترحا مؤشر ملائمة يقيس جودة النموذج عامة يسمى (Goodness of fit index) GOF

$$GoF = \sqrt{\overline{COM} \times \overline{R^2}}$$

يتم حساب متوسط R<sup>2</sup> على النحو التالي:

$$\overline{R^2} = \frac{1}{P} \sum_{p=1}^P R^2(\hat{\xi}_p, \hat{\xi}_q: \xi_q \rightarrow \xi_p)$$

وبالتالي فإن التعبير GOF:

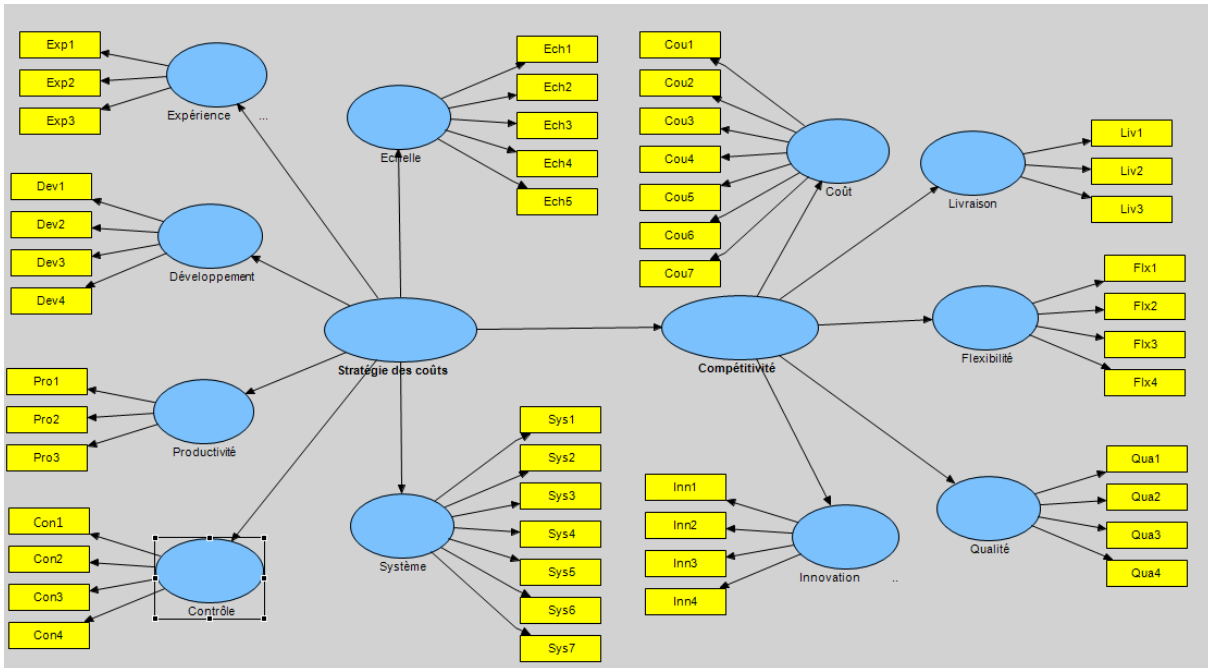
$$GoF = \sqrt{\frac{\sum_{q:Jq>1} \sum_{j=1}^{Jq} cor^2(x_{jq}, \hat{\xi}_q)}{\sum_{q:Jq>1} Jq} \times \frac{\sum_{p=1}^P R^2(\hat{\xi}_p, \hat{\xi}_q: \xi_q \rightarrow \xi_p)}{P}}$$

**المطلب الثاني : تقييم صلاحية نموذج الدراسة (نموذج القياس و النموذج البنائي):**

النموذج يحتوي على متغير كامن داخلي و هو التنافسية (الميزة التنافسية) ، له خمسة أبعاد وهي: التكلفة Cou ، التسليم Liv ، المرونة flx ، الجودة Qua ، الابداع Inv. ومتغير كامن خارجي وهو التكاليف (استراتيجية التكلفة) ، وله ستة أبعاد وهي: اقتصاديات الحجم Ech ، الخبرة و التعلم Exp ، البحث و التطوير Dev، انتاجية العمال Pro ، مراقبة التسيير Con محاسبة التكاليف Sys.

النموذج الأساسي لمعالجة PLS PM للبيانات في الشكل التالي، بحيث يرتبط كل بناء أو (المتغير الكامن) بقياساته.

**الشكل رقم (29): تطبيق النموذج الأساسي لمعالجة نمذجة PLS PM على متغيرات الدراسة.**



**المرجع:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج PLS- PM.

يبين الشكل رقم (29) تطبيق النموذج الأساسي لمعالجة نمذجة PLS PM على الدراسة، حيث تظهر المتغيرات الكامنة وهي أحد عشر 11 متغيراً، يشار إليها بدوائر في الشكل، في حين يشار إلى المتغيرات الظاهرة بالمستطيلات، كما أن اتجاه الأسهم يوضح العلاقة بين المتغيرات. أي أن هذه الأسهم تذهب من المتغيرات الكامنة نحو مقاييسها الخاصة بها. فيوضح المتغير الكامن الأول، وهو استراتيجيات التكلفة أنه مرتبط بمتغيراته الجزئية، وهي الأبعاد: اقتصاديات الحجم Ech، الخبرة و التعلم Exp، البحث والتطوير Dev، انتاجية العمال Pro، مراقبة التسيير Con محاسبة التكاليف Sys، وفي نفس الوقت أن المتغيرات الكامنة الجزئية مرتبطة بمتغيراتها الظاهرة والموجودة في المستطيلات والتي تتمثل في الفقرات أو أسئلة الدراسة المتعلقة بهذه الأبعاد.

ونفس الشيء يوضحه الشكل بالنسبة للمتغير الكامن التنافسية، والذي يرتبط بمتغيراته الجزئية وهي التكلفة Cou، التسليم Liv، المرونة flx، الجودة Qua، الإبداع Inv، وفي نفس الوقت ترتبط المتغيرات الكامنة الجزئية بمتغيراتها الظاهرة والموجودة في المستطيلات، والتي تتمثل في الفقرات أو أسئلة الدراسة المتعلقة بهذه الأبعاد. و سوف نقدم في ما يلي نتائج نموذج القياس أولاً (المتغيرات الظاهرة -المتغيرات الكامنة) ثم نتائج النموذج البنائي.

#### أولاً: نتائج النموذج القياسي:

يتعلق نموذج القياس باختبارات موثوقية وصلاحية الروابط بين المتغيرات الظاهرة والمتغيرات الكامنة. هذه الاختبارات هي ثلاثة: صدق التقارب، موثوقية القياس وصدق التمايز.

#### 1. صدق تقارب القياسات:

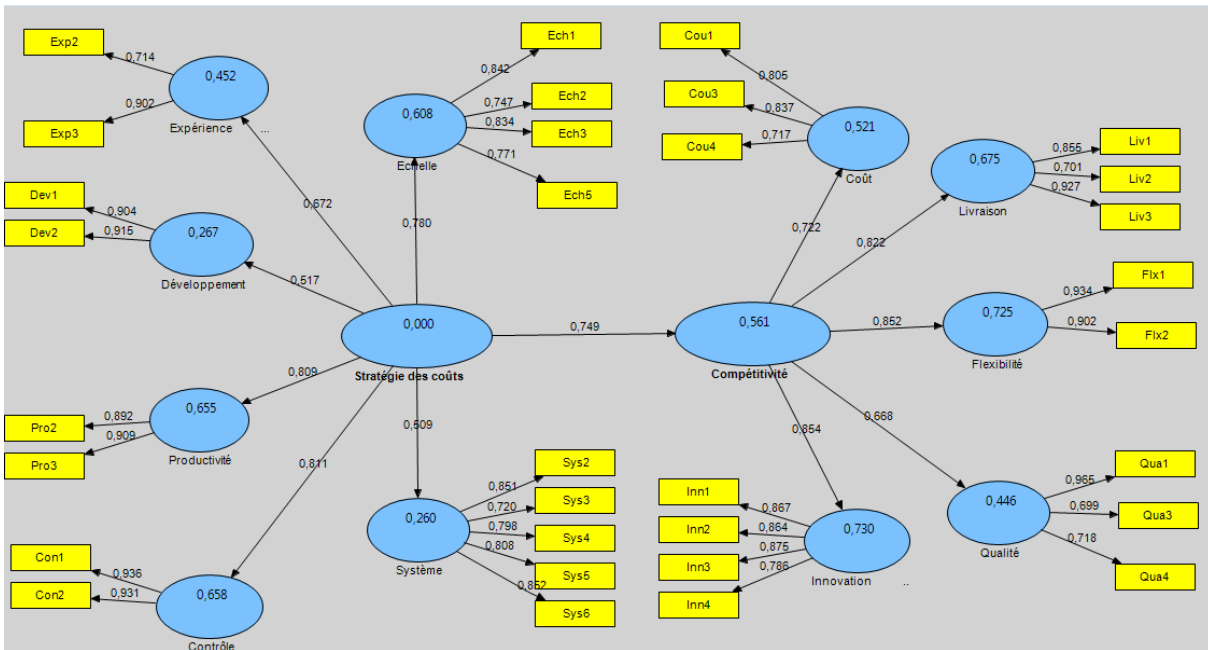
لقد طبقنا معايير التقارب القوية التي وصفها فورنيل و لاكر، (1981). بحيث أن المتغيرات المتقاربة هي تلك التي تكون معاملات الارتباط ( معاملات المسار) بها أكبر بالقيمة المطلقة من 0.7، وتقدير معاملات الارتباط لمجموعة متغيرات النموذج الأساسي لمعالجة العينة موضح في (الملحق 04) .

الجدول رقم (09): مقاييس صدق التقارب.

المتغيرات	اقتصاديات الحجم	الخبرة و التعلم	البحث و التطوير	انتاجية العمال	مراقبة التسيير	نظام محاسبية التكاليف
Ech1	0.842					
Ech 2	0.747					
Ech3	0.834					
Ech5	0.771					
Exp2		0.714				
Exp3		0.902				
Dev1			0.904			
Dev2			0.915			
Pro2				0.891		
Pro3				0.908		
Con1					0.935	
Con2					0.930	
Sys2						0.851
Sys3						0.720
Sys4						0.798
Sys5						0.808
Sys6						0.852
المتغيرات	التكلفة	التسليم	المرونة	الجودة	الابداع	
Cou1	0.804					
Cou3	0.836					
Cou4	0.716					
Liv1		0.854				
Liv2		0.700				
Liv3		0.927				
Flx1			0.933			
Flx2			0.901			
Qua1				0.964		
Qua3				0.698		
Qua4				0.718		
Inn1					0.866	
Inn2					0.863	
Inn3					0.875	
Inn4					0.785	

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج PLS PM.

الشكل رقم (30) : معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة و متغيراتها الظاهرة.



المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج PLS PM .

الجدول رقم (09) و الشكل رقم (30) يوضح قيم معاملات الارتباط (قيم التشبع) بين المتغيرات الكامنة الجزئية (الأبعاد) و متغيراتها الظاهرة (الأسئلة) (بين الدوائر والمستطيلات)، بحيث نلاحظ أن قيم معاملات الارتباط أكبر من 0.7، وهو ما يدل على الارتباط القوي بينها ، فمثلا نجد أقوى ارتباط بين المتغير الظاهر CON1 و متغيره الكامن مراقبة التسير (CONTROLE) ، مما يدل على أن الأسئلة كانت دقيقة و قاست متغيراتها الكامنة، وبالتالي نستطيع القول أن نموذج القياس المستعمل قد حقق شرط صدق التقارب.

النتائج في (الملحق 04)

فيما يخص المتغيرات الظاهرة التي لم تظهر في النموذج فقد سجلت قيم ارتباط أقل من 0.7 و هو ما يعني أن الارتباطات لم تكن قياسية، أي مساهمة السؤال كانت ضعيفة في متغيره الكامن (البعد)، فطريقة PLS هي طريقة استكشافية و تأكيدية.

2. موثوقية القياسات: توفر الموثوقية معلومات عن متوسط التباين المشترك AVE المستخرجة من قبل البناء ، بحيث AVE أكبر من 50% ، و الموثوقية المركبة CR أكبر من 0.7. وترد نتائج هذين الاختبارين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (10): موثوقية القياسات (AVE و CR)

AVE	CR	المتغيرات الظاهرة	المتغيرات الكامنة
أكبر من 0.5	أكبر من 0.7		العتبة
0,639	0.876	Ech1 Ech2 Ech3 Ech5	اقتصاديات الحجم
0,651	0.903	Sys2 Sys3 Sys4 Sys5 Sys6	نظام محاسبة التكاليف
0,662	0.794	Exp2 Exp3	الخبرة و التعلم
0,827	0.905	Dev1 Dev2	البحث و التطوير
0,810	0.895	Pro2 Pro3	انتاجية العمال
0,870	0.931	Con1 Con2	مراقبة التسيير
0,620	0.830	Cou1 Cou3 Cou4	التكلفة
0,693	0.870	Liv1 Liv2 Liv3	التسليم
0,842	0.914	Flx1 Flx2	المرونة
0,645	0.841	Qua1 Qua3 Qua4	الجودة
0,720	0.911	Inn1 Inn2 Inn3 Inn4	الابداع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج PLS PM .

من الجدول رقم (10) يتضح أن المتغيرات الكامنة تقدم AVE و مركبات موثوقية CR فوق العتبات، وهو دليل على أن هناك دقة و موثوقية جيدة للمقاييس. وبالتالي شرط موثوقية القياس أيضا قد تحقق.

### 3. صدق التمايز:

هذا المقياس يضمن أن المتغيرات الظاهرة هي أكثر ارتباطا ببنائها من المتغيرات الكامنة الأخرى. و كما قلنا سابقا فإنه تتم المقارنة بين الجذر التربيعي لAVE للبناء المعني ومعامل الارتباط لهذا الأخير مع البناءات الأخرى. ومجموعة مقاييس صدق التمايز لعينة البحث موضحة في الجدول أدناه. النتائج في (الملحق 04).

الجدول رقم (11): صدق التمايز.

11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
$\sqrt{(AVE(X))} > COR(X, Y)$											
										0.8	اقتصاديات الحجم
									0.81	0.35	التكاليف محاسبية نظام
								0.81	0.1	0.35	التعلم و الخبرة
							0.91	0.2	0.08	0.41	التطوير و البحث
						0.9	0.26	0.6	0.19	0.48	العمال انتاجية
					0.93	0.8	0.28	0.66	0.26	0.38	التسيير مراقبة
				0.79	0.3	0.48	0.54	0.22	0.06	0.44	التكلفة
			0.83	0.32	0.4	0.38	0.36	0.48	0.15	0.51	التسليم
		0.92	0.62	0.75	0.51	0.63	0.54	0.49	0.14	0.53	المرونة
	0.8	0.49	0.38	0.45	0.74	0.64	0.27	0.58	0.22	0.44	الجودة
0.85	0.4	0.55	0.79	0.43	0.24	0.18	0.52	0.39	0.18	0.6	الابداع

المرجع: من اعداد الباحثة استنادا إلى نتائج PLS PM.

الجدول رقم (11) يشير إلى الجذر التربيعي لـ AVE لكل متغير كامن و هي القيم الموضحة بالخط العريض. وتتعلق القيم الأخرى بالارتباط بين مختلف المتغيرات الكامنة أو بين المتغيرات الظاهرة لمتغير كامن ما مع المتغيرات الكامنة الأخرى. بحيث نلاحظ من هذه النتائج أن كل القيم للجذر التربيعي لـ AVE و هي متراوحة ما بين 0.8 و 0.9 أكبر من الارتباطات، فمثلا نجد أن الجذر التربيعي لـ AVE لمتغير نظام محاسبة التكاليف Système يساوي 0.81 وهو أكبر من ارتباطه مع المتغير الكامن اقتصاديات الحجم Echelle الممثل بالرقم 1 أفقيا في الجدول بحيث قيمة الارتباط هي 0.35 والتي تظهر أنها ضعيفة، و هذا يعني أن المتغيرات الظاهرة لنظام محاسبة التكاليف لها ارتباط ضعيف مع المتغير الكامن اقتصاديات الحجم، و أيضا الجذر التربيعي لـ AVE مثلا للمتغير الخبرة و التعلم بقيمة 0.81 و التي كانت أكبر من ارتباطه مع متغيري اقتصاديات الحجم و نظام محاسبة التكاليف بارتباطين ضعيفين قيمتهما على التوالي 0.35 و 0.1 . وهذا ما تشير إليه المتغيرات الأخرى أيضا، وبالتالي فإن النموذج يسجل استقلالية المتغيرات الكامنة عن بعضها البعض، كما يدل على أن العبارات كانت دقيقة و لها ارتباط قوي مع متغيرها الكامن و ارتباط ضعيف مع المتغيرات الكامنة الأخرى، وهكذا فإن صدق التمايز قد تحقق. النتائج في (الملحق 04).

#### ثانيا: نتائج النموذج البنائي:

نقوم بالتحقق من صلاحية النموذج البنائي و النموذج عامة من خلال مؤشر GOF ، و الذي يتعلق حسابه بحساب متوسط مؤشر التشاركية و متوسط معامل التحديد  $R^2$ .

#### 1.متوسط مؤشر التشاركية :

أولا: نبدأ بتحديد متوسط مؤشر التشاركية COM من خلال مؤشر التشاركية COM (الملحق 04).

الجدول رقم (12): مؤشر التشاركية COM و المتوسط المرجح للمؤشر:  $\overline{COM}$

مؤشر التشاركية COM	المتغيرات الكامنة
0.639436	اقتصاديات الحجم
0.662126	الخبرة و التعلم
0.827493	البحث و التطوير
0.810287	انتاجية العمال
0.870966	مراقبة التسيير
0.651991	نظام محاسبة التكاليف
0.620591	التكلفة
0.693843	التسليم
0.842485	المرونة
0.645040	الجودة
0.720369	الابداع
<b>2.05</b>	متوسط مؤشر الشراكية $\overline{COM}$

**المرجع:** من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج PLS PM.

من خلال الجدول رقم (12) يتبين لنا أن قيم مؤشر التشاركية وقيمة متوسطه المرجح هي قيم جيدة، وهو ما يؤكد لنا جودة عرض المتغيرات الظاهرة من خلال المتغيرات الكامنة (نموذج القياس).

بحيث تحسب قيمة المتوسط المرجح لمؤشر التشاركية بالعلاقة التالية: (ضرب مؤشر التشاركية لكل متغير كامن في عدد أسئلته قبل جمعها، و قسمتها على العدد الكلي للمتغيرات الكامنة الجزئية).

$$\overline{COM} = \frac{\sum_{i=1}^{11} [(com) * (المتغيرات الكامنة الجزئية)]}{\text{العدد الكلي للمتغيرات الكامنة الجزئية}}$$

=

$$\frac{\sum(4 * 0.72), (3 * 0.64), (2 * 0.84), (3 * 0.69), (3 * 0.62), (5 * 0.65), (2 * 0.87), (2 * 0.81), (2 * 0.82), (2 * 0.66), (4 * 0.63)}{11}$$

2.05=

**ثانياً:** تحديد المتوسط المرجح لـ  $R^2$ : إن معامل التحديد  $R^2$  يتعلق بالمتغيرات الكامنة الداخلية ونحن نعلم أن النموذج البنائي يحتوي فقط على متغير كامن داخلي واحد، وبالتالي سوف نأخذ  $R^2$  لمتغير التنافسية فقط.

و بالتالي متوسط معامل التحديد هو نفسه معامل التحديد  $R^2$  وقيمته 0.56 ( أنظر الملحق 04)، وسوف نوضح قيم متوسط معامل التحديد، ومتوسط التشاركية، مؤشر الملائمة GOF في الجدول التالي:

**الجدول رقم(13): مؤشر GOF.**

متوسط COM	متوسط $R^2$	مؤشر الملائمة GOF
2.05	0.56	1.07

**المرجع :** من إعداد الباحثة

بحيث يحسب مؤشر الملائمة GOF بالعلاقة:

$$GoF = \sqrt{\overline{COM} \times R^2}$$

من الجدول رقم (13) يتبين لنا القيمة المحسوبة لـ GOF وهي 1.07 ، وهي قيمة جيدة و هذا ما يؤكد جودة النموذج عامة، و جودة النموذج البنائي للدراسة، و تناسب فقرات الدراسة مع فرضيات الدراسة.

**المبحث الثالث: نتائج الدراسة ( الدراسة الوصفية واختبار الفرضيات).**

**المطلب الأول: دراسة وصفية للمتغيرات الاجتماعية الديموغرافية.**

بعد استرجاع الاجابات تم تفريغ الاستبيانات قصد المعالجة الاحصائية، كانت نتائج خصائص و سمات العينة الديموغرافية ( الملحق 05) كما يلي:

1. القسم الأول: معلومات عامة (بيانات عن المستجيب وعن مدة نشاط المؤسسة):

الجدول رقم (14): الاحصائيات العامة للقسم الأول.

القسم الأول	المستوى العلمي	التخصص العلمي	الخبرة المهنية	مدة نشاط المؤسسة
المقبول	21	21	21	21
القيم المفقودة	0	0	0	0

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

يبين الجدول رقم (14) الاحصائيات العامة للقسم الأول من الجزء الأول للاستبيان و المتعلق بالمعلومات العامة، أن كل مفردات العينة قد أجابت عن الأسئلة ولا يوجد استبيان مفقود فيما يخص هذا الجزء. أما التحليل في ذلك فيكون كما يلي:

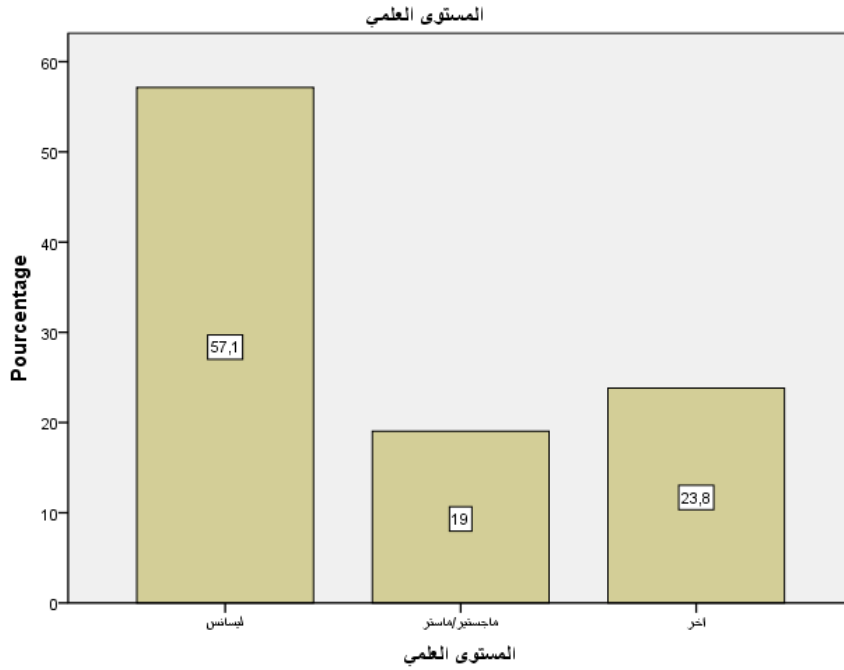
1. المستوى العلمي:

الجدول رقم(15): التوزيع حسب المستوى العلمي.

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	12	57,1
ماجستير/ ماستر	4	19,0
اخر	5	23,8
المجموع	21	100,0

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم (31) : المدرج التكراري للمستوى العلمي.



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

يبين الجدول رقم (14) و الشكل رقم(31) ، أن 57.1% مستواهم العلمي ليسانس، و أن 19% مستواهم العلمي ماجستير / ماستر، و 23.8% مؤهلهم العلمي آخر تمثل في شهادات في ادارة الأعمال أو مهندس دولة أو بكالوريا أو شهادة الكفاءة المهنية، هذه المؤشرات تدل على أن غالبية مستجبي العينة هم ذوي شهادات جامعية، و هو مؤشر ايجابي على أن اجابات أفراد العينة المدروسة تكون صادقة و محددة.

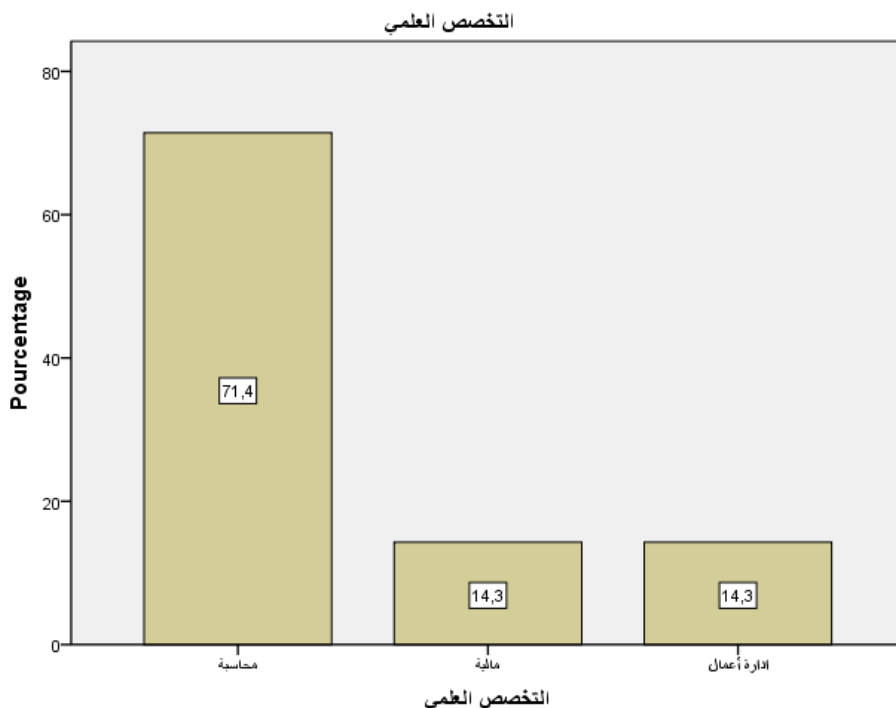
2.التخصص العلمي:

الجدول رقم(16): التوزيع حسب التخصص العلمي.

النسبة المئوية %	التكرار	التخصص العلمي
71,4	15	محاسبة
14.3	3	مالية
14.3	3	ادارة أعمال
100.0	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم(32): المدرج التكراري للتخصص العلمي.



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

يبين الجدول رقم (16) و الشكل رقم (32)، أن 71.4% تخصصهم العلمي محاسبة، والنسبة المتبقية 28.6% كانت مناصفة بين تخصص مالية ب 14.3% و تخصص ادارة أعمال ب 14.3% أيضا، وبالتالي فغالبية العينة هم من تخصص محاسبة، و هو مؤشر ايجابي أيضا للإجابات بحكم أن هذه الفئة سوف يكون لها دراية مهمة بالتكاليف و أنظمة محاسبة التكلفة و أهدافها في المؤسسة.

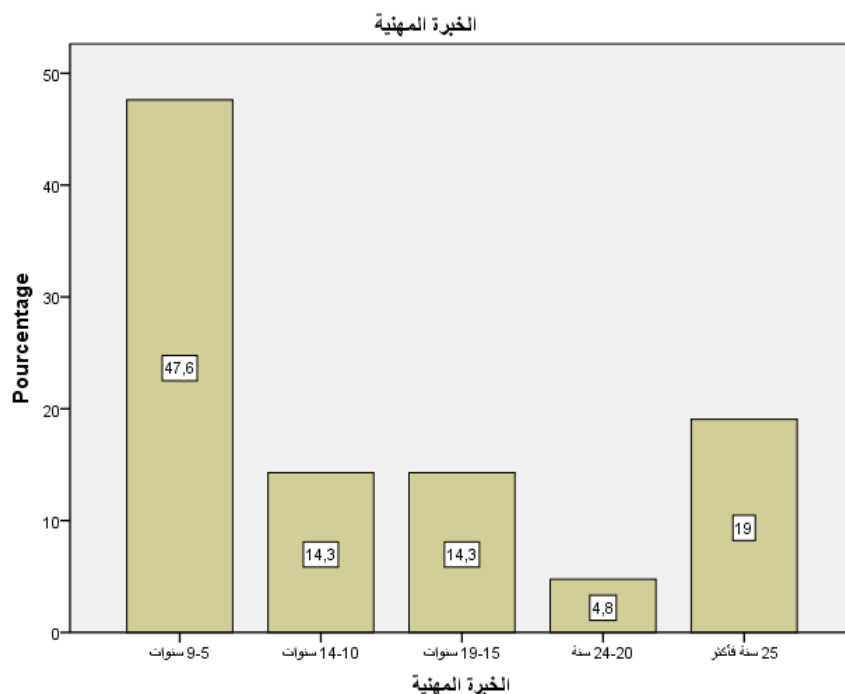
### 3.الخبرة المهنية:

الجدول رقم(17): التوزيع حسب الخبرة المهنية .

النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة المهنية
47,6	10	5-9 سنوات
14,3	3	10-14 سنوات
14,3	3	15-19 سنوات
4,8	1	20-24 سنة
19,0	4	25 سنة فأكثر
100,0	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم (33): المدرج التكراري للخبرة المهنية.



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

يبين الجدول رقم (17) و الشكل رقم (33)، أن نسبة 47.6% هي خبرة مهنية ما بين 5 الى 9 سنوات ، و 14.3% ما بين 10 الى 14 سنة ، و نفس النسبة 14.3% ما بين 15 الى 19 سنة، و 4.8% ما بين 20 و 24 سنة ، و 19% من 25 سنة فما أكثر، نلاحظ أن نسب الخبرة متفاوتة، وأن الفترات الثانية و الثالثة و الرابعة و الخامسة رغم طول السنوات بها مقارنة بالأولى إلا أننا نجد معدلاتها قليلة نسبياً، فأعلى نسبة نجدها في الفترة ما بين 5 إلى 9 سنوات، وهو ما يفسر أن العينة قد لا يكون لديها خبرة كبيرة، و لكن هذا لا يعني أن اجاباتها سوف لن تعكس أهداف أسئلة الدراسة، لأن الموظفين المستجيبين أغلبيتهم مؤهلاتهم العلمية و تخصصهم هو في مجال الدراسة.

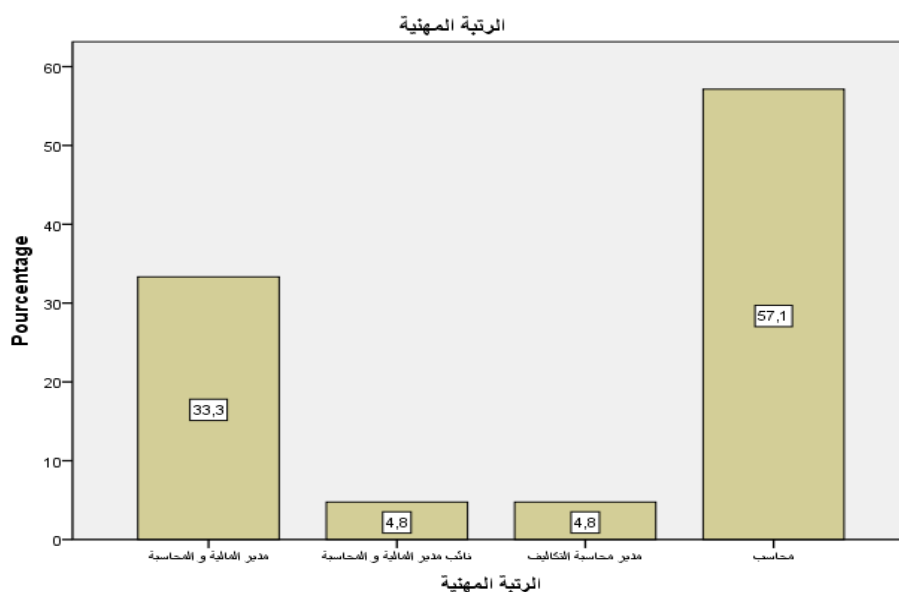
#### 4.الرتبة المهنية:

الجدول رقم (18): التوزيع حسب الرتبة المهنية.

الرتبة المهنية	التكرار	النسبة المئوية %
مدير المالية و المحاسبة	7	33,3
نائب مدير المالية و المحاسبة	1	4,8
مدير محاسبة التكاليف	1	4,8
محاسب	12	57,1
المجموع	21	100,0

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم (34): المدرج التكراري للرتبة المهنية.



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

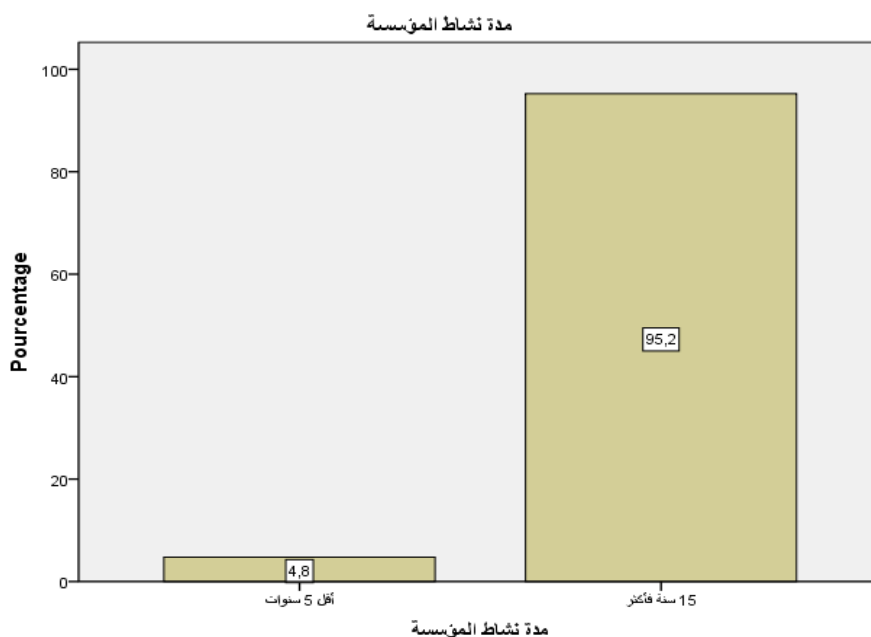
يبين الجدول رقم (18) و الشكل رقم (34)، أن نسبة 33.3% من العينة هم من لهم رتبة مدير المالية و المحاسبة، و 4.8% نائب مدير المالية و المحاسبة و 4.8% مدير محاسبة التكاليف و 57.1% محاسب، و هو مؤشر ايجابي أيضا عل ثقة الاجابات لأن النسبة الأعلى كانت ما بين محاسب، و مدير المالية و المحاسبة، و هم في تخصص الدراسة أيضا. تجدر الإشارة إلى استبعاد خانة مدير المؤسسة بسبب عدم التأشير فيها من طرف و لا مؤسسة.  
5. مدة نشاط المؤسسة:

الجدول رقم (19): التوزيع حسب مدة نشاط المؤسسة.

النسبة المئوية %	التكرار	مدة نشاط المؤسسة
4,8	1	أقل من 5 سنوات
95,2	20	15 سنة فأكثر
100,0	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

الشكل رقم (35) : المدرج التكراري لمدة نشاط المؤسسة.



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

يبين الجدول رقم(19) و الشكل رقم (35)، أن نسبة 95.2% من المؤسسات أو من العينة المدروسة يكون مدة نشاطها من 15 سنة فأكثر، و 4.8% أقل من 5 سنوات، و هو دليل على أن المؤسسات سوف يكون لها تكاليف كبيرة، أو يكون لها حظ من التنافسية، و هو ما يعزز أهداف الدراسة.

تجدد الإشارة الى استبعاد الخانات الأخرى في هذا السؤال بسبب عدم التأشير عليها من طرف المجيبين.

## 2. القسم الثاني : معلومات عن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.

الجدول رقم(20): الاحصائيات العامة للقسم الثاني.

القسم الثاني	لديكم نظام المحاسبة التحليلية	نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة	الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم
المقبول	21	19	19
القيم المفقودة	0	2	2

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

يبين الجدول رقم (20)، الاحصائيات العامة للقسم الثاني من الجزء الأول للاستبيان، بحيث يظهر الجدول أن السؤال الأول قد أجابت عليه كل مفردات العينة، في حين امتنعت مفردتان عن الاجابة عن السؤال الثاني ، و امتنعت مفردتان أيضا عن الاجابة على السؤال الثالث. وتوضيح أسباب الامتناع سوف يظهر فيما يلي:

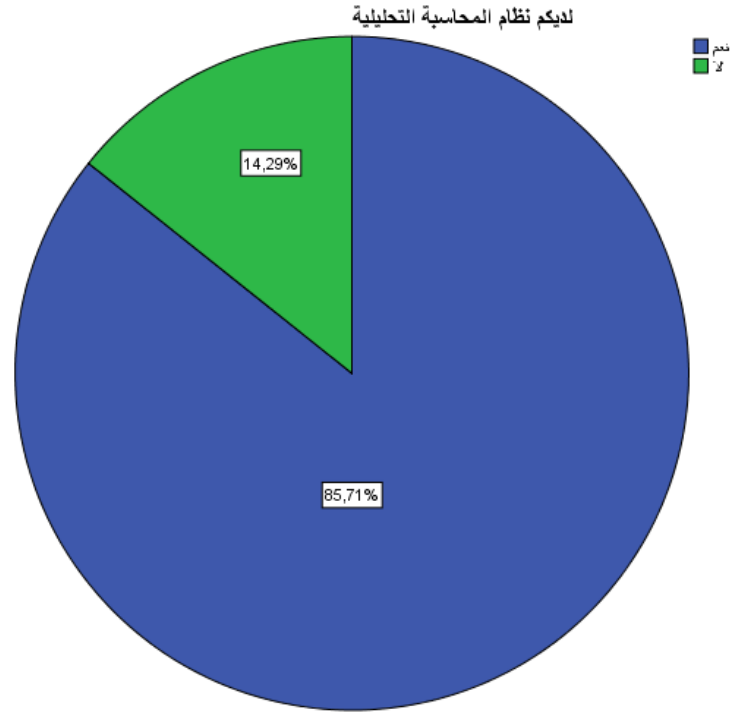
### • لديكم نظام المحاسبة التحليلية:

الجدول رقم (21): التوزيع فيما إذا كانت العينة لديها نظام المحاسبة التحليلية.

النسبة المئوية %	التكرار	لديكم نظام المحاسبة التحليلية
85,7	18	نعم
14,3	3	لا
100,0	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

الشكل رقم (36): المدرج التكراري لوجود نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS.

يبين الجدول رقم (21) و الشكل رقم (36)، أن نسبة 85.7% من العينة أجابت بنعم عن وجود نظام للمحاسبة التحليلية، وهي نسبة مهمة و جيدة، و نسبة 14.3% أجابت بلا، بتكرار قيمته 18 و 3 على التوالي، مما يعزز أيضا الدراسة .

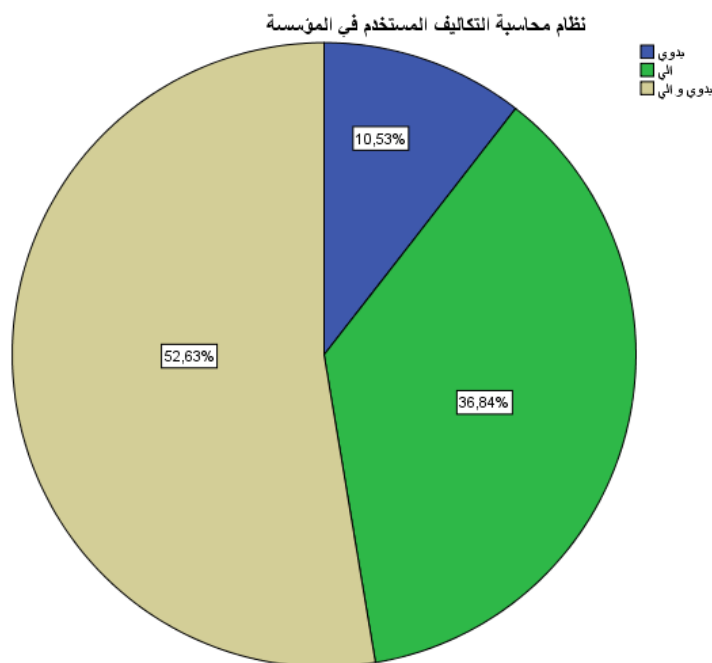
• نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة:

الجدول رقم (22): التوزيع حسب نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة.

النسبة المئوية % المحققة	النسبة المئوية %	التكرار	نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة
10.5	9,5	2	يدوي
36.8	33,3	7	آلي
52.6	47,6	10	يدوي و آلي
100	90.5	19	المجموع
	9,5	2	القيم المفقودة
	100	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم (37): المدرج التكراري لنظام المحاسبة التحليلية المستخدم في المؤسسة



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

يبين الجدول رقم(22)، أن 9.5% من العينة أجابوا على أن نظام محاسبة التكاليف المستعمل في المؤسسة هو يدوي، و 33.3% أجابوا بأنه آلي ، فيما نسبته 47.6% أجابوا أنه يدوي و آلي بمجموع 19 مفردة أجابت، كما أن 2 امتنعت بنسبة 9.5% كما ذكرنا ذلك في الاحصائيات العامة لهذا القسم، والسبب أن عدم امتلاكها لنظام المحاسبة التحليلية هو ما جعلها لم تجب عن هذا السؤال.

أما الشكل رقم (37) فيبين فقط نسب الاجابات المحققة.

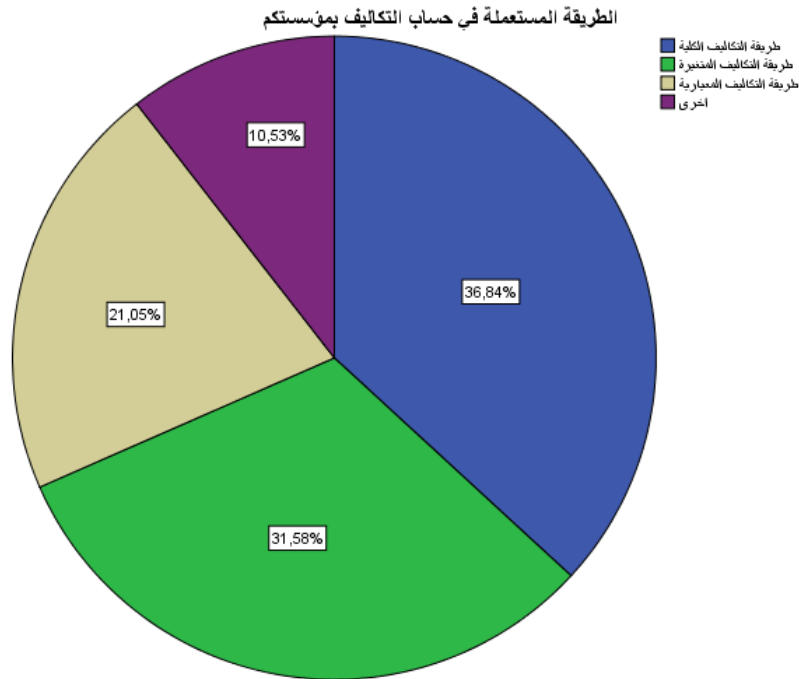
• الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم:

الجدول رقم (23): التوزيع حسب الطريقة المستعملة في حساب التكاليف .

النسبة المئوية المحققة النسبة المئوية (VALIDE) %	النسبة المئوية %	التكرار	الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم
36,8	33,3	7	طريقة التكاليف الكلية
31,6	28,6	6	طريقة التكاليف المتغيرة
21,1	19,0	4	طريقة التكاليف المعيارية
10,5	9,5	2	اخرى
100,0	90,5	19	المجموع
	9,5	2	القيم المفقودة
	100,0	21	المجموع

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

الشكل رقم (38): المدرج التكراري للطريقة المستعملة في حساب التكاليف .



المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على SPSS

يبين الجدول رقم (23)، أن 33.3% من العينة أجابوا على أن الطريقة المستعملة في حساب التكاليف هي طريقة التكاليف الكلية، و 28.6% أجابوا أن الطريقة المستعملة هي التكاليف المتغيرة، و 19% أجابوا عن استعمالهم لطريقة التكاليف المعيارية فيما أجابت نسبة 9.5% عن أن حساب التكاليف في مؤسساتهم يكون بطرق أخرى، وهما مفردتان كما يظهر في الجدول بحيث حددتا لنا الطريقة المستعملة لديهما، و هي المحاسبة العامة ، كما نلاحظ ظهور المفردتان اللتان امتنعنا عن الإجابة عن هذا السؤال بنسبة 9.5% و يعود الأمر لنفس السبب الذي ذكرناه في السؤال السابق .أما الشكل رقم (38) فيبين فقط نسب الاجابات المحققة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات.

أولاً: اختبار الفرضيتين الأولى والثانية:

لاختبار الفرضيتين الأولى والثانية لجأت الباحثة الى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل وتفسير اتجاهات العينة، وللإجابة على الأسئلة في ذلك تم استعمال مقياس ليكرت الخماسي بما أنه المقياس الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة

موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي ، والأرقام التي تدخل في البرنامج وهي (موافق بشدة = 5 ، موافق = 4 ، محايد = 3.....) تعبر عن الأوزان Weights، ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 . حيث 4 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى ، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية ، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة ، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، 5 وتمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة يساوي 0.80 تضاف إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، فيصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(24): مجالات مقياس ليكرت الخماسي.

المستوى	المجال	الاجابة على الأسئلة
منخفض جدا	1.79-1	غير موافق بشدة
منخفض	2.59-1.8	غير موافق
متوسط	3.39-2.6	محايد
مرتفع	4.19-3.4	موافق
مرتفع جدا	5-4.20	موافق بشدة

المرجع: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

وبالتالي نستطيع اختبار الفرضيتين كالاتي:

\*الفرضية الأولى:

يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

فرضية العدم  $H_0$ : لا يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

\*مستوى اعتماد استراتيجية التكلفة: (اقتصاديات الحجم، الخبرة والتعلم، البحث والتطوير، انتاجية العمال، مراقبة التسيير، نظام محاسبة التكاليف) باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (الملحق 06):

أولا :اقتصاديات الحجم

الجدول رقم(25): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الأول اقتصاديات الحجم.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	تمتلك مؤسستكم طاقة انتاجية) اليد العاملة) كبيرة مقارنة بالمنافسين	4.14	0.964	مرتفع
2	تعمل مؤسستكم دائما على سياسة استغلال كامل الطاقة الانتاجية ورفع الانتاج من أجل خفض التكاليف	4	1.265	مرتفع
3	تمتلك مؤسستكم حصة سوقية كبيرة مقارنة بالمنافسين	3.57	1.207	مرتفع
5	لدى مؤسستكم القدرة على الاحتفاظ بأعلى مستوى مخزون بأقل التكاليف	3.38	1.161	متوسط
	المتوسط المرجح للبعد	3.77		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (25) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير اقتصاديات الحجم، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.77، وهو المتوسط الذي يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث سجل أعلى متوسط للسؤال الأول و الذي كان متوسطه 4.14 بانحراف معياري 0.964 أي ما يدل على ارتفاع حجم اليد العاملة لدى هذه المؤسسات مقارنة بمنافسيها، يليه السؤال الثاني والذي سجل أيضا قيمة جيدة للمتوسط بلغت 4 بانحراف معياري قدره 1.265 مما يدل على الاستغلال الكامل لهذه الطاقة في رفع الانتاج و خفض التكاليف، وهو مؤشر على ارتفاع الحصة السوقية أيضا مقارنة بالمنافسين ، كما بلغت قيمة متوسط السؤال الثالث 3.57

بانحراف معياري قيمته 1.207 أما السؤال الأخير فقد سجل متوسطا قيمته 3.38 بانحراف ن1.161 بسبب اتجاه غالبية اجابات العينة نحو الاجابة غير موافق مما يشير إلى أن معظم المؤسسات لا توفق بين التخزين بكميات كبيرة وتدنية التكاليف.

#### ثانيا: الخبرة و التعلم

الجدول رقم (26): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

أسئلة البعد الثاني الخبرة و التعلم.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
7	تتميز مؤسساتكم بارتفاع كفاءة عمالها	4.29	0.561	مرتفع
8	تتميز مؤسساتكم برفع الحوافز في حالة تحسن الانتاجية	4	1	مرتفع
	المتوسط المرجح للبعد	4.14		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (26) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير الخبرة و التعلم، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 4.14، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث سجل أعلى متوسط للسؤال السابع و الذي كان متوسطه 4.29 بانحراف معياري قيمته 0.529 وهو مستوى مرتفع مما يدل على أن هذه المؤسسات تتميز بارتفاع في كفاءة عمالها، يليه أيضا السؤال الثامن و الذي سجل أيضا قيمة جيدة للمتوسط بلغت 4 بانحراف معياري قدره 1، وهو ما يشير إلى أن المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة تتميز بالرفع من الحوافز للعمال في حال تحسن الانتاجية.

ثالثا: البحث و التطوير

الجدول رقم (27): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

أسئلة البعد الثالث البحث و التطوير.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
9	تستعمل المؤسسة أساليب تكنولوجية متطورة و حديثة من أجل تقليل التكاليف	3.95	1.024	مرتفع
10	نظام المعلومات بالمؤسسة يقدم معلومات كافية عن المنافسين	2.81	1.078	متوسط
المتوسط المرجح للبعد		3.38		متوسط

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (27) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير البحث و التطوير، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.38، وهو ما يعبر عن المستوى المتوسط لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث سجل أعلى متوسط للسؤال التاسع الذي سجل متوسطا قدره 3.95 بانحراف قيمته 1.024 ما يدل على أن المؤسسات تستعمل أساليب تكنولوجية متطورة وحديثة من أجل تقليل التكاليف، أما السؤال العاشر حول مدى امتلاكهم لنظام معلومات يقدم معلومات كافية عن المنافسين فقد سجل مستوى متوسطا حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.81 بانحراف قيمته 1.078 ، والسبب في ذلك من خلال مقابلة الباحثة مع معظم المجيبين، هو عدم رغبة معظم مفردات العينة في الاجابة الحقيقية عن هذين السؤال لأنه يتعلق بالمنافسين، وهم لا يريدون التصريح بمدى قدرتهم على جلب المعلومات عن المنافسين و مصدرها ، و ميلهم نحو الاجابة بغير موافق أو محايد.

رابعاً: انتاجية العمال

الجدول رقم(28): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الرابع انتاجية العمال.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
14	تقوم مؤسساتكم بتقديم حوافز مالية للعمال	4	1	مرتفع
15	تقوم مؤسساتكم بدورات تكوينية لتحسين كفاءات عمالها	4.48	0.75	مرتفع جدا
المتوسط المرجح للبعد		4.24		مرتفع جدا

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (28) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير انتاجية العمال، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 4.24 ، وهو ما يعبر عن مستوى مرتفع جدا لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، وقد حقق السؤال الخامس عشر نسبة اهتمام كبيرة و مستوى مرتفع جدا من طرف العينة بمتوسط قيمته 4.48 و انحراف قيمته 0.75، بحيث تعمل دائما على تحسين كفاءات عمالها بغرض الرفع من الانتاجية، اضافة الى تعزيز الانتاجية من خلال المستوى المرتفع أيضا للسؤال الرابع عشر بمتوسط بلغ 4 لكل منهما و انحراف قيمته 1.095 .

خامساً: مراقبة التسيير

الجدول رقم (29): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الخامس مراقبة التسيير.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
16	تمتلك مؤسساتكم نظام مراقبة التسيير يؤدي دوره بشكل جيد	3.86	1.062	مرتفع
17	تعتمد مؤسساتكم على نظام للموازنات التقديرية يفيد في التخطيط للمستقبل	4	1.095	مرتفع
المتوسط المرجح للبعد		3.93		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (29) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير مراقبة التسيير، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.93، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث نلاحظ أن كل الاسئلة جاءت بمستويات مرتفعة، و بالأخص السؤال السابع عشر الذي سجل مستوى مرتفعا بمتوسط قيمته 4 وانحراف جيد قيمته 1.062، مما يدل على الاعتماد الكبير للمؤسسات لنظام مراقبة التسيير و نظام الموازنات التقديرية في التخطيط و الرقابة .

#### سادسا: نظام محاسبة التكاليف:

الجدول رقم (30): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

#### أسئلة البعد السادس نظام محاسبة التكاليف.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
21	يؤدي نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم الى قياس فعلي لعناصر و تكاليف الانتاج	4	0.882	مرتفع
22	يتم تقييم المخزونات بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف	4.21	0.787	مرتفع جدا
23	يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس وحدات قياس ملائمة لطبيعة نشاط أقسام المؤسسة	3.84	1.068	مرتفع
24	حققت مؤسستكم ترشيد في التكلفة من خلال نظام محاسبة التكاليف المطبق	3.74	0.991	مرتفع
25	تساهم بيانات المحاسبة التحليلية في تحسين صنع القرار بمؤسستكم	3.89	1.1	مرتفع
	المتوسط المرجح للبعد	3.93		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (30) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير نظام محاسبة التكاليف، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد

3.93، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث نلاحظ أن كل الأسئلة جاءت بمستويات مرتفعة، و بالأخص السؤال الثاني والعشرين الذي سجل مستوى مرتفعا جدا بمتوسط قيمته 4.21 و انحراف قيمته 0.787 ، و الذي يدل على أن المؤسسات تقيم مخزوناتها بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف، أما الأسئلة الواحدو العشرون والثالث والعشرون والرابع والعشرون والخامس والعشرون فهي مؤشر قد يدل على أن العينة تستعمل نظام محاسبة التكلفة في قياس تكاليف الإنتاج وتحميلها وترشيد التكلفة كما تستعمل هذا النظام في اتخاذ القرارات .

#### نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

يمكن تلخيص متوسطات و انحرافات أبعاد استراتيجية التكلفة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (31): المتوسط العام لمتغير استراتيجية التكلفة بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.**

رقم البعد	أبعاد استراتيجية التكلفة	المتوسط الحسابي	المستوى
1	اقتصاديات الحجم	3.77	مرتفع
2	الخبرة و التعلم	4.14	مرتفع
3	البحث و التطوير	3.38	متوسط
4	انتاجية العمال	4.24	مرتفع جدا
5	مراقبة التسيير	3.93	مرتفع
6	نظام محاسبة التكاليف	3.93	مرتفع
	<b>المتوسط العام لمتغير استراتيجية التكلفة</b>	<b>3.89</b>	<b>مرتفع</b>

**المرجع:** من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال التحليل السابق للأبعاد، والملخص الجدول رقم (31) فإن النتيجة التي نتوصل إليها من اختبار الفرضية الأولى أن المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة تعتمد استراتيجية لخفض التكاليف، فقد سجلت معظم الأبعاد مستويات مرتفعة، كما قد سجل المتوسط العام للمتغير 3.89 بمستوى مرتفع، وبالتالي:

نقبل الفرضية البديلة H1: يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة، ونرفض فرضية العدم H0: لا يوجد مستوى مرتفع لاعتماد استراتيجية التكلفة في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

**\*الفرضية الثانية:**

يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

فرضية العدم H0: لا يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

الفرضية البديلة H1: يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

**\*مستوى تحقيق التنافسية:** (التكلفة، التسليم، المرونة، الجودة، الابداع) باستخدام المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية (الملحق 06):

**أولاً: التكلفة**

الجدول رقم(32): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

أسئلة البعد الأول التكلفة.

رقم الفقرة	الفقرة (السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
27	تحقق مؤسستكم أسعار منخفضة نسبياً مقارنة بالمنافسين	3.38	1.161	متوسط
29	تحقق مؤسستكم أرباحاً مقارنة بالمنافسين	3.43	1.165	مرتفع
30	تقوم مؤسستكم بإلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة	3.10	1.091	متوسط
	المتوسط المرجح للبعد	3.30		متوسط

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (32) أعلاه يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لبعدها التكلفة ، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.30 ، وهو ما يعبر عن المستوى المتوسط لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، فقد سجل مستوى مرتفعا فقط عند السؤال التاسع والعشرين بمتوسط قدره 3.43 ، وانحراف قيمته 1.165 ، وهو ما يدل على ان المؤسسات تحقق أرباحا مقارنة بالمنافسين، ومستوى متوسطا في باقي الأسئلة بمتوسطات حسابية تتراوح بين 3.10 و 3.38 ، مما يدل على أن العينة لا تهتم بتخفيض الأسعار مقارنة بالمنافسين، و لا تهتم بإلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

#### ثانيا: التسليم

الجدول رقم (33): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثاني التسليم.

رقم الفقرة	الفقرة (السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
34	تلبي المؤسسة احتياجات زبائننا بشكل أسرع مقارنة بالمنافسين	4.24	0.831	مرتفع جدا
35	تستعمل المؤسسة نظام التسليم الفوري (le Just a temps)	4.14	0.854	مرتفع
36	تكثف مؤسستكم من قنوات توزيع منتجاتها	4.10	1.044	مرتفع
	المتوسط المرجح للبعد	4.16		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (33) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير التسليم، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 4.16 ، وهي قيمة جيدة، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، بالتالي اهتمامها الكبير بتلبية احتياجات زبائننا كما يظهره السؤال الرابع و الثلاثين بمتوسط قيمته 4.24 وانحراف قيمته 0.831 بمستوى مرتفع جدا، و التسليم الفوري و تكثيف قنوات التوزيع

بمستويات مرتفعة أيضا سجلت على التوالي متوسطين قدرهما 4.14 و 4.10 وانحرافين معياريين قدرهما على التوالي 0.854 و 1.044.

ثالثا: المرونة

الجدول رقم (34): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثالث المرونة.

رقم الفقرة	الفقرة (السؤال)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
37	تستطيع المؤسسة مواجهة تذبذب و تغيرات الأسعار في السوق	4	0.896	مرتفع
38	توظف مؤسستكم موارد بشرية قادرة على التجاوب السريع مع المتغيرات الفنية و التكنولوجية	3.95	0.921	مرتفع
	المتوسط المرجح للبعد	3.97		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (34) أعلاه يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير المرونة، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.97، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، بحيث سجلت كل متوسطات الفقرات المجاب عنها مستويات مرتفعة تصل الى متوسط حسابي قدره 4 بالنسبة للسؤال السابع والثلاثين بانحراف قيمته 0.896، متوسط قيمته 3.65 وانحراف قيمته 0.921 بالنسبة للفقرة الثامنة والثلاثين، مما يدل على أن المؤسسات تحقق تنافسيته من خلال تمتعها بمرونة سواء كانت داخلية تتعلق بعمالها، أو خارجية عن طريق مواجهة التغيرات في البيئة الخارجية.

رابعا الجودة:

الجدول رقم (35): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

أسئلة البعد الرابع الجودة.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال )	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
41	تتميز منتوجات المؤسسة بالجودة مقارنة بالمنافسين	4.62	0.59	مرتفع جدا
43	حققت المؤسسة شهادات عالمية للجودة	4.29	1.056	مرتفع جدا
44	تختار المؤسسة مصادر المواد الأولية ذات الجودة العالية	4.33	1.065	مرتفع جدا
	المتوسط المرجح للبعد	4.41		مرتفع جدا

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (35) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير الجودة، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 4.41 ، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع جدا لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، بحيث أن كل الفقرات سجلت مستويات مرتفعة ومهمة، وبالضبط بتركيزها على تمييز منتجاتها مقارنة بالمنافسين حيث سجل السؤال الواحد و الأربعة متوسطا مرتفعا جدا قيمته 4.62 وانحراف معياري قيمته 0.59، كما سجل السؤال الثالث و الأربعة أيضا متوسطا مرتفعا جدا قيمته 4.29 وانحراف معياري قيمته 1.056 مما يدل على أن المؤسسات حققت شهادات عالمية للجودة، و أيضا السؤال الرابع و الأربعة و الذي سجل متوسطا مرتفعا جدا قيمته 4.33 وانحراف معياري جيد قيمته 1.065 مما يدل على أن المؤسسات تختار مصادر المواد الأولية ذات الجودة العالية.

خامسا الابداع:

الجدول رقم (36): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على

أسئلة البعد الخامس الابداع.

رقم الفقرة	الفقرة ( السؤال )	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
45	تعمل المؤسسة على البحث دائما عن معلومات حول آخر الابتكارات في المنتج	4.10	1.044	مرتفع
46	تعمل مؤسستكم على تطوير منتجاتها	4.38	0.669	مرتفع جدا
47	تعمل مؤسستكم على انشاء منتجات جديدة في القطاع الذي تنتمي إليه	4.38	0.805	مرتفع جدا
48	تستطيع المؤسسة ضبط تكاليف استعمال الأساليب و الافكار الابداعية	3.86	0.910	مرتفع
	<b>المتوسط المرجح للبعد</b>	<b>4.18</b>		مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (36) يتضح لنا مستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة لمتغير الابداع، حيث بلغ المتوسط العام لهذا البعد 4.18 وانحراف معياري قيمته 0.857، وهو ما يعبر عن المستوى المرتفع لاعتماد هذه المؤسسات لهذا البعد، حيث سجلت أيضا مستويات مرتفعة في كل الفقرات تتراوح متوسطاتها ما بين 3.86 و 4.38 وكان أعلاها للسؤالين السادس والأربعين والسابع والأربعين كما نلاحظ في الجدول، مما يدل على اهتمامها الكبير بتطوير منتجاتها وانشاء حتى خطوط جيدة في القطاع الذي تنتمي إليه، و استعمال آخر الابتكارات و الأفكار الإبداعية و ضبط تكاليفها.

**نتيجة اختبار الفرضية الثانية:**

يمكن تلخيص متوسطات و انحرافات أبعاد التنافسية في الجدول التالي:

الجدول رقم (37): المتوسط العام لمتغير التنافسية بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

رقم البعد	أبعاد التنافسية	المتوسط الحسابي	المستوى
1	التكلفة	3.30	متوسط
2	التسليم	4.16	مرتفع
3	المرونة	3.97	مرتفع
4	الجودة	4.41	مرتفع جدا
5	الابداع	4.004	مرتفع
	المتوسط العام لمتغير التنافسية	3.964	مرتفع

المرجع: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال التحليل السابق للأبعاد، والملخص في الجدول (37) فإن النتيجة التي نتوصل إليها من اختبار الفرضية الثانية أن المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري تحقق التنافسية، فقد سجلت معظم الأبعاد مستويات مرتفعة (التسليم، المرونة، الجودة، الابداع) ما عدا بعد التكلفة فقد سجل مستوى متوسطا، كما أن المتوسط العام للمتغير قد سجل مستوى مرتفعا و الذي بلغ 3.964 وبالتالي:

نقبل الفرضية البديلة H1: يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة. ونرفض فرضية العدم H0: لا يوجد مستوى مرتفع لتحقيق التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

ثانيا: اختبار الفرضية الثالثة.

\*النموذج البنائي وتقدير المعلمة:

بعد التحقق من صدق وثبات الروابط بين المتغيرات الظاهرة والكامنة من خلال المعالجة الاحصائية للعيينة بواسطة PLS PM ، واختبار وتقييم جودة نموذج الدراسة فيما سبق، يتم اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة، بحيث أن نتائج تطبيق النموذج البنائي سوف تظهر العلاقة بين المتغيرات الكامنة.

\* الفرضية الثالثة:

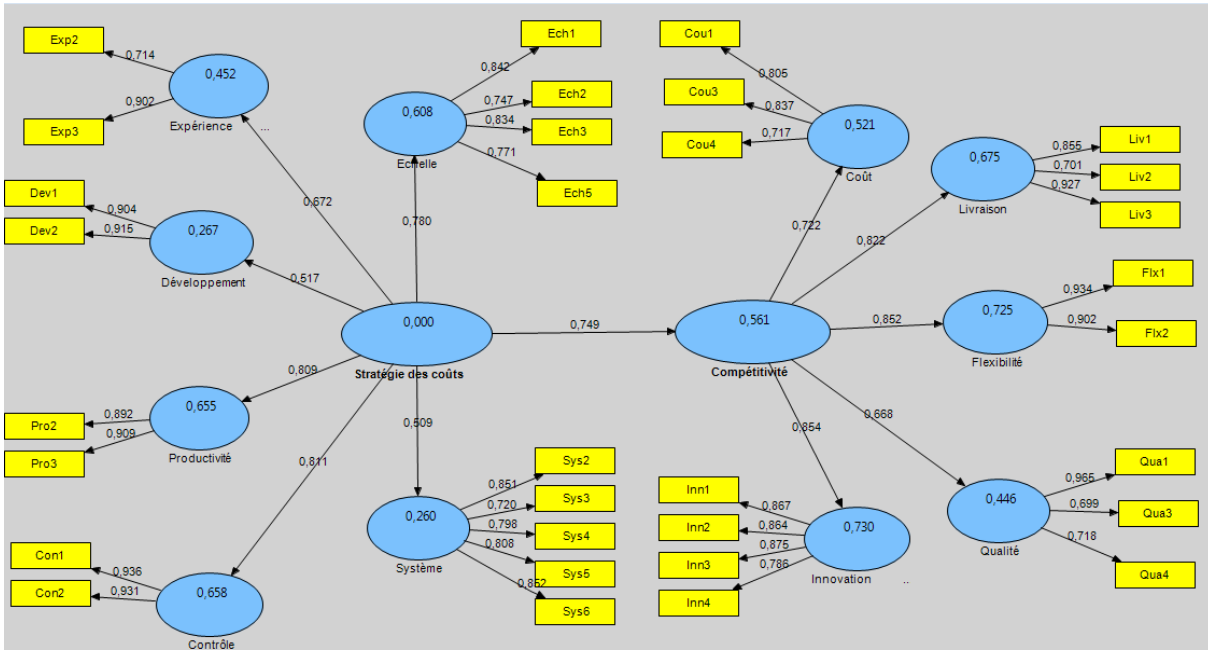
يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

فرضية العدم  $H_0$ : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

و لإعطاء دلالة للروابط واختبار الفرضية تم استخدام طريقة مضاعفة حجم العينة bootstrap التي تظهر قيم T de student ، والتي تختبر معنوية الاختلاف على مستوى الروابط بين المتغيرات الكامنة الخارجية (استراتيجية التكلفة) وعلى مستوى الروابط بين المتغيرات الكامنة الداخلية ( التنافسية)، كما تم استخدام معامل الانحدار البسيط لقياس اتجاه العلاقة الخطية بين المتغيرات الكامنة الخارجية والمتغيرات الكامنة الداخلية ، أو تقدير الانحدار لمتغير استراتيجية التكلفة على متغير التنافسية بحيث يسمح لنا هذا النموذج بدراسة درجة تأثير استراتيجية التكلفة على التنافسية.

الشكل رقم (39): معامل الانحدار.

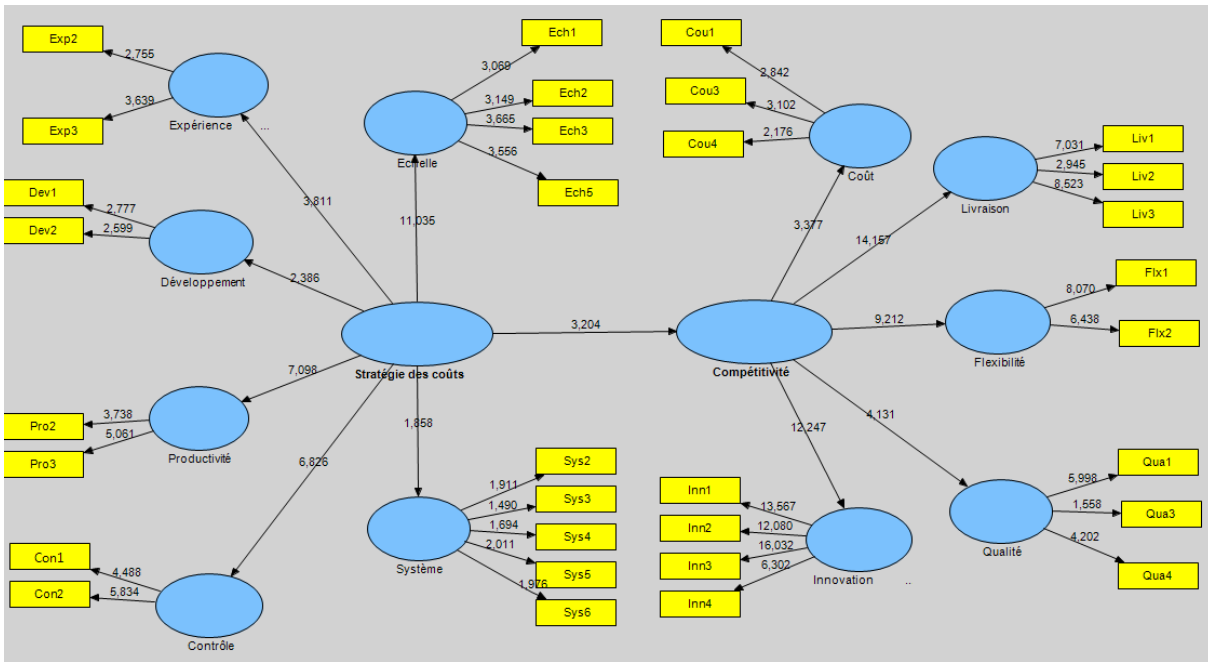


المرجع: نتائج PLS PM.

يبين الشكل رقم (39) قيمة معامل الانحدار البسيط بعد استعمال القيم المعيارية و ليس الأصلية في حساب هذا المعامل ( المتوسط = 0 و الانحراف المعياري = 1 ) بين استراتيجية التكلفة و التنافسية، (النتائج في الملحق 04)، بحيث تتشكل معادلة الانحدار البسيط بالعلاقة التالية (  $y = ax$  ) والقيمة هي 0.749، وهي موجبة ، كما يبين قيمة معامل التحديد  $R^2$  والتي بلغت 0.56 أي أن المتغير المستقل "استراتيجية التكلفة" بأبعاده الستة مجتمعة (اقتصاديات الحجم ، الخبرة و التعلم،البحث و التطوير ،انتاجية العمال ، مراقبة التسيير، نظام محاسبة التكاليف) استطاعت أن تفسر سلوك المتغير التابع أو تساهم في المتغير التابع "التنافسية" بأبعاده الخمسة مجتمعة ( التكلفة، التسليم، المرونة، الجودة،الابداع) بنسبة حوالي 56% و هي نسبة مهمة ومرتفعة، بحيث تتشكل معادلة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

التنافسية = 0.749 استراتيجية التكلفة.

الشكل رقم(40): قيم t ستودنت باستخدام bootstrap .



المرجع: نتائج PLS PM

يبين الشكل رقم (40) (النموذج البنائي) أن قيمة t بين استراتيجية التكلفة والتنافسية قد بلغت 3,204، وهي قيمة معنوية أكبر من 2 بمستوى دلالة أقل من 0.05. (النتائج في الملحق 04).

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

نستنتج من خلال قيمة معامل الانحدار الموجبة 0.749 و قيمة t الأكبر من 2 و هي 3.204 ، و قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> بنسبة 56% بأن استراتيجية التكلفة إذن لها تأثير موجب مباشر، وقوي على التنافسية .

كما حققت أبعاد استراتيجية التكاليف النتائج التالية بالترتيب:

1. مراقبة التسيير:

إن قيمة معامل الانحدار الأكبر في استراتيجية التكلفة هي قيمة بعد مراقبة التسيير بمقدار يساوي 0,811، وهو ذو دلالة احصائية حيث أن قيمة t هي أكبر من 2، كما أن مساهمة الاستراتيجية في هذا البعد كانت بنسبة 65% ، و هي نسبة مرتفعة أي أن هذا البعد يعكس الاستراتيجية أكثر من الأبعاد الأخرى خاصة السؤالين 1 و2.

## 2. بعد انتاجية العمال:

إن قيمة معامل الإنحدار لبعء الانتاجية هي 0.809، وهي قيمة ذات دلالة احصائية حيث أن قيمة  $t$  هي أكبر من 2، كما أن المساهمة كانت أيضا بنسبة 65%، و هي نسبة مرتفعة أيضا أي أن هذا البعد يعكس الاستراتيجية خاصة السؤالين 2 و3.

## 3. اقتصاديات الحجم:

إن قيمة معامل الإنحدار لبعء اقتصاديات الحجم هي 0.780، وهي قيمة ذات دلالة احصائية حيث أن قيمة  $t$  هي أكبر من 2، كما أن المساهمة كانت أيضا بنسبة 60% و هي نسبة مرتفعة أي أن هذا البعد يعكس الاستراتيجية خاصة العبارات 1، 2، 3، 5.

## 4. الخبرة و التعلم:

إن قيمة معامل الإنحدار لبعء الخبرة و التعلم هي 0.672 وهي قيمة ذات دلالة احصائية حيث أن قيمة  $t$  هي أكبر من 2، كما أن المساهمة كانت أيضا بنسبة 45% و هي نسبة مهمة أيضا أي أن هذا البعد يعكس الاستراتيجية خاصة العبارات 2، 3.

## 5. البحث و التطوير:

إن قيمة معامل الانحدار لبعء البحث و التطوير هي 0.517، وهي قيمة ذات دلالة احصائية حيث أن قيمة  $t$  هي أكبر من 2، كما أن المساهمة كانت أيضا بنسبة 26% و هي نسبة منخفضة نوعا، مما يؤدي بنا إلى القول أن هذا البعد يعكس نوعا ما الاستراتيجية خاصة العبارات 1 و 2.

## 6. نظام محاسبة التكاليف:

إن قيمة معامل الانحدار لبعء البحث و لتطوير هي 0.509، وهي قيمة ذات دلالة احصائية حيث أن قيمة  $t$  هي أكبر من 2، كما أن المساهمة كانت أيضا بنسبة 26% و هي نسبة منخفضة نوعا، مما يعني أن المؤسسات لا تولي اهتماما كبيرا بنظام محاسبة التكاليف مقارنة مثلا بنظام مراقبة التسيير في دعم استراتيجية التكلفة .

و على ضوء النتائج المتوصل إليها و التي حققت الشروط الاحصائية:

يتم قبول الفرضية البديلة  $H1$  ورفض الفرضية العدمية  $H0$ ، ومنه يتم قبول الفرضية الثالثة:

يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة على التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

#### خلاصة:

هدفت الدراسة الميدانية في هذا الفصل بالدرجة الأولى إلى قياس أثر استراتيجية التكلفة على تنافسية المؤسسة، وقد تم القياس على مستوى عينة من المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري قدرت ب 21 مؤسسة بقدر عدد الاستبيانات المسترجعة من أصل 48 مؤسسة واستبيان موزع. و للوصول إلى هدف الدراسة استعملت الباحثة مناهج وأساليب احصائية تمثلت أساسا في النمذجة بالمعادلات البنائية باستعمال برنامج SMART-PLS وبالضبط طريقة المربعات الصغرى الجزئية 2 (2 PLS) ، واستعمال برنامج الحزمة الاحصائية SPSS.V20، بحيث أفادت هذه البرامج في اختبار فرضيات البحث.

تم في هذه الدراسة التحليل بدءا بتقييم صلاحية نموذج الدراسة (PLS-PM)، بحيث تم التأكد من صلاحيته فقد تحققت شروط النموذجين الفرعيين، وهما نموذج القياس والذي أثبتت فيه صحة مقاييس صدق التقارب، وموثوقية القياسات، وصدق التمايز لمتغيرات و أداة الدراسة، كما أثبتت مقاييس صلاحية النموذج البنائي والتي تحققت شروطه أيضا من خلال عدة مؤشرات تمثلت أهمها في مؤشر الملاءمة "GOF"، وبهذا نكون قد تأكدنا من جودة النموذج و صلاحية أداة الدراسة، و تناسب فقراتها مع فرضيات الدراسة.

كما تم دراسة الخصائص الديموغرافية والاجتماعية للعينة، والتي توصلت اليها الباحثة من خلالها إلى التأكد من مستوى صدق ودقة اجابات أفراد المؤسسات محل الدراسة، ومستوى درايتهم بموضوع البحث والتأكد أيضا من تناسب خصائص المؤسسات مع الموضوع .

و في الأخير بينت نتائج التحليل واختبار الفرضيات صحة الفرضيات الثلاث، بحيث تميزت المؤسسات محل الدراسة بمستوى مرتفع لاعتمادها استراتيجية التكلفة بأبعادها الستة، والمستوى المرتفع أيضا لتنافسيته بأبعادها الخمسة ، بالإضافة إلى اثبات التأثير الايجابي والقوي لهذه الاستراتيجية على تحقيق التنافسية دائما بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة.

الغائمة العامة

### الخاتمة العامة

تقودنا الدراسة النظرية للبحث إلى الفهم بأن البيئة الاقتصادية الحالية بصفة عامة والبيئة التنافسية بصفة خاصة، جعلت المؤسسات الاقتصادية الحديثة لا سيما الصناعية منها والتي أصبحت فيها التنافسية مطلباً هاماً في موقف حرج تجاه التعامل مع مختلف القوى المتواجدة في هذه البيئة من جهة، ومع متغيراتها وعواملها الداخلية من جهة أخرى، إذ عليها أن تعمل على التحديد السليم لنقاط قوتها الداخلية واستغلالها، وتصحيح نقاط ضعفها، ومواجهة المخاطر الموجودة خارجياً في نفس الوقت.

إن معرفة هذه النقاط ومواجهة المخاطر يحتم على هذه المؤسسة استغلال كل ما لديها من امكانات، و توفير أخرى جديدة حتى تضمن مسايرة السوق و تضمن البقاء و الديمومة أمام متطلبات المنافسة، إذ يتوجب عليها ليس التوقف عند استعمال تقنيات بسيطة في التسيير، وإنما التوجه استراتيجياً من خلال رسم سياسات طويلة الأمد ومحاولة البحث عن مختلف المتغيرات الكامنة والظاهرة لديها، فالبيئة و الموقف التنافسي الحالي يفرض على المؤسسات بناء واعتماد استراتيجيات تنافسية قوية بحيث تختلف هذه الأخيرة حسب طبيعة المؤسسات ونشاطاتها وأحجامها...، كما تعتبر اللبنة الأولى التي تتحدد بها نوعية الميزة التنافسية، فيستعمل بعد التكلفة كأساس، ويستعمل بعد نوعية المنتج وخصائصه أيضاً كأساس لنوع الميزة، كما يستعمل أيضاً التركيز على قطاعات معينة في تحديد طبيعة هذه الميزة.

غالباً ما يقترن نشاط المؤسسات و بناء استراتيجيتها التنافسية من أجل الوصول إلى التنافسية بعنصر مهم وهو مجموع الأعباء والمصاريف التي تتحملها و يتحملها المنتج، والتي تشكل في الأخير تكلفته، وتعتبر أساساً في تحديد الأسعار وتحقيق الأرباح و المردودية. وإذا ركزت المؤسسة في خياراتها الاستراتيجية على عنصر التكلفة فهي بذلك تحاول صياغة استراتيجية قيادة التكلفة ومن تم تحقيق إحدى الميزات التنافسية وهي ميزة التكلفة.

يعتمد بناء استراتيجية التكلفة وتحقيق التنافسية على تحليل التكاليف بالشكل الذي يجعل المؤسسة قائدة لهذه التكلفة عن منافسيها، و ذلك بالاعتماد و تطبيق جملة من العوامل والأنظمة و الاهتمام بها و تبنيها، إذ عليها اتباع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بحيث يجب

أن تستعمل في ذلك مختلف أدوات وطرق التحليل الاستراتيجي للتكاليف الحديث ( ABC، ABM، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة ....) التي تعمل على التحديد الدقيق للتكاليف و تحميلها بشكل مناسب من خلال البحث عن المسببات الحقيقية للتكلفة، فقد أثبت أن الطرق التقليدية لم تعد توائم البيئة الحالية وكبر حجم المؤسسات و تنوع منتجاتها و ضخامة تكاليفها، كما تسمح هذه النظم الحديثة بتقسيم وتحليل نشاطات المؤسسة عن طريق التكامل بينها لا سيما التكامل بين محاسبة النشاط ABC، وادارة هذا النشاط، ABM، وأسلوب سلسلة القيمة إلى نشاطات تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، فيتم الغاء هذه الأخيرة وبالتالي الغاء التكاليف الإضافية مما ينتج عنه أسعار وأرباح حقيقية، كما ينتج عن ذلك مراقبة جيدة للمسؤوليات وتحديد الأسباب وراء هذه الأعباء الإضافية، و هكذا تعطي هذه الأنظمة للمؤسسة قوة على التحكم في التكاليف ومراقبتها، و بالتالي تكسبها حصانة تجاه منافسيها، الأمر الذي يقودها إلى التنافسية، كما تسعى المؤسسات في اعتمادها على استراتيجية التكلفة إلى تعزيز و تقوية عواملها الاقتصادية من اقتصاديات الحجم، فتعمل على الرفع من طاقاتها الانتاجية وحصصها السوقية بشكل يخفض من التكاليف، وكذا الاهتمام بمواردها البشرية وتعلمهم و زيادة الخبرة لديهم، و الاهتمام بتحفيزهم، و تكوينهم قصد الرفع من الإنتاجية بالإضافة إلى تقوية أنظمة البحث و التطوير باستعمال التكنولوجيات الحديثة و تطبيق البرامج المعلوماتية الحديثة .

و هكذا ومن خلال البحث و الاثبات النظري للأثر الكبير والمهم لإستراتيجية التكلفة على التنافسية ، فإن الباحثة قامت بدراسة ميدانية لمدى مساهمة هذه الاستراتيجية في التنافسية وتأثيرها عليها على مستوى مجموعة من المؤسسات الصناعية بالغرب الجزائري، بحيث تم تجميع العوامل الاقتصادية لتخفيض التكاليف، و هي اقتصاديات الحجم، الخبرة و التعلم ، البحث و التطوير، انتاجية العمال، وجميع العوامل الادارية في التخفيض أيضا والمتمثلة في مراقبة التسيير ونظام محاسبة التكاليف، و بلورتها في صورة استبيان، قصد استعماله كأداة للدراسة مع عدم التركيز على الأساليب الحديثة لنظم ادارة التكلفة الاستراتيجية تطبيقيا بسبب عدم تبنيتها من طرف المؤسسات. إذ تساعد هذه الدراسة على تبيان مدى وعي المؤسسات محل الدراسة بإستراتيجية التكلفة و مساهمتها في تحقيق التنافسية، و مستوى اعتماد كل من

هذين المتغيرين (استراتيجية التكلفة والتنافسية) كل على حدى، كما تهدف الدراسة إلى تبيان أي الأبعاد التي تركز عليها هذه المؤسسات في بناء الاستراتيجية والتنافسية من جهة، وأسباب عدم مساهمة البعض منها في ذلك من جهة أخرى. وكانت النتائج في الأخير كما يلي:

### نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات:

1- أظهرت نتائج تحليل القسم الثاني من الاستبيان، و التي تخص معلومات عن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة ما يلي:

- فيما يخص مدى تطبيق المؤسسات لنظام محاسبة التكاليف ، فإن معظمها يطبق هذا النظام ما عدا مؤسستين فإنهما أقرتا بعدم استعمالهما لهذا النظام، واعتمادهما في حساب التكاليف لا زال بالمحاسبة العامة، مما يدل على عدم وعي هاتين الأخيرتين بأهمية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في دقة حساب التكاليف و تحميلها مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

- أما فيما يخص الطريقة المستعملة في حساب التكاليف في هذا النظام فقد كانت كل الاجابات تتجه نحو استعمال الطرق التقليدية في احتساب التكلفة، وهو ما يفسر القصور التام للمؤسسات محل الدراسة في استعمالها للطرق الحديثة لاحتساب التكاليف ، بحيث أنها لا زالت تعتمد على الطرق التقليدية بالأخص في ذلك التكاليف الكلية والتي أخذت أعلى نسبة تصل على 33.3%، و هو مؤشر غير جيد مقارنة بما أظهرته الدراسة النظرية للبحث بأن هذه الطرق لم تعد تواكب البيئة التنافسية العالمية الحالية، ولا تساهم في دعم التنافسية.

### 1- نتائج اختبار الفرضية الأولى:

يفيد اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بمستوى اعتماد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري لإستراتيجية التكلفة محل الدراسة أنها قد تأكدت، فمن خلال تحليل فقرات استراتيجية التكلفة بأبعادها الستة توصلنا إلى النتائج التالية:

- بينت نتائج الفرضية الأولى حسب اجابات المبحوثين أن المؤسسات محل الدراسة تتميز بارتفاع مستوى اقتصاديات الحجم لديها، من خلال اعتمادها الكبير على سياسة الرفع من حجم اليد العاملة مقارنة بمنافسيها، واستغلالها لهذه الطاقة، وهو أمر سوف يؤدي بالضرورة إلى تخفيض التكاليف، و دعم استراتيجية التكلفة، كما تسعى إلى توسيع حصتها

السوقية بغية خفض التكاليف من خلال زيادة المبيعات، إلا أن هذه المؤسسات تعاني من ضعف نوعا ما في التحكم في تكاليف التخزين، حيث أنها لا تستطيع التوفيق بين أعلى مخزون و تدنية تكاليفه.

- كما بينت النتائج أن المؤسسات تعتمد في هذه الطاقة أيضا على استعمال الكفوة منها، الاهتمام بالعنصر البشري، و هو ناتج عن أن كبر حجم هذه المؤسسات و طول مدة نشاط نسبة كبيرة منها والتي تفوق 15 سنة هو ما جعلها ترفع من كفاءة عمالها وتكتسب الخبرة والتعلم، و هو الأمر الذي تعي به أنه سوف يؤدي الى ارتفاع منحنيات التعلم و الخبرة، بالتالي سوف يكون أمرا ايجابيا نحو تخفيض التكاليف، و أيضا تميزها بالتحفيز المستمر كلما ارتفعت الانتاجية و بالتالي حثهم على العمل أكثر الأمر الذي يفيد المؤسسة في تخفيض التكاليف وبالتالي يعتبر مؤشرا لارتفاع الخبرة و التعلم لديها.

- أما فيما يخص الجانب المتعلق بالبحث والتطوير فقد بينت النتائج أنه لا يمكن الفصل في مدى اعتماد هذه المؤسسات في بناء استراتيجية التكلفة على هذا البعد بسبب تحقيقها لمستويات متوسطة في ذلك، كما أن الغالبية لم يرغبوا في تقديم ردود حقيقية عن مدى حصولهم على معلومات كافية عن المنافسين مما يدل على تميز المؤسسات محل الدراسة بالسرية و عدم الافصاح عن معلوماتها تجاه المنافسين.

- و تتأكد صحة الفرضية الأولى أيضا من خلال تميز المؤسسات محل الدراسة بإنتاجية عالية و التي تتحقق من خلال التحفيز المالي للعمال و تكوينهم الدائم. بحيث تركز على الرفع من انتاجية العمال كمنهج لتخفيض التكلفة، و الأسعار، و بالتالي كسياسة لرسم و دعم استراتيجية التكلفة.

- كما تتميز المؤسسات محل الدراسة بنظام جيد لمراقبة التسير، وللموازنات التقديرية، حسب اجابات المبحوثين فهي تسعى إلى مراقبة جيدة للتكاليف، و بالتالي قناعة هذه المؤسسات أن التحكم في التكاليف و تخفيض الأسعار و زيادة الربحية ما هو إلا نتاج للرقابة الصارمة لهذه التكاليف واستعمال بعض الأدوات والأساليب اللازمة في ذلك، كنظام الموازنات التقديرية من خلال تطبيقها لهذا النظام، حتى أن المؤسسات اللتان لا تطبقان نظام

محاسبة التكاليف كما رأينا في الدراسة الوصفية للعينة أفادت النتائج بأنهما تستعملان مراقبة التسيير.

- أما من ناحية الخفض الحقيقي للتكاليف و المتعلق باستعمال نظام محاسبة التكاليف، فقد بينت النتائج وحسب الاجابات أنها تعتمد على هذا النظام المطبق في تخفيض التكاليف ودعم استراتيجية التكلفة بصفة عامة، فهي تستعمله في قياس التكاليف وتحميلها وتقييم المخزونات، و اتخاذ القرارات، إلا أنه و رغم ذلك ترى الباحثة أن هذه المؤسسات تعاني من نقص في التحكم في التكاليف من خلال هذا النظام، و ذلك بسبب عجزها عن تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة و ادارة التكاليف، و التي تساهم بشكل كبير في تحقيق استراتيجية قوية لقيادة التكلفة و بالتالي تحقيق الميزات التنافسية، و السبب في هذا العجز يرجع حسب الباحثة الى ارتفاع تكلفة تطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC و حاجته الى قدرات و كفاءات عالية من جهة، و سوء في التسيير وعدم وعي المؤسسات بأهمية هذه النظم من جهة أخرى.

## 2- نتائج اختبار الفرضية الثانية:

يفيد اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بمستوى تحقيق المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة للتنافسية أنها قد تأكدت فمن خلال تحليل فقرات التنافسية بأبعادها الخمسة فقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- بينت النتائج أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بشكل متوسط ببعد التكلفة في تحقيق التنافسية، فهي لا تحقق أسعاراً منخفضة مقارنة بالمنافسين بشكل جيد بالاعتماد على هذا البعد كما أنها لا تقوم بإلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة بصفة كبيرة، وهو ما أكدته النتائج في الفرضية السابقة، حيث أن تحقيقها لأسعار منخفضة و إلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة لا يتم بالاعتماد على أنظمة تقليدية للتكاليف، و إنما باستعمال الطرق الحديثة في ذلك كما رأينا نظرياً.

- و بينت نتائج الدراسة أن المؤسسات تعمل على بعد التسليم بشكل كبير في تميزها التنافسي من خلال تلبية احتياجات الزبائن بشكل أسرع من المنافسين، والتسليم الفوري لمنتجاتها مدعمة ذلك بتكثيف قنوات التوزيع، و هو مؤشر يبين قناعة هذه المؤسسات ان اعتماد بعد

التسليم اعتمادا جيدا سوف يجعل منتوجها يحظى بقبول لدى الزبائن، وبالتالي يساهم في تحقيق الميزة تنافسية.

- و أيضا تتميز المؤسسات محل الدراسة بالاهتمام الكبير ببعد المرونة في تحقيق التنافسية من حيث توظيف موارد بشرية تتلاءم مع المتغيرات البيئية، و من حيث مواجعتها لتغيرات الأسعار في السوق.

- في حين تهتم المؤسسات محل الدراسة أكثر ببعد الجودة في منافستها، باعتبار أن هذه الأخيرة أصبحت مطلبا أساسيا للزبون عالميا ولصناعة التميز والتنافسية، وذلك من خلال العمل على اعطاء منتوجها مواصفات خاصة تميزه عن منتوجات منافسيها، واختيار مصادر المواد الأولية ذات الجودة العالية، كما أنها تتميز بتحقيقها لشهادات عالمية في ذلك.

- وتهتم أيضا المؤسسات بالإبداع، فهي تعمل على تطوير منتجاتها و الاستثمار فيها و انشاء منتجات جديدة والبحث عن آخر الابتكارات والأفكار الإبداعية، و قدرتها على التحكم في تكاليف الإبداع ، وبالتالي فإن هذه النتائج هي مؤشر جيد يدل على تحقيق التنافسية.

### 3-نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

يفيد اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بوجود تأثير ذا دلالة احصائية لإستراتيجية التكلفة بأبعادها الستة مجتمعة (اقتصاديات الحجم ، الخبرة و التعلم، البحث والتطوير ،انتاجية العمال ، مراقبة التسيير، نظام محاسبة التكاليف) بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة على تنافسياتها بأبعادها الخمسة مجتمعة ( التكلفة، التسليم، المرونة، الجودة، الإبداع) أنها قد تأكدت، بحيث يوجد تأثير موجب و قوي لإستراتيجية التكلفة على تنافسية المؤسسات محل الدراسة مما يعني أن المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم لديها قناعة بمدى المساهمة الكبيرة لإستراتيجية التكلفة في تحقيق و دعم التنافسية، فهي تولي اهتماما لتعزيز هذه الإستراتيجية بالتركيز وبالترتيب من الأكثر مساهمة إلى الأقل من خلال تحليل فقرات العلاقة و التأثير على:

\* مراقبة التسيير : بينت النتائج في ضوء تحليل أبعاد إستراتيجية التكلفة أن أكثر الأبعاد والتي جعلت من هذه الإستراتيجية لها تأثير في المؤسسة لا سيما على التنافسية والذي ساهم بارتباط قوي وقدم صورة انعكاسية أكثر وضوحا، بحيث سجل ارتباطا قويا وقيما مرتفعة مع

الاستراتيجية هو بعد مراقبة التسيير واهتمامها الكبير بهذه الأداة مركزة في ذلك على العبارتين الأولى و الثانية، و ذلك برقابة و تحكم جيد في التكاليف بالإضافة إلى تطبيقها لنظام الموازنات التقديرية مما يعني اهتمامها بالكشف عن الانحرافات في مختلف أعباء ومصاريف المؤسسة ، وهو ما يؤدي إلى التحكم في التكلفة و تخفيضها و محاسبة المسؤولين عن الأداءات الغير جيدة في زيادة هذه التكلفة. الأمر الذي انعكس ايجابا في الأخير على التنافسية.

\* يليه بعد انتاجية العمال و هو ما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تعطي أهمية لاستراتيجية التكلفة وذلك بالرفع أكثر من كفاءة عمالها، و بذل كل الجهودات في ذلك عن طريق الدورات التدريبية و لتكوينية لتحسين آدائهم بغرض الرفع من الانتاجية وأيضاً بتقديم تحفيزات بحيث يسمح ذلك بتدنية التكاليف، لأن العامل سوف يشعر بالاهتمام المادي والمعنوي مما يجعله يساهم في الرفع من الانتاجية، وتخفيض التكاليف من خلال استخدام الموارد برشادة، و عدم اهماله لعمله.

\* ثم اقتصاديات الحجم مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تعطي أهمية أيضاً لاستراتيجية التكلفة بالاهتمام دائماً بالرفع من طاقتها الإنتاجية و توسيع نقاط مبيعاتها بما يسمح لها بامتلاك حصة سوقية أكبر من منافسيها ، إذ نلاحظ من خلال النتائج أن دعم هذه النقاط هو ما يعمل على بناء استراتيجية التكلفة، التي أثرت بشكل ايجابي على التنافسية.

\* ثم الخبرة و التعلم، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسات تعطي أهمية لإستراتيجية التكلفة أيضاً من خلال العامل، و هو ما رأيناه في بعد الانتاجية ذلك باهتمامها باستخدام الكفاءات والمحافظة عليها، والرفع منها، من خلال التحفيز المستمر لأن المحافظة على الكفاءات الموجودة، واستغلالها ودعمها هو ما يكسبها خبرة وتعلماً، و بالتالي سوف ينعكس ذلك خاصة على ساعات العمل و الوقت اللازم للإنتاج، لأن الخبرة هذه تمكن من التسريع في وتيرة الإنتاج و تحسينه و بالتالي تخفيض التكلفة.

\*في حين سجلت مساهمة ضعيفة في البحث والتطوير وقد يرجع ذلك إلى التكاليف الكبيرة التي يحتاجها البحث واستعمال التكنولوجيات، حيث أن المؤسسات محل الدراسة تعطي أهمية نستطيع أن نقول عنها متوسطة في استعمالها آخر التكنولوجيات والأساليب و الطرق

الانتاجية و التصميمات الحديثة و الكفاءات المتطورة في العملية الانتاجية ...، فاستعمال كل ذلك سوف يسمح بتخفيض تكلفة المنتج سواء على مستوى هذه العملية أو عند بيع المنتج في السوق، فهي لا تهتم بنظم المعلومات مثلا و تطويرها بالشكل الذي يسمح بتوفير المعلومة السريعة و الموثوقة عن المنافس و يسمح بالتعرف على مختلف الأفكار الابداعية و الأساليب المستعملة لديه لا سيما تكاليف منتوجاته، فنتمكن بذلك من معرفة مدى اهتمامه بالتكلفة و الطرق المستعملة في خفضها و تحديدها و بالتالي تحديد الأسعار، مما يسمح لها بمجابهة مختلف المخاطر في الوقت المناسب حتى تستطيع تجنب خسائر تحمل مستوى كبير من التكاليف .

- و بينت النتائج أن المساهمة في نظام محاسبة التكاليف كانت ضعيفة، أو أن هذا النظام لا يعكس الاستراتيجية بشكل جيد، بحيث تستعمل المؤسسات محل الدراسة نظام محاسبة التكاليف ( طريقة التكلفة الكلية) في قياس تكاليف الإنتاج و ترشيدها و تقييم المخزونات و في اتخاذ بعض القرارات لكن يعتبر ذلك ضعيفا، ما دامت لا زالت تعتمد على طرق تقليدية، و لا تستعمل الطرق الحديثة كطريقة ABC على الأقل في التحكم في التكاليف، و دقتها، و تحديد الأسعار الحقيقية التي تحقق الربحية، فقد تعرفنا نظريا على قوة أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في بناء الاستراتيجيات، و لميزات التنافسية للتكلفة. و بالتالي فانعدام استعمالها و تطويرها هو ما جعل نسبة مساهمة استراتيجية التكلفة بهذا النظام لا تتعدى 26 %.

في الأخير و إنه بالرغم من التوصل من خلال الدراسة التطبيقية إلى أن مستوى اعتماد المؤسسات محل الدراسة لإستراتيجية التكلفة هو مستوى مرتفع من جهة، و مستوى مرتفع لتحقيقها للتنافسية من جهة أخرى، و ايجابية و قوة التأثير لهذه الاستراتيجية على التنافسية بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة دائما ، إلا أن ذلك يبقى مقترنا بطبيعة المؤسسات الجزائرية خاصة الصناعية منها، و التي لا تتميز ببيئة تنافسية معقدة و مخاطرة كبيرة، كما أنها لا تتميز بمنافسة حادة لا داخليا و لا مع مؤسسات أجنبية، و يبقى ذلك أيضا مقترنا بالسياسة العامة للدولة، و التي تتميز باليد العاملة الرخيصة و كذا طابع الدعم للمؤسسات الوطنية خاصة من جانب التكاليف و الأسعار.

## التوصيات:

لذلك و على ضوء هذه النتائج للدراسة التطبيقية والدراسة النظرية لموضوع البحث، والمتمثل في دراسة أثر التكاليف على التنافسية بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة، و بما أن جل المؤسسات الصناعية في الجزائر تتميز تقريبا بنفس الخصائص توصي الباحثة بما يلي:

1- ضرورة توعية المؤسسات الصناعية خاصة بأهمية استراتيجية التكلفة، لما لها من تأثير ايجابي على تنافسيتها، وهو ما أثبت نظريا من البحث وميدانيا من خلال الدراسة التطبيقية .  
2- العمل على والاهتمام بالجوانب الاقتصادية والإدارية لخفض التكاليف معا في بناء الاستراتيجية التنافسية قيادة التكلفة.

3- ضرورة تطبيق نظام مراقبة التسيير والاهتمام به و تطويره أكثر لما يلعبه من دور كبير في استراتيجية التكلفة، وبالتالي دعم التنافسية ، وتعزيز نظام الموازنات التقديرية بالطرق والمؤشرات الحديثة لمراقبة و تخفيض التكاليف و محاسبة المسؤولين، و تقييم الأداء بطريقة (ABB) الموازنة على أساس النشاط.

4- ضرورة الاهتمام أكثر بالموارد الشري، وتعلمه داخل المؤسسات، و تحفيزه لما له من دور كبير في تخفيض التكاليف من جهة، و زيادة الانتاجية و تحسينها من جهة أخرى.  
5- ضرورة عمل المؤسسات بشكل أكثر على الزيادة في الإنتاج، و توسيع نقاط البيع مع التحكم في التكاليف لما لذلك من دور في بناء استراتيجية التكلفة.

6- على المؤسسات أن تولي اهتماما بأنظمة الادارة الاستراتيجية الحديثة للتكاليف، وتطبيقها كون أن هذه الأنظمة تشهد عجزا في تطبيقها.

7- تركيز المؤسسات مبدئيا على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والتي تفيد في قياس فعلي و تحميل حقيقي للتكاليف، وبالتالي تخفيضها وجعل المؤسسات في موقف تنافسي هام من حيث الكلفة، ووضع أسعار وأرباح حقيقية للمنتجات، فقد أفادت نتائج الدراسة الميدانية إلى أن نسبة المساهمة في النظام التقليدي لا سيما طريقة التكاليف الكلية هي نسبة مساهمة ضعيفة وهو ما أثبتته مختلف الدراسات أيضا.

- 8- على المؤسسات أن تولي اهتماما لجانب البحث والتطوير وزيادة الانفاق على هذا الجانب فهو بعد مهم في تخفيض التكاليف، وتعزيز نظم المعلومات لما لها من أهمية في توفير المعلومات عن المنافسين وتحديد المخاطر الناتجة عنهم، و عن البيئة التنافسية، ومواجهتها بشكل سريع و هو ما من شأنه أن يوفر الكثير من التكاليف و يحقق التنافسية.
- 9- ضرورة اعطاء الاستقلالية والمرونة الكاملة للمؤسسات الاقتصادية الجزائية، و خاصة العمومية منها في وضع الأسعار، وتجنب سياسة الدعم، حتى تظهر التكاليف الحقيقية والمردودية الحقيقية لها، و بالتالي صناعة بيئة تنافسية حقيقية.

# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

01.....	المقدمة العامة
12.....	<b>الفصل الأول: تنافسية المؤسسة</b>
13.....	تمهيد
14.....	<b>المبحث الأول: التنافسية</b>
14.....	المطلب الأول : مفهوم التنافسية وأنواعها
14.....	1. عوامل ظهور المنافسة و أسباب تناميها
14.....	1.1. تنامي تيار العولمة
14.....	2.1. ظهور الشركات متعددة الجنسيات
15.....	3.1. ظهور مفهوم التسويق الدولي
15.....	4.1. توفر المعلومة
15.....	5.1. تغيير نظرة المؤسسات إلى العميل
15.....	6.1. اتفاقية الجات
15.....	7.1. الاستثمارات الكثيفة في مجال التكنولوجيا
16.....	2. مفهوم التنافسية
16.....	1.2. التنافسية من وجهة نظر المؤسسة
17.....	2.2. التنافسية من وجهة نظر القطاع
18.....	3.2. التنافسية من وجهة نظر الدولة
18.....	3. أنواع التنافسية
18.....	1.3. التنافسية من حيث تأثيرها على المؤسسة
19.....	2.3. التنافسية من حيث النطاق الجغرافي
19.....	3.3. تنافسية حسب مستوى التنافس
19.....	4.3. تنافسية حسب الزمن

19	5.3. تنافسية حسب توقيت حدوثها
20	6.3. التنافسية بحسب مجال البحث
21	<b>المطلب الثاني: أهمية التنافسية و مؤشرات قياسها</b>
21	1. أهمية التنافسية و أهدافها
22	1.1. فوائد داخلية
22	2.1. فوائد خارجية
22	3.1. أهداف التنافسية
23	2. مؤشرات قياس التنافسية
23	1.2. المؤشر و أنواعه
24	1.1.2. مؤشرات جزئية
24	2.1.2. مؤشرات مركبة
24	2.2. مؤشرات تنافسية المشروع
24	1.2.2. الربحية
24	2.2.2. تكلفة الصنع
24	3.2.2. الإنتاجية الكلية للعوامل
25	4.2.2. الحصة من السوق
26	3.2. مؤشرات تنافسية فرع النشاط الاقتصادي
26	1.3.2. مؤشر التكاليف و الإنتاجية
26	2.3.2. مؤشرات التجارة و الحصة من السوق
26	3.3.2. الميزة النسبية الظاهرة
27	4.2. مؤشرات تنافسية البلد
27	1.4.2. نمو الدخل الحقيقي للفرد
27	2.4.2. النتائج التجارية
28	<b>المبحث الثاني : الاستراتيجية و التحليل البيئي كمدخل لتنافسية المؤسسة</b>
28	<b>المطلب الأول : الإستراتيجية و الاستراتيجية التنافسية</b>

28	1. نبذة تاريخية عن الإستراتيجية
29	2. تعريف الإستراتيجية
30	3. صياغة و تنفيذ الاستراتيجية
30	1.3. مرحلة الصياغة
31	2.3. مرحلة التطبيق ( التنفيذ )
31	3.3. مرحلة الرقابة و تقييم الإستراتيجية
32	4. خصائص الإستراتيجية
33	5. الإستراتيجية التنافسية
33	1.5. أهداف الإستراتيجية التنافسية
33	2.5. مكونات الاستراتيجية التنافسية
	<b>المطلب الثاني: التحليل البيئي أهم مبادئ صياغة استراتيجيات المؤسسة والميزات</b>
35	التنافسية
35	1. مفهوم البيئة
35	2. تحليل البيئتين الداخلية والخارجية للمؤسسة وأثرها في صياغة الاستراتيجية
35	1.2. البيئة الداخلية وأثرها في صياغة الاستراتيجية
38	2.2. البيئة الخارجية وأثرها في صياغة الاستراتيجية
39	3.2. البيئة التنافسية وأثرها في صياغة الاستراتيجية
39	1.3.2. تحليل قوى بورتر
42	2.3.2. تحليل المنافس
42	3.3.2. تحليل المجموعات الاستراتيجية
43	<b>المبحث الثالث: الميزة التنافسية .</b>
43	<b>المطلب الأول : ماهية الميزة التنافسية، تطورها و خصائصها</b>
43	1. مفهوم الميزة التنافسية
44	2. تحديد الترابط بين كل من القدرة التنافسية، التنافسية و الميزة التنافسية
45	3. مراحل تطور الميزة التنافسية

45	1.3. مرحلة قيادة عوامل المنتج
45	2.3. مرحلة قيادة الإستثمار
45	3.3. مرحلة قيادة الابتكار
45	4.3. مرحلة قيادة الثروة
47	4. خصائص الميزة التنافسية و المؤسسة المتميزة
47	1.4. خصائص الميزة التنافسية
47	2.4. صفات المؤسسة المتميزة
49	<b>المطلب الثاني: أنواع الميزات التنافسية (الإستراتيجيات العامة لبورتر)</b>
49	1. إستراتيجية التمايز
51	2. إستراتيجية التركيز
52	3. مزايا و مخاطر إستراتيجية التمييز و إستراتيجية التركيز
52	1.3. مزايا و مخاطر إستراتيجية التمايز
53	2.3. مزايا و مخاطر إستراتيجية التركيز
54	4. انتقاد الإستراتيجيات والميزات التنافسية لبورتر
55	<b>خاتمة</b>
57	<b>الفصل الثاني: محاسبة التكاليف من النظام التقليدي إلى الادارة الحديثة</b>
58	<b>تمهيد</b>
59	<b>المبحث الأول: مفاهيم عن التكلفة و النظم التقليدية لاحتساب التكاليف</b>
59	<b>المطلب الأول: عموميات حول نظام محاسبة التكاليف</b>
59	1. نشأة محاسبة التكاليف
61	2. ماهية محاسبة التكاليف
62	3. أهداف محاسبة التكاليف
63	4. التكلفة و سعر التكلفة
63	1.4. التكلفة
63	2.4. سعر التكلفة

63.....	3.4 تصنيفات التكلفة
63.....	1.3.4 تصنيف التكاليف حسب الوظيفة
64.....	2.3.4 التصنيف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة
64.....	3.3.4 تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج
64.....	4.3.4 تصنيف التكاليف حسب الفترة الزمنية
65.....	5.3.4 التصنيف حسب علاقتها بالرقابة
65.....	4.4 مكونات التكلفة و سعر التكلفة
66.....	<b>المطلب الثاني: نظريات و طرق حساب التكلفة</b>
66.....	1. الطرق الإجمالية (الكلية)
66.....	1.1 آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة
66.....	1.1.1 تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة
66.....	2.1.1 تحديد وحدات العمل أو القياس
67.....	3.1.1 توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام
67.....	4.1.1 تحميل أعباء الأقسام الرئيسية
68.....	2. الطرق الجزئية
68.....	1.2 طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة
69.....	2.2 طريقة التكاليف المتغيرة
71.....	3.2 طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)
72.....	3. طريقة التكاليف المعيارية (التقديرية ، النموذجية)
	<b>المبحث الثاني: التوجه إلى ادارة حديثة للتكاليف في ظل المنافسة و البيئة الاقتصادية</b>
74.....	<b>الحالية</b>
74.....	<b>المطلب الأول : الانتقادات الموجهة لأنظمة التكلفة التقليدية و ملامح البيئة الحديثة</b>
	1. التطورات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظم المحاسبة الإدارية
74.....	ومحاسبة التكاليف:
75.....	2. تقييم الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد

75	1.2 أهداف محاسبة التكاليف
77	2.2 هيكل التكلفة
77	3.2 مراكز التكلفة
77	5.2 نظريات التكاليف
78	6.2 تقارير التكاليف
78	7.2 فترة التكاليف
78	8.2 طريقة إحتساب التكلفة
78	3. تقييم الطرق كل على حدى
78	1.3 طريقة الاقسام المتجانسة
79	2.3 طريقة التكاليف الجزئية
79	1.2.3 التحميل العقلاني
79	2.2.3 عتبة المردودية
80	3.2.3 التكلفة الهامشية
80	3.3 محاسبة التكاليف المعيارية
81	<b>المطلب الثاني: ماهية ادارة التكلفة الاستراتيجية</b>
81	1. مفهوم ادارة التكلفة الاستراتيجية
85	2. أهمية إدارة التكلفة
85	3. أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف
87	4. تطبيقات ادارة التكاليف
87	1.4 حساب كلفة المنتجات والخدمات
87	2.4 الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط، والسيطرة، وتقييم الأداء
87	3.4 تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات
88	<b>المبحث الثالث: أدوات ادارة التكلفة الحديثة</b>
88	<b>المطلب الأول: الأدوات المحاسبية لادارة التكلفة الحديثة</b>
88	1. نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC)

89	1.1.1. آلية عمل طريقة ABC
89	1.1.1. التخطيط
89	2.1.1. تحديد وتجميع الأنشطة
90	3.1.1. تسجيل تكاليف الأنشطة
90	4.1.1. اختيار موجهات التكلفة (مسببات التكلفة)
91	5.1.1. تحديد تكلفة أهداف التكلفة (المنتج النهائي)
93	2. التكلفة المستهدفة (TC) وأهدافها
93	1.2. أهداف تطبيق التكلفة المستهدفة
94	2.2. مبادئ التكلفة المستهدفة
94	1.2.2. السعر يؤدي إلى التكلفة
94	2.2.2. التركيز على العميل
94	3.2.2. التركيز على مرحلة التصميم
94	4.2.2. فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة
94	5.2.2. تخفيض تكلفة دورة الحياة
95	6.2.2. إدماج سلسلة القيمة
95	3.2. الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة
95	1.3.2. تحديد سعر البيع المستهدف
95	2.3.2. تحديد الربح المستهدف
95	3.3.2. تحديد التكلفة المستهدفة
95	4.3.2. تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة
96	<b>المطلب الثاني: الأدوات الإدارية لإدارة التكلفة الحديثة.</b>
96	1. التسيير على أساس الأنشطة (ABM)
97	1.1. تحليل الأنشطة
97	2.1. دراسة العوامل المسببة
97	3.1. قياس فعالية النشاط

98	2. مداخل القيمة
98	1.2. سلسلة القيمة
100	2.2. هندسة القيمة
100	3. التطوير والتحسين المستمر اسلوب كايزن الياباني
101	4. المقارنة المرجعية
101	5. إدارة الجودة الكلية (TQM)
102	6. الانتاج في الوقت المحدد (JIT)
103	7. بطاقة الاداء المتوازن BSC
103	خاتمة
105	<b>الفصل الثالث: تحقيق التنافسية من خلال خفض التكاليف</b>
106	تمهيد
107	المبحث الأول: ميزة واستراتيجية التكلفة
107	المطلب الأول: أبعاد التنافس، طبيعة الميزة التنافسية، والمحددات
108	1. أبعاد الميزة التنافسية
108	1.1. الكلفة
108	2.1. الجودة و النوعية
108	3.1. الاعتمادية ( التسليم)
108	4.1. المرونة
108	5.1. الابتكار و التطوير
108	2. طبيعة الميزة التنافسية
109	1.2. المنافسة السعرية
109	2.2. المنافسة غير السعرية
110	3. محددات الميزة التنافسية
111	1.3. عوامل الإنتاج
111	2.3. شروط الطلب

111	3.3. الصناعات المغذية والمرتبطة.....
112	4.3. إستراتيجية هيكل المنظمة و المنافسة.....
112	5.3. الصدفه.....
112	6.3. الحكومة.....
113	<b>المطلب الثاني: استراتيجيه تخفيض التكلفة و صناعة الميزه التنافسيه</b>
113	1. مفهوم استراتيجيه وتخفيض التكلفة.....
115	2.أهميه خفض التكاليف.....
	<b>المبحث الثاني : الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة</b>
117	<b>و مساهمتها في تحقيق التنافسيه</b>
117	<b>المطلب الأول : ماهية الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة</b>
118	1. مفهوم اقتصاديات الحجم.....
118	2.1. المصادر الأساسية لاقتصاديات السلم.....
119	2. ماهية منحى التعلم.....
120	1.2 أنواع منحنيات التعلم.....
120	1.1.2. منحنيات التعلم السلبية.....
120	2.1.2. منحنيات التعلم الإيجابية.....
131	3.1.2. المنحنى النموذجي.....
120	4.1.2 المنحنى الفردي للمتعلم.....
122	3.البحث و التطوير.....
122	4.تصميم المنتج.....
	<b>المطلب الثاني: دور الأبعاد الاقتصادية لخفض التكاليف في المؤسسة</b>
122	<b>في تحقيق التنافسيه</b>
122	1.أثر اقتصاديات الحجم في تخفيض حجم التكاليف.....
124	2. دور منحنيات التعلم في خفض التكاليف.....
125	3.دور تكنولوجيا الإنتاج في تخفيض التكاليف.....

125	4. دور تصميم المنتج في تخفيض التكاليف
126	5. المرونة
128	<b>المبحث الثالث : دور ادارة التكلفة الحديثة في تحقيق التنافسية</b>
128	<b>المطلب الأول: دور ABC بالتكامل مع ABM وسلسلة القيمة في خفض التكاليف وتحقيق التنافسية</b>
128	1. التكامل بين ABC مع ABM وسلسلة القيمة
129	1.1. الثنائية تكلفه – قيمة
130	2.1. التكامل و التخفيض عمليا
132	2. ميزة التكلفة عن طريق التكامل وتحسين ربحية المؤسسة
137	3. التوجه المطور لسلسلة القيمة لدعم تنافسية المؤسسة
	<b>المطلب الثاني: دور الأدوات الأخرى لادارة التكلفة في تحقيق التنافسية، وعوامل التقييم لميزة التكلفة</b>
139	1. الأدوات و دورها في تخفيض التكلفة
139	1.1. دور التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة
139	1.1.1. التحكم في التكاليف منذ البداية
139	2.1.1. التحكم بالتكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج
140	2.1. مساهمة مدخل هندسة القيمة في خفض التكاليف
140	3.1. خفض التكاليف باستخدام أسلوب كايزن التحسين المستمر
141	4.1. دور مدخل الإنتاج الفوري في خفض التكاليف
141	5.1. دور المقارنة المرجعية في خفض التكاليف
142	6.1. دور ادارة الجودة الشاملة في خفض التكاليف
142	2. ايجابيات و مخاطر ميزة و استراتيجيه قيادة التكلفة
142	1.2. الايجابيات
143	2.2. سلبيات أو مخاطر إستراتيجية قيادة التكلفة
145	<b>خاتمة</b>

147.....	<b>الفصل الرابع : الدراسة الميدانية</b>
148.....	<b>تمهيد</b>
149.....	<b>المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة</b>
149 .....	<b>المطلب الاول: أهداف، مجتمع، و عينة الدراسة</b>
149 .....	1. أهداف و نموذج الدراسة.....
151 .....	2.مجتمع الدراسة.....
152 .....	3. عينة الدراسة.....
154.....	<b>المطلب الثاني: متغيرات و أداة الدراسة، وأساليب التحليل الاحصائي المستعملة</b>
154 .....	1. متغيرات الدراسة.....
155 .....	2. أداة الدراسة.....
156.....	3.صدق و ثبات الأداة.....
158.....	4. مصادر جمع المعلومات و أساليب التحليل الاحصائي.....
160.....	<b>المبحث الثاني: نتائج الدراسة (تقييم نموذج الدراسة)</b>
160 .....	<b>المطلب الأول: النمذجة بالمعادلات الهيكلية، طريقة (PLS-PM).</b>
160 .....	1.التعريف بنموذج PLS-PM وأسباب اختياره.....
165 .....	2. أنواع النموذج.....
166.....	3. تقييم النموذج.....
168 .....	<b>المطلب الثاني: تقييم صلاحية نموذج الدراسة (النموذج القياسي، النموذج البنائي).....</b>
169 .....	أولاً: نتائج النموذج القياسي.....
174 .....	ثانياً: نتائج النموذج البنائي.....
176 .....	<b>المبحث الثالث:نتائج الدراسة (الدراسة الوصفية و اختبار الفرضيات)</b>
176.....	<b>المطلب الأول: الدراسة الوصفية للمتغيرات الاجتماعية الديموغرافية</b>
177.....	1. معلومات عامة (بيانات عن المستجيب و عن مدة نشاط المؤسسة).....
183.....	2. معلومات عن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة.....
187 .....	<b>المطلب الثاني:اختبار الفرضيات</b>

187	أولاً: اختبار الفرضيتين الأولى و الثانية
201	ثانياً: اختبار الفرضية الثالثة
205	خاتمة
207	الخاتمة العامة

# قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأنواع المختلفة للمرونة	127
02	القيم المختلفة للمنتج	130
03	إجراءات الحد من نمو تكاليف أنشطة المؤسسة	138
04	عدد المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم المتوصل إليها بالغرب الجزائري.	152
05	الاستبيانات الموزعة و الاستبيانات المجاب عنها	153
06	توزيع الأسئلة على أبعاد استراتيجية التكلفة و التنافسية	156
07	معامل الثبات 'ألفا كرونباخ' للمتغيرات و الأبعاد.	157
08	ملخص الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة	159
09	مقاييس صدق التقارب.	170
10	موثوقية القياسات (AVE و CR)	172
11	صدق التمايز	173
12	مؤشر التشاركية COM و المتوسط المرجح للمؤشر	175
13	مؤشر GOF	176
14	الاحصائيات العامة للقسم الأول.	177
15	التوزيع حسب المستوى العلمي	177
16	التوزيع حسب التخصص العلمي	178
17	التوزيع حسب الخبرة المهنية	180
18	التوزيع حسب الرتبة المهنية	181
19	التوزيع حسب مدة نشاط المؤسسة	182
20	الاحصائيات العامة للقسم الثاني.	183
21	التوزيع فيما إذا كانت العينة لديها نظام المحاسبة التحليلية	183
22	التوزيع حسب نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة	185

186	التوزيع حسب الطريقة المستعملة في حساب التكاليف	23
188	مجالات مقياس ليكرت الخماسي	24
189	المتوسط الحسابية و الانحرافات المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الأول اقتصاديات الحجم	25
190	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثاني الخبرة و التعلم	26
191	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثالث البحث و التطوير	27
192	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الرابع انتاجية العمال	28
192	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الخامس مراقبة التسيير	29
193	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد السادس نظام محاسبة التكاليف	30
194	المتوسط العام لمتغير استراتيجية التكلفة بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة	31
195	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الأول التكلفة	32
196	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثاني التسليم	33
197	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الثالث المرونة	34
198	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الرابع الجودة	35
199	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على أسئلة البعد الخامس الابداع	36
200	المتوسط العام لمتغير التنافسية بالمؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري محل الدراسة	37

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
16	عوامل ظهور التنافسية بين الدول	01
22	أهداف المنافسة بين المؤسسات	02
32	خصائص الاستراتيجية	03
34	العلاقة بين الاستراتيجية التنافسية و الميزة التنافسية	04
37	خطوات التحليل	05
45	مراحل تطور الميزة التنافسية	06
46	دورة حياة الميزة التنافسية	07
50	عوامل نجاح ميزة التميز	08
67	آلية عمل طريقة الأقسام المتجانسة	09
70	التمثيل البياني لعتبة المردودية	10
90	تقسيم المؤسسة حسب نظام ABC	11
92	طريقة التكلفة الكلية التقليدية و الحديثة	12
96	علاقة نظام ABM بنظام ABC	13
98	أثر تسيير النشاطات على الأهداف الإستراتيجية	14
99	سلسلة القيمة وفق نموذج بورتر	15
102	العناصر الأساسية لإدارة الجودة الكلية	16
107	الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية	17
110	محددات الميزة التنافسية (النموذج الماسي لبورتر)	18
118	أبعاد تحقيق فاعلية ميزة التكلفة أقل	19
121	منحنيات التعلم	20
124	ميزة التكلفة و الاستراتيجية المساعدة لها	21
126	العلاقة بين تكاليف الجودة و جودة التصميم	22

133	دور التكامل في بناء ميزة التكلفة التنافسية	23
135	مقارنة بين نظام ABC و النظام التقليدي لاحتساب التكلفة	24
136	السعر هو القيمة	25
136	العلاقة بين السعر و القيمة	26
150	نموذج قياس مستوى اعتماد استراتيجية التكاليف ،و مستوى تحقيق التنافسية و العلاقة بينهما في المؤسسات الصناعية الكبيرة الحجم بالغرب الجزائري	27
164	الشكل العام لنموذج PLS-PM.	28
168	تطبيق النموذج الأساسي لمعالجة نمذجة PLS PM على متغيرات الدراسة	29
171	معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة و متغيراتها الظاهرة	30
178	المدرج التكراري للمستوى العلمي.	31
179	المدرج التكراري للتخصص العلمي	32
180	المدرج التكراري للخبرة المهنية	33
181	المدرج التكراري للرتبة المهنية	34
182	المدرج التكراري لمدة نشاط المؤسسة	35
184	المدرج التكراري لوجود نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة	36
185	المدرج التكراري لنظام المحاسبة التحليلية المستخدم في المؤسسة	37
187	المدرج التكراري للطريقة المستعملة في حساب التكاليف	38
202	معامل الانحدار	39
203	قيم t ستودنت	40

# قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الاستبيان باللغة العربية
02	الاستبيان باللغة الفرنسية
03	قائمة المحكمين
04	نتائج نموذج الدراسة PLS PM ( نموذج القياس و النموذج البنائي )
05	نتائج SPSS 20 (دراسة وصفية للمتغيرات الاجتماعية الديموغرافية)
06	نتائج SPSS 20 (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)

المراجع

# قائمة المراجع

باللغة العربية:

## 1. الكتب:

- أحمد محمد نور وآخرون، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة بين النظرية و التطبيق، دار الحامد، الأردن، 2006.
- الهام فخري صمليه ، التسويق في المشاريع الصغيرة ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 .
- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري و النظم التطبيقية، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 1997.
- اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة بين النظرية والتطبيق، دار الحامد الأردن 2006 .
- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1998.
- حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- خالد محمد بني حمدان ، وائل محمد ادريس الاستراتيجية و التخطيط الاستراتيجي ، اليازوري ، عمان ، الاردن ، 2009.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان 2009 .
- زغدار احمد ، المنافسة التنافسية و البدائل الاستراتيجية ، دار جرير ، الاردن ، 2011 .
- زينات محمد حرم و آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005

- سوزان يوكس ، فيل ايفايز، المنافسة و التنمية ،ترجمة ميشيل داتو ، دار العربية للعلوم ، بيروت لبنان 2010.
- سليم سعداوي ، المنافسة في سوق الهاتف النقال ، دار الحديث للكتاب ، الجزائر 2008
- شارل هيل ، جاريت جونز، الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل ترجمة محمد أحمد سيد عبد المتعال اسماعيل علي بسيوني دار المريخ الرياض 2008.
- شوقي ناجي جواد ، المرجع المتكامل في ادارة الاستراتيجية ، الطبعة الاولى الحامد للنشر ، بغداد 2009
- شومان ايناس رأفت ،مأمون ، استراتيجيات التسويق و فن الاعلان ، دار الكتاب الجامعي ، الامارات العربية المتحدة 2011 .
- صالح عبد الرضا رشيد ،إحسان دهش جلاب ،الإدارة الإستراتيجية مدخل تكاملي ،دار المناهج للنشر و التوزيع ،عمان الأردن، 2008 .
- طارق طه، إدارة الأعمال، منهج حديث معاصر، دار الفكر الجامعي جمهورية مصر العربية 2007.
- عبد العزيز بن عبد الرحمن العسكر، التخطيط الاستراتيجي على مستوى المدرسة ، وزارة التربية و التعليم ، السعودية ، 2010.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، بغداد، 2008.
- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، بدون سنة.
- عبد الستار محمد علي ،إدارة المشروعات العامة ،دار المسيرة ،عمان ،2011،
- عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- عبد الستار محمد علي ،إدارة المشروعات العامة ،دار المسيرة ،عمان ،2011.
- غي أوديجيه ،ترجمة العميد الركن نبيل جواد ،التسويق في خدمة المشروع المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ،بيروت ،لبنان ،2008.

- فليب سادر ،الإدارة الإستراتيجية ،ترجمة أحمد صلاح ،الناشر مجموعة النيل العربية ،مصر ، بدون سنة.
- فريد النجار ، المنافسة و الترويج التطبيقي ، مؤسسة شباب الجامعة ، اسكندرية 2000.
- محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1980.
- محمد عبد العظيم ابو النجا ، التسويق، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008 .
- محمود جاسم الصميدعي ، ردينة و عثمان يوسف ، التسويق الاستراتيجي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الطبعة الاولى ،2011 .
- محمد بوخمخيم، التسيير المحاسبي المالي، دار الحديث للكتاب، الجزائر، 2007. عماد الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن، 2008.
- محمد تسيير الرحبي، محاسبة التكاليف، شركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، جمهورية مصر العربية، 2009.
- محمد عبد العظيم أبو النجا، التسويق المتقدم ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2008.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، 1988.
- نبيل محمد مرسي ،الإدارة الإستراتيجية، المكتب الجامعي الحديث تكوين و تنفيذ إستراتيجيات التنافس الإسكندرية، 2006 .

## 2. المقالات و المداخلات:

- أمين بن سعيد ، زغدار أحمد، دور إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي في تعزيز الموقف التنافسي ،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي-العدد السادس- المجلد الأول الجزائر. 2013
- انتصار أحمد عبيد ، د جلييلة عبدان جليل ،اثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية ،مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ،المجلة 13/عدد 47، كلية الإدارة و الاقتصاد ،قسم المحاسبة جامعة بغداد 2007.

- العبيدي خلود عاصم وناس "دور أساليب إدارة الكلفة الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الدنانير -العدد الثالث.العراق، 2013
- الجنابي معاذ خلف إبراهيم " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية العدد 21 المجلد 07، 2011 .
- الطيب داودي، أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية، مجلة الباحث عدد 05، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 20 ، 2007 .
- أحمد بلالي ،إستراتيجية التنافس كأساس لميزه تنافسية مستدامة ،المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات 08-09، مارس 2005 كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،الجزائر .
- المرصد الوطني للتنافسية ، التنافسية في الفكر الاقتصادي ، الجمهورية العربية السورية ، تموز جوان 2011.
- براهميه إبراهيم ،تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ،دراسة حالة مؤسسة الإسمنت و مشتقاته ،الشلف ،الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية 5 الشلف الجزائر، 2011.
- جابر حسن حنان،أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و تحليل سلسلة القيمة على خفض التكلفة لدعم القدرة التنافسية للقطاع المصرفي في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة الملك سعود، المجلد العاشر، العدد الأول السعودية، 2011.
- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لادارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الأول، يناير 2013 .
- داودي مهدي ،مدخل التكلفة المستهدفة كإدارة للإدارة الإستراتيجية و دوره في تحقيق المركز التنافسي ،كلية العلوم و الإدارة و علوم النشر ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسييرالعدد 9 ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،الجزائر ،2009.

- ذياب جرار ،العلاقة بين الخيار الإستراتيجي و الميزة التنافسية ،دراسة تحليلية في مصانع الأدوية الفلسطينية ،مجلة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات ،العدد الثالث ، فلسطين نيسان 2004.
- رضا صالح ابراهيم ، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي ،الرياض ،المملكة العربية السعودية ، 1-4 نوفمبر 2009.
- رائد المومني ،سيما مقاطف ،أثر إستراتيجية الإحلال على بناء الميزة التنافسية ،دراسة ميدانية على شركات التأمين في الأردن ،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات ،العدد السابع و العشرون (2)،الأردن ، حزيران 2012 .
- رحيم نصيب ،فاطمة الزهراء شايب ،إشكالية التنافس في ظل الأوضاع الراهنة ،مجلة التواصل ، عدد 20 ، الجزائر، ديسمبر 2007 .
- زينب جبار يوسف ،أثر استخدام منحنى التعلم في ادارة و تخفيض التكاليف، دراسة حالة مجلة التقني المجلد 26 العدد 4 العراق، 2013 .
- سليمان سند السبوع ، أثر استخدام تقنيات التكاليف و المحاسبة الادارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن 21 ، بحث غير منشور،ورقة بحثية ضمن فعاليات الندوة 12 لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية ، جامعة الملك سعود ،السعودية 18-19-2010.
- صالح إبراهيم و يونس الشعباني ،هشام عمر حمودي ،عيد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الإستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، مجلة تنمية الرافدين العدد 97 كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة الموصل مجلد 32 سنة 2010
- صالح إبراهيم يونس الشعباني ،آلاء وضاح محمود ثابت ،اثر اعتماد منهج إعادة هندسة العمليات الإنتاجية في خفض التكاليف بالتطبيق على شركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في محافظة نينوي ،مجلة تنمية الرافدين ،العدد 108 ،مجلد 34 ،سنة ،كلية الإدارة و الاقتصاد ،جامعة الموصل العراق 2012 .

- صفاء يونس الصفاوي، سيف الدين ضياء الدين ،صالح مؤيد شاعر، استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية للتخلص من تعدد العلاقة الخطية، المجلة العراقية للعلوم الاحصائية عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الثاني للرياضيات- الاحصاء و المعلوماتية- العدد 10-2017 .
- صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد . [www .old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf](http://www.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf) . مجلة الكترونية.
- علي أشرف حسن "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة و تدعيم المزايا التنافسية " دراسة استطلاعية -كلية التجارة .جامعة الإسكندرية2010.
- عامر محمد وجيه بوكلي، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للصادرات السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية العدد الاول المجلد 30 جامعة دمشق ،2014، .
- عبد الله مطيطفي، دور التغيير التكنولوجي في تنمية و تدعيم القدرة التنافسية للدولة ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات العدد 6 معهد العلوم الاقتصادية التسيير و التجارة المركز الجامعي غرداية الجزائر2009.
- عيادي عبد القادر ،نوي الحاج ،دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، بدون سنة .
- عازب الشيخ احمد ، غربي العيد، دعم القدرات التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر وفق مدخل ادارة الجودة الشاملة، الملتقى الوطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، 05-06/05/2013 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، علوم التسيير ، جامعة الوادي ، الجزائر.

- عيسى محمد الغزالي ، القدرة التنافسية و قياسها ، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الاقطار العربية ، المعهد العربي للتخطيط، العدد الرابع و العشرون ، ديسمبر / كانون الأول 2003 السنة الثانية.
- عاشور مزريق ،محمد غربي ،تسيير و ضمان جودة منتجات المؤسسة الصناعية الجزائرية ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا العدد 2 ،ماي 2005،جامعة الشلف الجزائر .
- عظمي دلال ،مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل محيط حركي ،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،العدد 10 ، 2010 ،الجزائر.
- فائز غازي البياني ،يوسف عبد الإله أحمد ،أثر إستراتيجية التمايز في تحقيق الميزة التنافسية ،دراسة استطلاعية مقارنة بين شركات خدمة الصيانة ، بحث غير منشوربغداد، 2010.
- مزوغ عادل ،دراسة نقدية لاستراتيجيات بورتر التنافسية ،مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية ،قسم العلوم الاقتصادي و القانونية ،العدد 20 جوان 2013
- محمد بداوي، النمذجة بالمعادلات البنائية وتطبيقاتها في بحوث التسويق، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 05 ديسمبر 2016 جامعة عمار تليجي بالأغواط ، الجزائر .
- مقدم عبيدات ،حسان محمد أمين ،استراتيجيات وضع حواجز الدخول أمام تهديدات المنافس المحتمل ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،عدد 5 ،جامعة الأغواط ،الجزائر،بدون سنة .
- معموري صورية ،الشيخ هجيرة ،معدات و عوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ،جامعة الشلف ،الجزائر ، 9 نوفمبر 2010 .
- نعيمة يحيواوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام T1 في تهيئة المنظمة لاكتساب المزايا التنافسية ،الملتقى العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة و

- الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية ،جامعة مولاي الطاهر ،سعيدة ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير 10-11-نوفمبر 2009..
- نوري حيدر شاكر – جمعة محمود حسين " تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية "مجلة ديالي العدد 63، العراق 2014.
- نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة :دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21 عدد 1، 2007
- ناجي شايب الركابي ،أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي ،تاريخ ، مجلة التقني، مجلد 23، العدد6، 2010/12/3 ،بغداد .
- وليد عباس جبر الدعي ،دور المقارنة المرجعية في تخفيض البعد التنافسي ( التكلفة ) دراسة مقارنة بين معمل اسمنت النجف و معمل اسمنت الكوفة مركز دراسات الكوفة كلية الادارة و الاقتصاد العدد 16 كلية الادارة و الاقتصاد العراق 2010 .
- يرقى حسين، عمر عبد الصمد، "متطلبات الانتقال إلى الإفصاح المحاسبي وفق النظام المالي، جامعة المدية ، الملتقى الدولي حول المعايير المالية و المحاسبية بين إلزامية التطبيق و تحديات المحيط 29 . 30 نوفمبر 2010، جامعة سيدي بلعباس.
- حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية ، جامعة الشلف مجلة إلكترونية.

### 3-الأطروحات:

- إيثار عبد الهادي القيحان، أثر أنشطة المنظمة في إسناد أبعاد المنافسة ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في فلسفة في علوم إدارة الأعمال ،جامعة بغداد ،تشرين الثاني بغداد 1999 .
- إياد علي الدجني ،دور التخطيط الإستراتيجي في جودة الأداء المؤسسي ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه كلية التربية قسم المناهج و طرائق التدريس ،جامعة دمشق ،2010.

- بوحيزر رقية، استراتيجية البنوك الاسلامية في مواجهة المنافسة ، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص في علوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 2011-2012 .
- حباينة محمد ، دور رأسمال الهيكل في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر 2011.
- رحمون هلال، المحاسبة التحليلية،نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية،فرع نفود ومالية،الجزائر،2004-2005 .
- سامية لحول ،التسويق و المزايا التنافسية ،دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه شعبة تسيير المؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر 2005،2007.
- شهيدي محمد، القياس المقارن كأداة لتطوير و تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص ادارة و انتاج، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس الجزائر 2013-2014 .
- علي سليمان الشطي، أثر تطبيق إيثار عبد الهادي القيحان أثر أنشطة المنظمة في إسناد أبعاد المنافسة ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة في علوم إدارة الأعمال ،جامعة بغداد ،تشرين الثاني بغداد 1999
- عبد الحكيم عبد الله النسور ، الاداء التنافسي لشركات الادوية الاردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الاقتصاد و التخطيط جامعة تشرين ، اللاذقية ، كلية الاقتصاد ، الجمهورية العربية السورية ، 2009 .
- غضاب رانية ،استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة ،لأنظمة التكلفة ،التسيير التسعير و الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة محمد حيزر ،بسكرة 2013-2014 .

- فتان الطيب ، دور الإبداع في تعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية ،سيدي بلعباس ،الجزائر ،2014-2015.
- قدوري هدى سلطان .امكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، دراسة تحليلية للمقومات و المعوقات حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سيدي بلعباس ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة اعمال ، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر 2016-2017 .
- محمد الباي ،دور التعلم التنظيمي في دعم و تعزيز تسيير المشاريع ،دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، ، 2014-2015،الجزائر .
- محاضرات في الاحصاء للأستاذ الزين عبد المجيد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة سيدي بلعباس، الجزائر

#### باللغة الأجنبية:

#### 1. الكتب:

- ALI Sahraoui, **la comptabilité analytique**, cours et études de cas,berti edition,Alger 2000 .
- ALAZARD Claude, Sabine Séparie, **Contrôle de gestion manuel et application**, Dunod, Paris, 2004,
- ABDELLAH Boughaba, **Comptabilité analytique**, Berti éditions, Alger, 1994.
- BERNARD Gunb, **les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie**, édition d'organisation, Paris, 2000 .
- BACHY bruno ,Christine harache, **tante la fonction management** dunod ,paris2010,

- BRIGITTE doriath, **contrôle de gestion**, dunod, 2eme édition Paris, 2002.
- BRIGITTE doriath, **comptabilité de gestion**, dunod 2eme édition Paris, 2001.
- CHANTAL bussenault ,martine pretet ,**économie et gestion de l'entreprise** , Vuibert ,paris 2006 ,
- CARLA Mendoza et autres, **Cout et décisions**, 2<sup>ème</sup> édition gualino, Paris, 2004.
- C. C RAULET, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, édition Dunod, Paris, 1982.
- DUBRELLE Louis, Jourdain Didier, **comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000.**
- DANIEL Corformat et autres, **La mutation du control de gestion**, édition d'organisation, paris, 2000.
- GUEDJ Norbert, **le contrôle de gestion pour amélioré la performance de l'entreprise**, édition d'organisation paris 2001
- GUYAUBERE Thierry, MULLER Jaques, **Comptabilité de gestion** 2ème édition cedex10, paris 2000
- GARY desseler, et autres **la gestion des organisation** ,édition du renouveau pédagogique INC ,canada2004.
- GENERAL (cr). Gil Fivet, **de la strategie militaire à la strategie d'entreprise** , inter édition , France 1992.
- GERARD Garibaldi,**l'analyse stratégique**, édition organisation paris.. ,1994 ,1995 ,2001

- 
- GOUJER et autre, **comptabilité et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2001, Isabelle Calmé et autres, **Introduction à la gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2007.
  - GERY Jonson , heven scholes **stratégique** ,union édition , paris , 2000.
  - HOARAU Christian, **comptabilité et management**, édition Foucher, France, 2000.
  - ISABELLE Calmé et autres, **Introduction à la gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2007.
  - JEAN claude tarondeau , **strategie industrielle** , librairie vuibert , paris cedex 1998.
  - JEAN louis maya kian,marielle andrey payand ,**100 fiches pour comprendre la stratégie** ,cedex Bréal paris ,2007,.
  - JOSSE Russel , **économie et mangement d ‘entreprise** ,l’harmattan , paris 2011.
  - JEAN Luc Arregl, **les nouvelles Approches de la gestion des organisations**, economica, France, 2000 .
  - JOHAN bouglet , **la strategie d’entreprise** , gualino edition l »extenso edition paris2013
  - LIONEL dupont, **La gestion industrielle**, édition hermes, paris, 1998.
  - LAURENT ravignon et autres, **la méthode ABC. ABM pilote efficacement d’une PME** ,éditions d’organisation paris, 1998.
  - LARRY M. Walther ,christopher j.Skousen,**managériale and Cost accounting** ventus publishing A P S ,U S A ,2009.

- l'EQUIPE des professeurs du département stratégie et politique de l'entreprise des groupes **STRATEGOR** politique générale de l'entreprise HEC Paris 4 édition Dunod Paris 2005
- MICHEL Marquesnay , **management stratégique** , les éditions Chihab , les éditions d'organisation Paris 1997.
- MURIEL Jougleux- Yves Frédéric Livian –Nicole Pellegrin **management et contrôle de gestion**, édition Foucher France 2012
- MICHAEL Porter , **new global ,stratégies for competitive advantage** , planning review May/jun 1990, ABI/inform and industry
- MICHAEL Porter , **la concurrence selon Porter**, ED Village mondial 1999.
- MICHAEL Porter , **competitive strategy**, technique for analyzing industries and competitors , free press édition New York 1980.
- NORBERT Guedj, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, édition d'organisation, Paris 2001.
- NANCY Barnes , **management des entreprises**, Nathan, Paris 2009.
- PASCAL Charlentier , **management et gestion d'organisation** , Armand Colin , Paris 2007.
- PATRICE Guillotrai, et autres , **la compétition vertical du management stratégique de la concurrence** , Dunod , Paris 2009 ,.
- RENE Démestère et autres, **Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise**, Dunod, Paris, 2006.
- STEPHANE Balland , **management des entreprises en 24 fiches** , Dunod , Paris , Sans année.

- TOUFIK Saada et autres, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition, Librairie Viubert, Paris, 1998.
- Yves de rongé, Karine cèrréda, **contrôle de gestion**, Pearson éducateur, France 2007.

## 2. المقالات و المداخلات:

- AZZOUZ elhamma, **performance de la comptabilité par activité, perceptions des responsables d'entreprise**, la revue des sciences de gestion, paris sep-dec 2013, n° 263-264
- GUIDE du corpus des connaissances en management de projet** (guide PMBOK) 4<sup>ème</sup> edition, publié par projet management institute . Inc Newtown , square Pemsylvania .U.S.A , 2008.
- HOUDA aloufir , Driss Boami , Mohamed mouzdhir ;**au calcul des couts de maintenance** ;revue le développement durable, revue française de gestion volume 30, septembre 2004, n° 152.
- HONRI bouquin, **Les enjeux d'une normalisation privé de la comptabilité de gestion**, un aspect oublie de la méthode des sections, Revue française de comptabilité, n° 217, 1995.
- JEAN Babei,Gilles Paché,**création de valeur pour le client**,la revue des sciences de gestion , paris sep-déc 2015, n° 275-276.
- MICHEL Claessens ,stratégie ,avantage , concurrentiel et compétences revus référence ,n<sup>o</sup>22 mai 2000 .
- NARJESS Hedhili, **le positionnement de la methode ABC par rapport à la method TD ABC**,la revue des sciences de gestion, paris sep-déc 2013 , n° 263-264.

- 
- OLIVIER de la villarmois ,Christophe Benavent , Yves levant , **la gestion strategique des couts**, proposition d'un cadre d'analyse Revue fiduciaire comptable.n 414 octobre 2008 france,.
  - STEPHEN Nozzile,**la méthode ABC une bonne démarche en (r)évolution ?** revue finances et gestion, , France sept 2016, n° 342.
  - TEAM FME; porters five forces ,**starategy skills** [www.free.mangement](http://www.free.mangement-ebooks.com) –ebooks.com,2013 .
  - SOFIANE Ayadi, **externalisation et création de valeur au sein de la supply chain, l'entreprise étendue**, la revue de science de gestion, direction et gestion d'entreprise n° 236 France Avril 2009.
  - TOM peters- robert Waterman ,**le prix de l'excellence** « les 8 l'ivres de la performance dunod, paris 1999.
  - VERONIQUE mallert, **peuton gérer le couple cout-valeur** revue compt-control-audit, mars 2008, Tom 15 volume 1.
  - Y.DATTA , **a critique of porter's cost leadership and differentiation stratégies** , oxford business and economics 'cofférence program ,june 24-24/2009,st –hugh's collège , oxford universsity , oxford, uk..

### 3. الأطروحات:

- CHERIET Foued, **Instabilité des alliances stratégiques asymétriques :Cas des relations entre les firmes multinationales et les entreprises locales agroalimentaires en Méditerranée**, THESE Pour obtenir le diplôme de Doctorat Spécialité : Sciences de Gestion, MONTPELLIER SUPAGRO Centre International d'Etudes Supérieures en Sciences Agronomiques, 2009.

-PAUL Luc , **technologies et système d’information ,capacités avantage concurrentiel:** analyse inter cas de coutiers D’assurance vie en France , thèse de doctorat spécialité administration des affaires université québec à montréal ,et université paris –dauphin ,20 mais ,France,2009.

-SIMON alcouf, **la diffusion et l’adoption des innovation managériales en comptabilité et contrôle de gestion ، le cas de l’ABC en France,** thèse de doctorat en gestion , école des hautes études commerciale HEC,2004.

المواقع الالكترونية:

-مكتبة نون الالكترونية

-<http://elmouchir.caci.dz/>

-<https://dz.kompass.com/b/annuaire-entreprises/>

-<http://www.caci.dz>

العلم لا يحق

## الملحق رقم (01): الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

# الاستبيان

سيدي المحترم / سيدي المحترمة:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بإجراء دراسة في إطار تحضير أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص ادارة أعمال و ذلك بعنوان "أثر التكاليف على تنافسية المؤسسة الاقتصادية " "حالة مؤسسات الغرب الجزائري ، و تحقيقا لأهداف الدراسة فقد تم اعداد هذا الاستبيان و الذي يهدف إلى جمع بيانات بغرض :

1- معرفة مستوى اعتماد المؤسسة الاقتصادية (الصناعية) بولايات الغرب الجزائري لإستراتيجية التكلفة.

2- معرفة مستوى تحقيق المؤسسة الاقتصادية (الصناعية) بولايات الغرب الجزائري للتنافسية.

3- معرفة أثر إستراتيجية التكلفة على التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية (الصناعية) بولايات الغرب الجزائري.

لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المطروحة في هذا الاستبيان بكل دقة و موضوعية، كما نحيطكم علما سيدي أننا سوف نتعامل مع المعلومات والإجابات بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا مني فائق الشكر و التقدير.

الباحثة:

حرمل سليمة

## الأسئلة:

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة:

### I - معلومات عامة:

#### 1) بيانات عن المبحوث:

1- المستوى العلمي:

ليسانس  ماجستير/ماستر  دكتوراه  اخر (حدد).....

2- التخصص العلمي:

محاسبة  مالية  إدارة اعمال  اخر (حدد).....

3- الخبرة المهنية :

من 5-9 سنوات  من 10-14 سنة  من 15-19 سنة  من 20-24 سنة

25 سنة فأكثر

4- الرتبة المهنية:

مدير المؤسسة  مدير المالية و المحاسبة  نائب مدير المالية و المحاسبة  مدير محاسبة التكاليف  محاسب

#### 2) بيانات عن المؤسسة:

1- اسم و نشاط المؤسسة و الولاية التي تقع فيها : .....

2- مدة ممارسة المؤسسة لنشاطها:

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 15 سنة  15 سنة فأكثر

3- عدد العمال:

10-49  50-249  250 فأكثر

### II - معلومات عن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة:

1- هل لديكم نظام للمحاسبة التحليلية

نعم  لا

2- نظام محاسبة التكاليف المستخدم في مؤسستكم:

نظام يدوي  نظام آلي (حاسوب)  نظام يدوي و آلي

3- الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم:

طريقة التكاليف المعيارية
  طريقة التكاليف المتغيرة
  طريقة التكاليف الكلية
 أخرى التحديد....

III- دراسة الأبعاد :

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة التي تراها مناسبة

المحور الأول: أبعاد استراتيجية التكلفة					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
<b>أولاً: اقتصاديات الحجم</b>					
1	تمتلك مؤسستكم طاقة انتاجية (اليد العاملة) كبيرة مقارنة بالمنافسين				
2	تعمل مؤسستكم دائما على سياسة استغلال كامل الطاقة الانتاجية ورفع الانتاج من أجل خفض التكاليف				
3	تمتلك مؤسستكم حصة سوقية كبيرة مقارنة بالمنافسين				
4	تستطيع مؤسستكم التحكم في تكاليف التخزين إذا ما ارتفع الانتاج				
5	لدى مؤسستكم القدرة على الاحتفاظ بأعلى مستوى مخزون بأقل التكاليف.				
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
<b>ثانياً : الخبرة و التعلم</b>					
6	تتميز مؤسستكم بتخفيض مستمر في وقت إنتاج الوحدة الواحدة				
7	تتميز مؤسستكم بارتفاع كفاءة عمالها				
8	تتميز مؤسستكم برفع الحوافز في حالة تحسن الانتاجية				
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
<b>ثالثاً : البحث و التطوير</b>					
9	تستعمل المؤسسة أساليب تكنولوجية متطورة و حديثة من أجل تقليل التكاليف				
10	نظام المعلومات بالمؤسسة يقدم معلومات كافية عن المنافسين				
11	يتوفر لدى مؤسستكم تصور واضح عن تكاليف منتوجات المنافسين				
12	يتميز منتوج مؤسستكم بخصائص و مواصفات تلبية رغبات الزبائن مقارنة بمنتجات المنافسين				

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>رابعاً: إنتاجية العمال</b>						
13	تقوم مؤسساتكم بإشراك العمال في وضع الخطط و الأهداف					
14	تقوم مؤسساتكم بتقديم حوافز مالية للعمال					
15	تقوم مؤسساتكم بدورات تكوينية لتحسين كفاءات عمالها					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>خامساً الرقابة (مراقبة التسيير)</b>						
16	تتملك مؤسساتكم نظام مراقبة التسيير يؤدي دوره بشكل جيد					
17	تعتمد مؤسساتكم على نظام للموازنات التقديرية يفيد في التخطيط للمستقبل					
18	يتم تقييم الاداء و كشف الانحرافات في مؤسساتكم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية					
19	تقوم مؤسساتكم بجرد فعلي للمخزونات في نهاية السنة و تقييمها					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>سادساً: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة</b>						
20	تعتمد مؤسساتكم على طرق و أنظمة حديثة في حساب تكلفة المنتج كطريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة ABC					
21	يؤدي نظام محاسبة التكاليف بمؤسساتكم الى قياس فعلي لعناصر و تكاليف الانتاج					
22	يتم تقييم المخزونات بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف					
23	يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس وحدات قياس ملائمة لطبيعة نشاط أقسام المؤسسة					
24	حققت مؤسساتكم ترشيد في التكلفة من خلال نظام محاسبة التكاليف المطبق					
25	تساهم بيانات المحاسبة التحليلية في تحسين صنع القرار بمؤسساتكم					
26	يساهم نظام محاسبة التكاليف المطبق في تحقيق الربحية					

المحور الثاني : أبعاد التنافسية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>أولاً: التكلفة</b>						
27	تحقق مؤسستكم أسعار منخفضة نسبياً مقارنة بالمنافسين					
28	تكلفة الوحدة الواحدة من منتج مؤسستكم أقل من تكلفة منتجات المنافسين					
29	تحقق مؤسستكم أرباحاً مقارنة بالمنافسين					
30	تقوم مؤسستكم بإلغاء الأنشطة غير المضافة للقيمة					
31	تحقق مؤسستكم خفضاً في تكاليف الأجور و الكلف الادارية مقارنة بالمنافسين					
32	تختار مؤسستكم الموردين ذوي الأسعار المنخفضة					
33	تقوم مؤسستكم بمنح تخفيضات للمشتريين					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>ثانياً: التسليم</b>						
34	تلبي المؤسسة احتياجات زبائننا بشكل أسرع مقارنة بالمنافسين					
35	تستعمل المؤسسة نظام التسليم الفوري ( le Just a temps)					
36	تكثف مؤسستكم من قنوات توزيع منتجاتها					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>ثالثاً: المرونة</b>						
37	تستطيع المؤسسة مواجهة تذبذب و تغيرات الأسعار في السوق					
38	توظف مؤسستكم موارد بشرية قادرة على التجاوب السريع مع المتغيرات الفنية و التكنولوجية					
39	تستطيع المؤسسة التحول من انتاج منتج الى آخر في حال تطلب السوق ذلك					
40	تستطيع المؤسسة إعادة تصميم المنتج في حال تطلب السوق ذلك					
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>رابعاً: الجودة</b>						
41	تتميز منتجات المؤسسة بالجودة مقارنة بالمنافسين					
42	تحاول المؤسسة تقليص تكاليف الجودة					
43	حققت المؤسسة شهادات عالمية للجودة					
44	تختار المؤسسة مصادر المواد الأولية ذات الجودة العالية					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>خامسا: الابداع</b>						
45	تعمل المؤسسة على البحث دائما عن معلومات حول آخر الابتكارات في المنتج					
46	تعمل مؤسستكم على تطوير منتجاتها					
47	تعمل مؤسستكم على انشاء منتوجات جديدة في القطاع الذي تنتمي إليه					
48	تستطيع المؤسسة ضبط تكاليف استعمال الأساليب و الافكار الابداعية					

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا....

**الملحق رقم (02): الاستبيان باللغة  
الفرنسية**

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche scientifique  
**Université Djillali Liabès – sidi bel abbes-**  
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et sciences de gestion

**QUESTIONNAIRE**

Madame / Monsieur ;

Dans le cadre de la préparation du doctorat en sciences spécialité sciences économiques option « Management » dont l'intitulé : " أثر التكاليف على تنافسية المؤسسة الاقتصادية " -le chercheur HARMEL Salima afin de compléter ses études a mis à votre disposition ce questionnaire qui vise le recueil des informations dans le but de :

1. Connaitre le niveau d'adoption de la stratégie à faible cout aux seins des entreprises économiques industrielles de l'ouest de l'Algérie.
2. Connaitre le niveau de la réalisation de la compétitivité aux seins des entreprises économiques industrielles de l'ouest de l'Algérie
3. Connaître l'impact de la stratégie de coût sur la compétitivité dans les entreprises économiques industrielles de l'ouest de l'Algérie

A cet effet nous demandons votre haute bienveillance de nous honorer par vos réponses aux questions ci-jointes.

Je vous informe monsieur que nous traitons ces informations et ces réponses confidentiellement et uniquement pour la recherche scientifique.

**Chercheur : HARMEL salima**

## Questions:

S'il vous plaît cocher (X) dans la case appropriée Ou remplissez le blanc

### I- informations générales:

1) données sur le répondant:

#### 1- Qualification :

A- licence

B-magister/master

C- doctorat

D-autres (a préciser).....

#### 2- Spécialité scientifique

A- Comptabilité

B-management

C – finance

D-autres (a préciser).....

#### 3- : Expérience professionnelle:

A- de 05 à 09 ans

B- de 10 à 14 ans

C- de 15 à 19 ans

D- de 20 à 24 ans

E- 25 ans et plus

#### 4- Statut professionnelle :

A-Directeur de l'entreprise

B- Directeur des

finances et de la comptabilité

C- directeur adjoint comptabilité des finances

D-Directeur de la

Comptabilité analytique

- E-Comptable

2) À propos de l'entreprise

5-Nom et l'activité de l'entreprise et la wilaya où il se trouve:.....

#### 6- la durée de l'activité de l'entreprise:

A- moins de 05 ans

B- de 05 à 10 ans

C- de 11 à 15 ans

D-plus de 15 ans

#### 7-nombre d' employés :

10-49

50-249

250 et

plus

### II- informations sur le système de la comptabilité analytique :

8-Avez-vous un système de comptabilité analytique :

Oui

non

9-Le système de comptabilisation des coûts dans votre entreprise est :

Un système manuel

automatique (àordinateur)

système manuel et automatique

10- La méthode utilisée pour calculer les coûts dans votre entreprise:

Méthode du coût complet  méthode des coûts variabl  méthode des coûts standard

Autre :identifié.....

### III -L'étude des dimensions:

S'il vous plaît cocher (X) dans la case que vous jugez

Le premier axe: les dimensions de la stratégie de réduction des coûts :						
N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>Premièrement : les économies d'échelle</b>						
1	Votre entreprise a une grande capacité de production ( la main d'œuvre), par rapport aux concurrents					
2	Votre entreprise est basée sur la politique de l'exploitation de toute la capacité productrice et l'augmentation de la production afin de réduire les couts					
3	Votre entreprise domine elle le marché					
4	Votre entreprise peut elle maitriser les couts de stockage en cas ou la production augmente					
5	Votre entreprise a la capacité de concilier le maintien du plus haut niveau de stockage et réduire les coûts					
N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>Deuxièmement : l'expérience et l'apprentissage</b>						
1	Votre entreprise se caractérise par la réduction continue du temps de production de l'unité					
2	Votre entreprise se caractérise par la compétence de ses employés					
3	Votre entreprise se caractérise par une augmentation des primes dans le cas d'amélioration de la productivité					
N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>Troisièmes : recherche et développement</b>						
1	L'entreprise utilise des moyens technologiques et des méthodes modernes afin de réduire les coûts					
2	le système d'information de l'entreprise met à votre disposition les informations nécessaires sur les concurrents					

3	vosre entreprise à une vision claire sur les couts des produits concurrents					
4	Le produit de votre entreprise a des caractéristiques et spécifications qui répondent aux besoins des clients par rapport aux produits concurrents					
N°	<b>Paragraphe</b>	<b>Tout à fait d'accord</b>	<b>d'accord</b>	<b>Neutre</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>Pas du tout d'accord</b>

#### **Quatrièmement: la productivité des employés**

1	L'entreprise implique les employés dans l'élaboration des plans et des objectifs					
2	L'entreprise fournit des primes financières pour les employés					
3	L'entreprise forme les employés d'une façon permanente pour améliorer leurs compétences					
N°	<b>Paragraphe</b>	<b>Tout à fait d'accord</b>	<b>d'accord</b>	<b>Neutre</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>Pas du tout d'accord</b>

#### **Cinquièmes: contrôle (contrôle de gestion)**

1	Votre entreprise dispose d'un système de contrôle de gestion efficace					
2	Votre entreprise repose sur un système de gestion budgétaire utile dans la planification					
3	L'évaluation de la performance et la détection des écarts dans votre entreprise est basé sur la comparaison entre les coûts réels et les coûts standards					
4	l'entreprise établi L'inventaire sur le stock et son évaluation chaque fin d'année					
N°	<b>Paragraphe</b>	<b>Tout à fait d'accord</b>	<b>d'accord</b>	<b>Neutre</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>Pas du tout d'accord</b>

#### **sixièmes : système de comptabilité analytique dans l'entreprise:**

1	Votre entreprise utilise des méthodes et des systèmes modernes dans le calcul du coût de produit (comme la méthode de la comptabilité des couts par activité «ABC »)					
2	le système de comptabilité analytique mène à une mesure réelle des éléments des coûts de production					
3	L'évaluation du stock compte sur la base du système de comptabilisation des coûts					

4	l'affectation des couts indirects se fait à base des unités de mesure adéquates à la nature des activités de l'entreprise					
5	Votre entreprise a atteint une rationalisation des couts par le système de comptabilité analytique appliquée					
6	les données comptables analytiques contribuent à l'amélioration de la prise de décision					
7	le système de comptabilité analytique appliquée contribue à atteindre la profitabilité					

**Le deuxième axe:** les dimensions concurrentielles

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
----	------------	----------------------	----------	--------	--------------	----------------------

**Premièrement: Coût**

1	L'entreprise réalise des prix relativement bas par rapport aux concurrents					
2	Le cout par unité de produit de votre entreprise est inférieur par rapport aux couts des produits concurrents					
3	L'entreprise réalise des profits par rapport aux concurrents					
4	L'entreprise annule les activités qui n'ajoutent pas de valeur					
5	L'entreprise réalise une réduction des coûts salariaux et administratifs par rapport à celles des concurrents					
6	L'entreprise choisi des fournisseurs à moindre prix					
7	L'entreprise accorde des rabais aux acheteurs					

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
----	------------	----------------------	----------	--------	--------------	----------------------

**Deuxièmes : livraison**

1	L'entreprise répond aux besoins de client plus rapide par rapport aux concurrents					
2	L'entreprise utilise le système de rapidité de la livraison (le Just à temps)					
3	l'entreprise intensifier les canaux de distribution					

N°	Paragraphe	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
----	------------	----------------------	----------	--------	--------------	----------------------

**Troisième: Flexibilité**

1	L'entreprise peut faire face aux fluctuations des changements des prix dans le marché					
---	---	--	--	--	--	--

2	L'entreprise recrute des ressources humaines qualifié qui s'adapte aux techniques et technologie modernes					
3	L'entreprise peut passer d'un produit à un autre si le marché l'exige					
4	L'entreprise peut re-conception du produit si le marché l'exige					
N°	<b>Paragraphe</b>	<b>Tout à fait d'accord</b>	<b>d'accord</b>	<b>Neutre</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>Pas du tout d'accord</b>
<b>Quatrième: Qualité</b>						
1	Le produit de l'entreprise est de haute qualité					
2	l'entreprise tente de réduire les coûts de la qualité					
3	L'entreprise a obtenu la certification mondiale de la qualité					
4	L'entreprise choisir des sources de matières premières de haute qualité					
N°	<b>Paragraphe</b>	<b>Tout à fait d'accord</b>	<b>d'accord</b>	<b>Neutre</b>	<b>Pas d'accord</b>	<b>Pas du tout d'accord</b>
<b>Cinquième : créativité</b>						
1	L'entreprise travaille toujours à la recherche d'informations en ce qui concerne les dernières innovations sur les produits					
2	L'entreprise travaille à développer leurs produits					
3	L'entreprise travaille sur l'introduction de nouveaux produits dans son secteur					
4	L'entreprise peut maitriser les coûts de l'utilisation des techniques et des idées créatives					

**Merci**

## الملحق رقم (03): قائمة محكمي الاستبيان

- الدكتور صالح الياس - أستاذ التعليم العالي- جامعة سيدي بلعباس
- الدكتور-عبد المجيد الزين - أستاذ محاضر - جامعة سيدي بلعباس
- الدكتورة قدوري هدى سلطان - أستاذة محاضرة - جامعة سيدي بلعباس
- الدكتور بوتلجة ناصر - أستاذ محاضر- جامعة تلمسان .
- الدكتورالحاج نوي - أستاذ محاضر- جامعة الشلف.
- الدكتور سليمان سند السبوع - أستاذ محاضر جامعة الحسين بن طلال ،الأردن.
- الدكتور صالح يونس الشعباني - أستاذ محاضر جامعة الموصل-العراق .

## الملحق رقم (04): نتائج نموذج الدراسة PLS PM ( نموذج القياس و النموذج البنائي)

### Quality Criteria

#### Overview

	AVE	Composite Reliability	R Square	Cronbachs Alpha	Communality	Redundancy
Innovation	0,720369	0,911394	0,729995	0,870225	0,720369	0,523560
Compétitivité	0,433629	0,916470	0,560643	0,899336	0,433629	0,235604
Contrôle	0,870966	0,931033	0,658260	0,851893	0,870966	0,573070
Coût	0,620591	0,830125	0,520856	0,694138	0,620591	0,321512
Développement	0,827493	0,905602	0,266906	0,791704	0,827493	0,220624
Echelle	0,639436	0,876171	0,608317	0,812565	0,639436	0,376591
Expérience	0,662126	0,794546	0,452184	0,510347	0,662126	0,291218
Flexibilité	0,842485	0,914485	0,725188	0,814626	0,842485	0,603814
Livraison	0,693843	0,870327	0,675169	0,777272	0,693843	0,444439
Productivité	0,810287	0,895194	0,654827	0,766239	0,810287	0,529560
Qualité	0,645039	0,841964	0,446119	0,710780	0,645040	0,281796
Stratégie des coûts	0,325705	0,882311		0,861207	0,325704	
Système	0,651991	0,903233	0,259511	0,872543	0,651991	0,137674

#### Latent Variable Correlations

	Innovation	Compétitivité	Contrôle	Coût	Développement	Echelle	Expérience	Flexibilité	Livraison	Productivité	Qualité	Stratégie des coûts	Système
Innovation	1,000000												
Compétitivité	0,854397	1,000000											
Contrôle	0,240888	0,535996	1,000000										
Coût	0,434878	0,721704	0,303355	1,000000									
Développement	0,521617	0,577617	0,288403	0,546002	1,000000								
Echelle	0,600952	0,658971	0,383395	0,446647	0,419735	1,000000							
Expérience	0,399519	0,549764	0,668815	0,227661	0,208658	0,351349	1,000000						
Flexibilité	0,558754	0,851580	0,517861	0,752857	0,549890	0,535991	0,499993	1,000000					
Livraison	0,790187	0,821687	0,403268	0,326156	0,368694	0,515814	0,485838	0,625000	1,000000				
Productivité	0,180768	0,553553	0,808984	0,480446	0,265519	0,484809	0,602358	0,636298	0,386098	1,000000			
Qualité	0,403673	0,667921	0,748852	0,456248	0,274781	0,445926	0,584684	0,495892	0,381024	0,649341	1,000000		
Stratégie des coûts	0,525006	0,748761	0,811332	0,500154	0,516630	0,779947	0,672447	0,692373	0,565047	0,809214	0,708172	1,000000	
Système	0,185494	0,201648	0,262859	0,064264	0,081330	0,356732	0,104084	0,146869	0,151024	0,199319	0,221979	0,509422	1,000000





**الملحق رقم (05): نتائج برنامج SPSS 20**  
**(دراسة وصفية للمتغيرات الاجتماعية الديموغرافية)**

**Statistiques**

		المستوى العلمي	التخصص العلمي	الخبرة المهنية	الرتبة المهنية	مدة نشاط المؤسسة
N	Valide	21	21	21	21	21
	Manquante	0	0	0	0	0

**Tableau de fréquences**

المستوى العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	12	57,1	57,1	57,1
	ماجستير/ماستر	4	19,0	19,0	76,2
	اخر	5	23,8	23,8	100,0
Total		21	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	15	71,4	71,4	71,4
	مالية	3	14,3	14,3	85,7
	ادارة أعمال	3	14,3	14,3	100,0
	Total	21	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 5-9 سنوات	10	47,6	47,6	47,6
10-14 سنوات	3	14,3	14,3	61,9
15-19 سنوات	3	14,3	14,3	76,2
20-24 سنة	1	4,8	4,8	81,0
25 سنة فأكثر	4	19,0	19,0	100,0
Total	21	100,0	100,0	

الرتبة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدير المالية و المحاسبة	7	33,3	33,3	33,3
نائب مدير المالية و المحاسبة	1	4,8	4,8	38,1
مدير محاسبة التكاليف	1	4,8	4,8	42,9
محاسب	12	57,1	57,1	100,0
Total	21	100,0	100,0	

مدة نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل 5 سنوات	1	4,8	4,8	4,8
15 سنة فأكثر	20	95,2	95,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

### Statistiques

		الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم	نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة	لديكم نظام المحاسبة التحليلية
N	Valide	19	19	21
	Manquante	2	2	0

### Tableau de fréquences

#### لديكم نظام المحاسبة التحليلية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	18	85,7	85,7	85,7
	لا	3	14,3	14,3	100,0
Total		21	100,0	100,0	

#### نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	يدوي	2	9,5	10,5	10,5
	الي	7	33,3	36,8	47,4
	يدوي و الي	10	47,6	52,6	100,0
	Total	19	90,5	100,0	
Manquante	Système manquant	2	9,5		
Total		21	100,0		

الطريقة المستعملة في حساب التكاليف بمؤسستكم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
طريقة التكاليف الكلية	7	33,3	36,8	36,8
طريقة التكاليف المتغيرة	6	28,6	31,6	68,4
طريقة التكاليف المعيارية	4	19,0	21,1	89,5
اخرى	2	9,5	10,5	100,0
Total	19	90,5	100,0	
Manquante				
Système manquant	2	9,5		
Total	21	100,0		

## الملحق رقم (06): نتائج برنامج SPSS 20

### (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)

#### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تمتلك مؤسستكم طاقة انتاجية (اليد العاملة) كبيرة مقارنة بالمنافسين	21	4,14	,964
تعمل مؤسستكم دائما على سياسة استغلال كامل الطاقة الانتاجية ورفع الانتاج من أجل خفض التكاليف	21	4,00	1,265
تمتلك مؤسستكم حصة سوقية كبيرة مقارنة بالمنافسين	21	3,57	1,207
لدى مؤسستكم القدرة على الاحتفاظ بأعلى مستوى مخزون بأقل التكاليف	21	3,38	1,161
تتميز مؤسستكم بارتفاع كفاءة عمالها	21	4,29	,561
تتميز مؤسستكم برفع الحوافز في حالة تحسن الانتاجية	21	4,00	1,000
تستعمل المؤسسة أساليب تكنولوجية متطورة و حديثة من أجل تقليل التكاليف	21	3,95	1,024
نظام المعلومات بالمؤسسة يقدم معلومات كافية عن المنافسين	21	2,81	1,078
تقوم مؤسستكم بتقديم حوافز مالية للعمال	21	4,00	1,000
تقوم مؤسستكم بدورات تكوينية لتحسين كفاءات عمالها	21	4,48	,750
تمتلك مؤسستكم نظام مراقبة التسيير يؤدي دوره بشكل جيد	21	3,86	1,062
تعتمد مؤسستكم على نظام للموازنات التقديرية يفيد في التخطيط للمستقبل	21	4,00	1,095
يؤدي نظام محاسبة التكاليف بمؤسستكم الى قياس فعلي لعناصر و تكاليف الانتاج	19	4,00	,882
يتم تقييم المخزونات بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف	19	4,21	,787
يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس وحدات قياس ملائمة لطبيعة نشاط أقسام المؤسسة	19	3,84	1,068
حققت مؤسستكم ترشيد في التكلفة من خلال نظام محاسبة التكاليف المطبق	19	3,74	,991
تساهم بيانات المحاسبة التحليلية في تحسين صنع القرار بمؤسستكم	19	3,89	1,100
تحقق مؤسستكم أسعار منخفضة نسبيا مقارنة بالمنافسين	21	3,38	1,161
تحقق مؤسستكم أرباحا مقارنة بالمنافسين	21	3,43	1,165
تقوم مؤسستكم بالغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة	21	3,10	1,091
تلبي المؤسسة احتياجات زبائنها بشكل أسرع مقارنة بالمنافسين	21	4,24	,831
تستعمل المؤسسة نظام التسليم الفوري (le Just a temps)	21	4,14	,854
تكثف مؤسستكم من قنوات توزيع منتجاتها	21	4,10	1,044
تستطيع المؤسسة مواجهة تذبذب و تغيرات الأسعار في السوق	21	4,00	,894
توظف مؤسستكم موارد بشرية قادرة على التجاوب السريع مع المتغيرات الفنية و التكنولوجية	21	3,95	,921
تتميز منتوجات المؤسسة بالجودة مقارنة بالمنافسين	21	4,62	,590
حققت المؤسسة شهادات عالمية للجودة	21	4,29	1,056

تختار المؤسسة مصادر المواد الأولية ذات الجودة العالية	21	4,33	1,065
تعمل المؤسسة على البحث دائما عن معلومات حول آخر الابتكارات في المنتج	21	4,10	1,044
تعمل مؤسستكم على تطوير منتجاتها	21	4,38	,669
تعمل مؤسستكم على انشاء منتجات جديدة في القطاع الذي تنتمي اليه	21	4,38	,805
تستطيع المؤسسة ضبط تكاليف استعمال الأساليب و الافكار الابداعية	21	3,86	,910
N valide (listwise)	19		

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة بالأساس إلى قياس أثر استراتيجية التكلفة على التنافسية و طبيعة العلاقة بينهما على مستوى 21 مؤسسة صناعية كبيرة الحجم بالغرب الجزائري . كما هدفت إلى معرفة مستوى اعتماد هذه المؤسسات لهذه الاستراتيجية والتنافسية كل على حدى ، و ذلك بقياس مدى تطبيقها للأبعاد الاقتصادية و الأبعاد الإدارية لخفض التكلفة في المؤسسة الصناعية من جهة ، و مدى تحقيقها لأبعاد التنافسية من جهة أخرى.

بعد تحليل البيانات باستعمال برنامج النمذجة بالمعادلات البنائية 'SmartPLS' ، وبرنامج الحزمة الاحصائية 'Spss' ، وتفسير النتائج ، تبين أن المؤسسات محل الدراسة تتمتع بمستوى عام مرتفع لكل من استراتيجية التكلفة و التنافسية ، كما تبين الأثر الموجب و القوي لهذه الاستراتيجية بأبعادها مجتمعة على التنافسية ، حيث توصلت الدراسة إلى مساهمة قوية في هذا الأثر لنظام مراقبة التسيير المطبق، مع ضعف في مساهمة نظام محاسبة التكاليف.

**الكلمات المفتاحية:** استراتيجية التكلفة، التنافسية، الأبعاد الإقتصادية لخفض التكلفة، الأبعاد الإدارية لخفض التكلفة. نظام محاسبة التكاليف ، مراقبة التسيير.

## Abstract :

The main objectif of this study is to measure to what extent does cost leadership strategy impact on competitiveness, and to know the relationship between them to the 21 large industrial institutions from the west of algeria. also to know the level of adoption of these institutions to the cost leader ship strategy and competitiveness by measuring it application of the economic, and the managerial dimensions of cost reduction in the industry institutions, also the realization to which the dimensions of competitiveness .

After the analysis the data using the 'Smart PLS' and 'SPSS' it turns out that all these institutions have a high level of competitiveness and cost leadership strategy. Also shown The positive and strong impact of this strategy with their combined dimensions on competitiveness , where our study reached that management accounting has a great impact with a low impact of the cost accounting system.

**Keywords :** cost leadership strategy, competitiveness, economic dimensions of cost reduction, managerial dimensions of cost reduction, accounting system, management accounting.

## Résumé :

L'objectif principal de cette étude était de mesurer l'impact de la stratégie des coûts sur la compétitivité et la relation entre eux au niveau de 21 grandes entreprises industrielles dans l'ouest de l'Algérie. Elle visait également de connaître le niveau d'adoption de cette stratégie, et la compétitivité par ces entreprises En mesurant leur application des dimensions économiques et manageriales de réduction de coût dans l'entreprise industrielle d'une part, et la réalisation à laquelle les dimensions de la compétitivité de l'autre.

Après l'analyse des données en utilisant le Modèle à équations structurelle 'Smart PLS', et le 'SPSS', il se montré que toutes ces entreprises ont un haut niveau de compétitivité et de stratégie des coûts. Également montré L'impact positif et fort de cette stratégie avec leurs dimensions combinées sur la compétitivité, où notre étude a atteint que le contrôle de gestion a un grand impact, avec un faible impact du système de comptabilité des couts.

**Mot clés :** stratégie des coûts, compétitivité, dimensions économiques de réduction de coût, dimensions manageriales de réduction de coût, comptabilité des couts, contrôle de gestion.