

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

إستراتيجية تدنية التكاليف كأداة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة
الاقتصادية "دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية"

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الاستاذ الدكتور:
درحمون هلال

اعداد الطالبة:
بن بايرة ريمة

السنة الجامعية: 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة2

كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

إستراتيجية تدنية التكاليف كأداة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة
الاقتصادية "دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية"

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة:

بن بايرة ريمة

أمام اللجنة المشكلة من:

عمورة جمال	أستاذ	البليدة2	رئيسا
درحمون هلال	أستاذ	البليدة2	مشرفا ومقررا
سعداوي موسى	أستاذ	جامعة المدية	عضوا مناقشا
زاير وافية	أستاذة محاضرة أ	البليدة2	عضوا مناقشا
تواتي مريم	أستاذة محاضرة أ	البليدة2	عضوا مناقشا
جاري فاتح	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2018

الإهداء :

أهدي هذا العمل:

إلى والدي رحمه الله وعفا عنه وأسكنه فسيح جنانه من دون حساب ولا عقاب

إلى والدتي الغالية والعزيزة أطل الله في عمرها وألهمها الصحة والعافية

إلى إخوتي فؤاد، محمد أمين وسفيان حفظهم الله لي وأطل في عمرهم

إلى كل صديقاتي وزملائي وافية، سارة، أمينة، حكيم، رفيق ومونير الذين ساعدوني في إعداد

مذكرتي

إلى كل الأهل والأحبة والأصدقاء الذين لم أذكر أسماءهم

كلمة الشكر:

الحمد لله الذي هدانا لهذا العمل وقدرنا على انجازه وتقديمه لكل الباحثين الذين قد يحتاجونه لإتمام أبحاثهم العلمية، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام للأستاذ المشرف، الأستاذ الدكتور درحمون هلال لقبوله الإشراف على هذا العمل والذي لم يبخل علينا يوما بآرائه المفيدة لبحثنا وتوجيهاته القيمة.

وأتقدم أيضا بالشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بقبول مناقشة عملنا وتقييمه وعلى تكبد عناء الحضور لمناقشتنا.

ولن أنسى طبعاً أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأهل والأصدقاء والزملاء الذين مدوا لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل على أكمل وجه.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية تبني مفهوم إستراتيجية تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للحصول على ميزة تنافسية تتسم بالصلابة والاستمرارية وصعوبة التقليد من طرف المؤسسات المنافسة لها كون أنها تعيش في الآونة الأخيرة في محيط يتميز بحدة المنافسة وصعوبة الصمود في السوق والاستمرارية، مع المحافظة على جودة المنتج وعدم المساس بها طبعاً، كون أن عدم المحافظة عليها سوف يؤدي بالمؤسسة لصرف كمية إضافية من التكاليف نذكر منها تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي، وهي في غنى عن هذه المصاريف الإضافية. وللتمكن من التحكم في التكاليف قمنا بدراسة جميع أنواعها وتقسيماتها، فالوصول الى ميزة تنافسية عن طريق تدنية بجميع التكاليف التي يتحملها المنتج، ومراقبتها وتتبعها من عملية الشراء حتى خدمات ما بعد البيع.

وأهم أدوات تدنية التكاليف التحليلية منها والإدارية التي قمنا بدراستها، هي التكلفة المستهدفة، التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، الإنتاج في الوقت المحدد، سلسلة القيمة، إدارة الجودة الشاملة والإدارة بالأنشطة. إلا أن هذه الأدوات نتائج فعالة، يجب أن تطبق المؤسسة دون أن تطبق معها الطرق التقليدية لتدنية التكاليف في نفس الوقت، وهي وفورات الحجم، أثر التعلم والاستثمار في التكنولوجيا الجديدة.

وقد أجرينا دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية (صناعية، تجارية وخدمية)، حيث اعتمدنا على عينة مكونة من 51 مؤسسة، وقد تم استرداد 112 استبانة من أصل 150 استبانة موزعة على 60 مؤسسة.

حيث خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- أثبتت الدراسة بأن إستراتيجية تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يزيد من دعم الميزة التنافسية؛
- أوضحت الدراسة بأن المؤسسة لكي تصل إلى أدنى تكلفة للمنتج، يجب عليها أن تطبق أكثر من أداة لتدنية التكاليف في نفس الوقت مع تطبيق الأساليب التقليدية لتدنية التكاليف؛
- أثبتت الدراسة بأن المحافظة على جودة المنتج يدني من تكلفته، على عكس ما هو شائع.

الكلمات المفتاحية:

التكلفة، تدنية التكاليف، محاسبة التكاليف، إستراتيجية تدنية التكاليف، الميزة التنافسية.

قائمة المحتويات

I	الإهداء.....
II	كلمة الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الاختصارات والرموز.....
XIII	قائمة الملاحق.....
17	مقدمة.....
33	الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف وتطبيقاتها في المؤسسة.....
33	تمهيد.....
34	المبحث الأول: مفهوم التكلفة.....
34	المطلب الأول: تعريف التكلفة.....
42	المطلب الثاني: طبيعة ومجال تحديد التكلفة.....
45	المطلب الثالث: أهداف حساب التكاليف وسعر التكلفة.....
48	المبحث الثاني: تبويب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.....
48	المطلب الأول: تبويب التكاليف حسب طبيعة عنصر التكلفة وحسب وظائفها.....
51	المطلب الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط وبحجمه.....

56	المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية وحسب علاقتها بالقرارات المتخذة.....
59	المطلب الرابع: تبويب التكاليف حسب علاقتها بجودة المنتج.....
65	المبحث الثالث: محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.....
65	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.....
57	المطلب الثاني: الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من خلال تطبيقها لمحاسبة التكاليف.....
70	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والإدارية.....
73	خلاصة الفصل الأول.....
75	الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية.....
75	تمهيد.....
76	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية.....
76	المطلب الأول: مفهوم المنافسة و التنافسية.....
81	المطلب الثاني: ماهية الميزة التنافسية.....
86	المطلب الثالث: مراحل خصائص وأهمية الميزة التنافسية.....
90	المبحث الثاني: مصادر ومؤشرات قياس الميزة التنافسية.....
90	المطلب الأول: مصادر الميزة التنافسية.....
94	المطلب الثاني: مؤشرات الميزة التنافسية.....
97	المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية.....
104	المبحث الثالث: الاستراتيجيات التنافسية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية.....

104	المطلب الأول: مفهوم الإستراتيجية التنافسية.....
109	المطلب الثاني: إستراتيجية التمييز لبورتر.....
113	المطلب الثالث: إستراتيجية التركيز لبورتر.....
116	خلاصة الفصل الثاني.....
118	الفصل الثالث: إستراتيجية تدنية التكاليف وأدواتها التحليلية والإدارية وأثرها على الميزة التنافسية.....
118	تمهيد.....
119	المبحث الأول: إستراتيجية تدنية التكاليف لبورتر.....
119	المطلب الأول: مفهوم تدنية تكاليف المنتج.....
122	المطلب الثاني: مفهوم إستراتيجية تدنية التكاليف لبورتر.....
127	المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف.....
132	المبحث الثاني: الأدوات التحليلية لتدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ودعمها للميزة التنافسية.....
132	المطلب الأول: التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية....
136	المطلب الثاني: التكاليف المبنية على أساس الأنشطة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية.....
141	المطلب الثالث: الإنتاج في الوقت المحدد كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية.....
145	المطلب الرابع: سلسلة القيمة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية.....
150	المبحث الثالث: الأدوات الإدارية لتدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ودعمها

.....	الميزة التنافسية.....
150	المطلب الأول: مفهوم أبعاد وأهمية إدارة الجودة الشاملة.....
155	المطلب الثاني: مزايا ومعوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وعلاقتها بتدنية التكاليف
.....	ودعم الميزة التنافسية.....
160	المطلب الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم
.....	الميزة التنافسية.....
165	 خلاصة الفصل الثالث.....
167	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لإستراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية لعينة من
.....	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....
167	 تمهيد.....
168	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....
168	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....
177	المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي.....
178	المطلب الثالث: طريقة قياس أداة الدراسة.....
181	المبحث الثاني: خطوات بناء أداة الدراسة.....
181	المطلب الأول: تصميم أداة الدراسة.....
182	المطلب الثاني: صدق أداة الدراسة.....
189	المطلب الثالث: ثبات وتطبيق أداة الدراسة.....
191	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية والاختبارات الإحصائية.....
191	المطلب الأول: دراسة خصائص عينة الدراسة.....

197	المطلب الثاني: عرض نتائج محاور الاستبانة وتحليلها
238	المطلب الثالث: المقابلة
244	خلاصة الفصل الرابع
245	خاتمة
255	المراجع
283	الملاحق
306	الملخص بالغة الاجنبية

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المؤسسات عينة الدراسة (مؤسسات اقتصادية جزائرية)	170
02	أوزان خيارات الإجابة على عبارات الاستبانة	179
03	معاملات الارتباط بين كل درجة محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	184
05	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية	185
06	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية	186
07	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية	187
08	معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	189
09	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الجنس	191
10	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب السن	192
11	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الخبرة	194
12	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب المؤهل العلمي	195
13	عرض استجابات العينة على المحور الأول	197
14	عرض استجابات العينة على المحور الثاني	209
15	عرض استجابات العينة على المحور الثالث	217
16	نتائج تحليل الانحدار البسيط بين المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف والميزة التنافسية	236

237	معامل الارتباط بيرسون بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف و الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية	17

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التبويب الوظيفي للتكاليف	51
02	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط	54
03	جبل الجليد الذي يمثل التكاليف الظاهرة والمستترة للجودة	63
04	مراحل دورة حياة الميزة التنافسية	98
05	مخطط نظام متكامل لمحددات الميزة التنافسية و العلاقة بينها لنموذج الماسة لبورتر	103
06	الإستراتيجية كاستجابة لتحقيق الميزة التنافسية	106
07	الإستراتيجية العامة للتنافس لـ Porter	109
08	سلسلة القيمة في المشروعات الصناعية	147
09	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الجنس	192
10	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب السن	193
11	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الخبرة	194
12	توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب المؤهل العلمي	196

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات/الرموز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ABC	Activity Based Costing	التكاليف المبنية على الأنشطة
TC	Target Cost	التكلفة المستهدفة
JIT	Just In Time	الإنتاج في الوقت المحدد
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
ABM	Activity Based Management	إدارة التكاليف على أساس الأنشطة
CV	Chaine De Valeur	سلسلة القيمة
SPA	Société Par Actions	شركة ذات أسهم
SARL	Société à Responsabilité limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
SNC	Société en Nom Collectif	شركة التضامن

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
283	الاستبانة باللغة العربية	01
290	الاستبانة باللغة الأجنبية	02
301	أسئلة المقابلة	03
302	سياسة الجودة	04
303	رقم أعمال المنتجات من سنة 2001 إلى غاية 2014	05
304	دوران رقم الأعمال لسنة 2015	06
305	رقم أعمال المنتجات لسنة 2016	07

مقدمة

مقدمة:

تسعى المؤسسات دائما إلى تحقيق الوضع الأفضل، وكما هو معروف بأن الوصول إلى الوضع الأفضل حالة نسبية، وعلى أية حال ومهما كانت الحالة النسبية في الوضع، فإن إدارة المؤسسة تحاول دوما المساواة بين الوضع المرغوب الوصول إليه والوضع الأفضل، وبعد ظهور العولمة الاقتصادية التي نشأت اثر الأوضاع الاقتصادية الجديدة والتحولت الاقتصادية التي شهدها العالم، من تحرير لرؤوس الأموال وانتشار التجارة الدولية والمؤسسات متعددة الجنسيات الأمر الذي ساعد المنتجات على الوصول إلى الأسواق العالمية بوقت أسرع مما كانت عليه سابقا، وبهذا ارتفعت حدة المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية في هذه الأسواق.

لذا الآن وفي ظل هذه المنافسة بين المؤسسات أصبح عليها البحث على ميزة تميز منتجاتها عن منتجات باقي المؤسسات، ولكسب هذا التميز يجب عليها أن تعمل وتبحث وتستغل كل طاقاتها وتشغل كل مواردها المتاحة للوصول إلى هذا الهدف. وبتميزها هذا تكون قد اكتسبت ميزة تنافسية وهي تتمثل في القدرات والمعارف التي تمتلكها المؤسسة والاستغلال الأمثل لمواردها والعلاقات بين الأفراد داخل المؤسسة وسمعتها وانطباع الزبائن عن منتجاتها، والتي يصعب على المؤسسات المنافسة تقليدها أو الحصول عليها .

للحصول على ميزة تنافسية تتسم بالصلابة والاستمرارية يجب أن تهتم المؤسسات الاقتصادية بدراسة بيئتها الخارجية المحيطة بها لكي تحدد كل الفرص المتوفرة فيها و تستغلها بشكل صحيح و تحاول أيضا تجنب المخاطر التي تهدد استمراريته و يجب عليها أيضا أن تقوم بتحليل بيئتها الداخلية لكي تستغل نقاط القوة التي تمتلكها من رأس مال بشري وفكري، التكنولوجيا الحديثة، العتاد ورأس مالها، كما يجب عليها تحديد نقاط الضعف والقصور في عملها، لكي تستطيع سد هذه الثغرات قبل أن يستغلها منافسوها،حتى لا تضطر للخروج من حلبة المنافسة.

مع العلم بأن اكتساب المؤسسة لنقاط قوة لا يؤهلها إلى التميز عن مثيلاتها من المؤسسات الأخرى، وإنما يرتبط الأمر بقدرتها على استغلال هذه النقاط، حيث أن قدرتها على الاستغلال السليم لهذه النقاط له أهمية كبيرة في الوسط التنافسي الذي تعمل فيه ، ومنه يجب أن تكون لديها قدرة عالية على تشخيص بيئتها الخارجية والداخلية ، وحصر ما يمكن أن يشكل مزايا إستراتيجية من نقاط قوتها و تحويل تلك المزايا إلى أسلحة تنافسية ، لذا يمكننا القول بأن بقاء ونجاح المؤسسة في هذه البيئة التي تتصف بالتعقيد ، الديناميكية، حدة المنافسة وعدم التأكد مرهون بقدرتها في الحصول على المعلومات الاستراتيجية عن بيئتها الداخلية و الخارجية .

وعليه تهدف جميع المؤسسات المحلية إلى تحقيق ميزة تنافسية قوية بشتى الطرق للنمو والاستمرار في هذه الأسواق، ومن بين أهم هذه الطرق تعتمد معظم هذه المؤسسات الاقتصادية على استراتيجية تدنية التكاليف بالتحكم الجيد والفعال في التكاليف الأمر الذي يمكنها من الوصول إلى درجات عالية من المردودية والربحية مع الحرص على المحافظة على نفس جودة المنتج، ومن هذا المنطلق أصبحت محاسبة التكاليف ضرورية باستخدام أدوات تدنية التكاليف الاستراتيجية لدعم الميزة التنافسية، وللمحاسبة الإدارية الاستراتيجية أثر في تفعيل الدور الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف، وكذلك انعكاس أدوات تدنية التكاليف الاستراتيجية على دور محاسبة التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة، حيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة للقيام بالتخطيط والرقابة وهي تستخدم لتحسين أداء المؤسسة من خلال تحديد المشكلات المراد إيجاد حلول لها بتحليلها ومراقبتها وتصحيحها.

وللتكيف مع مختلف هذه التغيرات الخارجية والداخلية والبيئة الاقتصادية الديناميكية ومسايرة ردود أفعال المنافسين، ولكي تستطيع هذه المؤسسة تحقيق هذه الميزة التنافسية يجدر بها إتباع استراتيجية قوية لدعم ميزتها التنافسية ، حيث يمكن أن تحققها من خلال التحكم الجيد

والفعال في تكاليف المنتج بإيجاد السبل الكفيلة بتدنيها، خاصة بالجمع بين الطرق التقليدية لتدنية التكاليف من تأهيل للعمال، الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة والاستغلال الأمثل للوقت وبين استعمال الأدوات التحليلية والإدارية لتدنية التكاليف المستخدمة في محاسبة التكاليف، هذا لأن التكاليف حاليا لم تعد مجرد وسيلة لقياس ما تم صرفه فعليا داخل المؤسسة لإنتاج المنتج (سلعة /خدمة) بل أصبحت تعد سلاحا تنافسيا بتدنيها إذ تعمل على تخفيض أسعار المنتج، خاصة وأن الكثير من الاقتصاديين يعتقدون بأن قوة المؤسسة وقدرتها التنافسية تكمن في مدى قدرتها واستطلاعها على تخفيض أسعار منتجاتها، وتقديمها في الزمان و المكان المناسبين، ونذكر على وجه الخصوص تدنية التكاليف الثابتة والخفية منها اللتان تعتبران المحور الأساسي في تدنية التكاليف الكلية للمنتج لتتمكن من إتباع سياسات تسعير منافسة وهذا للحفاظ على حصصها السوقية واكتساب حصص سوقية جديدة ، لهذا أصبحت إستراتيجية تدنية التكاليف تستخدم كإستراتيجية تنافسية تعمل من خلالها المؤسسة على تحقيق أقل تكلفة للمنتج وبجودة عالية مقارنة بمنافسيها الأمر الذي يسمح لها بالتموقع في السوق وزيادة ربحيتها ببيعها لكميات كبيرة مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها، والهدف الأساسي للمؤسسة هو تحقيق الاستمرارية والبقاء.

أولا: الإشكالية الرئيسية

ومن خلال ما سبق تتبلور معالم الإشكالية الرئيسة للدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن أن يساهم تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات

الاقتصادية؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الموالية :

—ما طبيعة العلاقة بين تدنية التكاليف وإدارة الجودة الشاملة؟

-كيف تساهم بيئة المؤسسات الاقتصادية بجميع متغيراتها في تدنية تكاليفها ودعم ميزتها التنافسية؟

-هل تتأثر الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية عند تطبيقها لأدوات تدنية التكاليف؟
 -هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

وبالاستناد إلى الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بصياغة واقتراح الفرضيات التالية:

-تدنية التكاليف تعتبر أهم مبدأ من مبادئ إدارة الجودة الشاملة التي تعد بدورها وسيلة مهمة من وسائل تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية؛

-تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية يساهم في تدنية تكاليفها لدعم ميزتها التنافسية حيث توجد مواطن كثيرة تظهر هذه المساهمة أهمها تخفيض أسعار منتجاتها؛

-تطبيق أدوات تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يوفر لها معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعززها؛

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$.

رابعا: أهمية الدراسة

يستمد موضوع البحث أهميته من الواقع التنافسي الذي تعمل ضمنه المؤسسات حاليا وضرورة إتباع المؤسسة إثر هذا الوضع لإستراتيجية تدنية التكاليف قصد التخفيض من أسعار

منتجاتها وجعلها أسعار تنافسية في الأسواق التي أصبحت تستقبل كل أنواع المنتجات الجيدة منها والرديئة والغالية والرخيصة الثمن والتي تتميز بالجودة ومن مختلف أنحاء العالم وهذا ما يجعل المؤسسة في وسط يجبرها على إتباع هذه الاستراتيجية لاكتساب ميزة تنافسية قوية ومجارات منافسيها في السوق .

خامسا: أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو إبراز أهمية تطبيق المؤسسة لاستراتيجية تدنية التكاليف بهدف دعم الميزة تنافسية ويتفرع هذا الهدف إلى الأهداف الجزئية التالية :

- إبراز أهمية اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية في محيط شديد المنافسة؛
- إزالة فكرة كون أن محاسبة التكاليف يعتمد عليها فقط في تحديد تكلفة المنتج وسعره؛
- التعرف على معظم الأدوات الحديثة المستعملة حاليا في محاسبة التكاليف لتدنية تكاليف المؤسسة؛

- إثبات أن التكاليف يمكن اعتمادها كسلاح استراتيجي تنافسي فعال؛
- إبراز أهمية تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف في مؤسسة اقتصادية تعيش وسط محيط شديد المنافسة ويحتوي على منتجات أجنبية ذات جودة عالية وتباع بأسعار أقل من المنتجات المحلية .

سادسا: دوافع اختيار الموضوع

من أهم أسباب اختيارنا لهذا الموضوع ما يلي:

- أصبحت السوق الجزائرية تستقبل كل منتجات المؤسسات الأجنبية وهذا يشكل خطرا تنافسيا على منتجات المؤسسات الجزائرية؛
- اكتساح المنتجات الصينية للسوق الجزائرية وبأسعار تنافسية مغرية وقدرتها على تلبية حاجات ورغبات الزبائن؛

-انخفاض القدرة الشرائية للزبون الجزائري الأمر الذي يؤدي به إلى اقتناء المنتجات الصينية كونها تتوافق معها؛

-أهمية تطبيق المؤسسات الجزائرية لاستراتيجية تدنية التكاليف لكسب ميزة التكلفة الأقل بهدف الصمود في سوق يتميز بشدة المنافسة .

سابعا: المنهج المستخدم

قصد الاجابة عن الاشكالية المطروحة واثبات مدى صحة الفرضيات سنقوم بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف ظاهرة تدنية تكاليف المؤسسة الاقتصادية لدعم الميزة التنافسية وذلك بالاعتماد على الدراسات المتخصصة ، والمراجع العلمية باللغة العربية والاجنبية، كما سيتم إستعمال الاستبانة التي توزع على المدراء ومحاسبي المؤسسات، كل هذا لمحاولة التمكن من تحديد كافة الجوانب المتعلقة بتدنية تكاليف المؤسسة لدعم الميزة التنافسية عن طريق توجيه بعض الأسئلة قصد معرفة آراء العينة حول أهم المتغيرات الاقتصادية الجزئية الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية التي تساهم في تدنية تكاليفها لدعم ميزتها التنافسية وذلك بتطبيق برنامج SPSS.

-أما الأدوات المستعان بها في هذا البحث فتتمثل في:

-المسح المكتبي بالاطلاع على مختلف المراجع المتاحة ذات الصلة بالموضوع في مكتبات مختلفة؛

-الإطلاع على مختلف الأطروحات من خلال الشبكة العنكبوتية وكذا المكتبات المختلفة؛

-الإطلاع على عدد معتبر من المقالات والمداخلات عن طريق تصفح مواقع الانترنت الخاصة بالمجلات والجامعات؛

-استخدام برنامجSPSSللتحليل الإحصائي للمعطيات؛

-المقابلة الشخصية : حيث تم من خلالها توجيه عدة أسئلة تخدم الموضوع ، وذلك عن طريق

التحاور مع مدراء ومحاسبين ومراقبي تسيير في المؤسسات؛

-استمارات الاستجواب : تم إعدادها بلغتين (العربية والفرنسية) تضمنت أسئلة دقيقة وكافية تمس

مختلف جوانب الموضوع ولا تخرج عن الفرضيات المقدمة .

ثامنا: الحدود المكانية والزمانية

و تتمثل حدود البحث في جانبيه النظري والتطبيقي فيما يلي :

أ-الحدود المكانية :

فيما يخص الدراسة التطبيقية فقد اقتصرنا على تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف

لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، بإسقاطنا للدراسة النظرية على عينة من

المؤسسات الجزائرية سواء كانت خدمية ، تجارية أو صناعية .

ب-الحدود الزمنية :

تم الاعتماد في هذا البحث على استغلال المعلومات المتعلقة بالدراسة التطبيقية التي

تضمنت دراسة واقع تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية من بداية 13 جانفي

2017 إلى غاية 29 نوفمبر 2017.

تاسعا: صعوبات الدراسة

لا يخلو أي بحث علمي من الصعوبات إذ واجهتنا خلال دراستنا البعض منها وهي:

- قلة البحوث التي تدرس كيفية دعم إستراتيجية تدنية التكاليف للميزة التنافسية؛
- عدم قبول اي مؤسسة جزائرية لإسقاط بحثنا النظري على شكل دراسة حالة فيما يخص الجانب التطبيقي بسبب تمسكهم بالسرية التامة فيما يخص المبالغ المصروفة على

تصنيع منتجاتهم؛

- عدم حصولنا على إجابات عديدة من طرف مؤسسات مختلفة فيما يخص الاستبانة الموزعة؛

- كان لزاما علينا شرح كل فقرات الاستبانة فقرة بفقرة لمعظم عينة الدراسة شرحا مفصلا لكي يستطيعوا استيعاب الفكرة المراد الوصول اليها.

عاشرا: الدراسات السابقة

لقد سمحت عملية المسح المكتبي بالحصول على بعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث، والتي نوجزها كما يلي:

-إسماعيل العشناني، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات النظرية الاقتصادية والمحاسبية دراسة قياسية ، دكتوراه دولة ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2003 ، تعرضت الدراسة إلى أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة وفق ما تفرضه النظرية الاقتصادية والمحاسبية ، مع التطرق إلى دراسة علاقة التكلفة بحجم الإنتاج وفق وجهة نظر كل نظرية ، وتكمن أهمية الدراسة خاصة في التأثير الكبير للتكاليف على إيرادات المؤسسة وربحياتها.

-شتاتة عائشة، أهمية تدريب الموارد البشرية و دوره في تحقيق الميزة التنافسية مع دراسة حالة مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط ، دكتوراه في إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2011 ، تعرضت هذه الدراسة إلى تأكيد أهمية ودور الموارد الداخلية للمؤسسة في عملية إنشاء وامتلاك الميزة التنافسية المستدامة من خلال المقاربة المبنية على الموارد والكفاءات البشرية باعتبارها المحدد الأساسي لها ، ولا يكون ذلك من فراغ وإنما بالاستثمار في رأس المال البشري عن طريق التدريب ، حيث يمكن القول أن التدريب المستمر

للموارد البشرية بمختلف فئاتها يعتبر من أهم مقومات ومستلزمات التطوير وإيجاد جيل من الكوادر والكفاءات القادرة على مواكبة المتغيرات والتعامل مع ظروف المنافسة في بيئة عملها .

-محمد حباينة، دور رأس المال الهيكلي في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية ، دكتوراه في إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر -3- ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2012، اهتمت هذه الدراسة بالاستثمار في رأس مال المؤسسة الفكري ، فهو الذي يصنع القيمة السوقية في السوق وهو الأكثر تأثيرا في صنع مكانة وسمعة المؤسسة ، بحيث تؤكد الكثير من الدراسات على دور المعرفة واعتبارها رأسمالا فكريا ، ودورها في إنشاء القيمة وتحقيق الميزة التنافسية ، وذلك عند اكتشافها واستثمارها من قبل المؤسسة وتحويلها إلى قيمة لتكوين الثروة من خلال التطبيق .

وقد قسمت هذه الدراسة رأس المال الفكري إلى ثلاثة أقسام وهي (الرأس المال البشري ، الرأس المال الزبوني والرأس المال الهيكلي)، حيث كان رأس المال الهيكلي هو جوهر الدراسة وعرف بأنه المعرفة الصريحة (المرمزة)، التي يتم الاحتفاظ بها في هياكل وأنظمة وإجراءات المؤسسة وفي أصولها المادية الملموسة، ويعتبر أيضا مؤشرا رئيسيا في استخدام الرأسمال البشري وتطويره واستغلاله استغلالا أمثلا، لأنه يعبر عن نظام و هيكل المؤسسة ، كما أنه المدعم المباشر له، وقد قسمت بدورها هذه الدراسة الرأس المال الهيكلي إلى قسمين:رأس المال الابتكاري ورأس المال العملياتي .

-محمود عبد الله جمعة أبو عجنة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تدنية التكاليف في الشركات الصناعية " دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية -ولاية الخرطوم-دكتوراه في التكاليف و المحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2015، تمثلت أهمية هذه الدراسة في تناولها لإحدى المشاكل المهمة التي تواجه المؤسسات

الاقتصادية في وقتنا الحالي، وهي كيفية تدنية التكاليف وذلك لدعم الميزة التنافسية بصورة تساهم في الاستمرارية وتدعيم و تقوية المركز التنافسي للصناعة بالسودان، وتوصلت إلى أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يعمل على تدنية التكاليف من خلال معالجة عيوب الطرق التقليدية لتدنية التكاليف الصناعية في المؤسسات الصناعية بالسودان، وأن أسلوب التحسين المستمر يعمل على تدنية التكاليف للمؤسسات الصناعية بالسودان وذلك من خلال تدنية تكاليف دورة حياة المنتجات، كما يعمل أسلوب تحليل مسببات التكلفة (محركات التكلفة) على تدنية التكاليف للمؤسسات الصناعية السودانية وذلك من خلال تحديد العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لمورده بغرض تدنية تكاليف المنتج، وتوصلت أيضا إلى أنه يتكامل أسلوب مسببات التكلفة مع أسلوب تحليل سلسلة القيمة لتدنية تكلفة المنتجات في مرحلة التصميم.

-زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمة العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر، وكالة بسكرة، دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، جاءت هذه الدراسة للبحث عن الأساليب المثلى لترشيد تكاليف الخدمة العامة، والهدف الأساسي من هذه الدراسة يتمثل في تحديد أهم الأساليب التي تساعد في حساب وترشيد التكاليف وأثرها على تخصيص التكلفة وكذا الوصول إلى التعرف على الأساليب الكمية والغير الكمية من خلال المفهوم، الخصائص، المزايا والعيوب، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة و أسلوب سلسلة القيمة الخ لمحاسبة التكاليف عرفت انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما توفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية، وهذا من أجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيده، ويطلق عليها البعض بالأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، كما استنتجت أنه يمكن للمؤسسات الاعتماد على أسلوب من أساليب ترشيد التكاليف و التكامل بينهم بحث وجدت بأن أسلوب التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC) يسمح بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة، وهو كذلك يساعد على بناء نظم للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهما يرتبط بآخر ارتباطاً وثيقاً، أما أسلوب التكلفة المستهدفة فهو يساعد على تدنية التكلفة من خلال تحديد أولاً السعر المستهدف ثم تحديد التكلفة المستهدفة، أما أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تدنية تكاليف المخزونات وهذا يؤدي إلى زيادة أرباح المؤسسة وهو يعمل على توطيد العلاقة بين الموردين والمؤسسة وعلى تحسين الجودة و في الوقت المناسب وحسب الاحتياجات، وأما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيعمل على تحسين جودة الخدمات من أجل الحصول على ولاء العملاء، وتدنية التكلفة والمنافسة بتحسين الجودة وبأقل سعر ممكن من أجل الاستيلاء على السوق والمحافظة على الاستمرارية والبقاء، وأوضحت الدراسة على أن الفرق الذي نجده بين الأساليب التقليدية والحديثة لحساب التكلفة يكمن في طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة والتعامل معها.

-أبو عبيد سر الختم عمر الشيخ، فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات شركات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم، دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا 2015، استخلصت هذه الدراسة إلى أن أنظمة إدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة غيرت من الجوانب النظرية والتطبيقية لمحاسبة التكاليف لذا تناولت مشكلة هذه الدراسة التغيرات في أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ومحاولة دراسة أساليب إدارة التكلفة المعاصرة وما يمكن أن يتناسب للتطبيق مع بيئة الصناعة في السودان.

وركزت هذه الدراسة على التعرف على أهم المستجدات في بيئة التصنيع المعاصرة وأثرها على نظام التكاليف، وتقييم مدى فاعلية نظام التكاليف في توفير معلومات ملائمة استراتيجياً واستكشاف إمكانية تطبيق أساليب إدارة التكلفة المعاصرة كأداة استراتيجية، حاولت الدراسة التحقق من عدد من

الفروض منها المؤسسات الصناعية السودانية تطبق نظام تكاليف يعتمد فقط على مفاهيم تقليدية ولا يتبنى تطبيق مفاهيم إدارة التكلفة المعاصرة، وأيضاً هناك علاقة طردية ما بين وجود نظام دقيق لحساب تكلفة الإنتاج وما بين فاعلية الإدارة في صياغة وتنفيذ الخطط المستقبلية والاستراتيجية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد قدمت الدراسة التطبيقية دراسة حالة لنظام تكاليف غير محسوب ودراسة حالة أخرى شاملة لإدارة الإنتاج والتكلفة من خلال نظام تكاليف تقليدي محسوب، لاكتشاف الفجوة ما بين ما تناولته الدراسات والبحوث عن العديد من أساليب إدارة التكلفة المعاصرة وما هو مطبق فعلياً، وتناولت كيفية الاستفادة من أساليب إدارة التكلفة المعاصرة والتعرف على تأثيرها على الجوانب المتعلقة بالاستراتيجيات الإدارية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن فاعلية نظام حساب تكلفة الإنتاج التقليدية لا يمكن الاستغناء عنها تماماً ولكن يمكن تطويرها من خلال المفاهيم والأدوات المعاصرة لإدارة التكلفة، كما أوضحت الدراسة تبني بعض المؤسسات لنظم محوسبة لحساب التكلفة بينما يعتمد البعض الآخر على نظم غير محوسبة وقد عكست أيضاً نتائج الدراسة وجود العديد من القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية والتي تؤثر على الأداء الكلي في المؤسسات السودانية لذلك أوصى الباحث بضرورة الاهتمام بتطبيق المداخل المعاصرة لمحاكاة التكاليف ومحاولة التعرف على تأثيرها ميدانياً كمدخل لتوفير معلومات تكاليفية بهدف المساهمة في الإدارة الاستراتيجية وترشيد القرارات الإدارية ولأغراض قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع المعاصرة وتزايد المنافسة العالمية.

مساهمة هذا البحث

تسعى دراستنا هذه لتناول موضوع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاستراتيجية تدنية التكاليف ودعمها للميزة التنافسية وأي الأدوات والطرق التي يجب على المؤسسات الاعتماد

عليها للحصول على أفضل نتيجة ممكنة لتدنية تكاليفها ودعم ميزتها التنافسية، إذ يجب على هذه الأخيرة أن تقوم بالاعتماد على كل الأدوات التقليدية لتدنية تكاليفها بالإضافة إلى الأدوات التحليلية والإدارية الخاصة بتدنية التكاليف، ويمكنها الجمع أيضا بين مجموعة من هذه الأدوات للوصول إلى أفضل نتيجة.

كما يجب عليها أن تحافظ دوما على جودة منتجاتها كون أن المحافظة عليها تعد عاملا أساسيا من عوامل تدنية تكاليف المنتج على عكس ما يعتقد الكثيرون، أي أن تدنية التكاليف ترافقها الجودة العالية، والمحافظة على جودة المنتج تدني من تكاليفه لا ترفع منها كما هو شائع، وهذا من خلال قيامنا بدراسة لدور استراتيجية تدنية التكاليف في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

إحدى عشر: هيكل البحث

من أجل معالجة إشكالية البحث وتحقيق الأهداف المرجوة منه واختبار صحة أو نفي الفرضيات التي تم اعتمادها، عمدنا إلى تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تتقدمهم مقدمة وتليهم خاتمة تضم نتائج البحث و ذلك على النحو التالي:

الفصل الأول : تم التطرق في الفصل الأول المعنون بـ " مفاهيم أساسية حول التكاليف وتطبيقاتها في المؤسسة " إلى دراسة تكاليف المؤسسة عن طريق التطرق إلى مفهومها بشكل عام وإلى التعريف الذي يعرفونها به الاقتصاديين والمحاسبين، والتفرقة بين مفهوم التكلفة، النفقة، المصروف، الخسارة و التحويل تطرقنا أيضا إلى التعرف على طبيعة مراكز، مضمون ومجال تحديد التكلفة، وقمنا أيضا بدراسة أهداف حساب التكاليف وسعر التكلفة، بعدها قمنا بدراسة تبويب التكاليف عن طريق تبويبها أولا حسب طبيعة عنصر التكلفة وحسب وظائفها، وبعدها حسب علاقتها بوحدة النشاط وبحجم النشاط، ومن ثم حسب علاقتها بمراكز المسؤولية وحسب علاقتها

بالقرارات المتخذة، ثم قمنا بدراسة تكاليف الجودة لأهميتها في التحكم بالتكاليف، ثم تطرقنا لدراسة محاسبة التكاليف في المؤسسة عن طريق التعريف بمفهومها، وظائفها ومجالات تطبيقها، ثم تطرقنا إلى الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من خلال استخدامها لمحاسبة التكاليف، وبعدها أظهرنا العلاقة التي تربط بين محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

الفصل الثاني : تم التطرق في الفصل الثاني المعنون بـ " المفاهيم الأساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية " أولاً إلى الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية بتعريف المنافسة والتنافسية وتحديد مستوياتها، ثم قمنا بتعريف الميزة التنافسية، بعدها درسنا أبعاد الميزة التنافسية ومراحل تطورها، ثم عرضنا خصائص وأهمية الميزة التنافسية، بعدها تطرقنا إلى التعرف على المصادر الداخلية والخارجية للميزة التنافسية، مؤشرات قياسها من ربحية، تكلفة الصنع الإنتاجية الكلية للعوامل والحصة السوقية، ومحددات الميزة التنافسية، من حجم الميزة التنافسية، نطاق التنافس، ونموذج الماسة لبورتر لمحددات الميزة التنافسية، يلي كل هذا دراستنا للاستراتيجيات التنافسية بتعريفها أولاً ثم التطرق إلى استراتيجية التمييز لبورتر، وتليها دراستنا للاستراتيجيات التركيز لبورتر.

الفصل الثالث : لقد قمنا من خلال هذا الفصل المعنون بـ " استراتيجية تدنية التكاليف وادواتها التحليلية والإدارية وأثرها على الميزة التنافسية " بالتطرق في المرحلة الأولى إلى التعريف باستراتيجية تدنية التكاليف لبورتر ME.Porter من خلال تعرفنا على مفهوم تدنية التكاليف والعوامل التي تؤدي إلى دنية التكاليف، وبعدها قمنا بتعريف استراتيجية تدنية التكاليف لبورتر، ومزايا وعيوب تطبيقها في المؤسسة، ثم قمنا بعرض معظم الأدوات التحليلية الحديثة لتدنية التكاليف من التكلفة المستهدفة Targetcost (TC)، التكاليف المبنية على أساس الأنشطة Activity (ABC) based costing، الإنتاج في الوقت المحدد Just In time (JIT) وسلسلة القيمة chaine de (CV)

valeur، بعد ذلك تطرقنا لدراسة الأدوات الإدارية الحديثة لتدنية التكاليف بدراسة إدارة الجودة الشاملة عن طريق تعريفه، التعرف على أبعاده، وتحديد مزايا ومعوقات تطبيقه في المؤسسة، وأخيرا قمنا بدراسة إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) Activity Based Mangement وبعد دراستنا لكل أداة من أدوات سالفه الذكر قمنا بتحديد كيفية تدنيها للتكاليف و تحقيقها للميزة التنافسية.

الفصل الرابع : "دراسة ميدانية لاستراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" وقد قمنا في هذا الفصل بدراسة الجانب المنهجي للدراسة، مصادر جمع المعلومات والأدوات المستعان بها في جمع هذه الأخيرة، عرفنا بميدان الدراسة وقمنا بتحليل مفصل لجميع محاور وفقرات الاستبانة، وقمنا أيضا بتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات، وعرض مقابلتين قمنا بإجرائهما مع مؤسستين اقتصاديتين جزائريتين.

الفصل الأول

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التكاليف وتطبيقاتها في المؤسسة

تمهيد:

تلعب التكاليف دوراً هاماً في المؤسسة الاقتصادية، لذا يجب على هذه الأخيرة الاهتمام بشكل كبير بقياس، تسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو بتقديم خدمة أو بقسم معين بشكل دقيق بعد تحليلها وتقسيمها إلى أنواع مختلفة حسب متطلبات المؤسسة، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. ولهذا السبب ازدادت الحاجة للبيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، والتي لم يعد هدفها الأساسي والوحيد هو احتساب تكلفة المنتج أو الخدمة فحسب بل أصبحت لها أهداف إستراتيجية تخدم المؤسسة وتساعد على الاستمرار والبقاء في السوق بالرغم من القوى المنافسة التي تواجهها.

ولمعالجة النقاط السابق ذكرها سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر الآتية:

المبحث الأول: مفهوم التكلفة.

المبحث الثاني: تبويب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: مفهوم التكلفة

قد يجد البعض صعوبة في التمييز بين مفهوم التكلفة، المصروف والخسارة، وهذا بسبب العامل المشترك بينهم، لكونهم نفقات مستنفذة مقابل تحقيق الإيراد. إلا أن المحاسبين على غير الاقتصاديين يجب عليهم التمييز بين هذه المصطلحات واستخدامها وفق المعنى المحدد لها، حيث أن لكل مصطلح معنى محدد ودقيق لذا يجب علينا التمييز بين هذه المصطلحات.

المطلب الأول: تعريف التكلفة

تعتبر التكلفة المركز الأساسي والجوهري الذي تعتمد عليه المؤسسة الاقتصادية بكل أنواعها وخاصة الصناعية منها لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وللحصول على الحصة السوقية الأوسع مهما كان عدد المنافسين وقوتهم.

في التحليل الأول مصطلح "تكلفة" المستخدم في المحاسبة الإدارية هو ما يعادل مصطلح "مصروف" "حمل" المستخدم في المحاسبة المالية مع العلم بأن تعريف التكلفة في المحاسبة المالية يختلف فهو السعر المدفوع أو الذي يجب أن يدفع للحصول على سلعة أو خدمة (مثل تكلفة شراء آلة)⁽¹⁾.

1- مفهوم التكلفة:

تعرف التكلفة عادة على أنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي (للأغراض المحاسبية المالية) لتحقيق هدف معين أو غرض معين. ونظرا لأهمية مفهوم التكلفة يجب تناول الأركان الرئيسية لمفهومها فيما يلي:

(1)DuménilMarc, **le contrôle de gestion, 200 questions sur le pilotage , la stratégie, l'analyse des coûts**, 2e édition, Gereso édition, France, 2016, p29.

التضحية: بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبء يتحمله الشخص أو المؤسسة، فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالبا ما يكون الضيق وعدم الارتياح، وبناء على ذلك اعتبرت التكلفة تضحية، كما أنه من الناحية الأخرى، فإن التكلفة وما يترتب عنها من خروج نقدي عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على كون التكلفة تضحية؛

بمبلغ نقدي: للاعتراف بالتضحية لابد أن تكون ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فإنه بالاستنتاج العكسي، فإن التعبير عن التضحية بأي شكل خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة، ويكسبها أي معنى آخر ليس له موضع فيما نحن بصدد الآن فلاشك أن التضحية هنا لا تعتبر تكلفة طالما لم يترتب عليها خروج نقدي؛

تحقيق المنفعة: تعتبر المنفعة في القلب من تحديد ماهية التكلفة، فليس من المتصور اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة. وفي ذلك تمييز للفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن تترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة. وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحميلها والتضحية بها⁽¹⁾.

وقد تترتب المنفعة في نفس اللحظة أو القدرة التي تحدث فيها النفقة، كما قد تكون تحقق المنفعة في فترة لاحقة للفترة التي تمت فيها النفقة ذاتها، ولقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم تصنيف التكلفة بحسب توقيت تحقق المنافع المترتبة عليها إلى نوعين⁽²⁾:

– **النوع الأول:** وهو التكلفة التي تترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها

التكلفة. وتحمل تلك التكلفة على الفترة المالية باعتبارها مصروف يخص الفترة. وبالتالي يتم

توجيهه محاسبيا كأحد عناصر قائمة الدخل؛

(1) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص-ص، 18-19.

(2) زينان محمد محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص32.

– **النوع الثاني:** وهو التكلفة التي تترتب عليها منفعة ولكن في فترات مستقبلية. ويتم

تصنيف هذه التكاليف باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية المؤسسة.

كما تعرف من منظور المحاسبة المالية على أنها كلمة تعبر عن مقدار التضحية التي تتكبدها في سبيل الحصول على عنصر ذو قيمة اقتصادية. وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجاز...).

ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو الاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديد مقدار الزيادة في التزامات قياس المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب⁽¹⁾.

والتكلفة هي عبارة عن تكلفة استخدام عوامل الإنتاج التي استنفدت أثناء العملية التشغيلية لنشاط معين يفرض خلق منتج سواء أكان سلعة أو خدمة خلال فترة زمنية معينة⁽²⁾.

1-1- مفهوم التكلفة عند الاقتصاديين:

هناك بعض الخلافات القائمة بين الاقتصاديين والمحاسبين في طريقة تفسير أو صياغة معلومات التكلفة، فعند الاقتصاديين يمكن التطرق إلى عدة تعاريف حول التكلفة .

– استخدام الاقتصاديين التكلفة على أنها فرصة بديلة:

يمكن التطرق إلى بعض التعاريف المرتبطة بموضوع التكلفة التي تعرض إليها بعض الاقتصاديين فيما يلي:

(1) خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، الأردن، دار وائل للنشر، 2005، ص34.

(2) مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر، المكتبة العصرية، القاهرة، 2007، ص70.

-التعريف الأول: يطلق فيشر « Fisher » على التكلفة اسم التكلفة بالفرصة والتي تتمثل في

تضحيات نتيجة عدم إتباع بديل بأكثر عائد فهي عوائد مفقودة، والفرق بين العائد المحقق فعلا وبين ما كان ممكن أن يتحقق من الفرصة البديلة الأخرى هو الذي يمثل التكلفة في هذه الحالة.

-التعريف الثاني: يتعلق مفهوم التكلفة بالتضحية ببدايل لم يتم الاستفادة منها نظرا لاستخدام

الموارد المتاحة في بديل معين بدل البدائل الأخرى، فاستخدام حجم معين من الموارد في إنتاج سلعة معينة يعني التضحية بسلع أخرى، كان يمكن أن توجه هذه الموارد لإنتاجها.

وقد نشأ مفهوم التكلفة على أنها تكلفة بفرصة بديلة على أساس أن لكل مورد منفعة خاصة به، يمكن أن يشبع بها حاجات كثيرة ومتعددة، فاختيار التضحية بمورد معين يجعل القائم بذلك يحصل على منفعة هذا المورد وفي المقابل يتخلى عن منافع البدائل الأخرى.

-التعريف الثالث: من الناحية الاقتصادية فإن تكلفة الفرصة البديلة تعني الإيرادات أو الأموال

المفقودة على أحسن البدائل المعروضة، نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية . رغم أن هناك صعوبة لتحديد افصل الاستخدامات لرأس المال مثلا بالدقة الكاملة واللازمة.

ومنه يعتبر الاقتصاديون بان التكلفة هي تضحية بالفرصة البديلة للحصول على أحسن البدائل المعروضة في السوق، بالرغم من أن تحديد أفضل بديل في السوق هو أمر صعب نظرا لتنوع البدائل المعروضة في هذا الأخير.

1-1-1-استخدام الاقتصاديين التكلفة على أنها تضحية نقدية:

إلى جانب مفهوم التكلفة عند الاقتصاديين المتعلق بتكلفة الفرصة البديلة، هناك مفهوم آخر يعبر عنه التضحية النقدية والتي تعني:

1-1-1-1-1-التعريف الأول: التكلفة تمثل تضحية نقدية أي أنها تعني أن المنتج عندما

يحصل على عوامل الإنتاج يقوم بتعويض أصحابها بمبالغ نقدية تعادل في قيمتها التضحية التي تحصل عليها من طرف أصحاب عوامل الإنتاج، فنفقات الإنتاج هي كل ما يتحمله المنتج من أموال في سبيل إنتاج السلعة ويتم التعبير عن النفقة في صورة نقدية .

1-1-1-2-التعريف الثاني: في إطار الإشارة إلى أن التكلفة تمثل تضحية نقدية فقد أظهر

الاقتصادي لافتويش « Leftwich » أن تكلفة الإنتاج تعتمد على:

-مقدار ما يجب على المؤسسة دفعه في سبيل مصادر الإنتاج أي أسعار هذه المصادر.

-مستوى كفاءة استخدام المؤسسة لهذه المصادر، أي الكميات اللازمة لإنتاج المنتج .

فمن خلال التعريف تتم مقابلة النقود مع عوامل الإنتاج، وقيمة التضحية معبر عنها

بالنقود، بحيث يتم دفع قيمة ما يحصل عليه طالب عوامل الإنتاج عن طريق النقود، وهذه التضحية النقدية هي الحصول على منافع تتمثل في خدمات عوامل الإنتاج.

1-1-2-استخدام الاقتصاديين مصطلح التكلفة كتكلفة غير نقدية:

يرتبط هذا المفهوم بالتضحيات الطبيعية المقدمة والتي تساهم في تحقيق النشاط الاقتصادي

كالجهود المبذولة من كل أنواع العمل التي تدخل في إنتاج السلعة، بحيث أن هذا العمل يتضمن الجهود البدنية والذهنية التي يبذلها الإنسان في سبيل خلق أو زيادة المنافع⁽¹⁾.

أما فيما يخص عنصر رأس المال، والذي يحدده الاقتصاديون بكل الموارد غير البشرية

المشتركة في توصيل السلع إلى المستهلك الأخير، والتي تستخدم في إتمام العملية الإنتاجية،

(1) إبراهيم براهيمية ، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015، ص-ص، 43-45.

وبدوره فإنه يساهم في العملية الإنتاجية بتقديمه تضحية متمثلة في الانتظار. كما أن عنصر الأرض بدوره يقدم تضحية الانتظار إلى جانب تحمل المخاطر، وعنصر التنظيم باعتبار دور المنظم يكمن في دراسة السوق وتحديد الطريقة المثلى للنشاط الإنتاجي، مزج مختلف عناصر الإنتاج بنسب معينة، تحمل نتائج العمل سواء كانت ربحاً أو خسارة وتحمل مختلف أنواع القلق نتيجة المخاطر التي يقوم بها. وبالتالي فإن التكلفة عند الاقتصاديين هي كل النفقات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تبذل أو تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضراً أو مستقبلي، عادة ما ترتبط بالإنتاج المحقق أو الخدمة المؤداة كمقابل لتلك النفقات أو تعويضاً عنها⁽¹⁾.

1-2- مفهوم التكلفة عند المحاسبين:

عند المحاسبين، التكلفة تتعلق بكل ما تضحي به المؤسسة قصد بلوغ الأهداف المسطرة فهي مقدار التضحية بالموارد لتحقيق هدف معين⁽²⁾.

إن تأثير التطور الذي حدث للمحاسبة ومن ثم للفكر المحاسبي أدى إلى تزايد الاهتمام بمفهوم التكلفة والبحث فيه حيث تمت معالجة التكلفة تبعاً للفترة الزمنية التي حدثت فيها التكلفة وترتب عن هذا تقسيمها على الفترات المحاسبية، ومن ثم الاهتمام بقوائم الدخل (الربح) بدلاً من بقاء الاهتمام بالمركز المالي (ويرجع هذا التحول إلى اقتناعهم بأهمية دراسة العوامل المؤثرة في تحقيق المشروع لأرباحه أو في تحمله للخسائر)، أي تحديد ودراسة كل العوامل التي تؤثر في المقدرة الكسبية للربح بالمؤسسة، وذلك بإجراء المقابلة الدورية بين التكاليف (التضحيات) وبين

(1) إبراهيم براهيمية ، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة لاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف - ECDE، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، مجلة دورية دولية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية والقانونية، تصدرها جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، العدد الخامس، 2011، ص 103

(2) أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص 39.

الإيرادات، وهذا هو المحور الذي تدور حوله المناقشات المحاسبية، وبعبارة أخرى هو محور نظرية المحاسبة (إن فكرة تحديد الدخل وإجراء المقابلة الدورية بين التكاليف والإيرادات من أهم مظاهر العمل المحاسبي وأهدافه، غير أنها في نفس الوقت لا تعتبر المظهر الوحيد له، حيث أن اهتمام المحاسبين. بمفهوم التكلفة أصبح يمتد إلى مجالات ليست بأقل أهمية، ولم يعد يقتصر على مجرد الربح وذلك ما يبرزه تاريخ التطور الطويل للمحاسبة) وهكذا فإن مفهوم التكلفة لدى المحاسبين لم تعد أهميته تكمن في تحديد الربح (الدخل)، بل امتد ليشمل تحقيق أهداف حساب التكاليف والرقابة عليها وتقديم البيانات التي تساعد في التخطيط وفي رسم السياسات واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق الرشادة والكفاية الاقتصادية للمشاريع الاقتصادية⁽¹⁾.

2- مفهوم النفقة، المصروفات والخسائر:

يجب التعرف على مفهوم النفقة، المصروفات والخسائر للتمييز بينهم وبين التكلفة واستخدامهم في مواضعهم الصحيحة.

2-1- مفهوم النفقة: تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي

والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المؤسسة، لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد والدفعات المقدمة لشراء مباني وإنشاءات لم تستلم بعد⁽²⁾.

(1) إسماعيل العشناني، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات النظرية الاقتصادية والمحاسبية -دراسة قياسية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، الجزائر، ص، 40.

(2) عصابة عبد الحي مرعي، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006 ص7.

2-2- مفهوم المصروفات: هي نفقات نقدية ولكنها لا ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات المحققة، أو بالمنتج سواء كان سلعة منتجة أو خدمة مؤداة. وتعتبر المصروفات ضمن التكاليف الواجب خصمها من الإيرادات للوصول إلى صافي الربح، وهي تختلف عن التكاليف والنفقات في أنها لا ترتبط بشكل مباشر ولم تتسبب في تحقيق الإيراد وإن كانت قد ساهمت بشكل غير مباشر في تحقيقه⁽¹⁾.

2-3- مفهوم الخسارة: تعرف الخسارة بأنها تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. ومن أمثلة التضحية الاختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين والوقت الضائع غير الطبيعي. كذلك فإن كل ما يترتب على السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية، وسواء كانت هذه التضحية اختيارية أو إجبارية فإن الخسائر الناتجة يجب أن تحمل لحساب الأرباح والخسائر ولا تحمل لتكلفة الأصل⁽²⁾.

2-4- مفهوم التحويل: يعرف التحويل بأنه تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية. فالتبرعات بكافة أنواعها مثلاً هي تضحية اختيارية والضرائب والرسوم ورسوم الإنتاج وضريبة المبيعات هي أمثلة عن التضحيات الإجبار.

ومما سبق نرى بان النفقة، التكلفة، المصروف، الخسارة والتحويل جميعاً عبارة عن تضحية بموارد اقتصادية وإن الفرق هو أن النفقة ترتبط بالحصول على أصول لم تصل بعد، أما التكلفة

(1) مكرم عبد المسيح، إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر، المصدر المذكور سابقاً، ص72.

(2) عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص9.

فترتبط بالحصول على أصول وصلت بالفعل، أما المصروف هو الحصول على منافع في الحاضر فقط والخسارة لم يتم الحصول عندها على منفعة، أما التحويل فهو تضحية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي⁽¹⁾.

المطلب الثاني: طبيعة ومجال تحديد التكلفة.

من خلال هذا المطلب سوف نحاول تحليل التكلفة بشكل مفصل وهذا لتسهيل معرفة التكاليف التي يجب على المؤسسة تكبدها من التي يمكنها الاستغناء عنها.

1- طبيعة التكاليف:

يعتمد مفهوم مصطلح التكاليف على الهدف الذي تستخدم من أجله البيانات المحاسبية. فكلمة التكلفة هي كلمة عامة، وحتى تكتسب معناها المحدد لابد من وصفها بصفة معينة. ففي المحاسبة مثلا نستخدم كلمة تكلفة الأصول الثابتة، لتبين ما تحمله المؤسسة في سبيل امتلاك الأصول الثابتة كلمة تكلفة، المشتريات لتشير إلى المبالغ التي تحملتها المؤسسة حتى تصل البضائع المشتراة إلى الأماكن التي تكون فيها قابلة للبيع. وفي الحياة اليومية للشخص قد يتكلم عن تكلفة بند معين مثل تكلفة القميص الذي يلبسه، أو تكلفة الكتاب الذي يحمله، وهكذا، وفي جميع الأحوال السابقة تشير كلمة التكلفة إلى قيمة التضحيات التي يتحملها الشخص أو المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة. وتقاس هذه التضحية بالبالغ التي يتم دفعها عند المبادلة أو

(1) محمود عبد الله جمعة أبوعنجة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية "دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية-ولاية الخرطوم"، أطروحة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص121

التي يتم التعهد بدفعها مستقبلاً. ومن ثم فإن قيمة التضحيات ستتمثل في المبالغ التي ستدفعها المؤسسة إما آجلاً أم عاجلاً، وبمعنى آخر فإن التكاليف بهذا المفهوم سترتب عليها دفع نقدي. أما التضحيات الأخرى التي يصعب قياسها نقداً فلا تعتبر ضمن التكاليف التي تسجل في الدفاتر المحاسبية. فمثلاً عند قيام المؤسسة بشراء آلة فإنها قد تضحي بفرصة شراء عقار مثلاً. ويترتب على هذه التضحية خسارة مقدارها قيمة الأرباح التي يتوقع أن تحققها عملية شراء العقار، وهذه التضحية تسمى تكلفة الفرصة البضاعة.

ونظراً لعدم القدرة على تحديدها بصورة موضوعية فإنها لا تسجل في الدفاتر المحاسبية ولذلك فإن التسجيل في السجلات المحاسبية يقتصر على التضحيات التي يمكن قياسها نقداً وتكون قد حدثت فعلاً⁽¹⁾.

2- مراكز التكلفة:

عملية تحديد مراكز التكاليف هي تطبيق للتقسيم الإداري الذي يتحكم في إجراءات محاسبة التكاليف حيث تكون مراكز التكاليف جزءاً من مجموع مراكز المسؤولية المختلفة التي تزاوّل فيها المهام الإنتاجية والبيعية والإدارية. لذلك يعرف مركز التكلفة بأنه "دائرة لأداء نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع متجانس. ويحتوي المركز على مجموعة من عوامل الإنتاج المتماثلة وينتج عن المركز سلعة أو خدمة متميزة قابلة للقياس"⁽²⁾.

(1) محمد تسير الرجبى، محاسبة التكاليف، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013، ص33.

(2) المصدر نفسه، ص33.

ويتوقف عدد مراكز التكلفة في المشروع على التقسيم الوظيفي للمشروع فنقسم مراكز التكلفة إلى⁽¹⁾:

2-1- مراكز إنتاجية: وهي التي يتم فيها تصنيع المنتجات المختلفة أي تحويل المواد الخام التي يتكون منها المنتج النهائي إلى سلعة قابلة للبيع ويتوقف عددها على حجم المشروع؛

2-2- مراكز خدمات صناعية: وهي التي تزود الأقسام الإنتاجية بالخدمات الصناعية اللازمة ومن أمثلتها مخازن المواد وورش الصيانة وهذه المراكز تعتبر من أهم الأقسام في المشروعات الصناعية؛

2-3- مراكز الخدمات الفنية والإدارية: وهي المراكز التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم.

3- مجال تحديد التكلفة ومضمونها:

يكن مجال تحديد التكلفة باعتبارها تجميع للأعباء يمكن تحديد التكاليف على عدة وحدات أو أجزاء من المؤسسة فنجد مثلاً تكلفة حسب كل وظيفة أو كل مركز مسؤولية، تكلفة حسب وسائل الاستغلال، تكلفة حسب نشاط الاستغلال، تكلفة حسب كل منتج، وتكلفة حسب كل طلبية.

أما مضمون التكاليف فيمكن حساب التكاليف لمرحلة معينة، إما بإدماج كل أعباء المحاسبة العامة، سواء بإجراء أو عدم إجراء تعديلات عليها أو بإضافة أعباء أخرى، سواء بإدماج جزء فقط

(1) عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، عمان، دار البداية، 2012، ص-ص، 55-56.

من هذه الأعباء. في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية، أما في الحالة الثانية فنتكلم عن التكاليف الجزئية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: أهداف حساب التكاليف وسعر التكلفة:

تتعدد الأهداف التي تستدعي وتستوجب على جميع المؤسسات حساب التكلفة هذا كونها تسعى لتحقيق أكبر وأعلى نسبة من الربح وكذا الحصول على حصة سوقية أوسع والمحافظة عليها بالرغم من كل المحددات والعوائق التي تواجهها وتلقاها في الوسط الخارجي لها.

1-أهداف حساب التكاليف:

يتم تجميع (تبويب) التكاليف بأشكال أخرى لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات مثل تقييم أجزاء الوحدات بالمشروع والتوسع أو استبعاد منتجات أو مناطق جغرافية أو استبدال معدات. ويحتاج المدير إلى معرفة تكلفة الشيء. وهو منتج وهو أي شيء يحتاج متخذ القرار أن يحسب له تكاليفه ومن الأمثلة على ذلك الأقسام والمنتجات والمناطق الجغرافية والمسافة التي قطعها الشاحنة وعدد المرضى الذين تم الكشف عليهم⁽²⁾.

1-1- الرقابة على التكاليف:

يتوافر للمديرين في محاولتهم للرقابة على التكاليف نوعين من القرارات يتحتم عليهم القيام بها. فهناك قرارات ترتبط بالأسعار التي تسدد في مقابل الحصول على مستلزمات الإنتاج وقرارات

(1) هلا لدرحمون ، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص41.

(2) ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص13.

أخرى تتعلق بالكميات التي تستخدم من تلك العناصر .ويتوقع المديرون أن يدفعوا أقل الأسعار الممكنة مع ثبات جودة المخرجات المطلوبة، وذلك لتحقيق أهداف مؤسساتهم. ولتحقيق هذه أهداف فإن المديرين يتوقعوا أن تستخدم أقل الكميات من الموارد المتاحة لديهم، وذلك مرة أخرى مع المحافظة على الجودة المرغوبة في المنتجات. إن الفشل في رقابة الأسعار والكميات يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وانخفاض هامش الربح⁽¹⁾.

1-2- تقدير التكاليف:

يساعد تقدير التكاليف على تحقيق⁽²⁾:

1-2-1- التنبؤ بالتكاليف المستقبلية: تقوم المؤسسة بتقدير التكاليف بدقة لعدة أسباب

أهمها تسهيل التحليل فتقدير التكاليف يعتبر أمر هام جدا للمؤسسات التي تتنافس على أساس التكاليف، فبالتالي يرشد تقدير تكاليف المؤسسة في تحديد الأساليب الإدارية المعاصرة التي تستخدمها، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بالتوظيف الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق النجاح وتحقيق الأهداف المسطرة، التقدير يسهل على مؤسسة تحديد الفرص الممكنة لتقليل التكاليف، ويسهل تحديد التكلفة المستهدفة والتكاليف على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمة بتحديد الحد الأدنى المتوقع لتكليفه خلال دورة الحياة.

(1)صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2013، ص15.

(2)نعيمة زعرور ، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر وكالة بيسكرة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بيسكرة، الجزائر، 2015، ص-ص، 39-40.

1-2-2- تحديد المسببات الرئيسية للتكاليف: وتتمثل مسببات التكاليف في مسببات

التكلفة التي تعتمد على الأنشطة، مسببات التكلفة التي تعتمد على الحجم، مسببات التكلفة الهيكلية ومسببات التكلفة التنفيذية.

1-2-3- استخدام التقدير لتحديد أو تعريف مسببات التكلفة: إن الطريقة العملية

لتحديد مسببات التكاليف هي أن تعتمد على حكم مصممي المنتج والمهندسين وموظفي التصنيع أو مقدم الخدمة لأنهم يدركون طبيعة المنتج أو الخدمة والعمليات التي يمر بها وهم أفضل من لديهم معلومات تخص مسببات التكلفة، ويلعب تقدير التكاليف في بعض الأحيان دورا استكشافيا وفي بعض الأحيان أخرى دورا متضامنا أو متعاوننا لتثبيت القرارات.

يتجلى مما سبق أن مفهوم تقدير التكاليف يتمثل في تحديد العلاقة بين أنشطة المؤسسة والتكاليف بما يعرف بمسببات التكاليف، من خلال قيام المؤسسة بجميع أنشطتها من (تخطيط، تنظيم، رقابة...)، وكننتيجة لما سبق يتم التوصل إلى تخفيض في التكاليف من أجل اتخاذ القرارات ووضع المعايير المناسبة لمقارنتها بالأداء الفعلي واكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2- سعر التكلفة:

سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به⁽¹⁾. ويتمثل سعر التكلفة في السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تباع به المنتج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة⁽²⁾.

(1) ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دروس وتمرين، الجز الأول، الجزائر، دار المحمية العامة، 1999، ص-ص، 14-15.

(2) فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمرين، الجزائر، دار الهدى، 2012، ص-ص، 12-15.

المبحث الثاني: تبويب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

سوف نعمل على تقسيم التكاليف إلى مجموعات مختلفة أين يكون لكل مجموعة صفات مشتركة ومختلفة عن المجموعات الأخرى، وهذا لأن الإدارة تحتاج إلى التعرف على طبيعة وخصائص الأنواع المختلفة من التكاليف للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتوقع ولأهداف وغايات أخرى متعددة.

المطلب الأول: تبويب التكاليف حسب طبيعة عنصر التكلفة وحسب

وظائفها

سنحاول من خلال هذا المطلب تقسيم التكاليف حسب طبيعة عنصر التكلفة إلى مواد مباشرة، أجور مباشرة وعناصر غير مباشرة، وكذلك حسب وظائفها إلى تكاليف صناعية، تكاليف تسويقية وتكاليف إدارية.

1-تبويب التكاليف حسب طبيعة عنصر التكلفة:

يتم تبويب عناصر التكاليف في هذه الحالة إلى ثلاث مجموعات وهي:

1-1- المواد المباشرة: وتشمل المواد التي يسهل تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتجات

لأنها تعتبر من المكونات المادية للوحدات التي يتم إنتاجها والتي يمكن تتبعها من وحدات المنتجات النهائي، ويمكن تحديد الكمية التي استخدمتها كل وحدة منها، وبالتالي تخصيص تكاليفها على وحدات المنتج.

1-2- الأجر المباشرة: هي أجور العاملين الذين يعملون بصورة مباشرة على وحدات

الإنتاج⁽¹⁾ حيث يعتبر العمل الإنساني هو الأصل بتحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية قابلة للاستخدام أو البيع علاوة على خدمات تسويقية وإدارية أخرى، وتتمثل تكلفة العمل في الأجر والرواتب والمكافآت والمزايا العينية وغيرها، وتحسب هذه التكلفة على أساس الوقت، أو على أساس الإنتاج، أو على أساس الوقت والإنتاج معا⁽²⁾.

1-3- العناصر غير المباشرة: وتشمل على كل عناصر التكاليف الأخرى والتي لا تلتزم

لتشكيل المنتج مباشرة، ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل اللازمة على المواد والخدمات إلى منتج تام (أو نهائي). وهي تنطوي على عناصر من المواد غير المباشرة على المنتج ولكنها تلزم لإجراء عمليات التحويل، وكل ما يلزم لتشغيل الآلات التي تسهم في عملية التحويل ولا يدخل جزء منها في تركيب المنتج. كما ينطوي على الأجر غير المباشرة كأجر عمال الصيانة وتشغيل الآلات وأجر المشرفين على العمال، ومرتببات المسؤولين عن الأقسام والعمليات الصناعية، كما أنها تنطوي على بنوك لا يمكن تصنيفها كمادة غير مباشرة أجر غير مباشرة. كإهلاك الآلات والمعدات مثلاً، وإيجار مباني المصانع والتأمين عليها وما إلى ذلك.

وهذا ويطلق على الأجر المباشرة مضافاً إليها العناصر غير المباشرة تكلفة التحويل، أي

تحويل المادة الخام أو المواد الأولية المباشرة إلى منتج⁽³⁾.

(1) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص-ص، 36-37.

(2) عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الأردن، كنوز المعرفة، 2010، ص81.

(3) عطية عبد الحي مرعي، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص19.

2- تبويب التكاليف حسب وظائفها:

تصف عناصر تكاليف العمليات من الناحية الوظيفية إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي عناصر التكاليف الصناعية، عناصر التكاليف التسويقية وعناصر التكاليف الإدارية وهي كالآتي⁽¹⁾:

2-1: التكاليف الصناعية: وتشمل على كل التكاليف المترتبة على عملية تصنيع وحدة

المنتج بداية من كونها مادة خام مروراً بعملية التصنيع حتى تصبح تامة الصنع وجاهزة للبيع، وعادة ما يطلق عليها (تكلفة الإنتاج). وتصنف التكاليف الصناعية بدورها إلى ثلاثة عناصر رئيسية وهي المواد الخام المباشرة، الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة؛

2-2: التكاليف التسويقية: وتبدأ هذه المصاريف من حيث انتهت التكاليف الصناعية، أي

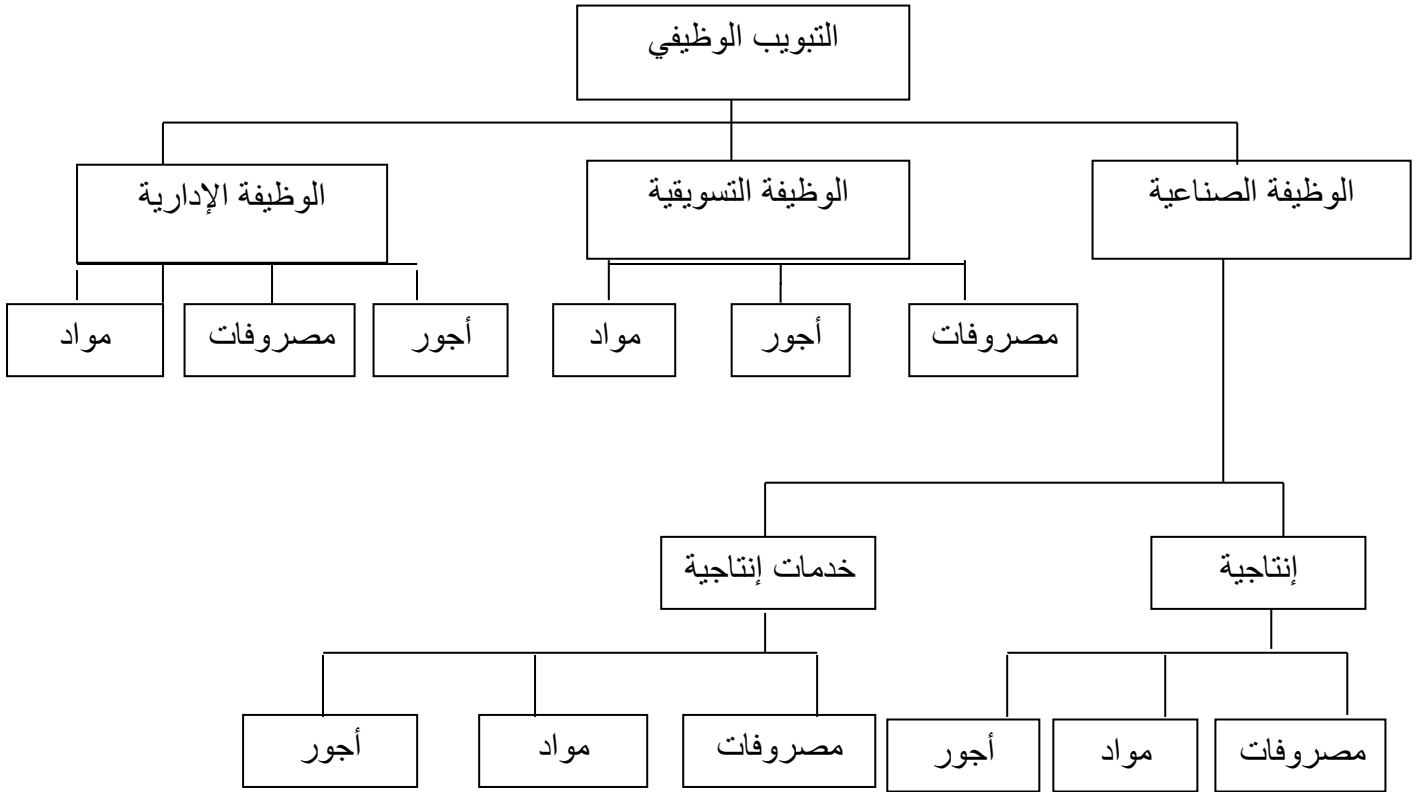
عندما يصبح الإنتاج تام وجاهز للبيع، وتشمل هذه المصاريف على كل ما تتحمله الفترة من مصاريف بيع وتسليم الإنتاج المباع؛

2-3: التكاليف الإدارية: وتشمل على كل المصاريف التي تتحملها الفترة في سبيل توجيه

ورقابة وقيادة الشركة ككل، وغالبا ما يدخل بعض من هذه المصاريف ضمن التكاليف الصناعية والتكاليف التسويقية مثل مرتبات المشرفين في المصنع ومرتب مدير المبيعات.

(1) أحمد حسين على حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص-ص، 12-13.

الشكل رقم (01): التبويب الوظيفي للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، دار حامد، 2006، ص36.

ويهدف هذا التبويب الوظيفي إلى بيان مقدار ما يخلف كل نشاط على حدة من نفقات فعلية، مما يفيد في إجراء المقارنات بين تكاليف كل نشاط على مدار عدة سنوات متعاقبة لمعرفة الاتجاه العام لتكاليف كل نشاط.

المطلب الثاني: تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط وبحجمه.

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقسيم التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى عناصر التكاليف المباشرة (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة)، و عناصر التكاليف غير المباشرة (تكلفة المواد غير المباشرة، تكلفة الأجور غير المباشرة، تكلفة أخرى غير

المباشرة) ،والى تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة والى التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة.

1-تبويب التكاليف حسب علاقتها بالوحدة النشاط(بالوحدة الإنتاجية): هذا التبويب يكون حسب علاقة عنصر التكلفة بالوحدة الإنتاجية حيث تنقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:

1-1- عناصر التكاليف المباشرة: التكاليف المباشرة هي النفقات التي يمكن تحديدها بدقة لمشروع خاص، أو التكلفة المباشرة هي النفقات التي يمكن تخصيصها مباشرة لأنشطة معينة بسهولة مع وجود درجة عالية من الدقة⁽¹⁾، وأهم هذه العناصر⁽²⁾:

1-1-1- المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل)؛

1-1-2- الأجور المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي؛

1-1-3- المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

1-2- عناصر التكاليف غير المباشرة: التكاليف غير المباشرة مختلفة (متعددة) ويجب توزيعها قبل تخصيصها لمنتج معين، على سبيل المثال استهلاكات الهاتف توزع على تكاليف

(1) <https://research.rpi.edu/sites/default/files/Directcharging.pdf>, le 26/06/2015 , à 10 :35.

(2) إسماعيل يحيى التكريتي، المصدر المذكور سابقا ، ص-ص، 36-37.

مختلف المنتجات التي قامت المؤسسة بتصنيعها⁽¹⁾. تكلفة أخرى غير المباشرة. ويمكن تقسيم التكاليف غير المباشرة على أساس وظيفة عنصر التكلفة إلى ما يلي:

1-2-1- تكاليف صناعية غير مباشرة: هي كل التكاليف الأخرى بخلاف تكلفة المواد والأجور المباشرة، التي ترتبط بعملية التصنيع ككل لا بمنتج محدد بذاته، ويطلق على مثل هذه التكاليف عدت تسميات لعل من أهمها التكاليف الإضافية للمؤسسة، أو الأعباء الإضافية للمؤسسة أو المصروفات الصناعية⁽²⁾؛

1-2-2- التكاليف التسويقية غير المباشرة: وتمثل النفقات التي تتحملها إدارة التسويق في سبيل خلق طلب على المنتجات أو بيعها مثل رواتب رجال البيع، عمولات البيع، ومصروفات نقل المبيعات، مصاريف الانتقال والسفر والهاتف الخاصة بالنشاط البيعي والتسويقي، مصاريف الدعاية والإعلان وتعتبر التكاليف التسويقية غير المباشرة تكاليف فترة تخضع من مجمل الربح للوصول إلى صافي الربح؛

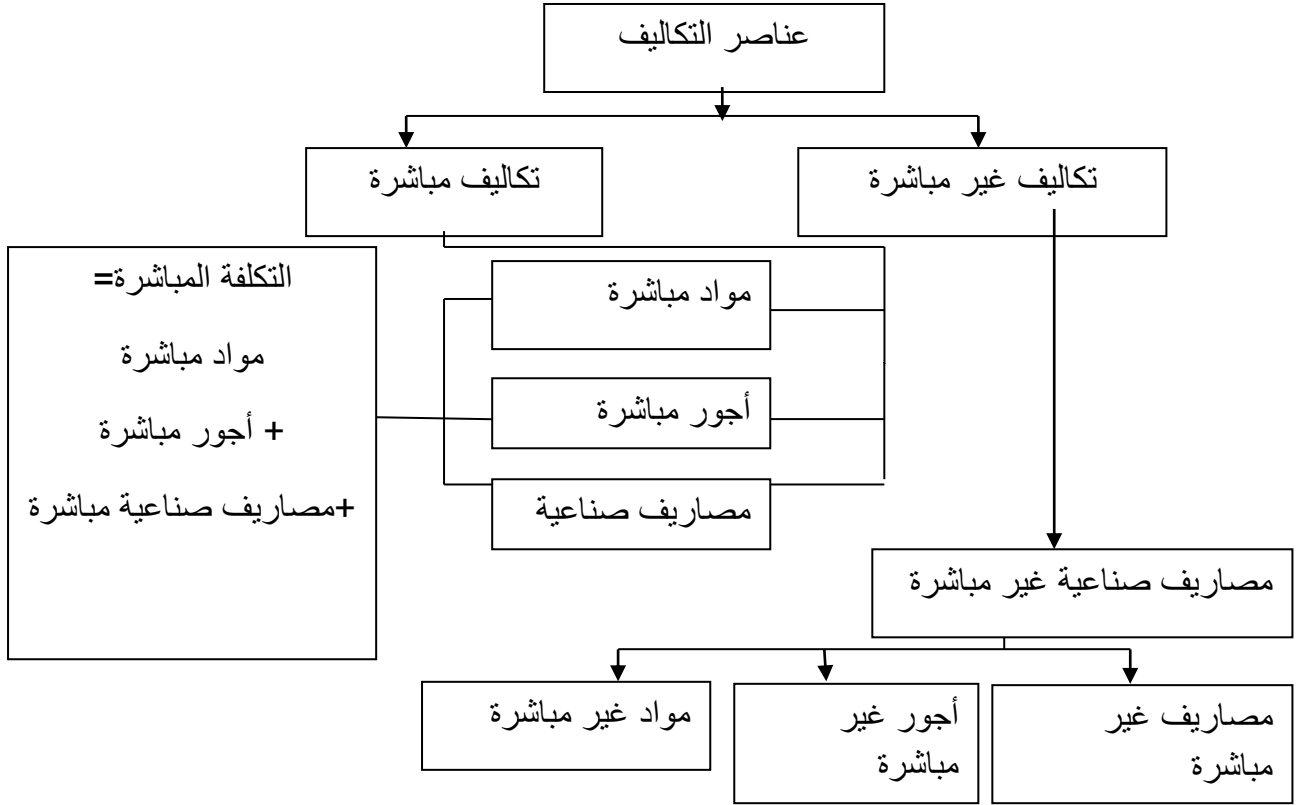
1-2-3- التكاليف الإدارية: وهي عبارة عن مجموعة النفقات التي تتحملها المؤسسة فيما عدا التكاليف الصناعية والتكاليف التسويقية وتضم نفقات الإدارة العليا ونفقات دائرة شؤون الموظفين ودائرة الحسابات ومن هذه النفقات، رواتب مدراء الدوائر الإدارية، استهلاك الموجودات الثابتة

(1) Grandguillot Francis , Grandguillot Béatrice , **L'essentiel de la comptabilité de gestion**, 7e édition, GualinoLextenso édition , Félixébone, 2016, p33.

(2) مصعب على إبراهيم محمد الفرجاني، دور الأساليب الكمية في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في القطاع الصناعي وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية-ميدانية على شركة كابلات جباد والسويدي"، أطروحة دكتوراه في التكاليف و المحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص27.

الخاصة بالإدارة، المصاريف التمويلية، مصاريف الضيافة والهاتف والمياه والكهرباء الخاصة بالإدارة العليا والدوائر التابعة لها عدا الدوائر الإنتاجية والتسويقية⁽¹⁾.

الشكل رقم (02): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط



المصدر: غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2003، ص 29.

يوضح هذا الشكل كيف تقوم المؤسسات بتقسيم تكاليفها حسب علاقتها بوحدة النشاط الى تكاليف مباشرة تتمثل في المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والمصاريف الصناعية. وتقسم أيضا تكاليفها غير المباشرة إلى مصاريف صناعية غير مباشرة، أجور غير مباشرة ومواد غير مباشرة.

2-تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام التالية:

(1)رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، الطبعة الأولى، عمان، دار صفاء، 2000، ص-ص، 63-65.

2-1- التكاليف المتغيرة: هي التكلفة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج

وتخضع بانخفاضه، وفي حالة التوقف عن الإنتاج فإنها تعادل الصفر أي هي تكلفة ثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي الإنتاج أي تتغير بتغير حجم الإنتاج⁽¹⁾، وعناصر التكاليف المتغيرة هي المواد الأولية والتي تستخدم في الإنتاج بشكل مباشر سواء كانت مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع حيث أن تكلفة المواد الأولية تتناسب طرديا مع حجم الإنتاج، تكلفة الأجور المباشرة التي تدفع للعاملين في الإنتاج سواء كانت على شكل أجور أو رواتب أو مكافآت، تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة، تكلفة الخدمات الصناعية غير المباشرة المتغيرة ومنها القوى المحركة والوقود وصيانة الآلات والزيوت والتشحيم ومناولة المواد وغيرها، تكاليف التسويق غير المباشرة المتغيرة أجور ورواتب مندوبي المبيعات والعاملين في البيع إذا كانت تدفع على أساس حجم المبيعات، وتشمل أيضا تكاليف النقل للخارج ومصاريف الدعاية والإعلان والشحن والتفريغ وغيرها ويلاحظ أن جميع المصاريف الصناعية المباشرة هي تكاليف متغيرة أما المصاريف غير المباشرة فيكون بعضها متغيرا والآخر يكون تكاليف ثابتة⁽²⁾.

2-2- التكاليف الثابتة: وهي عناصر التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج وتبقى

ثابت بشكل دائم وضمن الحدود المناسبة، ويلاحظ أن عناصر التكاليف الثابتة تبقى كذلك سواء زاد الإنتاج أو انخفض أو توقف، ومن أمثلة عناصر التكاليف الثابتة رواتب العاملين في الإيرادات المختلفة والإيجار واستهلاكات الأصول الثابتة⁽³⁾.

(1) Billy V. Lessley, Dale M. Johnson, James C. Hanson, **Cost and Revenue Considerations in Farm Management Decisionmaking Fact sheet 546**, Maryland cooperative Extension, university of Maryland college Park-Eastern Shore, 1991, P2, from: [https://www.arec.umd.edu/sites/arec.Und.Edu/files/docs/cost % 20 and % 20 Revenue %20 considerations_ 0.pdf](https://www.arec.umd.edu/sites/arec.Und.Edu/files/docs/cost%20and%20Revenue%20considerations_0.pdf), At 10: 02, 02/10/2017.

(2) عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة، 2006، ص 30.

(3) عبد الناصر ابراهيم نور، عليان الشريف، **المصدر المذكور سابقا** ، ص-ص 30-31.

2-3- التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة:

هناك بعض التكاليف التي تتميز بالمرونة حيث يكون جزء منها ثابتا والجزء الآخر يكون متغيرا حيث يتغير تبعا لحجم الإنتاج ومن أمثلة ذلك فاتورة الهاتف فإن جزءا منها هو الاستهلاك الشهري يعتبر ثابتا لأنه يرتبط بعامل الزمن أما أجور المكالمات التي تزيد عن ذلك فهي تكلفة متغيرة.

2-3-1- التكاليف شبه الثابتة: مثلا تكاليف العاملين في قسم التصنيع والمستخدمين فيه

هي تكاليف ثابتة وفي حالة زيادة الإنتاج فقد يستعين المصنع بعمال آخرين يدفع لهم أجورا فتزداد التكلفة التي هي في الأساس ثابتة فتصبح شبه ثابتة.

2-3-2- التكاليف شبه المتغيرة: هي تكاليف متغيرة في أساسها ولكن نسبة التغير تكون

أقل من نسبة التغير في حجم الإنتاج، فإن صيانة الآلات هي تكاليف متغيرة وعند زيادة حجم الإنتاج تزداد هذه التكلفة ولكن بنسبة أقل من نسبة الزيادة في حجم الإنتاج وتبقى الصيانة ضرورية في حالة توقف العمل في الإنتاج ولكن تكون قليلة⁽¹⁾.

المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية

وحسب علاقتها بالقرارات المتخذة

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تبويب التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية الى التكاليف التي يمكن التحكم فيها و إلى التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها، و تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالقرارات المتخذة إلى التكاليف الغارقة، تكاليف الفرصة البديلة وإلى التكاليف التفاضلية.

(1) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 30-31.

1-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية:

يهدف هذا التبويب إلى ربط عناصر التكاليف بمراكز مسؤولية معينة التي تعتبر هي المسؤولة عن حدوث التكاليف بها، وذلك تحقيقاً للرقابة الفعالة التي تبتغيها إدارة المؤسسة. ولأن الهدف من هذا التبويب هو تحقيق الرقابة، فمن المنطقي أن يكون هناك أفراد مسؤولين عن حدوث هذه التكلفة، ويخضعون للمساءلة والمحاسبة عن أي إسراف في الإنفاق أو أي توفير فيه، ففي كلتا الحالتين لابد من المساءلة والمحاسبة عن الإسراف أو التوفير بغرض تجنب الأولى وتنمية الثانية في المستقبل، وليس من المنطق أن تكون المحاسبة والمساءلة لمراكز مفترضة بل للمشرفين على هذا المركز.

1-1- التكاليف التي يمكن التحكم فيها:

يقصد بها عناصر التكاليف التي يكون للشخص المسؤول في مستوى إداري معين تأثير مباشر وملموس عليها، وذلك خلال فترة زمنية قصيرة، وليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مكلفة، بل يكفي أن يكون له تأثير واضح ملموس على أحد مكونات عنصر التكلفة وعلى أن يراعي أن تبويب التكاليف لأغراض الرقابة بحيث يمكن إعادة تبويبها لأغراض تحديد تكاليف النشاط.

1-2: التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها:

يقصد بها عناصر التكاليف التي لا يكون للشخص المسؤول في مستوى إداري معين تأثير واضح وكبير على عنصر التكلفة، وذلك خلال فترة زمنية قصيرة، وإذا كان يمكن التحكم فيها بمعرفة شخص مسؤول في مستوى إداري أعلى، وعلى العموم تكون جميع التكاليف في وضع يسمح بالتحكم فيها وخاضعة للرقابة في أعلى المستويات الإدارية خلال فترة زمنية معينة.

كذلك يعتبر الإهلاك أيضا من التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها في الأجل الطويل، متى اتخذت القرارات الإدارية تتعلق بإضافة أصول رأسمالية جديدة تحل محل الأصول الهالكة أو الاستغناء عن أصول قائمة فعلا⁽¹⁾.

2-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالقرارات المتخذة:

هنالك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شرائها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرار به. وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف منها⁽²⁾:

2-1- التكاليف الغارقة: وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة

الماضية ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها؛

2-2- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدانها إذا ما تم استخدام

الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل وأن البديل الأول وبعد هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية؛

2-3- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور

الأساسي في اتخاذ القرارات وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات، فهل من مصلحة المؤسسة شراء آلة حاسبة أم إيجارها، وهل من مصلحة المؤسسة بناء مقر للشركة أو استئجاره.

(1)مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، المصدر المذكور سابقا ، ص-ص، 118-122.

(2)المصدر نفسه، ص-ص، 43-44.

المطلب الرابع: تبويب التكاليف حسب علاقتها بجودة المنتج

تحظى تكاليف الجودة بأهمية كبيرة لارتباطها بكلف الإنتاج وأثرها في مستوى الربحية الكلية. وعليه فإن دراسة تكاليف الجودة وتحليلها وتقييمها يساهم في تحسين نوعية المنتجات ويدعم جدوى عمليات التخطيط والتنفيذ السليم لأنشطة برامج الجودة، ويخفض مستوى تكاليف الجودة المنفقة على تلك الأنشطة إلى المستوى الذي يمكن معه تحقيق الكفاءة في تنفيذ هذه الأنشطة⁽¹⁾.

1- مفهوم تكاليف الجودة:

عرفت تكاليف الجودة بأنها التكاليف التي يتحملها المنتج والمتحققة للمنع والوقاية من عدم مطابقته للمواصفات المحددة وتكاليف عدم المطابقة في حالة حدوثها.

وهناك من نظر إلى تكاليف الجودة من جانبين الجودة الجيدة والجودة الرديئة، حيث عرفت على أنها التكاليف المترتبة على عملية الحصول على مستوى محدد من الجودة، وهي التي يشار إليها بتكاليف الجودة الجيدة، وتتضمن تكاليف الوقاية والرقابة (التقييم). والتكاليف المترتبة على نسبة الجودة الرديئة أو الفشل التي ترافق العملية وتسمى بتكاليف الجودة الرديئة وتتضمن تكاليف كل من الفشلين الداخلي والخارجي⁽²⁾.

وعرف (Horngren: 1997) تكاليف الجودة بأنها التكاليف التي تحدث لمنع ظهور الجودة الرديئة، أو التكاليف المترتبة على الجودة الرديئة.

(1) عبد الستار مصطفى الصياح، محمد عزات الحلالمة، التوازن الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة دراسة إخبارية في قطاع الصناعات الكيماوية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلة علمية عالمية محكمة متخصصة في المحاسبة، التمويل، التسويق، إدارة الأعمال، الإدارة العامة، نظم المعلومات، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، الأردن، المجلد التاسع، العدد الثالث، 2013، ص 496.

(2) هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة، تصدرها هيئة التعليم التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2013، ص-ص، 57-58.

وهذا التعريف قد ربط كلف الجودة بمطابقة المواصفات لجودة المنتج، وعليه فإن الشركات الصناعية والخدمية لكي تنتج منتجات مطابقة للمواصفات وهذا يشير إلى العلاقة المترابطة بين كل الأنشطة ذات الصلة بالجودة وبتكاليف تلك الأنشطة التي تتمكن من تحديدها من خلال تحليل الأنشطة والتكاليف ذات العلاقة بالجودة⁽¹⁾.

2-تبويب تكاليف الجودة من حيث المطابقة وعدم المطابقة:

يمكننا تقسيم تكاليف الجودة إلى مطابقة وغير مطابقة للمواصفات المطلوبة للمنتج كما يلي:

2-1- تكاليف المطابقة: وتنقسم إلى تكاليف الوقاية (المنع)، وتكاليف التقييم (الرقابة)، وهذه التكاليف تصرف للحصول على منتج مطابق للمواصفات.

2-1-1- تكاليف الوقاية (المنع): هي التكلفة المرتبطة بتنفيذ وتشغيل نظام الجودة. وتترتب على القيام بكافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء وإنجاز الأعمال بصورة صحيحة من المرة الأولى⁽²⁾.

2-1-2- تكاليف التقييم (الرقابة): عرف Campanella تكاليف التقييم على أنها "التكاليف التي ارتبطت بالقياس والتقييم والتدقيق للمنتجات من السلع والخدمات للتأكد من توافقه ومطابقته لمواصفات الجودة ومتطلبات الأداء". كما عرفت تكاليف التقييم على أنها التكاليف التي تحدث للتأكد من أن المواد والمنتجات تقابل معايير مطابقة الجودة، وتشمل كما صنفها Crosby كلا من فحص المواد من قبل المجهز، الفحوصات النهائية والاختبارات، والحفاظ على المعدات وكلف

(1) ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة، 2009، ص-ص، 49-50.

(2) رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، عمان، دار اليازوري، 2008، ص39.

المواد المستخدمة بالاختبارات (تكاليف فحص المواد الخام والأجهزة المشتريات، فحص الإنتاج تحت التشغيل، فحص المنتجات التامة، والاختبارات المعملية والحقلية).

إن تكاليف التقييم هي التكاليف التي تحدث خلال العملية الإنتاجية للتأكد من أن العملية الإنتاجية تسير في أفضل صورة ممكنة، والتأكد من الوحدات المنتجة وتقييم درجة مطابقتها للمواصفات والمعايير الموضوعية⁽¹⁾.

2-2- تكاليف عدم المطابقة: ويقصد بها التكاليف التي تصرفها المؤسسة نتيجة عدم مطابقة

المنتج للمواصفات المطلوبة والتي بدورها تنقسم إلى قسمين وهما تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

2-2-1- تكاليف الفشل الداخلي: وهي الكلف الناجمة من الأخطاء وتتسبب بفقدان العائد

من جراء قيام المؤسسة بالتخلص من الوحدات المعيبة، كذلك كلف إعادة العمل نتيجة تكرار العمليات على تلك الوحدات وكلف المخلفات⁽²⁾.

2-2-2- تكاليف الفشل الخارجي: هذه هي التكاليف الناتجة بسبب منتج أو خدمة معيبة

أو مشكوك في كونها كذلك بعد وصولها فعلا إلى العميل، وقد تقع مسؤولية هذه التكاليف على المبيعات والتسويق أو التصميم أو العمليات⁽³⁾.

(1) رغد هاشم جاسم، علاقة تكاليف الجودة بطريقة Taguchi وأثرها في تخفيض التكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والسياحة والمالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد الثامن والستون، 2008، ص-ص، 28-29.

(2) نبيل محمد عبد الحسين الخناق، جبار جاسم الربيعي، أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة، تصدرها هيئة التعليم التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، 2005، ص7.

(3) محمد شرين الكردي، الدليل العلمي إلى: الأيزو ISO 23000.ISO14000.ISO9000، مكتبة ابن سينا، القاهرة، بدون سنة، ص-ص، 220-221.

3-تصنيف تكاليف الجودة من حيث مدى سهولة قياسها ومدى توافر بياناتها في

سجلات المؤسسة:

تنقسم هذه التكاليف إلى تكاليف ظاهرة نجدها في سجلات المؤسسة وأخرى مستترة لا تظهر في سجلات المؤسسة.

3-1- تكاليف الجودة الظاهرة: بالنسبة للعديد من المؤسسات هي تكاليف الكلية للجودة

التي تمثل عناصر مثل التلف، إعادة العمل، الفحص، المردودات بموجب الضمان، وتكاليف ضمان الجودة، وتمثل التكاليف الظاهرة نسبة 10% من جبل الجليد⁽¹⁾.

3-2- تكاليف الجودة المستترة: هناك بعض عناصر تكاليف الفشل يصعب قياسها

وتقديرها وبالتالي تعتبر تكاليف مستترة للجودة لا يتم التقرير عنها في تقارير الجودة مثل هامش المساهمة الضائع بسبب انخفاض الجودة وبيع المنتج درجة ثانية والذي يكون ذو تأثير جوهري⁽²⁾.

وعلى الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزنا كبيرا يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة⁽³⁾.

(1) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، عمان، اليازوري، 2010، ص 60.

(2) فتح الإله محمد أحمد محمد، نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مجلة أماباك، مجلة علمية فصلية محكمة متخصصة في البحوث العلمية الخاصة بالأساتذة والباحثين، تصدرها الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، تكساس، الولايات الأمريكية المتحدة، المجلد الخامس، العدد الثالث عشر، 2014، ص 81.

(3) المصدر نفسه، ص 60.

الشكل رقم (03): جبل الجليد الذي يمثل التكاليف الظاهرة والمستترة للجودة



المصدر: حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، المصدر المذكور سابقاً ، ص 60.

نلاحظ من خلال هذا الشكل بأن نسبة التكاليف الخفية والتي تمثل قدر كبير من تكاليف الجودة لها تأثير كبير وسلبي على الأرباح، ونسبتها الكبيرة تفرض على المؤسسة التحكم فيها والتقليل منها وكذا أخذها بعين الاعتبار لكونها تأخذ النسبة الأكبر من تكاليف الجودة.

4- أهمية حساب تكاليف الجودة:

تلعب تكاليف الجودة دوراً بارزاً في عمل المؤسسات وتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

(1) ماهر موسى درغام، خالد سامي محمود، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الأزهر، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية، الأدب، التربية، القانون، الاقتصاد، العلوم الإدارية، الشريعة والدراسات الإسلامية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الأزهر، المجلد 17، العدد الأول، غزة، 2015، ص-ص، 12-13.

- 1- تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح المؤسسات أو فشلها، لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للمؤسسة في السوق؛
- 2- تشمل على عنصرين (التكلفة والجودة) اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة؛
- 3- تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للمؤسسة وتحقيق معدلات ربح أكبر؛
- 4- تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال، وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل المؤسسة؛
- 5- تقلل الخسائر المالية من خلال الحيلولة دون فقدان الزبائن الناجم عن مشكلات الجودة، وتقليل الفاقد، والحد من انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

بعد زيادة حجم المشروعات وتعدد مجالات أنشطتها وبعد قيام الصناعة وازدياد حجم المنافسة بين المشروعات في الأسواق. ظهرت الحاجة لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج، وهذا لتحديد السعر الأدنى له لتجنب الخسائر، والحفاظ على الحصة السوقية وكسب حصص أخرى، وقد أطلق على هذا النوع من المحاسبة "محاسبة التكاليف" التي سنتعرف عليها وعلى الهدف منها من خلال ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة لتحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة التي تساعد على وضع السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها أي تشمل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة للإنتاج.

1- مفهوم محاسبة التكاليف:

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها: نظام محاسبي لتجميع وتبويب تكاليف المنتجات وإعداد تقارير معلومات التكاليف باستعمال بعض الإجراءات والمبادئ في تسجيل بيانات التكاليف. وتعد محاسبة التكاليف نظاماً محاسبياً يزود الأداء بالبيانات الكفوية التي تحتاجها للرقابة على العمليات التشغيلية اليومية والتخطيط للمستقبل والإدارة تستعمل هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد على أماكن العمل بصورة أكثر كفاءة وربحية⁽¹⁾.

(1) حنان صحبت، محمد تحسين علي، تصميم نظام محاسبة التكاليف الإلكتروني لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية فصلية محكمة، متخصصة في الدراسات الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والإحصائية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الحادي والتسعون، 2016، ص 442.

2- وظائف محاسبة التكاليف

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسات على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

2-1- الوظيفة التسجيلية: حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات)؛

2-2- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج؛

2-3- الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات؛

2-4- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث أنه وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات؛

2-5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط

وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. وبهذا ونتيجة ذلك ستتحتفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم⁽¹⁾؛

2-6- الوظيفة المعلوماتية: تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها

إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية⁽²⁾.

المطلب الثاني: الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة من خلال تطبيقها لمحاسبة

التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف وقد عملت منذ ظهورها على خدمة هدف أساسي واحد وهو تحديد تكلفة الإنتاج.

ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وتعدد وتنوع الاحتياجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف. جعل الأمر لزاما على محاسبة التكاليف ان تتطور وتساير بالعمل على إشباع تلك الاحتياجات والاستخدامات فأصبحت أهداف نظام محاسبة التكاليف متعددة، من استخدام الأسس الصحيحة في تحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والأنشطة المختلفة الأخرى بالمؤسسة بقصد الوصول إلي تكلفة وحدة المنتج، مساعدة الإدارة على تحقيق الرقابة من خلال تزويدها بالبيانات اللازمة عن التكاليف بصورة تحليلية تجعلها قادرة على التعرف على مراكز الإسراف

(1) إسماعيل يحيى التكريتي، المصدر المذكور سابقا ، ص-ص، 24-25.

(2) عامر عبد الله شقر، المصدر المذكور سابقا، ص18.

والكفاية في المؤسسة، وكذا مساعدة الإدارة في رسم سياسة الإنتاج والتشغيل والسياسة العامة للمؤسسة في صورة خطة عمل بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة مع التكاليف المعيارية⁽¹⁾.

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في تزويد العديد من الأطراف داخل المؤسسة بالبيانات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف على القيام بأعمالهم وتحقيق أهداف المؤسسة. وتجدر الإشارة إلى أن الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في المؤسسة يعتمد على فلسفة الإدارة العليا ومدى إدراكها للدور الذي يمكن أن تساهم به محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة في القيام بالوظائف الموكلة إليها⁽²⁾.

1- تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة المؤدات: حيث تختص بتجميع

البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل وتحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل الوحدة المنتجة في نشاط إنتاجي أو وحدة الخدمة المؤداة في نشاط خدمي.

2- مساعدة إدارة المؤسسة في تسعير المنتجات: إن تسعير المنتجات يتوقف على

مجموعة من العوامل الاقتصادية والمحاسبية والسياسية، كظروف العرض والطلب في السوق، ومدى المنافسة بين المنتجين، فضلاً عن مدى التدخل الحكومي في الأسعار، ويضاف لما سبق عامل تكاليف الإنتاج كعامل مؤثر له أكبر دور في تحديد أسعار المنتجات.

(1) عبد الشكور عبد الرحمان الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف-دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، مجلة جامعة الأزهر، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية، الأدب، التربية، القانون، الاقتصاد، العلوم الإدارية، الشريعة والدراسات الإسلامية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، سلسلة العلوم الإنسانية جامعة الأزهر، المجلد 14، العدد 2، غزة، 2012، ص257.

(2) محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، الندوة الشهرية 2، غرفة صناعة عمان، الجامعة الأردنية، الأردن، جانفي 2009، ص2.

ويتطلب الأمر بصفة مبدئية أن يغطي السعر التكلفة الإجمالية لوحدة المنتج مضافا إليها هامشا للربح، إلا أن باقي الظروف الاقتصادية والسياسية قد تتطلب عدم التسعير بهذا النمط، ولكنها في الوقت نفسه لا تستطيع أن تهمل عامل تكلفة الإنتاج. فقد يكتفي بتحديد السعر بشكل يعادل تكلفة الإنتاج فقط⁽¹⁾.

3- توفير أساس لتقويم المنتجات التامة وغير التامة المتبقية بالمخازن في نهاية

الفترة المالية: نظرا لأنه من النادر أن يبدأ التشغيل الإنتاجي على حجم معين من الوحدات المنتجة، وينتهي من إتمامه في نهاية فترة معينة ويصبح معدا للبيع. ومن هنا يثار التساؤل حول كيف يمكن معاملة الوحدة التامة وغير التامة، وكيف يمكن تقويم كل مجموعة منها على حدة. وتتضح أهمية تقويم المنتجات التامة وغير التامة المتبقية بالمخازن، نظراً لتأثيرها الملموس في تحديد نتائج الأعمال، فتقويمها بالتكلفة يتطلب تحديد مستويات إتمام هذه الوحدات غير التامة، ومقدار النصيب الذي حصلت عليه من كل عنصر من عناصر التكاليف، مع مراعاة أن بعض الإنتاجية أو خلالها أو في نهايتها. كذلك فإن طرق تحليل التكاليف التي يستعان بها في تقويم المخزون السلعي من الوحدات التامة وغير التامة تغير من تكاليف هذه الوحدات التي بدورها تؤثر على نتائج الأعمال⁽²⁾.

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 28-29.

(2) مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية مدخل معاصر، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 32-33.

4- توفير معلومات إعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية: تساعد محاسبة التكاليف

في إعداد القوائم المالية المرحلية الربح والنصف سنوية وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون السلعي في نهاية الفترة.

5- ترشيد قرارات التخطيط والرقابة: لاشك أنه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال

والأنشطة تقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال والأنشطة. حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط.

6- تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز: حيث أنه عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية

أو المحددة مقدما يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة، وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة. وما يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والإدارية

يحتاج محاسب التكاليف إلى كل المعلومات التي تمده بها المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لتحليل كل التكاليف التي تتكبدها المؤسسة بشكل صحيح وتقديمه لتقارير تعتمد على معلومات شاملة وعليه تقارير موثوق بها وذات دلالة.

(1) محمد سامي راضي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 21-22.

1-العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

تعطي المحاسبة المالية الجهات الخارجية تقارير عن حالة الأصول والالتزامات والملكية، ونتائج العمليات والتغيرات في الملكية والتدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية، ويستخدم كل من الدائنين والملاك الحاليين والمرتبين للمشروع. والموظفين والجهات العامة والتقارير المالية لإتمام اتخاذ القرارات.

ومن ناحية أخرى تستخدم بيانات التكاليف لتحقيق أغراض المحاسبة المالية للوفاء باحتياجات الجهات الخارجية والإدارة الداخلية.

ويتعلق تحديد الدخل بالمحاسبة المالية بشكل مباشر. أما بيانات التكاليف فتتعلق أساساً بتقييم المخزون.

وبذلك تختلف محاسبة التكاليف من وجهة نظر الإدارة عن عملية قيد البيانات لتوثيق البيانات المالية التاريخية للمشروع. ولا تعتبر معلومات تكاليف المخزون المعدة للتقرير الخارجي مناسبة لقرارات إدارة المشروع. وبذلك يحتاج المشروع إلى نظامين مختلفين للمحاسبة، لكل منهما درجة مختلفة من الاكتمال والتوقيت، حيث تختلف معلومات التكاليف التي تحتاجها الرقابة الإدارية عن بيانات التكاليف المطلوبة دورياً لإعداد القوائم المالية⁽¹⁾.

- أوجه التشابه والاختلاف بين الحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

تعنى المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدت جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي-قائمة الدخل- قائمة النفقات النقدية) ويتم إعداد هذه

(1)ثناء علي القباني، المصدر المذكور سابقاً، ص9.

التقارير الدولية وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها. في حين تعنى محاسبة التكاليف في المقابل بإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات الروتينية والطارئة المختلفة. ولا يتم إعداد مثل هذه التقارير وفقاً لمعايير محددة كما هو الحال في تقارير المحاسبة المالية وإنما تخضع عملية إعداد ومعالجة المعلومات في تقارير محاسبة التكاليف لحاجة إدارة المؤسسة والغرض المعد من أجله التقرير⁽¹⁾.

2- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبة الذي يعنى بتزويد المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل المختلفة والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة. وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية تخدم بشكل رئيسي الجهات الداخلية.

وتعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن استعمالها المواد المتاحة في المؤسسة بشكل كفؤ وفعال لتحقيق أهداف المؤسسة. ويجب في هذا المجال أن تتخذ الإدارة القرارات اللازمة لكيفية استعمال الموارد والتخطيط لتعيين الموظفين المناسبين للعمل بكفاءة واستخدام معلومات التكاليف وغيرها من أجل اتخاذ القرارات السليمة وتحقيق أهداف المؤسسة المنشودة. من هنا نستطيع القول بأن القاسم المشترك بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتمثل في استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لاتخاذ قراراتها المناسبة⁽²⁾.

(1) المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج: المملكة العربية السعودية، غير مؤرخ، ص3.

(2) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2002، ص14.

خلاصة الفصل الأول:

أصبحت المؤسسات الاقتصادية بجميع أنواعها تعطي للتكلفة أهمية كبيرة في تحديد أسعار المنتجات وتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق المحيطة بها، الأمر الذي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتحقيق المؤسسة لأهدافها بقدرتها على التحكم في التكاليف قصد تدنيته وجعلها أقل من الإيرادات المحققة لتعظيم أرباحها أكثر فأكثر، لهذا تقوم الإدارة في المؤسسات بالاهتمام بالتكاليف ورقابتها بمتابعة عن طريق تطبيقها لمحاسبة التكاليف، وبهذا تقوم هذه الأخيرة بتحقيق معظم أهدافها الاستراتيجية على المدى الطويل، ومع التطورات الحاصلة في مجال الأعمال والمشروعات أصبح لمفهوم التكلفة درجة عالية من الأهمية كونه لا يعني للمؤسسة تكلفة البضاعة والمصاريف التشغيلية والضرائب فقط، بل له أبعاد استراتيجية أي بتحليل المؤسسة للتكاليف المصروفة فيها يمكنها الوصول إلى كافة هذه الأبعاد وتحقيقها، ولن يتم هذا إلا بتبويب التكاليف وتحديدتها بشكل جيد، وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق على جميع المنتجات، للتحكم الجيد في تكلفة المنتج وتحديد السعر الأفضل له في السوق.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية حول الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

تمارس معظم المؤسسات أعمالها في ظل بيئة عمل تتميز بالمنافسة الشديدة والتغير المستمر في حاجات ورغبات الزبائن وديناميكية الأسواق الداخلية والخارجية. وبما أنها تسعى للبقاء مدة أطول وإلى تحقيق الأرباح أكثر فأكثر، والحفاظ على الزبائن الحاليين والحصول على زبائن جدد، يجب أن تتميز منتجاتها (سلع/ خدمة) عن منتجات باقي المؤسسات بميزات تشبع حاجات ورغبات الزبائن أكثر من منتجات المؤسسات المنافسة، وللحصول على هذه الميزات يجب على المؤسسة دراسة البيئة المحيطة بها داخليا وخارجيا، وكذا دراسة حاجات ورغبات الزبائن لإشباعها بهذه الميزات.

وبناءً على ما سبق ولمعالجة النقاط السابق ذكرها فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى

محاولة توضيح العناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية.

المبحث الثاني: مصادر ومؤشرات قياس الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: الاستراتيجيات التنافسية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

يعرف الاقتصاد العالمي اليوم انفتاح واندماج كبير بين الأسواق الدولية، وهذا الأمر أدى إلى احتدام المنافسة في هذه الأخيرة، ولهذا أصبح موضوع الميزة التنافسية في السنوات الأخيرة يحظى باهتمام كبير قصد مواكبة هذه التغيرات المتسارعة التي يشهدها السوق الداخلي والخارجي والتي لها علاقة بالظروف السياسية، الاجتماعية والاقتصادية، وكذا الاندماج في الأسواق العالمية، سياسة الانفتاح وتحرير الأسواق، التطورات التكنولوجية الحديثة، العولمة، تطور وسائل الاتصالات والنقل وانتشار المؤسسات متعددة الجنسيات، لهذا أصبح على المؤسسات التأقلم مع كل هذه التغيرات والتطورات لتحقيق النمو والاستمرار وتلبية رغبات الزبائن التي لا حدود لها عن طريق الاهتمام وتبني مفهوم الميزة التنافسية.

المطلب الأول: مفهوم المنافسة و التنافسية.

يجب علينا التمييز بين مفهومي المنافسة والتنافسية وهذا لتحديد المصطلحات علميا والتفرقة فيما بينها فيما يلي:

1- مفهوم المنافسة:

المنافسة من سنن الفطرة الكونية للبشر، غايتها التفوق في مجالات الأعمال والأنشطة أيا كانت طبيعتها، و لازمت المنافسة النشاط الاقتصادي خاصة حتى اتصفت بكونها أحد الشروط اللازمة لاحترافه.

و باتت المنافسة أمرا طبيعيا و مبدأ أساسيا في علم الاقتصاد، بعد أن تأكد أن حرية التجارة وحرية المنافسة صنوان لا ينقسمان، لذلك قيل بحق "إنّ الضرر الناشئ عن المنافسة يعتبر ضررا مشروعاً، وأنّ حالة المنافسة التجارية من الحالات التي يجيز فيها القانون إلحاق الضرر بالغير،

طالما كانت التجارة مشروعة، و المنافسة شريفة، تقوم على العمل و الذكاء و النجاح و الالتزام بأصول التعامل التجاري⁽¹⁾.

1-1-تعريف المنافسة:

تسعى المؤسسات إلى كسب ولاء العميل باستخدام عدّة أساليب منها الأسعار و الجودة وسرعة التسليم و خدمة العميل و غيرها، فمن أجل كسب ولاء العميل تسعى المؤسسات إلى تحسين هذه العناصر و تطويرها، حيث تحدث مواجهة بين المتعاملين الاقتصاديين من أجل تبادل المنتجات ضمن شروط السوق و بأحسن طريقة، فمن أجل ضمان تصريف المنتجات تحت ضغط الشروط التي تفرضها السوق تعمل المؤسسات على منافسة خصومها و مسابقتها من أجل تحسين آليات المنافسة كالسعر و الجودة ومن جهة أخرى يمكن اعتبارها مزاحمة بين الأشخاص أو قوى تسعى إلى تحقيق نفس الهدف إذ تقوم على الابتكار و التمييز من أجل جذب العملاء⁽²⁾.

و يمكن القول بأنّ هناك نوعين من المنافسة في دنيا الأعمال، المنافسة المباشرة، و المنافسة غير المباشرة، فالمنافسة غير المباشرة تتمثل في الصراع بين المنظمات القائمة في المجتمع للحصول على الموارد المتاحة في هذا المجتمع، و تتمثل هذه الموارد في دخول الأفراد، و الموارد المالية المتاحة، و الموارد الطبيعية كالخامات الأولية و غيرها، و الموارد البشرية. فمن الطبيعي أن تحاول كل مؤسسة الفوز بنصيب الأسد من دخول الأفراد، و الموارد المالية المتاحة في أسواق المال، و من الموارد الطبيعية المتاحة، و من الأفراد الأكفاء و المؤهلين لأداء العمل،

(1) أحمد محمد محرز، الحق في المنافسة المشروعة في مجالات النشاط الاقتصادي -الصناعة، التجارة، الخدمات، بدون جهة نشر، مصر، 1994، ص-ص، 7-9.

(2) قلش عبد الله، مطاي عبد القادر، الأهمية التنافسية للمناولة الصناعية و أثرها على المنافسة، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع، المنافسة والاستراتيجية التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، بجامعة حسيبة بن بوعلي، بالشلف، الجزائر، أيام 08-09 نوفمبر، 2010، ص6.

أما المنافسة المباشرة فهي تلك المنافسة التي تحدث بين المؤسسات التي تعمل في قطاع صناعي واحد أو تقوم بإنتاج نفس المنتجات أو الخدمات⁽¹⁾.

و يعرفها (زغدار أحمد، 2011) بأنها شكل من أشكال تنظيم الاقتصاد يحدّد آلية العمل داخل السوق و العلاقات المختلفة ما بين المتعاملين الاقتصاديين داخله بشكل يؤثر في تحديد السعر⁽²⁾.

كما يعرفها (توفيق محمد عبد المحسن، 2006) بأنها مكون أساسي من مكونات النظام التسويقي، و هي تتعلق بالمؤسسات التي تنتج السلع أو السلع الشبيهة لها، و درجة المنافسة تؤثر بشكل كبير على قدرة المؤسسة و فرصتها في اختيار (السوق المستهدفة، الوسطاء، الموردين، المزيج التسويقي، مزيج المنتج)⁽³⁾.

2- مفهوم التنافسية:

يصعب إيجاد تعريف موحد للتنافسية، و يصعب أكثر تطويع هذا التعريف لخصائص بلد معين، أو منطقة محدّدة مثل المنطقة العربية، لكن من خلال مسح التعاريف المستخدمة في الأبحاث و بخاصة تلك التي تستند إليها المؤسسات التي تنشر التقارير الدولية للتنافسية، سنعطي صورة أوضح لما يفهم

(1) عبد السلام أبو قحف، التنافسية و تغيير قواعد اللعبة رؤية مستقبلية، مصر، الإسكندرية، مكتبة و مطبعة الإشعاع، 1997، ص25.

(2) زغدار أحمد، المنافسة، التنافسية و البدائل الاستراتيجية، الطبعة الأولى، عمان، دار جرير للنشر و التوزيع، 2011، ص12.

(3) توفيق محمود عبد المحسن، بحوث التسويق و تحديات المنافسة الدولية، بيروت، دار النهضة العربية، 2006، ص152.

بالتنافسية، و تتفاوت تعاريف التنافسية بشكل كبير بين جهة و أخرى تبعا للمفهوم المعتمد و الذي سنحاول فيما يلي الإلمام بأبرز التعاريف الخاصة بالتنافسية (1).

2-1- تعريف التنافسية:

كما أشرنا سابقا فإنّ تعريفها يختلف من باحث لآخر فكل حسب وجهة نظره تعتبر التنافسية:

- فهناك من يعرفها على المستوى الجزئي على أنها "القدرة على إنتاج السلع و الخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب، وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى" (2)؛
- يعرفها الاتحاد الأوروبي بأنها "قدرة الأمة على تحسين مستوى معيشة شعبها باستمرار، ومنحهم مستوى عالي من العمالة، و التماسك الاجتماعي"؛
- و تتميز التنافسية في المؤسسة بدورها من خلال قدرتها على مواجهة المنافسة من شركات أخرى، سواء كانت محلية أو أجنبية. أولا من خلال المنافسة السعرية استنادا إلى قدرتها على تقديم سلعة أو خدمة بسعر أقل من منافسيها لتلبية متطلباتهم، ثم من خلال المنافسة غير السعرية يستند جزئيا إلى الميل لتقديم منتجات متباينة من حيث الجودة و الابتكار أو الخدمات المرافقة لها (3).

(1)نوري منير، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية محكمة متخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية، يصدرها مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، العدد الرابع، جوان 2006، ص-ص، 22-23.

(2)الجوزي جميلة، دور الإبداع التكنولوجي في تعزيز القدرة التنافسية للدول العربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، مجلة سداسية علمية محكمة ومتخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية والتجارية والتسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، العدد الحادي عشر، ص-ص، 283-284.

(3)Syntec conseil en Management, **Compétitivité AAA: Propositions pour un nouveau pacte France-entreprises**, Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, Saint-Germain, Paris, 2011, P-P, 18-19.

2.2. مستويات التنافسية:

نظرا لاختلاف المستوى الاقتصادي، فهناك تنافسية على المستوى الكلي و هي التنافسية الدولية، و تنافسية القطاع الاقتصادي، و تنافسية على المستوى الجزئي و هي تنافسية المؤسسة.

1.2.2. التنافسية على مستوى الدولة: يعرفها المنتدى الاقتصادي العالمي على أنها:

"مجموعة المؤسسات، و السياسات و العوامل التي تهدف إلى تحديد مستوى الإنتاجية لبلد ما، و من ثمّ تحديد مستوى مستدام من الازدهار و الاستقرار الاقتصادي مع تحقيق مستويات مرتفعة من الدخل للمواطن".

و يعرفها معهد التنمية الإدارية الدولي بأنها "قدرة الدول و المنظمات على إدارة كفاءاتها لتحقيق الازدهار"⁽¹⁾.

و المنافسة في البلدان التي تتخفف فيها تكلفة العمالة، تترك فسحة للاقتصاديات الأكثر تقدما للحفاظ على وظائفهم، و على المؤسسة أيضا اللعب بالعوامل التنافسية خارج السعر، فلم يعد عليهم اللعب فقط على محددات العرض التجاري بل اللعب على مجموعة متناسقة من السياسات العامة: و هذا ما أتت به نظريات النمو الداخلي، و التي تؤدي إلى الابتكار بشكل صحيح، بإدخال سياسات التعليم و الاستثمار العام، و سياسة المنافسة، و هذه هي بنية النسيج الاقتصادي للإقليم أو البلد، و تحديد الجاذبية الاقتصادية و الاجتماعية⁽²⁾.

(1) عثمان بن عبد الله صالح، تنافسية مؤسسات التعليم العالي، مجلة الباحث، مجلة دورية علمية محكمة سنوية متخصصة بنشر الأبحاث التطبيقية المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012، ص-ص، 297-298.

(2) Fondation National Entreprise et Performance, (François Alleret, François Bertrand, David Duploux, Marjolaine Grisard et autres), 6 clés pour l'innovation la recherche et la compétitivité, Afnor éditions, La plaine Saint-Denis, 2009, P22.

2.2.2. التنافسية على مستوى القطاع: يعرفها إنرايت (M.JEnright) بأنها: " قدرة

مؤسسات قطاع صناعي معين في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية، دون الاعتماد على الدعم و الحماية الحكومية و بالتالي تميز تلك الدولة في هذه الصناعة".

3.2.2. التنافسية على مستوى المؤسسة: يقدم معهد التنمية الإدارية تعريفا على هذا

المستوى يتفق مع تعريف المنتدى الاقتصادي العالمي للتنافسية على مستوى المؤسسة و يعرفها على أنها: " قدرة المؤسسة على تصميم و إنتاج و تسويق منتجات متفوقة مقارنة بما يقدمه منافسوها، حيث يرجع ذلك التفوق إلى عدد من العوامل مثل: السعر، الجودة، التقدم التقني و غيرها"⁽¹⁾.

المطلب الثاني: ماهية الميزة التنافسية.

في الاستراتيجية تعد المؤسسة لديها ميزة تنافسية عندما تنجح في تحقيق استراتيجية خلق القيمة والتي لا يمكن أن تحققها المؤسسات المنافسة حاليا أو في المستقبل، والميزة التنافسية يمكن أن تكون مؤقتة أو دائمة، والمؤسسة تتمتع بميزة تنافسية دائمة عندما تنجح في زرع استراتيجية لخلق القيمة والتي لم تحقق من طرف منافسيها، علاوة على ذلك لا يمكن أن تقلد من طرفهم أيضا. مع العلم بأن الميزة التنافسية تتلاشى عن طريق تقليدها من قبل المنافسين، ومنه ديمومة الميزة التنافسية ليست مسألة وقت فقط، وعليه فإن الديمومة هي نتيجة لقدرة مقاومة الاستراتيجية للتقليد. وهذا يعني بأن تكاليف تقليد استراتيجية المؤسسة مرتفعة، و منه فأن الميزة التنافسية تتلاشى من خلال تقليد المنافسين لها⁽²⁾.

(1) عثمان بن عبد الله الصالح، المصدر المذكور سابقا، ص298.

(2) Dan Alexander. Sent, Analyse stratégique et avantage concurrentiel, presses de l'université de Québec, Québec, 2012, p71.

1. مفهوم الميزة التنافسية:

تختلف تعريفات الميزة التنافسية من باحث لآخر و هذا ما سنراه فيما يلي:

1.2. تعريف الميزة التنافسية:

يرى (Taché Philippe، 2014) أنَّ الميزة التنافسية في السمات المميزة الخاصة بكل العروض المتنافسة، و تتنوع هذه العناصر تبعا لتنوع المنتج أو الخدمة المقدّمة، و يمكن أن تكون متعلقة بالعروض و وظائفه، مستوى سعره، و جوانب مختلفة من الصور المعروضة المتعلقة بالعرض، الخدمات المرفقة به و مشتقاتها، و الخصائص المتعلقة برفع الجودة، و مدى الاستجابة لرغبات أو حاجات التميز الاجتماعي و العملاء و التدريب و طريقة النشر و التوزيع⁽¹⁾.

و يرى أيضا (2006، مصطفى محمود أبو بكر) بأنّه يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المؤسسة على صياغة و تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس النشاط.

و تتحقّق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات و الموارد الفنية و المادية و المالية و التنظيمية بالإضافة إلى القدرات و الكفاءات و المعرفة و غيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة و التي تمكنها من تصميم و تطبيق استراتيجياتها التنافسية⁽²⁾.

و الميزة التنافسية عند (120، 1994، McGaham) هي: "أداء المؤسسات لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة و فاعلية مقارنة بالمنافسين"، و الكاتبة بهذا التعريف تربط الميزة التنافسية

(1)Taché Philippe, Accroître l'avantage concurrentiel, Eyrolles éditions, Saint-Germain, Paris, 2014,P 33.

(2)مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006، ص-ص، 13-14.

بمقاييس عامة غير محدّدة، و لا توضّح كيف أنّ الكفاءة (إنجاز المخرجات بأقل قدر من المدخلات) أو الفاعلية (إنجاز الأهداف من خلال الموارد المتاحة) يمكنها تحقيق الميزة التنافسية. و مما تقدّم يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المؤسسة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز و فعال، و استغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع قيمة فائقة لربائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها⁽¹⁾.

وفيما يلي ما ذهب إليه مايكل بورتر Michel Porter 1985 و الذي حدّد الميزة التنافسية بثلاث مفاهيم أساسية هي⁽²⁾:

- **المفهوم الأول:** الميزة التنافسية تتم على وفق عمليات محددة من شأنها أن تزيد من الأمد الزمني لها، و هذا التطوير يتمثل بنموذج القوى الخمسة Five Force Model و هي قوة المشترون، قوة المجهزون الداخلون الجدد للصناعة، المنتجات البديلة، و المنافسون في ذات الصناعة؛

- **المفهوم الثاني:** الاستراتيجيات التنافسية المعتمدة من قبل المؤسسة، و التي تتمثل بقيادة الكلفة الشاملة، قيادة التمايز و التركيز. و يتم اعتمادها على أساس السوق المستهدفة فيما إذا كان سوق واسع أو سوق ضيق؛

- **المفهوم الثالث:** تحليل سلسلة القيمة و الذي يستند إلى نوعين من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة هما الأنشطة الرئيسية (الإمداد الداخلي، الإمداد الخارجي، العمليات، التسويق،

(1) محي الدين القطب، الخيار الاستراتيجي و أثره في تحقيق الميزة التنافسية، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2012، ص-ص 79-80.

(2) ثامر البكري، خالد بني حمدان، الإطار المفاهيمي للاستدامة و الميزة التنافسية المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها لاستراتيجية الاستدامة، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، مجلة دولية محكمة متخصصة في مجالات العلوم الإنسانية والاجتماعية، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، 2013، العدد 9، ص6.

الخدمات) والأنشطة الساندة (البنى التحتية للمؤسسة، الموارد البشرية، التطوير التكنولوجي، التدبير).

- تعريف (Maichel Porter 1998) هي العمل على تقديم فكرة القيمة من خلال تحليل مصادر الميزة التنافسية، وعرف الميزة بأنها خلق وإدامة الأداء الأفضل⁽¹⁾.

ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الميزة التنافسية بأنها جمع كل قدرات المؤسسة ومؤهلاتها لخلق ميزة في المنتج يصعب تقليدها من طرف المنافسين وتلبي حاجات ورغبات الزبائن أكثر من نظيراتها، وبهذا يمكن لهذه الميزة أن توفر للمؤسسة حصص سوقية جديدة وتساعد على الصمود والاستمرارية في أسواق شديدة المنافسة.

2-أبعاد الميزة التنافسية:

تحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات و الموارد الفنية و المادية و المالية و التنظيمية بالإضافة إلى القدرات و الكفاءات و المعرفة و غيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المؤسسة و التي تمكنها من تصميم و تطبيق استراتيجياتها التنافسية. و يرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما القيمة المدركة لدى العميل، و قدرة المؤسسة على تحقيق التميز.

2-1-البعد الأول القيمة المدركة لدى العميل:

يمكن للمؤسسات استغلال إمكانياتها المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع و الخدمات التي تقدمها تلك المؤسسات مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها. و فشل أية مؤسسة في استغلال إمكانياتها المتميزة قد يكلفها الكثير. وتتحقق الميزة التنافسية للمؤسسة إذا أدرك العملاء أنهم يحصلون من جراء تعاملهم مع المؤسسة على قيمة أعلى من منافسيها.

(1) مروان محمد نجيب، المصدر المذكور سابقا، ص 65.

و تؤدّي إدارة الموارد البشرية دورا هاما في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل، الذي يعدّ من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال تصميم و تطبيق برامج إدارة الموارد البشرية التي يتم تأسيسها في إطار التوجّه باحتياجات العملاء بالإضافة إلى العمل على توافر الكفاءات التي يمكنها الوفاء بتلك الاحتياجات⁽¹⁾.

2-2-البعد الثاني التميز:

يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضا من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون بسهولة تقليدها أو عمل نسخة منها.

وهناك عدّة مصادر للوصول إلى التميز، من أهمها الموارد المالية و الموارد البشرية والإمكانات التنظيمية. فبالنسبة للموارد المالية يمكن للمؤسسة أن تحقق التميّز عن طريق حصولها على تمويل احتياجاتها بشروط خاصة تتيح لها إنتاج سلع و خدمات بسعر أرخص من الآخرين وفيما يتعلّق بالموارد المادية، والتي تتضمن المعدّات و التكنولوجيا بالإضافة إلى إمكانية المؤسسة في الحصول على الإمدادات اللازمة لعملية الإنتاج، فإنّه من خلال استغلال تلك الموارد يمكن تقديم المنتج أو الخدمة بطريقة مختلفة و مميزة عن المنظمات الأخرى، و تمثّل الموارد البشرية المصدر الثالث للتميز الذي يحقّق للمؤسسة الميزة التنافسية، فالعديد من المؤسسات يعزى نجاحها أساسا إلى ما تملكه من مهارات و قدرات بشرية. أمّا المصدر الرابع للتميز فهو الإمكانيات التنظيمية و التي تشير إلى قدرة المؤسسة على إدارة نظمها و الأفراد الموجودين بها من أجل مقابلة احتياجات عملائها. وتختلف الإمكانيات التنظيمية عن المصادر الأخرى لتحقيق التميز في الطريقة

(1) مصطفى محمود أبو بكر، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 14-15.

التي تساهم بها تلك الإمكانيات في إعطاء قيمة لمنتجات أو خدمات المؤسسة من الصعب (إن لم يكن من النادر) على الآخرين تقليدها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: مراحل، خصائص وأهمية الميزة التنافسية

تمر الميزة التنافسية بعدت مراحل ولكن حسب مايكل بورتر فهي تمر بأربعة مراحل فقط، ولها خصائص عديدة نذكر منها الديمومة، النسبية، التميز عن المنافسون، أنها تحقق قيمة للمؤسسة وتعكس كفاءتها وخصائص أخرى عديدة سوف نتطرق إليها لاحقاً، كما نذكر أن لها أهمية كبيرة الأمر الذي جعل معظم المؤسسات في الآونة الأخيرة تسعى إلى كسبها والحفاظ عليها.

1-مراحل تطور الميزة التنافسية:

يرى M.Porter أن الميزة التنافسية تمر بأربع مراحل تختلف كل مرحلة في خصائصها، وأوضح أنه من الضروري أن تمر الميزة التنافسية بجميع هذه المراحل ألا وهي⁽²⁾:

1-1- مرحلة قيادة عوامل الإنتاج: حيث تعتمد الميزة التنافسية في هذه المرحلة على عوامل

الإنتاج، و ذلك نظرا لأن تكلفة الإنتاج لعب دورا مهما في المنافسة، و هذا ما يجعل المؤسسات تنتهج استراتيجية المنافسة على أساس السعر في هذه المرحلة، مما يجعل الميزة التنافسية ذات طبيعة غير مستقرة؛

(1)مصطفى محمود أبو بكر، المصدر المذكور سابقا، ص15.

(2)معمر صورية، الشيخ هجيرة، محددات و عوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر، 2010، ص4.

1-2- مرحلة قيادة الاستثمار: هذه المرحلة مبنية على قدرة الدولة و المؤسسات على

الاستثمار بشكل متواصل، و من ثم القدرة على الصمود أمام المنافسين حيث يتم تخفيض التكاليف من خلال الاستثمارات المحلية و تحسين جودة المنتج و جذب الطلب بشكل عام⁽¹⁾. وتتسم الميزة التنافسية في هذه المرحلة بأنها أكثر استقرار أو تقدما عنه في المرحلة الأولى؛

1-3- مرحلة قيادة الابتكار: هنا يقل دور المنافسة السعرية المسندة إلى انخفاض تكاليف

الإنتاج، و يزداد دور المنافسة المعتمدة على التكنولوجيا و التميز من أجل البيئة التنافسية التي تساعد على نسج خيوط الابتكار والتطوير و يكون طلب المستهلك في هذه المرحلة أكثر تعقيدا بسبب ارتفاع مستوى الدخل الفردية وارتفاع مستوى التعليم و الرغبة المتزايدة في الحصول على الرفاهية.

1-4- مرحلة قيادة الثروة: تمثل هذه المرحلة بداية تراجع و تدهور الميزة التنافسية، نظرا

لتراكم الثروة التي تحققت في المراحل الثلاثة السابقة، و رغبت المؤسسات في المحافظة على الاستثمارات و الابتكارات دون الاهتمام بالتطوير، و هذا ما يجعلها تفقد ميزتها التنافسية في الأسواق الدولية نظرا لانحصار المنافسة المحلية نتيجة الرغبة في المحافظة على الوضع القائم، و من ثم تفقد المؤسسات المحلية ميزتها التنافسية لصالح المؤسسات الأجنبية⁽²⁾.

2- خصائص الميزة التنافسية:

عند الحديث عن خصائص الميزة التنافسية، يأتي في المقام الأول موضوع ديمومتها

(استمرارها) التي تنتهي بمجرد أن يستطيع المنافسون تقليدها أو محاكاة ما هي مستندة إليه، إذ أنّ

(1) محمد حباينة، دور رأس المال الهيكلي في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012، ص36.

(2) معمر صورية، الشيخ هجيرة، المصدر المذكور سابقا، ص5.

قابلية المؤسسة على إدامة الميزة التنافسية، يعتمد على سرعة المؤسسات الأخرى في تقليدها. ومن هنا كان لابد من استمرارية التطوير و التجديد في الميزة التنافسية، بل حتى بناء استراتيجيات تستند إلى مصادر و مقدرات متعددة ومتفاعلة للميزة التنافسية تجعل من عملية تقليدها شديدة الصعوبة ومرتفعة الكلفة بالنسبة للمنافسين، مما يجعلها أكثر استمرارية، و يمكن المحافظة عليها وبصورة عامة، يجمع كتاب الإدارة الاستراتيجية على أنّ الميزة التنافسية يجب أن تتصف بعدم إمكانية تقليدها على طول الوقت. وضمن هذا الإطار "إنّ نجاح المؤسسات مستقبلاً" سوف يعتمد على إيجاد نماذج جديدة للميزة التنافسية، طالما أنّ النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة و متاحة بشكل شائع.

كذلك فإن الميزة التنافسية تتسم بكون الأداء الناجم عنها بأنه متفوق في عدد من المقاييس والأبعاد المختلفة، إنّ تحقيق الميزة التنافسية سيتولد عنه و بشكل ضمني أو مباشر أداء بشكل أعلى، وضمن التوجه نفسه فإنّ الميزة التنافسية تعمل على خلق القيمة للمؤسسة و لزيائنها، فالقيمة المدركة للزبون تعد أحد العنصرين الأساسيين اللذان تقوم عليهما الميزة التنافسية⁽¹⁾.

3- أهمية امتلاك المؤسسة للميزة التنافسية:

تشير أدبيات المنافسة العالمية إلى أن أهمية الميزة التنافسية تزداد و بدرجات متفاوتة، مع ما يفرضه النظام العالمي الجديد من تحولات و تحديات شتى، و ما يوفره في المقابل من فرص عديدة خصوصاً للمؤسسات في الدول النامية، إذا ما أحسنت اغتنامها و الاستفادة منها، من شأن ذلك تعظيم عائداتها و مساعدتها على تحقيق أهدافها، ذاك أن بعض الكتاب يرون أنّ "أهمية المزايا التنافسية تكمن في تعظيم الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي و التقليل أو الحد من سلبياته"، كما أشار تقرير التنافسية العالمي إلى أن الدول الصغيرة أعظم قدرة على

(1) محي الدين القطب، المصدر المذكور سابقاً، ص-ص، 81-82.

الاستفادة من مفهوم الميزة التنافسية من الدول الكبيرة كونها -أي الدول الصغيرة- نجد فيها سبيلا للخروج من سوقها المحلي إلى السوق العالمي⁽¹⁾.

و تبرز أهمية الميزة التنافسية في تحديد مدى توافر عناصر النجاح الأساسية مقارنة بالمنافسين وتتمثل في أن المؤسسة عليها تبني استراتيجياتها اعتمادا على ميزة تنافسية لا تتوافر لدى المنافسين ولفترات طويلة، كما أنها يجب أن تتجنب الاستراتيجيات التي يتطلب نجاحها توافر نقاط قوة غير متوفرة لدى المؤسسة. و بذلك لا يمكن أن تتجح استراتيجيات المؤسسة إلا إذا كانت متناسبة مع الإمكانيات الداخلية لها، مما ينبغي أن يتم تقييم تلك الإمكانيات بطريقة واقعية حتى تضع المؤسسة استراتيجياتها في حدود إمكانياتها الحقيقية لأن الاستراتيجيات الجيدة الأساس فيها إدراك نقاط قوة الشركة وضعفها للعمل في حدودها⁽²⁾.

يمثل امتلاك وتطوير الميزة التنافسية هدفا استراتيجيا تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه لذا أهمية الميزة التنافسية تكمن في خلق قيمة للزبائن وتلبي احتياجاتهم وتضمن ولاء وتحسين صورة المؤسسة في أذانهم⁽³⁾.

(1) عبير جميل ثابت أحمد، السياسات التسويقية للمنظمات اليمنية و أثرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات اليمنية في الأسواق الخارجية، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا مدرسة العلوم الإدارية، جامعة الخرطوم، السودان، 2008، بدون ترقيم.

(2) السيد ليث شاكر محسن، علاء فرحان طالب الدعمي، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة (بحث استطلاعي في شركة التأمين العراقية العامة)، مجلة دراسات محاسبية و مالية، مجلة علمية فصلية، متخصصة في المحاسبة والمالية وخاصة (المحاسبة والرقابة والتدقيق والضرائب والمصارف والتأمين) تصدرها جامعة بغداد- المعهد العالي للدراسات والمحاسبة والمالية، المجلد السابع، الفصل الرابع، العراق، 2012 العدد 21، ص 46.

(3) محمد خوجلي محمد احمد، إدارة علاقات العملاء وأثرها في بناء الميزة التنافسية في القطاع المصرفي، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص- ص، 96-97.

المبحث الثاني: مصادر ومؤشرات قياس الميزة التنافسية.

لحصول المؤسسة على ميزة تنافسية جيدة يجب عليها أن توفر عدة إمكانيات وتهيئة البيئة الداخلية والخارجية والتي تعتبر بمثابة مصادر لتحقيق الميزة التنافسية، وهذا ما سنتطرق إليه في بحثنا هذا مع العلم بأن الميزة التنافسية تواجه عدة عراقيل تحول دون تطبيقها وكذا نستطيع لقياس مدى نجاحها الاعتماد على مجموعة من المؤشرات سوف ندرسها فيما يلي:

المطلب الأول: مصادر الميزة التنافسية.

المقصود بمصدر الميزة التنافسية هو مجموع العوامل التي تساهم في تحديد الميزة التنافسية. و في هذا الإطار نجد أنّ الميزة التنافسية تتحقّق بفعل توفير جملة من الشروط التي يتسنى لكل مؤسسة توفيرها، في حين هناك نوع من الشروط التي لا تحققها إلاّ المؤسسات التي تمتلك خبرة⁽¹⁾.

و يحدّد (Pitts & Lei، 1996) مصادر الميزة التنافسية كالاتي:

1- المصادر الداخلية:

هي المصادر المرتبطة بـموارد المؤسسة الملموسة وغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج، الطاقة والموارد الأولية، قنوات التوزيع، الموجودات.... وغيرها، و يؤكّد أنّ الميزة التنافسية هي استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها، بحيث تتولد قيمة لا يستطيع المنافسون تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم⁽²⁾.

(1) زغدار أحمد، المنافسة التنافسية و البدائل الإستراتيجية، المصدر المذكور سابقا ، ص36.

(2) علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، استراتيجية المحيط الأزرق و الميزة التنافسية المستدامة، الأردن، دار الحامد، 2012، ص-ص، 165-166.

و تتمثل المصادر الداخلية للميزة التنافسية فيما يلي:

1-1- الابتكار: إنّ الانفجار المتزامن في عدد المؤسسات و الذي صاحبه انفجار تنافسي على

المستوى الوطني و العالمي، أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار و التركيز عليه؛

1-2- الكفاءة: تتجسّد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتقاس بكمية المدخلات

المستخدمة لإنتاج مخرجات محدّدة؛

1-3- الجودة: نتيجة للتغيرات السريعة و التطورات المتعاقبة، زاد اهتمام المؤسسات بتلبية

رغبات المستهلكين و الحرص على رضاهم إذ لم يعد السعر العامل المحرّك لسلوك المستهلك، بل

أصبحت الجودة هي الاهتمام الأول و له و القيمة التي يسعى للحصول عليها؛

1-4- الوقت: يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر

أهمية مما كان عليه سابقا، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية؛

1-5- المعرفة: شهدت مؤسسات الأعمال خلال العشريّات الأخيرة تحول كبير في طريقة فهم

عوامل النجاح، فطوال الفترة الصناعية كان العنصر البشري يقيم على أساس الجهد المادي الذي

يبدّله في العمل، لكن مع التطور الذي حدث بعد ذلك و إدخال الآلات الحديثة و التكنولوجيا في

العمليات الإنتاجية أصبح التقييم على هذا الأساس أقل أهمية و صار من الضروري الاعتماد أكثر

على القدرات الفكرية في تقييم رأس المال البشري؛

1-6- المرونة: يقصد بالمرونة قدرة المؤسسة في تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق

المستهدف⁽¹⁾؛

(1) هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2014، ص-ص، 121-126.

1-7- الضغط على التكاليف: يعتبر شومبيتر Choumpeter التطور على أنه مزج عناصر

الإنتاج بطريقة مختلفة، وذلك بواسطة الإبداع، حيث يمكن تحقيق التمايز عبر التقليل أو الضغط على تكاليف الإنتاج و التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة من خلال القيام بمختلف المهام اليومية، ويمكن تحقيق ذلك عبر الإنتاج بأدنى كلفة من خلال تنظيم المهام و توزيعها بطريقة متناسقة و ملائمة (تحقيق التوافق بين الأشخاص و الوظائف)، تحسين نوعية العمليات عبر تبسيطها و نزع التكرار فيها، تحقيق أعلى إنتاجية عمل عبر تكوين الأشخاص و تحفيزهم، الاهتمام بالمهام التي لها صلة مباشرة بالعملاء؛

1-8- إدخال التقنيات الحديثة في التسويق: إنّ وظيفة التسويق هي التي تحدّد احتياجات

و متطلبات العملاء عبر القيام بدراسة السوق و الجودة و هي تسعى إلى الإجابة على هذه المتطلبات بطريقة ملائمة لما يتطلبه العميل حتى يتم تحقيق الرضا و الولاء من طرف العميل؛

1-9- تطور القدرات التنظيمية و الإدارية: إنّ تطوير الهياكل التنظيمية المناسبة والأساليب

الإدارية الملائمة و وضع النظم التي تنسق المعلومات و المعارف...، إلى غير ذلك، لا يكفي لإدخال التغيير الجذري المناسب فاختيار القيادة التي لها القدرات اللازمة لإحداث التغيير أمراً ضرورياً، و يتم ذلك من خلال اختيار الكفاءات التي لها المعرفة و الخبرة اللازمة والقدرة على التكيف و إدارة التغيير⁽¹⁾؛

1-10- الخدمة: بعض المؤسسات تقدّم خدمات مميزة ذات خصائص عالية، وتعجز المؤسسة

المماثلة عن مجاراتها؛

(1) وسيلة حمداوي، الجودة ميزة تنافسية في البنوك التجارية، الجزائر، مديرية النشر لجامعة قلمة، 2009، ص-ص 138-140.

1-11- التركيز: حيث تقوم المؤسسة بالتوجه نحو هدف سوقي معين، و تركز جهودها في

تحقيق الميزة التنافسية من خال تلك السوق؛

1-12- النمو: قابلية المؤسسة على التوسّع و النمو في تقديم خدمات إلى أسواق جديدة، الذي

ينعكس على الخطّة السوقية، و هي أحد عوامل التفوق التنافسي؛

1-13- السمعة والمكانة الذهنية: كثير من العملاء يفضلون استخدام خدمات ذات سمعة

جيدة، ولها مكانة ذهنية في ذهن العميل، و تعتبر مصدرا مهما للميزة التنافسية؛

1-14- القنوات التسويقية: حيازة قنوات تسويقية مميزة تختارها بعض المؤسسات و التي

تعتبر مهمة لتمييزها بها عن باقي المؤسسات الأخرى، بحيث يصعب على الداخلين الجدد إيجاد

منافذ تسويقية لخدماتهم⁽¹⁾.

2- المصادر الخارجية:

وهي كثيرة و متعدّدة و تشكّل من خلال متغيرات البيئة الخارجية و غيرها حيث تشكّل البيئة

الخارجية مصدرا للمزايا التنافسية. إذ تضم البيئة الخارجية مجموعة من العوامل السياسية

والاقتصادية والديمقراطية والتكنولوجية التي تؤثر في المؤسسات بالاتجاه السلبي أو الإيجابي، ويرى

الاستراتيجيون أن ثمة تأكيدا على أنّ المؤسسات الناجحة هي التي تتوجه نحو الخارج وهي

المدفوعة بالسوق، وأنّ مثل هذه المؤسسات الناجحة هي التي تتوجه نحو الخارج و هي المدفوعة

بالسوق، إنّ مثل هذه المؤسسات تتسلم مواقفها حول العميل و السوق.

و على الرغم من أن كلا من المصادر الداخلية و الخارجية لها دور في خلق وتحقيق ميزة

تنافسية للمؤسسة، إلّا أنه يعول على المصادر الداخلية أكثر، فإذا كانت عوامل البيئة الخارجية

(1) مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية، مصر، دار

الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجة، 2011، ص-ص، 71-72.

تمثل فرصا للمؤسسة و ظروفًا مناسبة لها، فإنّ الميزة لا تتحقق إلا من خلال موارد و قدرات المؤسسة و من خلال قدرتها على التعامل مع الظروف و استثمار تلك الفرص⁽¹⁾.

المطلب الثاني: مؤشرات الميزة التنافسية

تناولت العديد من الدراسات النظرية و التطبيقية عدّة مؤشرات لقياس التنافسية، الهدف منها توفير مزيد من المعلومات حتى يمكن تحقيق العديد من المقارنات بين الصناعات و المؤسسات في الدول المختلفة. ومن ثمّ لا يمكن حصر التنافسية في قائمة من العوامل فحسب، بل هي إدراك ومعرفة وإصغاء دائم بكل ما يحيط بالمؤسسة من تغيرات، و بناءً على ذلك يتم وضع معايير معبرة و قواعد مضبوطة تساعد على معرفة درجة التنافسية مقارنة بالمنافسين قصد تحسين الأداء التنافسي، و ضمان استمرارية النشاط.⁽²⁾

حيث توفر مؤشرات الميزة التنافسية المعلومات اللازمة، التي تساعد صانعي السياسة ومتخذي القرار على مواجهة تحديات النمو و زيادة الإنتاجية من خلال⁽³⁾:

- توضيح حالة الاقتصاد مقارنة بين أدائه في الفترات المختلفة أو بين أدائه مقارنة بأداء

الاقتصاديات الأخرى؛

- تشخيص العوامل التي تعوق النمو والكفاءة الاقتصادية؛

(1) علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، استراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، الأردن، دار الحامد، 2012، ص-ص، 166-167.

(2) سامية لحول، التسويق و المزايا التنافسية: دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008، ص75.

(3) عمر صقر، العولمة و قضايا اقتصادية معاصرة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2001، ص-ص، 98-97.

- إقناع قادة الصناعة و المسؤولين الحكوميين و الجهات المانحة بالحاجة إلى الإصلاحات الاقتصادية و تحسين الأوضاع التنافسية؛

- تعتبر أداة مفيدة لتعريف المستثمر الدولي بالبيئة العملية، التي يرغب في دخول مجالها. وانطلاقاً من أن تنافسية المؤسسة تتجسّد أكثر من خلال العلاقة بالعملاء و المقارنة مع المنافسين، فإن المحللين الاقتصاديين يعتمدون في تقييمهم للوضع التنافسي لكل مؤسسة على عدد من المؤشرات من أهمها ما يلي:

1-الربحية:

يعتبر مؤشر الربحية كافياً على التنافسية الحالية للمؤسسة، كما أنّ الحصة من السوق هي الأخرى تشكّل مؤشراً على التنافسية، إذا كانت المؤسسة تعمل على تعظيم أرباحها، أي أنها لا تتنازل عن الربح لمجرد تحقيق غرض رفع حصتها من السوق، و يمكن للمؤسسة أن تكون تنافسية في سوق تنافسية تتجه في ذاتها نحو التراجع، و في هذه الحالة فإنّ التنافسية الحالية للمؤسسة لن تكون ضامنة لربحيّتها المستقبلية. و إذا كانت ربحية المؤسسة التي تريد البقاء في السوق ينبغي أن تمتد إلى فترة من الزمن، فإنّ القيمة الحالية لأرباح المؤسسة تكون مرتبطة بالقيمة السوقية لها، وحتى يكون بإمكاننا القول بأن مؤسسة ما تعتبر تنافسية، يجب أن تكون نسبة القيمة السوقية للدين ورؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة على تكلفة استبدال أصولها أكبر من الواحد. وتعتمد المنافع المستقبلية للمؤسسة على إنتاجيتها النسبية و تكلفة عوامل إنتاجها، و كذلك على الجاذبية النسبية لمنتجاتها على امتداد فترة طويلة، و على إنفاقها الحالي في البحث و التطوير أو البراءات التي

تحصل عليها، إضافة إلى العديد من العناصر الأخرى، و تعتبر الجودة عنصرا هاما لاكتساب الجاذبية، و من ثم النفاذ إلى الأسواق و المحافظة عليها⁽¹⁾.

2-تكلفة الصنع:

تلعب التكلفة دورا هاما كمؤشر تنافسي، لأنه لا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف، لذلك نجد أن الكثير من المؤسسات التي تستهدف أن تكون الرائدة في خفض عناصر التكلفة بين منافسيها لتحقيق مركز تنافسي يضمن لها البقاء في السوق الدولي⁽²⁾.

3-الإنتاجية الكلية للعوامل:

إنّ الإنتاجية الكلية للعوامل تقيس الفعالية التي يحول المشروع فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، ومن الممكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدّة مشروعات على المستويات المحلية والدولية⁽³⁾.

4-الحصة من السوق:

من الممكن لمشروع ما أن يكون مربحا و يستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية من دون أن يكون تنافسيا على المستوى الدولي ويحصل هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعقبات تجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمشروعات الوطنية أن تكون ذات ربح آني ولكنها غير قادرة على

(1)مليحة يزيد، أصول و فصول التسويق، الجزائر، دار هومة، 2014، ص228.

(2)زروخي فيروز، سكر فاطمة الزهراء، دور البقطة الاستراتيجية في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر، 2010، ص7.

(3)عبد الحكيم عبد الله النصور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، في الاقتصاد و التخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص25.

الاحتفاظ بالمنافسة تجاه تحرير التجارة أو بسبب أوضاع السوق لذلك ينبغي مقارنة تكاليف المشروع مع تكاليف المنافسين الدوليين.

وعندما تكون هناك حالة توازن تعظم المنافع ضمن قطاع نشاط ذو إنتاج متجانس، فإنه كلما انخفضت التكلفة الحرة للمشروع بالقياس إلى تكاليف منافسيه، كلما كانت حصته من السوق أكبر نتيجة لتدني التكاليف الكلية و انعكاسها على مستوى الأسعار فيزداد ربح المشروع.

وفي قطاع نشاط ذو إنتاج غير متجانس، فإن ضعف ربح المشروع يمكن أن يفسر بارتفاع التكاليف الكلية للمشروع، و لكن يضاف إليه سبب آخر هو أن المنتجات التي يقدمها قد تكون أقل جاذبية من منتجات المنافسين بافتراض تساوي الأمور الأخرى أيضا، إذ كلما كانت المنتجات التي يقدمها المشروع أقل جاذبية كلما ضعفت حصته من السوق ذات التوازن⁽¹⁾.

المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية.

إن الميزة التنافسية للمؤسسة تتحدد وفقا لمتغيرين أساسيين يمكن من خلالهما تحديد مدى قوة و إمكانية الميزة التنافسية على مواجهة المنافسين أو الصمود أما مهم، و البقاء محتكرة لهذه الميزة لأطول مدّة ممكنة و هما:

1-حجم الميزة التنافسية:

تتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا تمكنت المؤسسة من المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو ميزة تميز المنتج، و من هنا كلما كانت الميزة أكبر كلما كان على المؤسسات المنافسة بذل جهود أكبر من أجل التغلب عليها.

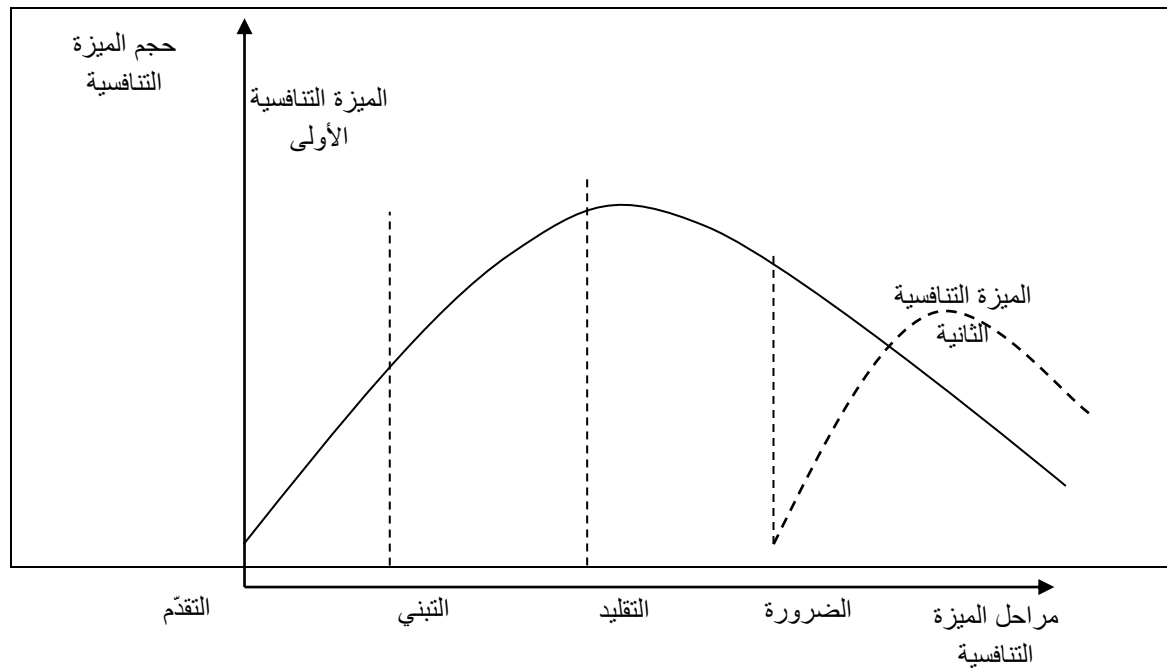
و نشير إلى أن المؤسسات التي تريد البقاء و النمو في محيط يتميز بالتحولات و شدة المنافسة، يتطلّب منها امتلاك قدرات معينة تؤهلها لتحقيق ذلك، تتمثل هذه القدرات في مجموع

(1) عبد الحكيم عبد الله النصور، المصدر المذكور سابقا، ص25.

الكفاءات (التنظيمية، التسييرية، التكنولوجية.... إلخ) الضرورية، التي تمكنها من تحقيق أهدافها، ومنها تلبية حاجيات المستهلكين و السهر على إرضائهم.

وفي الواقع العملي للمؤسسات نجد أنّ حجم الميزة التنافسية يختلف من مؤسسة إلى أخرى، وتعمل كل مؤسسة على أن تشغل ميزتها التنافسية في الحصول على قطاعات سوقية وأن تتموضع فيها. ومثلما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة⁽¹⁾، وهذا ما ذكرناه سابقاً وفيما يلي شكل يوضّح دورة حياة الميزة التنافسية بالنسبة لحجمها:

الشكل رقم (04): مراحل دورة حياة الميزة التنافسية.



المصدر: هشام حريز، بوشمال عبد الرحمان، المصدر المذكور سابقاً، ص 218.

و يمكن شرح المراحل الموجودة في الشكل السابق كما يلي:

1-1- مرحلة التقدّم أو النمو السريع: المؤسسة في هذه المرحلة و بفعل الميزة التنافسية

التي استطاعت تحقيقها مقارنة بالمنافسين (منتج، سعر، توزيع، إشهار، ... إلخ)، فهي تنزل هذه

(1) مليحة يزيد، المصدر المذكور سابقاً، ص-ص 233-234.

الميزة إلى السوق و بفضل تقبلها من قبل المستهلكين تعرف نموا معتبرا و سريعا، بسبب عدم وجود منافسة أو تأخر رد فعل المنافسين، و بالتالي تحقق المؤسسة مداخل معتبرة قبل الدخول في المرحلة الثانية؛

1-2- مرحلة التبنى من قبل الشركات المنافسة: و تمثل بداية تعرف المنافسين على الميزة

التنافسية للمؤسسة و مدى تأثيرها على المستهلك و على حصصهم السوقية، فيحاولون بشتى الطرق العمل على تبني هذه الميزة التنافسية أو تحسينها، و من هنا تعرف الميزة نوعا من الاستقرار و التشبّع بفعل تزايد عدد المنافسين⁽¹⁾؛

1-3- مرحلة التقليد (الركود): يتراجع حجم الميزة و تتجه شيئا فشيئا إلى الركود، لكون

المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة و بالتالي تتراجع أسبقيتها عليهم، و من هنا يحدث انخفاض في الوفورات⁽²⁾؛

1-4- مرحلة الضرورة: تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية و تطويرها بشكل سريع، أو

إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما على أسس الميزة الحالية⁽³⁾.

(1) عبد الله بلوناس، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة: مدخل حلقة القيمة لبورتر، مداخل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الاستراتيجية التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الشلف، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010، ص6.

(2) رضا إبراهيم صالح، رأس المال الفكري و دوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، مداخل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، المنظمة من قبل معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، أيام 01-04 نوفمبر، 2009، ص25.

(3) رضا إبراهيم صالح، المصدر المذكور سابقا، ص25.

2- نطاق التنافس:

إنّ توسيع نطاق النشاط يمكن أن يحقّق وفورات في التكلفة مقارنة بالمؤسسات الأخرى (المنافسة)، ومن الأمثلة على ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة، ومن هنا تتحقّق اقتصاديات المدى و خاصة عند وجود علاقات متداخلة و مترابطة بين القطاعات السوقية، المناطق أو الصناعات التي تغطيها عمليات المؤسسة، وفي المقابل يمكن للنطاق الضيق أن يحقّق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمته بأقل تكلفة، أو تقديم منتج مميز له⁽¹⁾.

3- نموذج الماسة لبورتر لمحددات الميزة التنافسية:

كما يمكن حصر أهم محدّدات الميزة التنافسية من خلال ما يطلق عليه بنموذج الماسة "Diamondmodel" و الذي هو من إبداع مايكل بورتر (Porter)، الذي قام بعمل بحث شمل أكثر من 100 صناعة في أكثر من عشرة دول يجيب عن بعض الأسئلة من بينها محدّدات الميزة التنافسية، فوجد أن هناك أربعة أسباب مهمة وراء تميز تلك المؤسسات⁽²⁾. و العوامل المحدّدة للميزة التنافسية حسب Porter في نشاط معين هي⁽³⁾:

(1) مليحة يزيد، المصدر المذكور سابقا، ص236.

(2) شتاتحة عائشة، أهمية تدريب المورد البشري و دوره في تحقيق الميزة التنافسية -مع دراسة حالة مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، الجزائر، 2011، ص96.

(3) الهادي بوقفلول، أهمية الرأسمال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، مجلة التواصل، مجلة علمية محكمة متخصصة في دراسات العلوم الاجتماعية والإنسانية تصدرها جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد الرابع والعشرون، جوان 2009، ص109.

ظروف عوامل الإنتاج و مدى توافرها، ظروف الطلب من حيث حجمه و أهميته و تأثيراته وأنماطه، وضعية الصناعات المرتبطة و المساندة لذلك النشاط، الوضع الاستراتيجي والتنافسي للمؤسسة من حيث وجود البيئة المعززة للميزة التنافسية.

و سنوضح مما يلي كيف يمكن أن تكون هذه العوامل الأربعة محدّدة للميزة التنافسية⁽¹⁾:

- **ظروف عوامل الإنتاج:** تأخذ هذه العوامل شكلين أساسيين، يتمثل الأول في العوامل

الأساسية التي تتجسد في الموارد البشرية الطبيعية، في رأس المال، و العوامل المناخية، وهي العوامل التي لا تمثل ميزة تنافسية لأنه يسهل انتقالها والحصول عليها من قبل المنافسين، أما الشكل الثاني فيشمل العوامل المطورة (كالوصول على عمالة مؤهلة، قواعد المعدات والبيانات والآلات، نظم الاتصالات الحديثة)، فهذه العوامل تعتبر أكثر أهمية من غيرها لأنه يصعب الحصول عليها، أو حتى تقليدها؛

- **ظروف الطلب:** يشير هذا الأخير إلى هيكل الطلب ومعدل نموه، ومدى توافقه مع الطلب

العالمي، فإذا تميز الطلب المحلي بالارتفاع النسبي من حيث السلع كثيفة التكنولوجيا، فهذا يعدّ أمرا محفزا للمؤسسات على تطوير المنتجات ورفع مستويات جودتها، من أجل تحقيق تنافسية لهذه المنتجات في السوق العالمي، لهذا نجد أنّ الضغوط المستمرة من قبل المستهلكين المحليين لطلب منتجات متميزة يؤدّي بدوره إلى توليد ضغوط مستمرة على المؤسسات وتحفيزها على إجراء المزيد من الابتكار والتجديد لتلبية احتياجات المستهلكين، وهذا ما يؤدّي في النهاية إلى تقوية وتعزيز المزايا التنافسية مقارنة بالمنافسين الآخرين؛

(1) زهية كواش، الميزة التنافسية للسلع البيئية في التجارة الدولية -دراسة حالة السوق العالمي للسلع البيئية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد البيئة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013، ص-ص، 61-62.

- **وضعية الصناعات المرتبطة و المساندة لذلك النشاط:** هي سبب نجاح العديد من

الصناعات، وهي ذات ميزة تنافسية لأنها تشترك مع بعضها البعض في التقنيات والمدخلات، وقنوات التوزيع، أو تقديم منتجات متكاملة، الأمر الذي يساهم في تخفيض السعر، وإتاحة فرصة تبادل المعلومات والأفكار والتكنولوجيا، مما يزيد من درجة التطوير، وخلق مهارات إنتاجية وإدارية أفضل؛

- **الوضع الاستراتيجي و التنافسي للمؤسسة:** تتضمن كل من أهداف، استراتيجيات،

طرق التنظيم، و الإدارة التي تختارها المؤسسة و التي تتدرج ضمن البيئة المحلية بمختلف مميزاتها و خصائصها، فكلما كانت البيئة المحلية ملائمة كلما كانت مشجعة للمنافسة، ولتحديد القدرة التنافسية.

والى جانب العوامل السالفة الذكر، أضاف بورتر عاملان آخران يؤثران في خلق الميزة

التنافسية:

• **العامل الأول هو دور الصدفة:** وهي تلك التطورات غير المتوقعة تحدث في شكل

طفرات مفاجئة؛

• **العامل الثاني هو دور الحكومة:** حيث أن للحكومة دور فعال في خلق دعم المزايا

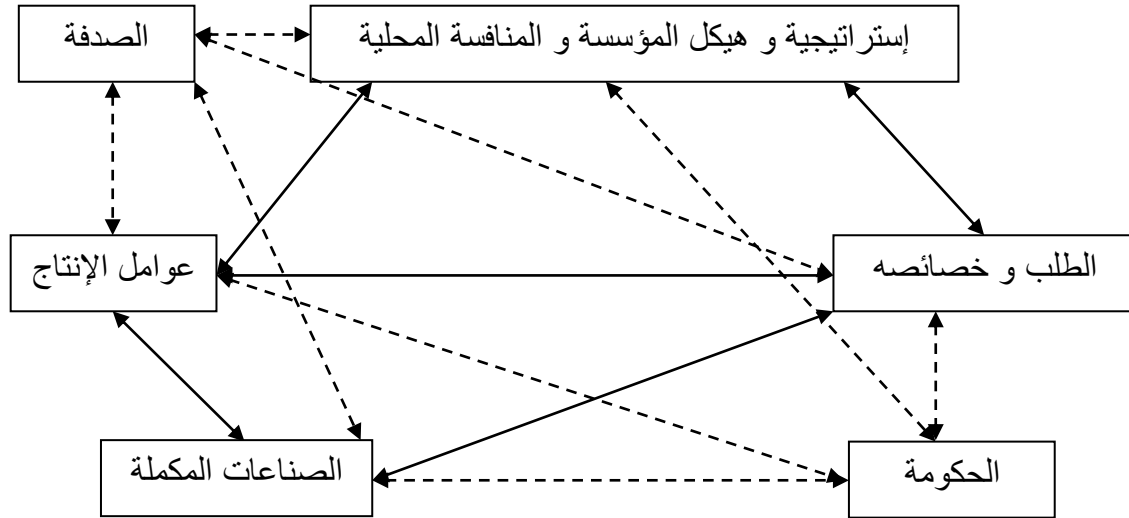
التنافسية من خلال التأثير على جملة المحددات السابقة، و هذا بإيجاد بيئة مستقرة وملائمة (قانونية و تجارية) للاستثمار، و هذا يمكننا من القول بأن الحكومة تلعب الدور

المحفز و المدعم لإيجاد مزايا تنافسية، أو المعرقل لها.

و فيما يلي شكل الذي يوضح نموذج الماسة لبورتر:

الشكل رقم (05): مخطط نظام متكامل لمحددات الميزة التنافسية و العلاقة بينها لنموذج الماسة

لبورتر.



المصدر: عبد الحفيظ بوقرانة، إلياس بن ساسي، ميلود زيد الخير، محددات القدرة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية حالة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلة أكاديمية دورية نصف سنوية متخصصة في الأبحاث والدراسات ذات الصلة بأداء المؤسسات والمنظمات والقطاعات الاقتصادية والحكومية تصدرها جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الرابع، ديسمبر، 2013، ص44.

يمثل الخط المتصل العلاقة بين المحدّات الأربعة كنظام حركي يعمل بشكل متبادل، أمّا الخط المنقطع فيوضّح تأثير البيئة الأشمل التي تتفاعل من خلالها متغيرات أخرى، و من خلال العلاقات البيئية بين هذه المحدّات فإن الميزة التنافسية على المستوى الجزئي أو الكلي تتوقف على كفاءة و إنتاجية المؤسسة في سلسلة أنشطتها الداخلية، و كذلك على قوة علاقاتها و تشابكها مع المؤسسات الأخرى المرتبطة بها، فضلا عن السياسات التي تتبعها الدولة و التي تشكّل المناخ الذي تعمل فيه هذه المؤسسات⁽¹⁾.

(1) عبد الحفيظ بوقرانة، وآخرون، المصدر المذكور سابقا، ص48.

المبحث الثالث: الاستراتيجيات التنافسية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية

ينبغي على المؤسسة أن تقوم باختيار استراتيجية تنافسية محددة تتوافق مع البيئة الخارجية المحيطة بها، إمكانياتها المادية، البشرية، والتكنولوجية، والتي تستطيع من خلالها بلوغ مجمل أهدافها وإرضاء معظم متطلبات ورغبات زبائنهم، وأكثر الاستراتيجيات التنافسية شيوعاً هي الاستراتيجية التنافسية العامة لـ Mackel E. Porter عام 1980م، الذي يرى من خلالها بأنه لتحقيق استراتيجية تنافسية على المؤسسة إما تدنية التكاليف الإجمالية للمنتج (سلعة/ خدمة) أو من خلال تميز المنتج (سلعة/ خدمة) بميزة معينة لا توجد في المنتجات المنافسة له، أو من خلال التخصص بإنتاج منتج (سلعة/ خدمة) معين.

المطلب الأول: مفهوم الاستراتيجية التنافسية.

إنّ التنافس الذي يقوم ما بين عدّة منافسين في قطاع واحد يحتم على كل واحد منهم معرفة الآخر أي معرفة استراتيجياته من أجل مواجهتها. هكذا يعمل كل متنافس على وضع استراتيجية تسمح له بمواجهة التغيرات التي تحدث في السوق تختلف من طرف لآخر. ففي داخل كل سوق نجد المؤسسة الرائدة التي تتولى المبادرة، وهناك المؤسسات المتحدية التي تفرض عليها بعض المنافسة و في درجة أقل نجد التابعين ثم المتخصصين. و كل طرف من هذه الأطراف يحوز نصيباً من السوق⁽¹⁾.

(1) رغد أحمد، المنافسة التنافسية و البدائل الاستراتيجية، المصدر المذكور سابقاً ، ص20.

1- تعريف الاستراتيجية التنافسية:

يعرف (Thompson&Strickland) الاستراتيجية التنافسية بأنها "كافة التحركات والمداخل التي تتبناها المؤسسة بهدف جذب العملاء، تحمل الضغط التنافسي و تحسين مركزها من خلال الصراع مع المنافسين و تحقيق الميزة التنافسية"، و يركّز (Wit&Meyer) على البعد الزمني المستند إلى ديمومة الميزة التنافسية و التي تعد نتيجة للاستراتيجية التنافسية، فالاستراتيجية التنافسية هي "الاستراتيجية التي تعمل على خلق الميزة التنافسية أو تعزيزها و إدامتها إذا كانت موجودة". و في ضمن التوجه نفسه يرى (Mintzberg, et.al) أنّ الاستراتيجية التنافسية هي "فن تحقيق و استغلال المزايا التنافسية التي يصعب تقليدها و التي تتصف بالديمومة".

2- المكونات الأساسية للاستراتيجية التنافسية:

بما أنّ الاستراتيجية التنافسية تعرف بأنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدّي إلى تحقيق ميزة متواصلة و مستمرة عن المنافسين. والاستراتيجية التنافسية تتحدّد من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي⁽¹⁾:

2-1- طريقة التنافس: وتشمل استراتيجية المنتج، استراتيجية الموقع، استراتيجية التسعير،

استراتيجية التوزيع، استراتيجية التصنيع و هكذا؛

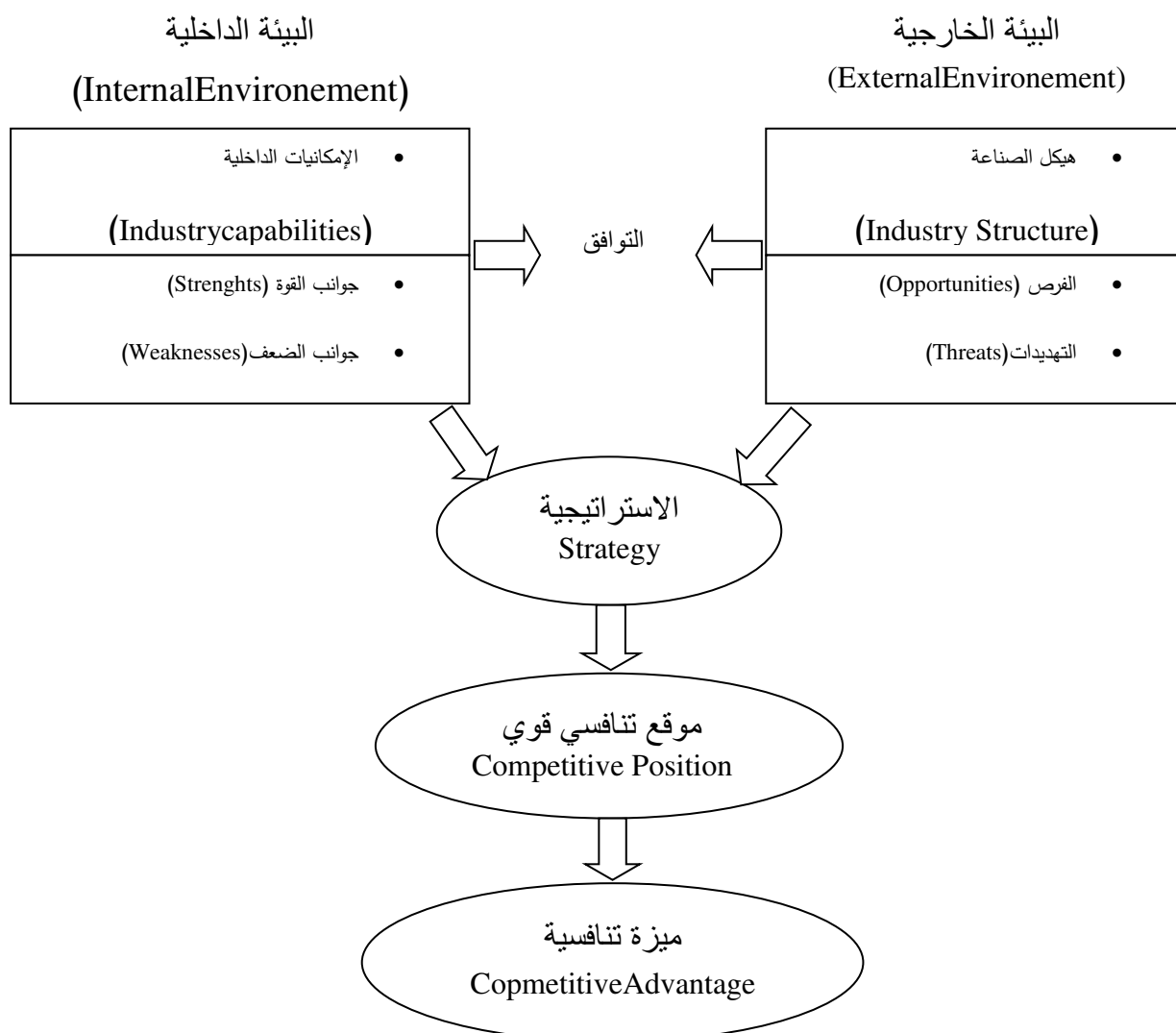
2-2- حلبة التنافس: و تتضمن اختيار ميدان التنافس، الأسواق و المنافسين؛

2-3- أساس التنافس: و يشمل الأصول و المهارات المتوفرة لدى المؤسسة و التي تعتبر

أساس الميزة التنافسية المتواصلة أو المستمرة و الأداء في الأجل الطويل؛

(1)نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب، 1998، ص-80-79.

الشكل رقم (06): الإستراتيجية كاستجابة لتحقيق الميزة التنافسية.



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، المصدر المذكور سابقاً ، ص 81.

نستنتج بأنه من أجل الحصول على ميزة تنافسية متواصلة و لكي تتبع الاستراتيجية الموضوعة بدقة يجب علينا أن ننطلق من تشخيص البيئة الخارجية من أجل معرفة الفرص الممنوحة لنا و التهديدات التي تواجهها.

و أيضا يجب علينا أن نشخص البيئة الداخلية من جهة أخرى لمعرفة نقاط قوتنا و نقاط ضعفنا الأمر الذي يسمح للمؤسسة بتحديد قدراتها التنافسية و العمل على تطويرها و تحسينها عند الضرورة استجابة لمتغيرات البيئة التي تعمل فيها المؤسسة، ثم يتم التوافق بين البيئة الخارجية

والداخلية و بإيجاد استراتيجية مناسبة تسمح للمؤسسة باستغلال نقاط قوتها و الفرص المتاحة لها وتجنب التهديدات التي تعيقها.

3- الاستراتيجية العامة للتنافس لبورتر (Porter):

تطلق الاستراتيجيات العامة للتنافس من الفرضيات التي وضعها M.Porter حول الميزة التنافسية في بداية الثمانينات و التي تعتبر أن بناء الميزة التنافسية يتوقف على تلبية ما يتطلبه وما يحتاجه العميل بأفضل ما يقدمه المنافسين، و يتم ذلك من خلال أسلوبين فإما نقدّم للعميل سلعة مماثلة لما يقدمه المنافسين و لكن بأقل سعر أو تقديم سلعة أفضل مما يقدمه المنافسين و بسعر أعلى⁽¹⁾.

كما وصف M.Porter بأنّ الاستراتيجية هي أخذ إجراءات هجومية أو دفاعية لخلق موقف للدفاع على هذا النوع من الصناعة، و هذا للتعامل بشكل جيّد مع القوى التنافسية الخمس، وبالتالي تدر عائد أعلى على المؤسسة⁽²⁾.

إلا أنّ الاستراتيجية التنافسية الفعالة هي تلك التي تقوم على الثنائيات (منتج/قطاع سوقي) أي تحاول أن تجد علاقة بين منتجات المؤسسة و الأسواق المستهدفة، بحيث تعمل هذه الاستراتيجية على تحقيق ميزة ما تميز المؤسسة عن باقي المنافسين و تحاول الحفاظ على هذه الميزة، و ذلك بهدف ضمان استمرارية و بقاء المؤسسة في السوق و تقادي الاندثار و التلاشي والخروج من السوق، و في هذا الشأن تعتبر الأفكار التي صاغها Porter في كتابه "الميزة التنافسية L'avantage concurrentiel" لسنة 1995 عن الاستراتيجيات التنافسية من الأفكار الرائدة في هذا المجال، فقد أوجد ثلاثة استراتيجيات تنافسية أساسية هي قيادة التكلفة، التميز و التركيز. و ذكر

(1) مداح عرابي الحاج، إدارة الأعمال الإستراتيجية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2015، ص263.
(2) Micheal E. Porter, Competitive strategy Technique for analyzing Industries and competitors, The Free Press, New york, 1980, p 34.

بأن الاستخدام الأمثل و الاستغلال الصحيح لهذه الاستراتيجيات يمكن المؤسسة من الدفاع عن حصتها السوقية و التغلب على منافسيها، كما ذكر أن كل استراتيجية من هذه الاستراتيجيات الثلاث يمثل أسلوب عمل و توجه متميز⁽¹⁾.

أنواع الاستراتيجية العامة للتنافس لـPorter:

اقترح Porter ثلاث استراتيجيات يمكن استخدامها لتحقيق أداء أفضل عن بقية المنافسين في الصناعة تشمل⁽²⁾:

- **استراتيجية القيادة في التكاليف (تدنية التكاليف)***: تستطيع المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية إذا استطاعت أن تخفض من تكلفتها بحيث يمكنها بيع منتجاتها بسعر أقل من منافسيها وتحقيق قدر أكبر من الربح؛

- **استراتيجية التمييز**: تركز هذه الاستراتيجية على سياسة مفادها أن المؤسسة تتفرد فيعرض أو تقديم منتج ما للزبائن ذو خصائص جيدة مقابل سعر زائد؛

- **استراتيجية التركيز**: تهدف استراتيجية التركيز إلى بناء ميزة تنافسية من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين أو لسوق جغرافي محدود أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج.

(1) عادل مزوغ، دراسة نقدية لاستراتيجيات "Porter" التنافسية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، مجلة دولية محكمة متخصصة في مجالات العلوم الإنسانية والاجتماعية تصدرها كلية العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 10، جوان 2010، صص 46-47.

(2) نورية بن نامة، كبرالي بغداد، التسويق الإلكتروني كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة شركة اتصالات الجزائر، مديرية مستغانم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد 5، جويلية 2013، ص 53.

(*) سوف نقوم بالتطرق لاستراتيجية تدنية التكاليف في الفصل الموالي بالتفصيل لأهميتها في أطروحتنا.

و فيما يلي شكل يوضح سير هذه الاستراتيجيات الثلاث في المؤسسة:

الشكل رقم (07): الاستراتيجية العامة للتنافس لـ Porter:

الميزة الاستراتيجية		
الهدف الاستراتيجي	تميز المنتج	موضع التكلفة المنخفضة
	استراتيجية التمييز	استراتيجية التكلفة المتدنية
	استراتيجية التركيز	

Source: Michael Porter, ipid, p39.

يوضح الشكل أعلاه الاستراتيجيات التنافسية الثلاث التي اقترحها مايكل بورتر من استراتيجية التكلفة المتدنية، استراتيجية التمييز وكذا استراتيجية التركيز، حيث أن استراتيجيتي التكلفة المتدنية والتمييز تستهدفان كل الصناعات أما استراتيجية التركيز فهي تستهدف قطاع سوقي معين.

المطلب الثاني: استراتيجية التمييز لبورتر.

تضيف استراتيجية التمييز للمنتج قيمة من خلال تمكين المؤسسة من رفع أسعار منتجاتها أو خدماتها بحيث تكون أعلى من المعدل الكلي للتكلفة. والمؤسسات التي تنفذ هذه الاستراتيجية بنجاح يمكن أن تقلل من تنوع التهديدات البيئية و تستغل تنوع الفرص البيئية. وقدرة هذه الاستراتيجية على إضافة القيمة إلى المؤسسة يجب أن تكون مرتبطة مع ندرة نقاط القوة التنظيمية و عدم القدرة على تقليد هذه النقاط لتوليد ميزة تنافسية مستدامة.

1- تعريف استراتيجية التمييز:

هي قدرة المؤسسة على إعطاء قيمة فريدة و متفوقة إلى المشتري مثل جودة المنتج أو معالم خاصة أو خدمات ما بعد البيع. ويستهدف التمييز في السوق الواسع و يتضمن الإبداع في المنتج أو الخدمة و التي ينظر إليها على أنها فريدة في الصناعة و قد تطلب عندها الشركة سعر أعلى على منتجاتها. والتمييز هي استراتيجية قيمة لتحقيق عائدات أعلى من المعدل لأنها تحقق ولاء للعلامة التجارية وتقل حساسية الزبون تجاه ارتفاع الأسعار.

وهي تتطلب من المؤسسة خلق منتجات أو خدمات تكون فريدة ولها قيمة عالية. وتركز أساسا على الخصائص غير السعرية والتي تجعل الزبون مبتها ومستعدا لدفع علاوة أكبر، وتستطيع المؤسسة أن تخلق لنفسها ميزة تنافسية من خلال خلق درجة عالية من التمايز لمنتجاتها عن تلك التي يقدمها المنافسون⁽¹⁾.

وتتحقق الميزة التنافسية من خلال استراتيجية التمايز عن طريق تحقيق جودة عالية لمنتجات المؤسسة، تميزها عن منتجات المنافسين، حيث يقتنيها المستهلك بغض النظر عن تكلفتها، وذلك يخص الامتيازات والإضافات التي يقدمها المنتج للمستهلك⁽²⁾.

(1) علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 155-156.

(2) العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة استراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي حالة مؤسسة سونلغاز مع استخدام نظام البرمجة الخطية، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، المنظم من قبل كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، قسم علم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005، ص439.

2- متطلبات تطبيق استراتيجية التمييز:

- تبنى المؤسسة ميزتها التنافسية اعتمادا على استراتيجية التمايز من خلال عدّة متطلبات، التي تضمن خلق قيمة مؤثرة لدى المستهلكين ومن أهم هذه المتطلبات ما يلي⁽¹⁾:
- قدرات و مهارات تسويقية لدى المؤسسة؛
 - مواصفات متميزة في المنتج؛
 - قدرات عالية في مجال البحوث؛
 - قنوات توزيع فعالة وتعاون مع الوسطاء؛
 - مقاييس وحوافز ذاتية أو غير كاملة؛
 - جذب عمالة ذات مهارات عالية و مبدعة إضافة إلى الباحثين.

3- مزايا وعيوب تطبيق استراتيجية التمييز:

أي استراتيجية تتخذها المؤسسة لضمان استمرارها و المحافظة على حصصها السوقية تحمل مزايا و عيوب للمؤسسة بعد تطبيقها لذلك و بعد دراستنا لاستراتيجية التمايز نقوم بتلخيص أهم المزايا و العيوب التي تتميز بها هذه الاستراتيجية فيما يلي:

3-1- مزايا تطبيق استراتيجية التمايز: الميزة الكبيرة وراء استراتيجية التمايز تتمثل في أنها

تسمح للمؤسسات بعزل نفسها جزئيا من الخصومة التنافسية في الصناعة. عندما تنتج المؤسسات منتجات عالية التمايز و مطلوبة بالحاح من العملاء، فإنها تجد نفسها غير منخرطة في حروب أسعار مدمرة مع منافسيها. عمليا، التبنى الناجح لمستوى مرتفع من التمييز مع بعض خصائص

(1) أمين مخفي، يوسف بن شني، دور الاستراتيجية التنافسية في إنشاء ميزات تنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر يومي 08-09 نوفمبر، 2010، بدون ترقيم.

المنتج أو حاجة المشتري، قد يسمح للمؤسسة بترك بصمة واضحة لمجموعتها الاستراتيجية في الصناعة.

تتمثل الميزة اللافتة وراء استراتيجيات التمايز في أن عملاء المنتجات المميزة أقل حساسية للأسعار. عمليا، يعني هذا أن الشركات قد تكون قادرة على تمرير زيادات السعر إلى عملائها. و أخيرا يترتب على التمايز وضع حواجز ولاء ضخمة، يجب أن تتغلب عليها المؤسسات التي تفكر في الدخول، المنتجات عالية التميز أو الفريدة تجعل من الصعب على الداخلين الجدد أن يتنافسوا مع السرعة و المهارات التي تمتلكها بالفعل المؤسسة القائمة⁽¹⁾.

3-2- عيوب تطبيق استراتيجية التمايز: لا توجد استراتيجية تنافسية مثالية تخلو من

العيوب التي تترتب على تطبيقها، حيث تكمن عيوب استراتيجية التمايز فيما يلي:

- العيب الكبير المرتبط بالتمايز يأتي من مؤسسات أخرى تحاول سحب البساط من تحت أقدام المؤسسات التي لديها بالفعل منتجات متميزة وذلك بتوفير منتجات مماثلة أو أفضل. لذلك على الرغم من أن استراتيجية التمايز فعالة في خلق ولاء العملاء والأسعار المرتفعة، فإنها لا تغلق الباب تماما وبإحكام في وجه الداخلين الجدد؛

- يأتي العيب الآخر في التمايز من صعوبة استدامة علاوة السعر لأن المنتج يصبح مألوفا أكثر من السوق. عندما يصبح المنتج ناضجا، يصبح العملاء أكثر ذكاء حول ما يريدونه، و حول نوع و حجم القيمة الأصلية، و ما هم على استعداد لدفعه. يصبح تبرير علاوة السعر صعبا، لأن العملاء حصلوا على معرفة أكثر عن المنتج. يمكن أن يصبح الهيكل القائم على التكاليف العالية

(1) عبد الحكم الخزامي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 337-338.

المقارنة للمؤسسة التي تمارس التمايز إحدى حالات ضعفها، عندما، تطرق أبواب السوق لتقليد المنتج تكون منخفضة التكاليف⁽¹⁾.

المطلب الثالث: استراتيجية التركيز لبورتر

و تهدف المؤسسة إلى بناء ميزة تنافسية و الوصول إلى مواقع أفضل في السوق بإشباع حاجات لفئة معينة من المستهلكين، أو بالتركيز على سوق جغرافي محدود، أو بالتركيز على استخدامات معينة للمنتج⁽²⁾.

1- تعريف استراتيجية التركيز:

تعني تركيز المؤسسة باتجاه تضيق خطوط المنتجات أو قطاعات المشترين أو الأسواق الجغرافية المستهدفة. و المؤسسة التي تستخدم هذه الاستراتيجية يجب أن تحصل على الميزة التنافسية المستدامة إما من خلال مدخل التمايز أو من خلال مدخل القيادة في التكاليف. إن استراتيجية التركيز على الكلف تركز على جماعة مشترين محدّدة أو سوق جغرافي معين و تحاول خدمة هذا القطاع فقط من السوق. أما استراتيجية التركيز على التمايز فإن المؤسسة تبحث عن التمايز في قطاع سوقي مستهدف. وهذه الاستراتيجية تعتبر قيمة جدا لأولئك الذين يعتقدون بأن المؤسسة تركز جميع جهودها لتكون أكثر قدرة على إرضاء الحاجات الخاصة بقطاع سوقي مستهدف بشكل أكثر فاعلية من المنافسين⁽³⁾.

و يتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل استراتيجية التركيز من خلال:

-
- (1) عبد الحكم الخزامي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 338-340.
 - (2) عبد الفتاح بوخمخم، عائشة مصباح، دور اليقظة الاستراتيجية في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربي، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 08- 09 نوفمبر 2010، ص6.
 - (3) علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، المصدر المذكور سابقا، ص156.

1- تركيز جهود المؤسسة على شريحة معينة من المستهلكين و هذا من خلال التركيز على الإبداع في خطوط الإنتاج، أو الإبداع في المنتجات أو في سوق محدّدة من أجل تلبية حاجاتهم و رغباتهم على أكمل وجه⁽¹⁾؛

2- تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف؛

3- أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع؛

4- أو التمييز و التكلفة الأقل معا⁽²⁾.

2- مزايا تطبيق استراتيجية التركيز:

الميزة الكبرى في استراتيجية التركيز أن المؤسسة تكون قادرة على إنشاء حصن أمان في السوق يتمثل في خدمة فئة معينة ضدّ المؤسسات ذات خطوط الإنتاج الأكبر و الأوسع. في كثير من الحالات، تمكن استراتيجية التركيز و التخصص من تحسين مصادر أخرى للأنشطة المضيفة للقيمة على أن تساهم في تحسين وضع التكاليف أو التمييز⁽³⁾. و لهذا النموذج فوائد كبيرة للمدراء و ذلك لأنه يمكنهم من التفكير بالاستراتيجيات التنافسية، وبتحقيق الميزة التنافسية المؤكدة⁽⁴⁾.

(1) عدمان مريزق، دور البحث و التطوير في تعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية -حالة المجمع الصناعي "صيدال"-، مداخلة مقدّمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر يومي 08 و 09 نوفمبر، 2010، ص10.

(2) نبيل مرسي، احمد سليم، الإدارة الاستراتيجية إدارة التنافسية-إدارة المعرفة- إدارة المخاطر، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص246.

(3) عبد الحكم الخزامي، الإدارة الاستراتيجية بناء الميزة التنافسية، الطبعة الأولى، مصر، دار الفجر، 2008، ص-ص، 349-350.

(4) بشير العلاق، قحطان العبدلي، استراتيجيات التسويق، عمان، دار زهراء، 1998، ص40.

3- عيوب تطبيق استراتيجية التركيز:

تتعرض هذه الاستراتيجية لمخاطر بعد تطبيقها من بينها:

- احتمالية إيجاد المنافسين لطرق فعالة تستخدم في التركيز على خدمة القطاع السوقي المستهدف، كما قد يتوجه مستهلكي ذلك القطاع نحو السوق الأوسع و خاصة أن التوجهات والأذواق تتغير بمرور الزمن⁽¹⁾؛

- يمكن تقليد استراتيجية التركيز عندما⁽²⁾:

1- يصبح قطاع السوق المستهدف غير جذاب هيكليا بسبب التلاشي التدريجي لهيكله أو

تلاشي الطلب؛

2- يدخل المنافسون الكبار هذا القطاع و على نطاق كبير بسبب تضائل الفروق بين هذا

القطاع و غيره من القطاعات الأخرى، و بسبب مميزات التسويق الشامل؛

3- ظهور مؤسسات أخرى جديدة تتبع استراتيجية التركيز على أجزاء من نفس القطاع

السوقي.

و عليه فإن أخطر عيب تواجهه استراتيجية التركيز و التخصص يتمثل في أن الحصن الحصين الذي أقامته المؤسسة استنادا إلى فئة مختارة من العملاء قد يتحولون تدريجيا إلى خصائص السوق الأوسع و الأكثر عمومية. قد تضعف المذاقات المتميزة، و خصائص المنتج بمضي الوقت و من ثم تخفيض قابلية الحصن للدفاع عنه. قد تكون هذه هي الحالة بصفة خاصة، عندما تصبح الأذواق و التفضيلات التي اعتبرت في وقت ما غريبة جدًا و جديدة، تصبح مقبولة على نطاق واسع، حتى يتم تقليدها في أقسام كبيرة في السوق. و كما ذكرنا سابقا، الافتراض الجوهرى في استراتيجية التركيز، يتطلب قدرة المؤسسة على كسب مشترين يكررون الشراء بمستويات مرتفعة.

(1) محي الدين القطب، المصدر المذكور سابقا، ص 107.

(2) أمين مخفي، يوسف بن شتي، المصدر المذكور سابقا، بدون ترقيم.

خلاصة الفصل الثاني:

الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على استغلال مختلف إمكانياتها الداخلية والخارجية ونقاط قوتها لخلق قيمة أو ميزة خاصة بمنتجاتها (سلع/ خدمات) لا يستطيع منافسوها تحقيقها أو تقليدها، وتحقيق الميزة التنافسية يرتبط ببعدين أساسيين وهما القيمة المدركة لدى الزبون وقدرة المؤسسة على تحقيق التميز.

ولتحقيق ميزة تنافسية تتسم بالاستمرارية وتحقق قيمة للمؤسسة، والتفوق على المنافسين وصعوبة التقليد من طرفهم يجب على المؤسسة الحد من المعوقات التي تعرقل استمراريته. ويمكننا قياس الميزة التنافسية من خلال مجموعة من المؤشرات ألا وهي الربحية، تكلفة الصنع، الإنتاجية الكلية للعوامل وكذا الحصة السوقية.

الاستراتيجيات العامة للتنافس الخاصة بـ Mackel E. Porter هي الاستراتيجيات التنافسية التي بإتباعها يمكن المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية، وهي ثلاثة أنواع استراتيجية تدنية التكاليف والتي تحرص على تدنية التكلفة الإجمالية للمنتج مع الحفاظ على نفس الجودة، استراتيجية التميز والتي تقوم المؤسسة من خلالها بتمييز منتجاتها بخاصية معينة لا تتميز بها منتجات المنافسين، وأخيرا استراتيجية التركيز وفي هذه الحالة تقوم المؤسسة بالتركيز على إنتاج منتج معين والتخصص فيه.

الفصل الثالث

الفصل الثالث استراتيجية تدنية التكاليف وأدواتها التحليلية والإدارية وأثرها على الميزة التنافسية

تمهيد:

هناك العديد من العوامل التي تلعب دوراً مهماً في تحديد المركز التنافسي للمؤسسات الاقتصادية، ومن أهم هذه العوامل تكاليف المنتجات.

خلال التطورات السريعة التي شهدتها بيئة الأعمال واشتداد المنافسة الداخلية والخارجية بين المؤسسات أجبرت هذه الأخيرة السعي إلى تدنية تكاليفها مع مراعاة الحفاظ على الجودة لكي تستطيع الصمود في سوق المنافسة، لأن المنتجات ذات التكلفة الأقل والجودة الأعلى تساعد على تحقيق أرباح أكثر وكذا الحفاظ على موقعها في السوق واستمراريتها، لذا على المؤسسة تبني تفكير استراتيجي خاص بتدنية التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار بأن تبني هذا التفكير من قبل مؤسسة ما ليس بالأمر السهل، وإنما هو ما يستدعي تضافر جهود كل مستويات المؤسسة وجميع مجالات نشاطاتها في إطار استراتيجية تدنية التكاليف، وهذه الأخيرة تطبق في مختلف الأنشطة سواء كانت صناعية، تجارية أو خدماتية، أو ذات الأنشطة غير الهادفة للربح.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: استراتيجية تدنية التكاليف لبورتر.

المبحث الثاني: الأدوات التحليلية لتدنية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية لدعم الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: الأدوات الإدارية لتدنية التكاليف في المؤسسة الاقتصادية لدعم الميزة التنافسية.

المبحث الأول: استراتيجية تدنية التكاليف لبورتر

لقد اهتم بورتر Porter في أبحاثه بثلاثة استراتيجيات تحقق الميزة التنافسية من بينها استراتيجية تدنية التكاليف والتي يرى بأنها استراتيجية تنافسية أساسية يمكن للمؤسسات أن تتبعها خاصة تلك التي تستهدف زبائن يهتمون بسعر المنتج أو الخدمة بشكل أساسي، حيث تقوم هذه الاستراتيجية على تقديم منتجات تتميز بأسعار متدنية مقارنة بباقي المؤسسات المنافسة مع الحفاظ على مستوى معين من الجودة، وقد يكون الغرض من إتباع هذه الاستراتيجية توفير عائدات أكبر للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم تدنية تكاليف المنتج

تسعى معظم المؤسسات في وقتنا الحالي لتدنية تكاليفها بثتى الطرق قصد الحصول على منتج ذو تكلفة اقل، الأمر الذي يحقق بدوره الحصول على منتج ذو سعر تنافسي يساعد على كسب حصة سوقية جديدة وكذا على الحفاظ عليها.

1- مفهوم تدنية التكاليف:

تعرف تدنية التكلفة بمعناها المطلق على أنها (خفض الرقم الإجمالي بمقياس العملة أو النقد المستخدم) وفي العمل يعرف على أنه (مقدار تدني تكلفة وحدة العمل عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية من خلال زيادة عدد الوحدات الإنتاجية باستخدام نفس الموارد، اليد العاملة، المواد والتمويل، أو إنتاج نفس عدد الوحدات الإنتاجية باستخدام موارد أقل).

كما أن تدنية التكاليف تشير إلى (تقليص القيمة الإجمالية لزمن وتكلفة القيام بالأعمال اليومية، الحصول على نفس مخرجات العمليات الأساسية بزمان اقل وسرعة أكبر وجودة أعلى).

ولابد من الإشارة إلى أن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول من أجل اكتساب الميزة التنافسية، فإذا اكتشفت مؤسسة ما مصدرا مهما لتحسين وتدنية التكاليف يجب عليها أن تبحث عن أدوات لتدنية تكاليف نشاطها وبشكل مستمر، ذلك لأن نشاط تدنية التكاليف ليس ثابتا أو دائما فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة⁽¹⁾.

- تعريف إدارة التكاليف:

تعرف إدارة التكلفة بأنها الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط التكاليف منطقيا بوظيفتي التخطيط والرقابة على المديين القصير الأجل والطويل الأجل.

وكذلك عرفت بأنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلا عن الرقابة على التكاليف⁽²⁾.

2- العوامل التي تؤدي إلى تدنية التكاليف: ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيف التكاليف ما يلي:

- وفوارق الحجم Economiques d'échelles: تمثل ظاهرة وفورات الحجم أحد آثار حجم الإنتاج (سواء على مستوى المنتج، حجم المصنع، عدد أماكن التصنيع) على تكاليف الإنتاج. ومن نتائجها تدني التكاليف المتوسطة أو الوحودية بدلالة زيادة حجم الإنتاج خلال فترة محددة. كما ترتبط

(1) زينب جبار يوسف، أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض التكاليف دراسة حالة، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة، تصدرها هيئة التعليم التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، بغداد، العراق، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2013، ص200.

(2) أسامة سالم القيسي، أنظمة التكاليف الحديثة في بيئة التصنيع المتطورة، مجلة المحاسب العربي، مجلة شهرية، متخصصة في تعزيز الثقافة المحاسبية، العدد الثالث عشر، نوفمبر، 2012، ص4.

هذه الظاهرة بتحليل مردودية الحجم Rendement d'échelle بحيث تبدأ التكاليف الودوية بالتدني بعد كل مضاعفة لحجم الإنتاج حتى الوصول إلى الحجم الأمثل Taille Optimal وعند هذه النقطة نصل إلى أقصى حد لظاهرة وفورات الحجم .

-**أثر التمرن أو التعلم:** تتعلق هذه الظاهرة بتدني التكاليف بفعل اكتساب الفرد مهارة إضافية بتكرار نفس العمل باعتبار أنه يحسن من طريقة تنفيذ العمل، ويقلل من وقت التنفيذ ويضاعف من إنتاجية العمل، وهذا تحت فرضية ثبات الشروط التكنولوجية؛

-**التطور التكنولوجي:** هناك تأثير لاستخدام التكنولوجيات الحديثة في مختلف مراحل العملية الإنتاجية على هيكل التكاليف. بحيث تحقق التكنولوجيا للمؤسسة الاقتصاد في الوقت، في المواد المستعملة، في اليد العاملة وفي عملية التصنيع الخ. بالإضافة إلى زيادة القدرة الإنتاجية، وينعكس هذا بشكل مباشر على هيكل التكاليف⁽¹⁾؛

- **تكلفة المدخلات من الموارد الرئيسية:** تعد من أهم موجهات التكلفة، ويجب على الإدارة الاستراتيجية معالجة هذه الموارد بصورة مناسبة، وتكون تكاليف المدخلات دالة لثلاثة عوامل وهي القوى العاملة وقوة المساهمة للمجهزين والمتغيرات المتعلقة بموقع العمل؛

- **الارتباط بالأنشطة الأخرى داخل المؤسسة أو الصناعة:** يمكن تدنية التكاليف الناجمة من ارتباط أحد الأنشطة مع الأخرى من خلال التنسيق الأفضل والتعاون بين الأنشطة؛

(1) مداح عرابي الحاج، المصدر المذكور سابقا ، ص-ص، 161-162.

- **فرض المشاركة مع وحدات الأعمال الأخرى داخل المؤسسة:** تؤدي المشاركة بين خطوط المنتج أو الأعمال داخل الشركة بنفس نظم معالجة الطلبية أو نظم الدفع، أو الاشتراك في وسائل التوزيع أو المرافق الإنتاجية، إلى الحصول على وفورات في التكاليف؛
- **منافع التكامل العمودي:** يؤدي التكامل العمودي بشكل كلي أو جزئي، سواء مع المجهزين أو الموزعين إلى تلافي القوة التفاضلية لهم، ومن ثم تحقيق وفورات في الكلفة؛
- **الاعتبارات الزمنية المتعلقة بمزايا المتحرك الأول:** يمكن الحصول على وفورات في التكلفة ناجمة من تقديم المنتجات قبل المنافسين؛
- **النسبة المئوية للطاقة المستغلة:** تعد الاختبارات الاستراتيجية والقرارات التشغيلية من الموجهات المهمة للتكاليف، ومنها تقديم الخدمة للزبون وتطوير الخصائص النوعية للمنتج.... الخ⁽¹⁾.

المطلب الثاني: مفهوم استراتيجية تدنية التكاليف لبورتر

أكدت معظم الكتابات في مجال التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى أهمية قيام المؤسسات الصناعية أو الخدمية على حد سواء بتحقيق مزايا تنافسية كأساس قوي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية مثل البقاء والاستمرار في بيئة تتسم بالتغيير والتطور السريع وظروف تنافسية حادة. ويمكن تعريف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على أنها إدارة التكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل.

(1) حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، مجلة ديالي للبحوث الإنسانية، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها كلية التربية للعلوم الإنسانية، جامعة ديالي، العدد الثالث والستون، 2014، ص291.

إن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تهتم بتدعيم الموقف التنافسي للمؤسسة بهدف الوصول لأفضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية لضمان البقاء والاستمرار، وفي هذا المجال تجدر الإشارة إلى تعريف المزايا التنافسية حيث يرى الكثير من الباحثين بأن المزايا التنافسية، هي تحقيق قيمة أفضل للعميل و تكلفة المزايا التنافسية، هي تحقيق قيمة أفضل للعميل من تكلفة مماثلة أو أقل من المنافسين، ويقصد بالقيمة التي تعود على العميل بالفرق بين ما يحصل عليه يسمى بالمنفعة الكلية، وتعرف المنفعة الكلية بأنها مدى واسع من المنافع الملموسة وغير الملموسة التي يتلقاها العميل في المؤسسات⁽¹⁾، تلعب التكلفة دورا هاما كسلاح تنافسي، فلا يمكن تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف.

وتهدف استراتيجية تدنية التكاليف إلى تحقيق ذلك من خلال مجموعة من السياسات الوظيفية، والتركيز على تدنية التكاليف بالرقابة المحكمة على المصاريف الصناعية، وتدنية التكلفة إلى أقل حد ممكن من مجالات البحوث والتطوير والخدمات والبيع والإعلان وغيرها⁽²⁾.

1-تعريف استراتيجية تدنية التكاليف:

لقد حظيت هذه الاستراتيجية بمجموعة من التعاريف من خلال العديد من الباحثين والتي كانت تصب كلها على تدنية الكم الأكبر من تكاليف المنتج للحصول على سعر تنافسي لبيعه.

(1) صباح هاشم جابر، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل، مجلة علمية محكمة فصلية متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها جامعة بابل، كلية العلوم الإنسانية، العراق، المجلد الحادي والستون، الأول، 2013، ص-ص، 85-86.

(2) فريدة زيني، نوال شيشة، دور التحالفات الاستراتيجية في دعم القدرات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، يومي 08 و09 نوفمبر 2010، بدون ترقيم.

وتعني الحصول على الموقع الأقل تكلفة بالنسبة للمؤسسات المنافسة، أي اكتساب ميزة تنافسية مستدامة من خلال تحقيق أقل التكاليف (Daft و 2003) وعرفها (Wheelen & Hunger) على أنها قدرة المؤسسة على تصميم وإنتاج وتسويق منتجات أكثر كفاءة من المنافسين. وتستهدف نطاق واسع من السوق وتتطلب بناء للتسهيلات وتدنية التكلفة في مجالات مثل البحث والتطوير والخدمات وقوى البيع والإعلان.

وليس من الضروري أن تكون الأقل تكلفة في الصناعة ولكن الأقل تكلف من المنافسين، والشركات القائمة في التكلفة من المحتمل أن تحقق عائدات من المعدل على استثماراتها. وتستطيع المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية إذا استطاعت أن تدني من تكلفتها بحيث يمكنها بيع منتجاتها عند سعر أقل من ذلك السعر الخاص بالمنافسين وتحقيق قدر كاف من الربح⁽¹⁾.

2-متطلبات تنفيذ استراتيجية تدنية التكاليف:

أما الطرق والأساليب التي يمكن اعتمادها بوصفها متطلبات رئيسية لتنفيذ الاستراتيجية التنافسية المستندة إلى تدنية التكاليف، فهي عديدة ومتنوعة يمكن إيجازها في استثمار رأسمالي وإمكانية توفير رأس المال، مهارات هندسية وفنية، إشراف مكثف وكفى على اليد العاملة، تصميم المنتجات على النحو الذي يسهل عملية التصنيع، نظام التوزيع ذو تكلفة متدنية، رقابة شديدة على التكلفة، تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة، هيكل تنظيمية ذات مسؤوليات محددة، حواجز تعتمد على حجم المبيعات⁽²⁾، استخدام مواصفات مقبولة للمواد الأولية ونصف المصنعة، وإيجاد الطرق التي تسمح باستخدام بدائل المواد والتركيب مرتفعة التكلفة، التركيز على تحقيق الوفورات بكل أشكالها، اختيار مواقع التسهيلات بالصورة التي تدنية تكلفة الإمدادات الداخلية والخارجية،

(1) علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، المصدر المذكور سابقا، ص155.

(2) مخفي أمين، بن شني يوسف، المصدر المذكور سابقا، بدون ترقيم.

الحد من الإضافات على المنتجات، وتقليص عددها، ومنح رواتب وأجور متدنية مقارنة بالمنافسين⁽¹⁾.

3- كيفية تطبيق ميزة التكلفة المتدنية وضمان استمرارها:

إن نجاح ميزة التكلفة المتدنية يتوقف على قدرة المؤسسة على تطبيقها ومتابعتها فالتكلفة لا تتدنى تلقائياً، وإنما نتيجة جهود مكثفة واهتمام متواصل، إذ تمتلك المؤسسات إمكانيات متعددة لتدنية التكاليف كالاقتصاديات الحجم، حجم الإنتاج المتراكم، فتحسين مركزها التنافسي لا يتطلب تغيير الاستراتيجية بقدر ما يتطلب الاهتمام والدعم من قبل المسيرين، فعلى المؤسسة ألا تعتقد بأن تكاليفها متدنية كفاية.

ومن بين الأساليب التي تستعملها المؤسسات الرائدة في مجال التكاليف وضع برامج لمراقبة تكاليف كافة الأنشطة المنتجة للقيمة وليس الإنتاج فحسب، ثم مقارنتها بين مختلف وحدات المؤسسة أو بالنسبة للأنشطة الخاصة بالمنافسين⁽²⁾.

ولا تحقق الميزة التنافسية الناتجة عن التكلفة المتدنية التميز والتفوق إلا إذا قامت المؤسسة بالمحافظة عليها وضمان استمرارها، ومن بين العوامل التي تؤثر على دوام ميزة التكلفة المتدنية هي ما يلي⁽³⁾:

- وفورات اقتصاديات الحجم؛

- وفورات منحنى التعلم والخبرة؛

(1) محي الدين القطب، المصدر المذكور سابقاً، ص 104.

(2) أمين مخفي، بن شني يوسف، المصدر المذكور سابقاً، بدون ترقيم.

(3) نبيل مرسي، أحمد سليم، الإدارة الاستراتيجية، إدارة التنافس- إدارة المعرفة- إدارة المخاطر، المصدر المذكور سابقاً، ص-ص، 242-243.

-النسب المرتفعة لاستغلال الطاقة؛

- تدنية تكاليف الأنشطة المترابطة مع بعضها؛

-درجة مشاركة وحدات نشاطا أخرى في استغلال الفرص المتاحة؛

-وفورات التكلفة المتحققة نتيجة للتكامل الرأسي؛

-استغلال عنصر الزمن في حالة «ميزة المتحرك الأول في السوق "Firstnover advantage"»

بفرض تحقيق وفورات في تكلفة البناء والاحتفاظ باسم العلامة؛

-تدنية التكلفة من خلال اختيار مواقع المصانع ومكاتب الشركة والمخازن وعمليات الفروع؛

-اختيارات استراتيجية وقرارات تشغيلية أخرى مثل:

- تخفيض عدد المنتجات المعروضة؛
- الحد من الخدمات المقدمة للمستثمرين بعد الشراء؛
- درجة أقل من الأداء وجودة المنتج؛
- مرتبات ومزايا الموظفين بالمقارنة مع المنافسين؛
- تخفيض عدد المنافذ المستخدمة في توزيع منتج المؤسسة؛
- خفض حجم النقود المنفقة على البحوث والتطوير بالمقارنة مع المنافسين؛
- استخدام مواصفات أقل للمواد المشتريات؛
- التركيز بدرجة أكبر على انجاز مستويات مرتفعة من الإنتاجية بالمقارنة مع المنافسين.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف.

لكل استراتيجية متبعة من قبل المؤسسة نتائج سلبية وإيجابية وهذا الأمر ينطبق طبعا على تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف في المؤسسة وعليه نلخص ميزات ومعوقات تطبيق هذه الأخيرة فيما يلي:

1-أوجه الاختلاف بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة وإدارة التكلفة الاستراتيجية:

بعد التطور التكنولوجي الذي شهدته الألفية الأخيرة، صار من الضروري إتباع طرق وتقنيات أكثر حداثة في إدارة التكلفة وهذا الأمر الذي أدى إلى خلق فجوة بين الطرق التقليدية والحديثة منها والتي سنذكرها فيما يلي⁽¹⁾:

- إن نظام التكاليف المعيارية يسمح بوجود نسبة مسموحات طبيعية لكل من المخلفات والتالف وإعادة التصنيع، وبالتالي فإن الإنتاج الجيد والسليم يتحمل بتكلفة التالف والمسموح به، أما المدخل الحديث لإدارة التكلفة في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة، فإنه يحدد المعايير على أساس أن نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفراً؛
- إن إدارة التكلفة التقليدية تسمح باستيعاب الطاقة الكلية للتكاليف غير المباشرة ومن ثم عدم تجنب انحرافات الحجم غير المرغوب فيها، مما يؤثر على التكلفة في جميع المجالات ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عما إذا كان هذا الإنتاج مطابقاً أم غير مطابق للمواصفات المعيارية وبالتالي سيؤثر على المستوى المتميز للجودة. وخلاف ذلك فإن عملية

(1) فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، المنظمة من قبل كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، أيام 18-19 ماي 2010، ص-ص، 15-16.

استيعاب التكاليف غير المباشرة ليست الهدف وبالتالي فإن تحليل الانحرافات أصبح قليل الأهمية في ظل إدارة التكلفة الحديثة؛

- من حيث الهدف، يهدف المدخل التقليدي إلى الوصول للهدف وعدم تجاوزه بينما المدخل الحديث يهدف إلى التحسين والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة؛
- من حيث تحليل التكاليف، المدخل التقليدي لا يسمح بتحليل تكاليف الجودة، أما المدخل الحديث يسمح بتحليل تكاليف الجودة؛
- المدخل التقليدي يركز على انحراف السعر والسعي وراء العروض المنخفضة الأسعار دون الجودة بينما المدخل الحديث يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد وعلى تخفيض إجمالي تكلفة الموارد المشتريات وجودة مرتفعة؛
- لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء ومقاييس رضا العملاء بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.

2-مزايا تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف:

إن تطبيق استراتيجية التكلفة يدر على المؤسسة عدة نتائج، تساهم في تعزيز الوضعية التنافسية للمؤسسة، هذا مع مراعاة الشروط والمقومات التي تساهم في نجاح هذه الاستراتيجية. حيث تقوم جاذبية استراتيجية قيادة التكاليف المنخفضة على العلاقة القوية التي تبدو قائمة بين حصة السوق المرتفعة والربحية المرتفعة. لقد وجدت دراسات متعددة أن المؤسسات ذات الحصة السوقية المرتفعة تستطيع أن تسيطر على الربحية الصناعية لفترات زمنية معتبرة. بعض النتائج العملية التي تبدو أنها تفسر على الأقل جزئياً، العلاقة بين الحصة التسويقية المرتفعة وبين

الربحية تتضمن اقتصاديات الحجم، تقاديا لمخاطر بواسطة العملاء، الحضور القوي في السوق، والإدارة المركزة.

يعني تقادي المخاطر بواسطة العملاء، أن المشتريين الذين على ألفة بالمنتجات القائمة للتكاليف المتدنية من غير المحتمل أن يتحولون إلى علامة تجارية منافسة من نفس المنتج، ما لم تكن تلك العلامة التجارية لديها شيء ما مختلف أو منفرد تقدمه. لذلك المؤسسات المنتجة للتكاليف المنخفضة والتي حققت مركزا ذو حصة تسويقية مهيمنة قد تحدث نفورا من المخاطر لدى المشتريين الصناعيين. إذ غالبا ما يفضل العملاء الشراء من مؤسسات مشهورة ذات حصة سوقية مهيمنة، لأنهم يشعرون أن هذه المؤسسة سوف تستمر قائمة لفترة طويلة بعد شرائهم. في الغالب تستطيع مؤسسات التي تمتلك منتجات متدنية التكاليف أن تبقي المنافسين المحتملين خارج دائرة الصناعة، من خلال قوة تدنية التكاليف التي يمكن أن تخلق حواجز ضخمة أمام المؤسسات التي تفكر في دخول الصناعة.

لدى المؤسسات ذات التكاليف المتدنية ميزة القدرة على تحمل زيادة الأسعار التي يفرضها عليها موردها. تستطيع المؤسسات متدنية التكاليف عند تشغيل طاقتها الإنتاجية بمستويات تكاليف أكثر كفاءة أن تمتص بسهولة أكبر للزيادات في أسعار المكونات والأجزاء المستخدمة في منتجاتها⁽¹⁾.

يمكن للمؤسسة أن تواجه المنتجات البديلة من خلال استراتيجية السعر، التقليل إلى حد ما من منافسة المنتجات البديلة وذلك في النشاطات التي يلعب فيها السعر دور هام في جذب اهتمامات العملاء.

(1) عبد الحكم الخزامي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 315-318.

هذه النتائج تجعل المؤسسة تنشط في محيط آمن، حيث تتمكن المؤسسة من تقليل المخاطر البيئية المحتملة، وهذا يمكن المؤسسة من الاستمرار في النشاط، وتزداد احتمالات التوسع والنمو⁽¹⁾.

يوفر نظام إدارة التكلفة الاستراتيجية المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يؤدي إلى تحقيق العديد من المزايا ومن أهمها: زيادة الإنتاجية، ومضاعفة الإنتاج، زيادة الربحية، رفعه كفاءات الأداء، وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة⁽²⁾.

3- عيوب تطبيق استراتيجية التكلفة المتدنية:

إن إتباع أي استراتيجية من طرف المؤسسة، تنتج عنه مجموعة من العيوب مرتبطة بكل استراتيجية، والاستراتيجية القائمة على التكاليف ليست خالية من العيوب.

العيوب الأكبر المرتبط بقيادة التكاليف المتدنية يتمثل في المستوى المرتفع في الالتزام بالأصول والأنشطة ذات الكثافة الرأسمالية، التي تصاحب غالبا هذه الاستراتيجية. لكي تنتج أو توصل خدمات بأسعار متدنية، تستثمر المؤسسات غالبا مبالغ طائلة في أصول جامدة وغير مرنة، وفي التكنولوجيا أو التوزيع والتي من الصعب تحويلها إلى منتجات أو استخدامات أخرى. لذلك يمكن أن تجد المؤسسات نفسها قد أصبحت مفيدة داخل أسوار عملية أو تكنولوجيا محددة والتي يمكن أن تصبح بسرعة متقادمة.

(1) العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة استراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي حالة مؤسسة سونلغاز مع استخدام نظام البرمجة الخطية، مداخل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنظم من قبل كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، يومي 08-09 مارس 2005، جامعة ورقلة، الجزائر، ص448.

(2) فؤاد أحمد محمد العفيري، المصدر المذكور سابقا، ص9.

وكذلك تواجه المؤسسات مشكل التقليد أي أن طرق تدنية التكاليف يسهل تقليدها أو نسخها من المؤسسات الأخرى، مزايا التكاليف وخاصة في المنتجات أو الخدمات المعيارية يكون غالبا عمرا قصيرا وزائلا.

والأكثر أهمية، المؤسسات التي تركز ذهنها على تخفيض التكاليف قد لا ترى التغيرات الأخرى من المنتجات، جودة أفضل، مستويات خدمة أعلى، العروض المنافسة، وحتى تراجع حساسية العميل للأسعار المنخفضة.

عمليا عادة ما تسمح استراتيجية قيادة التكاليف المتدنية لمؤسسة واحدة فقط بتطبيق هذه الاستراتيجية بفعالية. عندما تتنافس مؤسسات عديدة كل منها مع الأخرى لكي يصبح المنتج متدنية التكاليف، النتيجة هنا تصبح تفاقم حالة الحرب حيث تنزف كل مؤسسة من مؤسسات هذا النشاط. وفي الأجل القصير تبني المؤسسات المنافسة كميات ضخمة من منشآت الطاقة الزائدة التي تخفض الربحية على مستوى الصناعة. حيث تواجه الآن مؤسسات في صناعة السيارات، الطيران، المطاعم، والاتصال عن بعد هذا الموقف⁽¹⁾.

(1) عبد الحكم الخزامي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 318-321.

المبحث الثاني: الأدوات التحليلية لتدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ودعمها للميزة التنافسية

تتبع المؤسسات حالياً لتطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف أدوات تحليلية مختلفة كل مؤسسة على حسب إمكانياتها المالية، المادية والبشرية على حسب البيئة المحيطة بها وخاصة المؤسسات المنافسة لها، فمنها من يطبق التكلفة المستهدفة TC، ومنها من يطبق التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وكذا الإنتاج في الوقت المحدد JIT ومنها من يطبق أيضاً سلسلة القيمة CV، وهذا ما سنذكره في مبحثنا هذا إلا أنه توجد عدة نظم أخرى تتبعها المؤسسات لتدنية تكاليفها و قد تطرقنا لهذه الأنظمة السابقة فقط لأنها الأكثر تطبيقاً واستعمالاً بين المؤسسات.

المطلب الأول: التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية

إن استخدام التكلفة المستهدفة Target cost (TC) يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لتدنية التكلفة على مدار دورة حياة المنتج كما يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء.

و تطبيق التكلفة المستهدفة يعمل على تدنية تكلفة المنتجات، وتحقيق الربح، والجودة، وإشباع رغبات العملاء وتطوير سوق المنتج⁽¹⁾.

(1) خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة، الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء (دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلة محكمة نصف سنوية متخصصة في الاقتصاد، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد الأول، 2015، ص 223.

1-تعريف التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة هي طريقة نشأة من المؤسسات اليابانية وهي عبارة عن مجموعة من التقنيات والأساليب لحساب التكلفة المستهدفة للمنتج في مرحلة التصميم. وتحتسب هذه التكلفة في مراحل تصميم المنتج، وهي تهدف لخلق قيمة للمنتج يستفيد منها المستهلك، عن طريق مجموعة من التقنيات المصممة للاستفادة المثلى من التكاليف تماشياً مع استراتيجية تطوير المؤسسة، ومن المفروض أن التكاليف المستهدفة، هي تكاليف تقديرية لتصنيع منتج جديد⁽¹⁾.

كذلك عرف البعض التكلفة المستهدفة على أنها عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تدنية التكلفة الكلية للمنتجات الجديدة كما تعمل على تدنية التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية احتياجات العملاء⁽²⁾.

2-نشأة مفهوم التكلفة المستهدفة:

ترجع بدايات مفهوم التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة FORD الأمريكية وشركة VOLKSWAGEN BEETLE الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينات ففي شركة VOLKSWAGEN ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركب DM 900 تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أساس تدنية تكلفة التصنيع إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية ففي ذلك الوقت تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتدنية تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه إذ عرفت

(1) Sokolov A.Y, Giniatullin Y.M, **Management Accounting Of Costs: Approaches To Calculation Of The Target Cost Of The Product**, This Article Published, By Canadian Centre Journal Of Science And Education , Asian Social Science Jurnal, Vol 11, No11,30 April, 2015,p99.

(2) خالد محمد احمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، **المصدر المذكور سابقاً** ، ص223.

هذه التقنية بهندسة القيمة والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية. وفي الستينات تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تدنية تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع أي في مرحلة التخطيط والتطوير وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة Toyota للصناعة السيارات وذلك عام 1963 على الرغم من عدم إشارة الأدبيات في اليابان لذلك حتى عام 1978⁽¹⁾.

3- مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة:

- هنالك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المؤسسات من وراء تطبيق التكلفة المستهدفة ومن أهم هذه المزايا ما يلي⁽²⁾:
- تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛
- يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله، وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية؛
- يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، ليكون عاملاً مشتركاً بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء؛

(1) طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الاقتصادية، الإدارية، المحاسبية، المالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 26 أكتوبر 2010، العدد الخامس والثمانون، ص4.

(2) حسني عابدين، محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، مجلة علمية محكمة نصف سنوية متخصصة في العلوم الإنسانية والعلوم التربوية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، جانفي 2015، ص-ص، 300-301.

- يعمل تطبيق التكلفة المستهدفة على تدنية التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم، مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات؛
- يعمل تطبيق التكلفة المستهدفة على تدنية التكلفة عن طريق إدارة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم الإنتاج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة؛
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل تطبيق التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها، وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير المنتجات⁽¹⁾.

4- دور تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية بتدنية التكلفة:

يحقق تطبيق التكلفة المستهدفة ميزة تنافسية في السوق للمؤسسة الاقتصادية لكونها:

4-1- أداة لقياس القيمة: وذلك من خلال استعمالها لهندسة القيمة وتحليل القيمة، وبما أن

هذه القيمة يحددها العميل (المستهلك)، فإن الإضافة إلى قمة المؤسسة تتحدد بالفرق بين القيمة التي يقبل العميل بدفعها والأسعار السوقية لمختلف استهلاكاتها من الموارد. وبقبول فرضية أن المنتجين لا يمكنهم الاستمرار في المنافسة إلا إذا كانت هناك إضافة إلى القيمة، وبما أن الأسعار مفروضة من قبل الأسواق، فإن قدرة المؤسسة على تحقيق مركز تنافسي للتكاليف لا تتأتى إلا من مصدر واحد فقط وهو قدرة المؤسسة على تحقيق إضافة إلى القيمة، أي في النهاية قدرتها على تدنية التكاليف وتحقيق هوامش المساهمة المستهدفة، وبديهيًا فإن المركز التنافسي للمؤسسة يزداد (ومعناه الاقتراب أكثر من الريادة التكاليفية) بزيادة الإضافة إلى القيمة (علاقة طردية بين الإضافة

(1) حسني عابدين، محمد عابدين، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 300-301.

إلى القيمة والكفاءة في استهلاك الموارد)، وهو ما قد يعني قدرة المؤسسة حتى على تخفيض السعر من أجل الدفع ببعض المنافسين للخروج من الصناعة حتى تتمكن من زيادة حصتها السوقية.

4-2- أداة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة: تكمن أهمية التكلفة المستهدفة من وجهة النظر هذه

في أنها وسيلة لتحويل تكاليف خلايا القيمة أو الأنشطة التي لم تكتسب المقدرة الاستراتيجية إلى تكاليف استراتيجية حيث يتم عن طريق التحليل لأنشطة القيمة تبيان مدى قدرة التكلفة المستهدفة على الإضافة إلى القيمة حيث تتضح جوانب التميز أو الفشل في القدرة الاستراتيجية للتكاليف، وذلك حتى يمكن الوصول إلى تحديد التكاليف التي تقدم إضافة إلى القيمة والتي لا تقدم إضافة إلى القيمة بغرض استبعاد هذه الأخيرة إذا كان ذلك لا يؤثر على القيمة المحولة بين خلايا القيمة أي دون أن يترك ذلك أثرا سلبية يدركها العميل في خصائص المنتج أو أدائه أو وظائفه أو جودته.

ويؤكد K.Hamada و Y.Monden أن المؤسسات التي تدير تكاليفها بالاستعانة بتطبيق التكلفة المستهدفة سوف تستمر كرائدة في السوق وتتفوق على منافسيها بل وتستطيع أن تحقق ميزة تنافسية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: التكاليف المبنية على أساس الأنشطة كأداة من أدوات

تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية

إن تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يضيف مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب في الأنشطة

(1) ذوايدي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة علمية محكمة سداسية متخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية والتجارية والتسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، الجزائر، العدد 09، 2009، ص216.

والأنشطة تخلق الطلب في الموارد، ويسهل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد المتاحة كما يساعد في إجراء التدنية الحقيقية لعناصر التكاليف المختلفة في جميع مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة .

1- مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

نشأة طريقة الـ (Activity Based Costing (ABC في عام 1986 في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أن فكرتها هي أن المنتجات والزيائن لا يولدون مباشرة التكلفة، بل بالعكس فالتكاليف هي المصاريف الضرورية للحصول على موارد (بشرية، آلات، مواد) من خلال "النشاط" الذي يحث للحصول على منتج تام قابل للبيع، وأخيرا لتلبية رغبات الزبائن⁽¹⁾.

يمكن تعريف التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أنه "ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مجموعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول إلى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وأن المنتجات أو الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج إلى عملية تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الأخرى حتى تظهر المنتجات أو الخدمات بالشكل النهائي المطلوب"⁽²⁾.

(1)Olivier Hugues, **Réconcilier La Qualité Et Le Control De Gestion, La Démarche ABM méthodes et outils par mesurer les couts et piloter la performance**,Afnor édition, Saint-Denis, cedex, 2011, p35.

(2)زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، **أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة)**، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، مجلة علمية محكمة فصلية، متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها كلية التربية، جامعة بابل، العراق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الرابع، 2013، ص934.

2-مزايا تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة الـABC:

بما أن الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث اعتمدت على أدوات أكثر تطوراً لمجارات أعمالها ومحافظة على حصتها السوقية، ومن أهم هذه الأدوات هو تطبيقها للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC)⁽¹⁾.

من المزايا الأساسية لتطبيق التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي⁽²⁾:

- توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتج وذلك من خلال استخدام محركات (موجهات) التكلفة الخاصة بتكلفة كل نشاط وتخصيص امثل للموارد المتاحة بالمؤسسة؛
- تحديد تكلفة المنتج وذلك بسبب استخدام محركات تكلفة مادية غير مالية (الوقت، الكمية) في توزيع التكاليف غير المباشرة، أي يقلص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المتدنية؛
- إظهار الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج . فقد يكون هناك تكاليف غير مباشرة ذات طابع نمطي (لا تضيف قيمة للمنتج) فيمكن إظهارها بشكل واضح من خلال استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط ويتم إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج باعتبارها تكاليف زائدة، شريطة أن لا تؤدي إلى التأثير على جودة المنتج أو قدرة الإدارة على أداء مهامها؛

(1) سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM): دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلة فصلية متخصصة في العلوم الإدارية، العلوم الإنسانية والاجتماعية، العلوم التربوية، علوم الشريعة والقانون، العلوم الإنسانية، العلوم الهندسية، العلوم الزراعية والعلوم الطبية والحياتية، تصدرها عيادة البحث العلمي، جامعة الأردن، المجلد الثالث والأربعون، العدد الأول، 2007، ص93.

(2) اشرف حسني صالح عوض الله، اثر العائد على الأصول ودرجة الرفع المالي على الأداء المالي بتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في ظل الأزمة المالية العالمية دراسة حالة شركة حديد الأردن وشركاتها التابعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص-ص 157-158.

- صياغة أساس للرقابة على التكاليف عن طريق متابعة الأسباب الرئيسية لحدوث تلك التكاليف والرقابة على عناصر التكاليف؛

- يستفاد من تطبيقه في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية من خلال تحديد مراكز المسؤولية بشكل دقيق وذلك من خلال تحليل الأنشطة، تقسيمها إلى أنشطة متجانسة وإيجاد علاقات واضحة بينها.

5- معوقات تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة الـABC:

على الرغم من المزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلا أنه يبقى دوماً تطبيقه لا يخلو من الثغرات والنقائص التي تعرقل عملية تطبيقه في الأمر الواقع.

حيث يحتاج تطبيقه إلى وقت طويل وتكاليف كبيرة ومن أخطائه استخدام أسلوب الاستبيان والاستفسار من العاملين عن مقدار الوقت المستنفذ من قبلهم في تنفيذ الأنشطة المكلفين بها، حيث يستغرق المحاسبون أوقاتهم في مراجعة موضوعية هذه التقديرات بدلاً من تشخيص كفاءة العمليات لغرض التحسين والتطوير والمفاضلة بين الزبائن والمنتجات والعمل على معالجة الطاقة الفائضة. والعاملين عندما يحددوا مقدار الوقت المستغرق على قائمة من الأنشطة التي نفذوها فهم بالتأكيد سيحددون أن جميع أوقاتهم كانت مستنفذة في العمل المنتج، وأن القليل منهم يقرون بأن نسبة من أوقاتهم تعد عاطلة وغير مستخدمة⁽¹⁾.

(1) مثني فالح بدر الزبيدي، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس الأنشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة: دراسة تطبيقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلة علمية محكمة، متخصصة في العلوم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والسياحية والمالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد الثاني والتسعون، 2012، ص-ص 107-108.

6- علاقة تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة بتدنية التكاليف ودعم الميزة

التنافسية:

يستفاد من تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية⁽¹⁾. حيث يساعد هذا الأخير على تدنية التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المتدنية. كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتدنية التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتدنية التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها⁽²⁾.

كما يساهم تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في تدنية التكلفة، وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة التي تضيف قيمة، وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي التأثير على السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام. ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية هناك أربعة أساليب كما يلي⁽³⁾:

– تحقيق النشاط من حيث تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛

– حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛

(1) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية

العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص48.

(2) ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد علمية محكمة ربع سنوية تصدر عن شؤون البحث العلمي للدراسات العليا متخصصة في الاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم التجارية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007، ص692.

(3) عمر محمد هديب، المصدر المذكور سابقاً، ص49.

- اختيار النشاط الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة؛
- مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

المطلب الثالث: الإنتاج في الوقت المحدد كأداة من أدوات تدنية التكاليف

لدعم الميزة التنافسية

أي مؤسسة تطبق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT(Just In Time) تتلقى مواردها الأولية فقط حسب الطلبية المقدمة من طرف الزبون أو العميل، لصناعة منتج المطلوب سواء النهائي أو الثانوي في الوقت المحدد تماما وبيعها للزبون الذي طلبها فقط.

وعندها سيستقبل الزبون المنتج الجيد في الوقت المناسب وفي المكان المناسب وبكمية كافية وبسعر مناسب، وعليه فإن الإنتاج في الوقت المحدد يختلف تماما عن الإنتاج بكميات ضخمة الذي يهدف إلى إنتاج عدت دفعات بكمية ضخمة من المنتج نفسه، والتي يتم تخزينها حتى يطلبها الزبون. ويعتمد الإنتاج في الوقت المحدد على صناعة المنتجات بكميات صغيرة لتلبية احتياجات الزبائن، وهذه الطريقة في الواقع تقوم على التحسين المستمر للجودة⁽¹⁾.

1-تعريف الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

تقوم فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد على ضرورة الوصول إلى مستويات المخزون عند حدّها الأدنى سواء كان ذلك بالنسبة للمواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، وذلك على اعتبار أن أي تراكم في المخزون يعني تحمل المؤسسة لتكاليف مرتفعة يمكن تجنبها إذا

(1) <https://imagint.files.wordpress.com/2007/11/just-in-time.Pdf> 22/03/2016

وصل المخزون إلى أدنى مستوى له. وعلى الرغم من أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعني نظرياً أن يصل مستوى المخزون إلى الصفر، إلا أن ذلك غير ممكن من الناحية العملية.

ويقضي تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد بضرورة استلام المواد الخام والأجزاء نصف المصنعة اللازمة للإنتاج في الوقت المحدد لبدء العملية الإنتاجية وليس قبل ذلك. كما يتم إنتاج الوحدات التامة من المنتج بحيث تسلم مباشرة لمراكز تسليم المنتج، أي في الوقت المناسب للوفاء بالطلب ويترتب على ذلك تدنية في تكلفة التخزين وتكلفة مناولة المواد والأجزاء نصف المصنعة إلى أدنى حد ممكن، وذلك بجانب تدنية التكاليف الأخرى المترتبة على الاحتفاظ بالمخزون والتي تشمل على تكلفة الأموال المستثمرة في المخزون وتكلفة التأمين والخسائر المترتبة على تلف وتقادم المخزون.

وتتمشى فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب مع ما ينادي به الكتاب في مجالات الإنتاج والتكاليف من ضرورة تحسين الإنتاجية بما يمكن المؤسسات من مواجهة المنافسة المتزايدة في مجال الأعمال. ويذكر هؤلاء الكتاب أن هناك ثلاثة محاور للمنافسة وهي: السعر، الوقت والجودة ولعل تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد مع تطبيق فلسفة الرقابة الكلية على الجودة Total Quality Control يعتبر خطوة نحو تطوير الإنتاجية على تلك المحاور الثلاثة⁽¹⁾.

لكي يحقق تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد أهدافه لابد من توافر بعض الشروط ألا وهي اعتبار الموردين شركاء، تحسين ترتيب المصنع، توفر العمال متعددو المهارات، تبسيط أنشطة الإنتاج والتخلص من الأنشطة، رقابة الجودة الشاملة⁽²⁾.

(1) منصور اليبوي، رشيد الجمال، في نظام قياس التكلفة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص-ص، 366-367.

(2) طلال سليمان جريرة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT Just In Time) ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن -دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلة فصلية متخصصة

2- خصائص الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

نقسم خصائص الإنتاج في الوقت المحدد إلى ثلاثة أقسام وهي⁽¹⁾:

2-1- الخصائص المتعلقة بالموردين: وتتمثل في قلة من الموردين وغالبا في مواقع قريبة

من المشتري، تكرار التعامل التجاري مع ذات الموردين. والعروض التنافسية تستخدم في حالة المواد أو الأجزاء الجديدة، يجري تشجيع الموردين على تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، يجري التوريد باستعمال حاوية نمطية متفق عليها، تقصير فترة الانتظار في التسليم، والتسليم في الموعد الدقيق؛

2-2- الخصائص المتعلقة بالجودة: وتتمثل في المشتري يقدم المساعدة للمورد لتحقيق

الجودة المطلوبة، وجود اتصال وعلاقة وطيدة بين العاملين في السيطرة على الجودة لدى المشتري والمورد، يجري حث المورد على تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ولا يجوز تسليم مواد غير صالحة؛

2-3- الخصائص المتعلقة بالكميات المنتجة أو المشتريات: وتتمثل في معدل مخرجات

مستقر في المصنع، تسليم متكرر، حتى في اليوم الواحد لكميات صغيرة من قبل المورد إلى المصنع، عقود طويلة الأجل والتلبية على الدفعات، الكميات المطلوبة قد تتغير من مرة إلى أخرى لكن الشروط ثابتة للعقد الكلي، ولا تقبل الزيادة أو النقصان في التسليم للكميات المطلوبة.

3- مزايا تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد JIT:

أشارت العديد من الدراسات إلى الفوائد المالية والصناعية التي يحققها تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، ومن أهمها تدنية تكلفة المخزون، تدنية تكلفة الأجزاء، تحسين الجودة

في العلوم الإدارية، العلوم الإنسانية والاجتماعية، العلوم الأساسية، العلوم الهندسية، العلوم الزراعية، والعلوم الطبية الحديثة، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، الأردن، المجلد الأربعون، العدد الأول، 2013، ص 90.

(1) رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، المصدر المذكور سابقا، ص 187.

والإنتاجية، المرونة وسرعة الاستجابة لمتطلبات التغيير في التصميم وسرعة التجاوب للتغيير في حجم الطلب، رفع كفاءة الإدارة، وخفض الاستثمارات⁽¹⁾.

4- معوقات تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

رغم وجود العديد من المزايا نتيجة التطبيق الكفء للإنتاج في الوقت المحدد (JIT) إلا أن هناك بعض المعوقات والتي تتمثل في مقاومة العاملين لإدخال نظم جديدة بخلاف تلك التي تعود وعليها، كما يتطلب هذا النظام إجراء يكفل تدفق الإنتاج بصورة منتظمة ويتطلب ذلك تكاليف مرتفعة⁽²⁾.

5- علاقة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) بتدنية التكاليف:

يمكن ملاحظة أثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على عناصر تكاليف الإنتاج كالآتي⁽³⁾:

-تكلفة المواد: تبرز أهمية المواد في كونها تمثل الجزء الأكبر من تكلفة الصنع المباشرة في معظم الصناعات، حيث تكلف عملية الاحتفاظ بمخزون الوحدة الاقتصادية مبالغ تتمثل في تكلفة رأس المال المستثمر في ملكية المخزون والاحتفاظ به، إضافة إلى تكاليف طلب الشراء والفحص والاستلام والفاقد وغيرها.

(1) صلاح الدين حسن السيسي، تطوير إدارة الشركات لتحقيق إدارة الجودة الشاملة شهادة ISO، القاهرة، دار الكتاب الحديث، 2011، ص 64.

(2) عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص 78.

(3) عادل صالح مهدي الراوي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية، ص-ص، 13-14 عن:

<http://www.iasj.net/iasj?func=fulltex&AId=45534.pdf>. 23/03/2016.

وبموجب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) يتم إتباع مبدأ المخزون الصفري لمختلف أنواع المخزون من جهة، ومن جهة أخرى يتم إتباع السيطرة على الجودة الشاملة والسيطرة على الأنشطة الإنتاجية. ويؤدي تطبيقه إلى تقليل التكاليف السابقة وإلى تسهيل وتبسيط الإجراءات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بتسعير المواد المصروفة من المخازن إلى العملية الإنتاجية حيث أن الاستخدام المباشر لهذه المواد وفور استلامها من المورد في العملية الإنتاجية قد أزال العديد من الإجراءات المحاسبية؛

-تكلفة العمل: يؤثر تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) تأثيراً كبيراً على عنصر الأجور من حيث التكلفة والكفاءة والسيطرة والرقابة، إذ أن اعتماده يؤثر على العمالة المتعددة المهارات وعلى إزالة الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة إلى وحدات الإنتاج إضافة إلى التقدم التكنولوجي غالباً يؤدي إلى تدني كبير وملحوظ في تكلفة الأجور.

المطلب الرابع: سلسلة القيمة كأداة من أدوات تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية

نموذج سلسلة القيمة قدمه بورتر بهدف تحليل المصادر الداخلية للميزة التنافسية، ومنه تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية الموجودة في المؤسسة.

انتشرت الفكرة الأساسية لسلسلة القيمة في عام 1985 لمجهودات وكتابات ظهرت في تلك الفترة، حيث أنها تعتبر الأسلوب أو طريقة لتوصيف وتحليل تتابع أنشطة المؤسسة من المراحل الأولى للإنتاج وحتى مراحل التسليم النهائي للمستهلك، وسلسلة القيمة مفتاح للعمليات يبدأ بالمدخلات. حيث أن سلسلة القيمة لأي مؤسسة هي مجموعة متصلة من الأنشطة المولدة للقيمة بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي إلى الزبائن وتقديم خدمات ما بعد البيع لهم، مع التركيز على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة والتي لا تضيف قيمة لها. وقد عرفت سلسلة القيمة بأنها مجموعة من الأنشطة التي تتم على الاتصال

وبشكل متتابع بحيث يضيف كل منها قيمة إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة لزيائنها⁽¹⁾.

1. مفهوم سلسلة القيمة (The Value Chain) :

وهي تعني وصف وظائف الأعمال في شكل سلسلة القيمة ويقصد بسلسلة القيمة وظائف الأعمال المتعاقبة والمتتالية والتي تضيف منفعة أو فائدة وقيمة لسلع أو خدمات التنظيم وهذه الوظائف هي⁽²⁾:

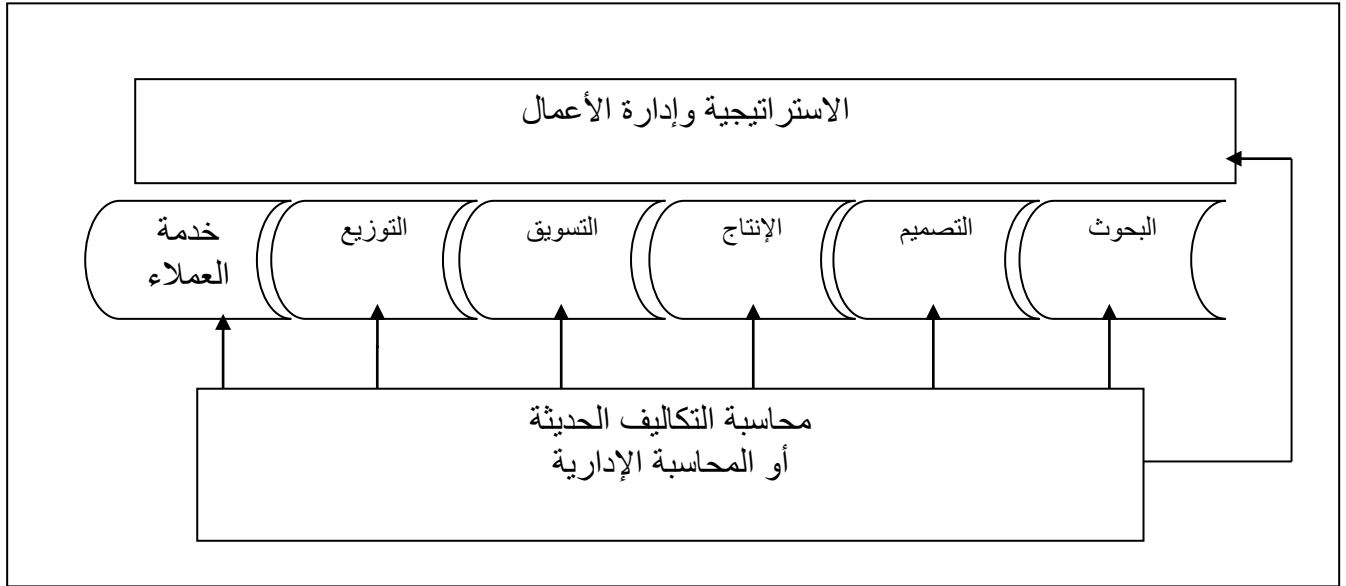
- البحوث والتطوير: والتي تنطوي على الأفكار المتعلقة بالسلع والخدمات أو العمليات واختبارها؛
- تصميم السلع والخدمات أو العمليات: والتي تتضمن التخطيط التفصيلي من هندسة تصميم السلع والخدمات أو العمليات واختبارها؛
- الإنتاج: والذي يتضمن تجميع الموارد والتنسيق بينها لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة؛
- التسويق: والذي ينطوي على تعريف الأفراد والجماعات بالسلعة أو الخدمة وحثهم على شرائها؛
- التوزيع: والذي ينطوي على نظام والية توصيل السلع والخدمات للعملاء؛
- خدمة العملاء: والتي تتضمن الأنشطة المعاونة المقدمة للعملاء.

ومن خلال الشكل الموالي يمكننا شرح هذه الوظائف:

(1) أبو عبدة سر الختم عمر الشيخ، فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات شركات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في تخصص إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص111.

(2) محمد سامي راضي، المصدر المذكور سابقا، ص-ص، 23- 24.

الشكل رقم (08): سلسلة القيمة في المشروعات الصناعية.



المصدر: محمد سامي راضي، المصدر المذكور سابقاً، ص 24.

ويظهر الشكل وظيفة الاستراتيجية وإدارة الأعمال Strategy And Administration والتي تمتد نطاقها ليشمل كافة وظائف الأعمال، والتي يقوم بها مجموعة من المديرين التنفيذيين ، مثل مدير الموارد البشرية، والشئون القانونية، والبحوث والتطوير، والتسويق. وما إلى ذلك من مهام تدخل في نطاق وظيفة إدارة الأعمال والاستراتيجية. هذا وتعد المحاسبة الوسيلة الرئيسية لمساعدة المديرين في⁽¹⁾:

1- إدارة كل وظيفة من وظائف الأعمال المبنية في الشكل؛

2- التنسيق بين الأنشطة بداخل الإطار العام للتنظيم ككل.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار عدم تفسير الشكل على أنه مجموعة من المهام الواجب القيام بها بشكل متتابع ومنتالي من خلال سلسلة القيمة، حيث يحقق التنظيم مكاسب هامة (ممثلة في

(1) محمد سامي راضي، المصدر المذكور سابقاً ، ص-ص، 24-25.

تكلفة، والجودة، وسرعة تصميم المنتجات الجديدة وتطويرها) من خلال ممارسة هذه الوظائف في آن واحد كفريق عمل.

وكما أن نجاح الإدارة في الأجل الطويل إنما يعتمد على رضا العملاء والمستهلكين، ومن ثم فإنه يقع على كاهل هذه الإدارة مسئولية مستمرة للتعرف على آراء هؤلاء العملاء فيما يقدمه التنظيم من سلع وخدمات، بالمثل فإن المحاسب الإداري يجب أن يتحمل نفس المسئولية المستمرة في تفهم آراء رجال الإدارة - عملائه - فيما يقدمه من معلومات محاسبية.

3-تطور الميزة التنافسية من خلال تدنية التكلفة بتطبيق سلسلة القيمة:

تحدد المؤسسة في هذه الخطوة طبيعة الميزة التنافسية الحالية أو المحتملة من خلال دراسة أنشطة القيمة وموجهات التكلفة، وذلك من خلال الخطوات التالية⁽¹⁾:

-**تحديد الميزة التنافسية (تدنية التكلفة أو التمايز):** يمكن أن تساعد عملية تحليل أنشطة القيمة الإدارة في الفهم الأفضل للميزة التنافسية الاستراتيجية للمؤسسة، وعملية التمرکز الملائم في سلسلة القيمة الكلية للصناعة؛

-**تحديد فرص تدنية التكلفة:** إن دراسة أنشطة القيمة وموجهات التكلفة يمكن أن تساعد المؤسسة في تحديد أجزاء سلسلة القيمة التي لا تعد ذات قيمة تنافسية؛

-**استغلال الارتباطات بين الأنشطة في سلسلة القيمة:** يتأثر القرار المتعلق بالنشاط من داخل المؤسسة أو من مصدر خارجي أحياناً بأسلوب النشاط الذي يؤثر على نشاط آخر داخل سلسلة القيمة.

(1) حيدر شاذر نوري، محمود حسن دمعة، المصدر المذكور سابقاً، ص 301.

ولذلك يمكن القول أن عملية تحليل سلسلة القيمة تدعم الميزة التنافسية الاستراتيجية للمؤسسة من خلال تسهيل عملية اكتشاف الفرص المتعلقة بإضافة القيمة للزبائن وتدنية تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة لهم.

المبحث الثالث: الأدوات الإدارية لتدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ودعمها للميزة التنافسية

بالإضافة للأدوات التحليلية السابقة التي يمكن أن تطبقها المؤسسة لتدنية تكاليفها، كذلك يمكننا تطبيق أدوات إدارية لتحقيق استراتيجية تدنية التكاليف نذكر منها إدارة الجودة الشاملة TQM والإدارة بالأنشطة ABM وهي أدوات تستخدم أيضا لتحقيق ميزة تنافسية دائمة عن طريق تدنيها للتكاليف.

المطلب الأول: مفهوم، أبعاد وأهمية إدارة الجودة الشاملة

يعتبر تطبيق إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) في المؤسسة قرار استراتيجي، ينبغي أن تقرره الإدارة العليا، ونظرا للمنافع التي يعود بها على المؤسسة من تدنية للتكاليف والتميز بمنتج ذو جودة عالية يجب على كل المؤسسات أخذه بعين الاعتبار.

1- مفهوم الجودة الشاملة: إن إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management

والمعروف اختصارا (TQM) منهجا إداريا يسيطر على فكر تصرفات الممارسين والمهنيين في أغلب المؤسسات المعاصرة التي تتسابق جاهدة نحو تحقيقه لاسيما منذ نهاية الثمانينات من القرن الماضي بعدما حقق نجاحا باهرا في المؤسسات اليابانية⁽¹⁾.

وللتعرف على مفهوم إدارة الجودة الشاملة بشكل أدق يجب أولا التعرف على الكلمات التي

يتكون منها مصطلح إدارة الجودة الشاملة كما يلي:

(1) أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (TQM) في المؤسسات الفندقية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص7.

1-1- مفهوم إدارة: والتي تعني التخطيط والتنظيم والتوجيه والمراقبة لكافة النشاطات المتعلقة

بتطبيق الجودة، كما يتضمن ذلك على دعم نشاطات الجودة وتوفير الموارد اللازمة⁽¹⁾.

1-2- مفهوم الجودة: في الفكر الإداري المعاصر وردت عدة مفاهيم للجودة حيث عرفها

Heizer "هي قدرة المنتج أو الخدمة لمقابلة احتياجات المستهلك"، كما تم تعريفها "الجودة هي مجموعة المواصفات والخصائص لمنتج أو خدمة والتي تولد القدرة لإشباع الحاجات المعلنة أو الضمنية" أو هي "درجة تطابق خصائص المنتج أو الخدمة مع المتطلبات الموضوعية لذلك المنتج متضمنا الصيانة وسلامة الاستخدام". أما فيما يخص جودة الخدمة فتتحدد دائما حسب حكم المستهلك النهائي⁽²⁾.

تبدأ الجودة مع أبحاث التسويق، لتصنع المتطلبات الحقيقية للمنتج أو الخدمة، والاحتياجات الحقيقية للزبائن. ويجب أن تنظم لتكون فعالة جدا. والجودة يجب أن تشمل كافة المهام والموظفين والإدارات وجميع الأنشطة وهذا لتكون لغة مشتركة للتحسين و تعاون الجميع من كل جهة ضروري لتحقيق إدارة الجودة الشاملة⁽³⁾.

(1) أحمد بن عشاوي، إدارة الجودة الشاملة (TOM) السبيل إلى تحقيق الأداء المنظمي المتميز، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلة أكاديمية دورية محكمة نصف سنوية، متخصصة في الأبحاث والدراسات ذات الصلة بأداء المؤسسات والمنظمات والقطاعات الاقتصادية والحكومية، تصدرها جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد الثالث، 2013، ص35.

(2) محمد متناوي، عبد الله قلش، دور نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين القيمة المدركة للعميل بقطاع الخدمات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، يومي 13-14 ديسمبر 2011، بدون ترقيم.

(3) DTI, Department Of Trade And Industry , From QualityToExcellence, P2, From: http://www.Businessballs.Com/dtiresources/total_quality_management_TQM.Pdf. on 12/12/2016, 9: 55

1-3- مفهوم الشاملة: تشمل جميع الأفراد والأقسام في المؤسسة⁽¹⁾، إذ تتطلب مشاركة

واندماج كافة موظفي المؤسسة وبالتالي ينبغي إجراء التنسيق الفعال بين الموظفين لحل مشاكل الجودة ولإجراء التحسينات المستمرة⁽²⁾.

1-4- تعريف الجودة الشاملة: هي أسلوب تطوير شامل ومستمر في الأداء، وتشمل جميع

وظائف المؤسسة ونشاطاتها، ومشاركة جميع الجهات والإدارات والأفراد في العمل كفريق واحد وتسخير كافة الإمكانيات المادية والبشرية من أجل تحسين مركز المؤسسة⁽³⁾.

1-5- تعريف إدارة الجودة الشاملة: تركز TQM على الزبائن وتعمل بمنهج التحسين

المستمر في الجودة والخدمة والابتكار. وعليه تعرف على أنها روح للتعلم عن طريق التحسين المستمر، ومنه يمكن النظر إليها على أنها طريقة جديدة للتفكير، ويجب تدريب العاملين لهذه العمليات وهذا لكي تتناسب قدراتهم مع مستوى الجودة المرجو الوصول إليه⁽⁴⁾.

يجب التعرض أولاً للتعريف الاصطلاحي لإدارة الجودة الشاملة ومن ثم تعريفها تعريفاً

شاملاً.

(1) محمد معارف ، نضيرة بسوح ، عز الدين نزعى، دور الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مداخل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني: استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور طاهر مولاي، سعيدة، يومي 10-11 نوفمبر، 2009، ص5.

(2) أحمد بن عشاوي، إدارة الجودة الشاملة (TQM) السبيل إلى تحقيق الأداء المنظم المتميز، المصدر المذكور سابقاً، ص35.

(3) عبد الباري مايح الحمداني، بعض الخصائص السايكومترية لمعايير اتحاد الجامعات العربية كمقياس لاستخراج مؤشرات الجودة الشاملة، (جامعة ذي قار كنموذج)، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في جودة التعليم الجامعي، تصدرها الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد السابع، العدد السادس عشر، 2014، ص190.

(4) Norman H. Chorn, Total Quality Management: Panacea Or Pitfall, Emerald Back Files, GattornaChorn Business strategists ptyttd, Sydney, Australia, 2007, p31, from: <http://www.Centstrat.Com/wp-content/uploads/2008/05/tqm-panacea-or-pitfull.Pdf> , 15/12/2016

1-5-1- تعريف إدارة الجودة الشاملة (اصطلاحاً): هو شكل جماعي لأداء الأعمال

ينطلق من إتحاد واستثمار القدرات المشتركة للإدارة والعاملين بصفة عامة وفريق العمل بصفة خاصة لتحسين الجودة وزيادة الإنتاج⁽¹⁾.

1-5-2- تعريف إدارة الجودة الشاملة: يعتبرها البعض فلسفة تركز على أربعة مبادئ

أساسية ممثلة بالتركيز المكثف على رضا الزبون ووضع مقاييس دقيقة للنشاطات وتحسينات مستمرة على المنتجات والعمليات وقوة التأثير والسيطرة على الأفراد⁽²⁾.

إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات تضم مجموعة من المضامين أهمها⁽³⁾:

1- الاعتماد على العمل الجماعي التعاوني، ومقدار ما تملكه العناصر البشرية في المؤسسة من

قدرات ومواهب وخبرات؛

2- الحرص على استمرارية التحسين والتطوير لتحسين الجودة؛

3- التقليل من الأخطاء من منطلق أداء العمل الصحيح من المرة الأولى، الأمر الذي يؤدي إلى

تقليل التكلفة إلى الحد الأدنى؛

4- حساب تكلفة الجودة داخل المؤسسة لتشمل كافة الأعمال المتعلقة بالخدمات المقدمة مثل

تكاليف الفرص الضائعة، تكلفة الأخطاء، عمليات التقييم، سمعة المؤسسة.

(1) إلهام علي أحمد الشلبي، أثر إدارة الجودة الشاملة في برامج التنمية المهنية للمعلمين (تجربة وكالة الغوث الدولية -الأردن-)، مجلة جامعة دمشق، مجلة علمية محكمة دورية، متخصصة في البحوث الاقتصادية والحقوق، تصدرها جامعة دمشق، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2010، ص447.

(2) محمود حسين الوادي، علي فلاح الزعبي، مستلزمات إدارة الجودة الشاملة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية في الجامعات الأردنية (دراسة تحليلية)، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في جودة التعليم الجامعي، تصدرها الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد الرابع، العدد الثامن، 2011، ص73.

(3) خالد أحمد الصرايرة، ليلي العساف، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي بين النظرية والتطبيق، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في جودة التعليم الجامعي، تصدرها الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد الأول، العدد الأول، 2008، ص10.

2- أبعاد تطبيق إدارة الجودة الشاملة (TQM):

من أجل أن تكون فلسفة إدارة الجودة الشاملة ناجحة، لابد أن نعتمد على مجموعة من الأبعاد التي تقيس قدرة النظام على التكيف لتحقيق متطلباته وهي كالآتي:

2-1- التركيز على المستهلك (الزبون): يعد المفتاح الرئيسي لنظام إدارة الجودة الشاملة هو

التركيز على المستهلك، ومن أبعاد التركيز على المستهلك أنها تشمل على تحديد الزبائن الخارجيين والداخليين. تحديد حاجات الزبائن ورغباتهم، متابعة شكاوي الزبائن وحلها، الأخذ بآراء الزبائن عند تطوير المنتجات الجديدة، المحافظة على الزبائن الحاليين والبحث عن زبائن جدد؛

2-2- التخطيط الاستراتيجي للجودة: يتمثل بوضع خطة شاملة تعتمد على رؤية ورسالة

وأهداف محددة، تساعد المؤسسة على صياغة الاستراتيجية⁽¹⁾؛

2-3- دعم والتزام الإدارة العليا بفلسفة الجودة الشاملة: حيث يتوقف نجاح إدارة الجودة

الشاملة وتطبيق منهجيتها على مدى قناعة وإيمان الإدارة العليا في المؤسسة بفوائدها وضرورتها؛

2-4- التحسين المستمر للعمليات: إذ تتطلب إدارة الجودة الشاملة عمليات تحسين مستمر

للمنتجات والخدمات والأداء دون توقف⁽²⁾؛

(1) مجدي وائل الكبيجي، بهاء أبو عواد، قياس أثر استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، مجلة علمية محكمة تصدر كل أربع مجلة علمية محكمة متخصصة في جميع التخصصات العلمية لأعضاء الهيئة التدريسية والباحثين في جامعة القدس، تصدرها عمادة البحث العلمي للدراسات العليا لجامعة القدس المفتوحة، فلسطين، العدد الثاني والثلاثون، فبراير 2014، ص-ص، 375-377.

(2) عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية، مجلة دراسات، مجلة علمية محكمة فصلية، متخصصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية العلوم الإدارية، تصدرها عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، 2010، ص96.

2-5- اشتراك الموظفين: حيث أن تعظيم مشاركة الموظفين في المؤسسة ضمن فريق عمل

واحد، ستولد لديهم روح العمل الجماعي وتحفزهم على القيام بأعمالهم على أتم وجه؛

2-6- اتخاذ القرارات بناء على المعلومات: تحسين أنظمة المعلومات من أهم متطلبات

تطبيق إدارة الجودة الشاملة، لأن توافر أنظمة المعلومات اللازمة يؤدي إلى ارتفاع مستوى التأكد عند اتخاذ القرار ويؤثر تأثيراً إيجابياً على عامل التكلفة والوقت والكفاءة والفاعلية والذي ينعكس على نوعية السلع والخدمات المقدمة⁽¹⁾.

المطلب الثاني: مزايا ومعوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وعلاقتها

بتدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية

إن تطبيق أي أداة من أدوات تدنية التكاليف لا تخلوا من مزايا ومعوقات تحول دون ذلك وهذا ما سنتطرق إليه في مطلبنا هذا، وكذا سوف نحاول إظهار العلاقة الموجودة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة، تدنية التكاليف، وتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية.

1-مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

تعد جودة المنتجات عنصراً أساسياً في المنافسة بين المؤسسات، فالاستجابة السليمة والسريعة والفعالة لاحتياجات الزبائن تسمح لهم بتحقيق رضاهم، وبالتالي اكتساب حصص سوقية، وتساهم

(1) موسى سهام، شوقي شادلي، تحليل أثر توافر أبعاد إدارة الجودة الشاملة على الأداء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الواقعة في المنطقة الصناعية بسكرة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة د.طاهر مولاي سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر، 2010، ص5.

إدارة الجودة الشاملة في تحسين مستوى الجودة والقيمة التي يقدمها للزبائن، وذلك بهدف الارتقاء بأدائها وتنمية مهاراتها التسويقية⁽¹⁾.

يعود تطبيق إدارة الجودة الشاملة على المؤسسة بعدة فوائد أهمها ما يلي:

– إحداث تغيير إيجابي متكامل، وبناء هيكل إداري متكامل ومتناسق، والوصول إلى خدمات عالية الجودة بأقل التكاليف الممكنة، وتلافي حدوث الأخطاء والمشكلات، ومواصلة التطوير

والتحسين ومضاعفة استفادة الزبائن من خلال تحقيق جودة المخرجات؛

– زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة، مما يساعد في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية، من خلال

زيادة الحصص التسويقية⁽²⁾؛

– كما يحقق تطبيق إدارة الجودة الشاملة إرضاء أكبر لحاجات ورغبات الزبائن المتزايدة

باستمرار، الاستغلال الأمثل للموارد الوطنية على أكمل وجه، تحسين الإنتاج كما ونوعا

وخفض التكاليف⁽³⁾؛

– تقليل شكاوى المستهلكين؛

– زيادة الاعتمادية التي تمكن المؤسسة من أداء العمليات بشكل صحيح من البداية؛

– تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة، بحيث يقدم المنتج بجودة عالية، وبالتالي زيادة ولاء الزبون؛

(1) بلقوم فريد، لعرج الطاهر، مدخل إدارة الجودة الشاملة في تحقيق أهداف إدارة المعرفة، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر، 2010، ص3.

(2) محمد بن عبد العزيز الراشد، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الفهد الوطنية، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في علوم المكتبات والمعلومات، تصدرها مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية المجلد السابع عشر، العدد الثاني، نوفمبر، 2011، ص17.

(3) أمال بايشي، المنهجية العلمية لإدارة الجودة الشاملة، مداخلات مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسات، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر، 2010، ص17.

- زيادة شهرة وقدرة المؤسسة على البقاء والاستمرارية؛
- تحسين عملية الاتصال والمشاركة لجميع العاملين مما يعمل على تحسين الأداء في المؤسسة؛
- تحسين قابلية المؤسسة في تسويق منتجاتها وتعزيز صورتها لدى العملاء، مما يزيد من حصتها السوقية⁽¹⁾.

2- معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

- تواجه عملية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذا الأخير وهي كالتالي⁽²⁾:
- عجز الإدارة العليا عن توضيح كيفية التزامها بإدارة الجودة الشاملة؛
- ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية؛
- الاعتقاد بأن الآلات الجديدة والصيانة المستمرة عوامل كافية لتحسين الجودة، وقلة توافر الكفاءات البشرية المؤهلة في هذا المجال؛
- الاكتفاء بتخصيص قسم مسؤول عن الرقابة على الجودة في الشركة بالرغم من أن الجودة مسؤولية جميع العاملين وغير مقتصرة على قسم معين؛
- مقاومة التغيير لدى بعض العاملين بسبب الخوف من تأثيرات التغيير عليهم؛
- النقل الحرفي للتطبيق عبر التقليد الأعمى دون مراعاة ظروف البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة المقلدة؛

(2) فيلالي عبد الرحمن، إدارة الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي ، سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر، 2010، ص17.

(2) مجدي وائل الكبيجي، بهاء أبو عواد، المصدر المذكور سابقا ، ص-ص، 380-381.

– الأمل في أن الشعارات قد تؤدي إلى تحسين الجودة، لأن تطبيق إدارة الجودة الشاملة ليس مجرد شعارات تنادي بها الإدارة، بل هي جهد جاد يحتاج إلى قناعة راسخة بها.

3-العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وبناء الميزة التنافسية:

تعد تدنية التكاليف من المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة. إن أداء العمل الصحيح من المرة الأولى يؤدي إلى تدنية التكلفة والمساهمة في زيادة أرباح المؤسسة ويساعد في تحقيق هذا المسعى انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الوقوع في الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة إلى التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب لكافة العاملين⁽¹⁾. وبالنسبة للخدمة أيضا ليس من الضروري أن تكون الخدمات ذات الجودة العالية مرتفعة التكاليف⁽²⁾، أي أن كل خدمة عالية الجودة يقابلها تدني في التكاليف⁽³⁾. ومنه هناك علاقة عكسية بين التكلفة والجودة فعند ارتفاع تكاليف الجودة تتدنى تكاليف المنتج⁽⁴⁾. وفي تكاليف الجودة كلما تزايدت تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف التقييم كلما تدنت تكاليف الفشل الخارجي⁽⁵⁾، ومنه فإن

(1) أحمد بن عشاوي، إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) في المؤسسات الفندقية في الجزائر، المصدر المذكور سابقا، ص 30.

(2) Anne Hrenegard. Exploring the relationship between costs and quality –Does the joint evaluation of costs and quality alter the ranting of Danish hospital departments ?, 2009, p 17. from: Static.Sdu.dk/mediafiles//files/Om_SDUCentre/C_ist_sundoke/Forskiningsdokumenter/publications/working%20papers/20096.pdf, 25/12/2015.

(3) Jack Ashby, Deborah Taira Juarez, John Berthiaume, Paul sibley, Richard S. chung, The Relationship of Hospital Quality and cost per Case in Hawaii, 2012 spring from: inq.sagepub.com/content/49/1/65. Full.pdf, 26/12/2015.

(4) IbrahimKoohiGhasghace, JamalFathollohi, The relationship between cost, quality and cost, of production (case study of Tehran stock exchange), article from Indian Jurnal of 1 Fundamental and Applied life sciences ISSN: 2231-6345, 2014, from: www.cebech.org/sp-ed/jls/2014/04/jLS-177-S4-188-JAMAL-EXCHANGE.pdf, 26/12/2015.

(5) Victor E. Sower, Ross Quarler and Eric Broussard, Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity, article from international journal of quality & Reliability management, Emerald Group Publishing limited, 24 NO.2, 2007, p-p, 135-138, from: www.shsu.edu/mgt ves/COQ.pdf, 26/12/2015.

الجودة تعزز من تدني تكاليف الفشل نتيجة الزيادة في تكاليف التقييم والوقاية، وعليه يجب الاستثمار في أنشطة التقييم والوقاية في المواد والآلات والعمالة لتقليل التكلفة الإجمالية⁽¹⁾.

وبعد اشتداد المنافسة وتطور دور العميل وتطلعاته أدى إلى تحول مفهوم الجودة وتطور مستويات تطبيقها. حيث توجهت المؤسسات إلى معالجة الجودة وفق منظور استراتيجي بدلا من اعتماد المدخل التقليدي الذي يحصر الجودة وإدارتها في المستوى التشغيلي حيث يقتصر دورها على الفحص والرقابة. وتعود الأصول النظرية لهذا التطور في مستويات الجودة إلى أبحاث أشويدر (1986) الذي اقترح تصورا استراتيجيا وآخر تشغيليا للجودة. حيث وضع أن الجودة تعتبر أحد القرارات الاستراتيجية إذا ما تم ربطها بالمعايير القياسية للجودة وبتنظيم الجودة، في حين أنها تمثل أحد القرارات التشغيلية إذا تم ربطها بمقدار الفحص والسيطرة على الجودة للإيفاء بالمواصفات⁽²⁾.

ومنه ترتكز تنافسية المؤسسة على نوعية المنتجات والخدمات وجودتها⁽³⁾، لذلك تعد الجودة أهم وسائل تعزيز التنافسية للمؤسسة، وتحسين سمعتها بالسوق، باعتبارها مصدر جذب العديد من الزبائن والمستهلكين ووسيلة لتلبية حاجاتهم ورغباتهم⁽⁴⁾.

(1) L. Di Diorgio, M. Filippini, G. Masiero, **The relationship between costs and quality in nonprofit nursing homes**, august 2013, Investing The Relationship Between Quality and cost of quality in a wholesale company Thailand, from: www.seed-net.org/download/1-1_PAPER4.pdf, 25/12/2015.

(2) قاسمي خضرة، بزقاري عبلة، **دور الجودة في تحقيق وفاء الزبائن للمؤسسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية بسكرة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الوطني حول: استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر، 2009، بدون ترقيم.

(3) قرين ربيع، زايدي عبد السلام، **تأكيد الجودة في المؤسسة الصناعية: مدخل للتميز التنافسي - من منظور إدارة الصيانة - (دراسة ميدانية لشركة إسمنت تبسة SCT)**، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الخامس حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر، 2010، ص3.

(4) غربي ناصر صلاح الدين، طيبي بومدين، حليمي وهيب، **فعالية نظام إدارة الجودة الشاملة ومعايير الـ ISO 9000 في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول:

لذا تعتبر الجودة مورد غير ملموس للميزة التنافسية، وهذا كون أنها هي أحد متطلبات المنافسة الحديثة⁽¹⁾.

ونستنتج مما سبق بأن جودة المنتج تعد عنصرا أساسيا في المنافسة بين المؤسسات لأنها تسمح بتحقيق رضا الزبائن وولائهم للمؤسسة، وذلك ما يسمح بتحقيق حصص سوقية أكبر، وإدارة الجودة الشاملة تساهم في تحسين الجودة وتقديم قيمة أكبر للزبائن، بهدف الارتقاء بالأداء وتنمية المهارات التسويقية⁽²⁾.

المطلب الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة من أدوات تدنية

التكاليف لدعم

إدارة التكاليف في المؤسسات بشكل فعال يتطلب استخدام أساليب وطرق تهدف إلى تدنية ورقابة التكاليف بشكل سليم، ومن بين هذه الطرق تطبيق المؤسسة للإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، حيث تتم إدارة التكلفة من خلاله عن طريق إدارة الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكلفة والتي تعتمد على مجموعة من التحليلات التي تساعد على تحديد فرص تدنية التكاليف.

استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر، 2009، ص22.

(1) معاريف محمد، بسوح نضيرة، نزعي عز الدين، دور الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني: استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر، 2009، ص12.

(1) فيلاي عبد الرحمن، المصدر المذكور سابقا، ص21.

1- مفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM:

يعرف على أنه أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام التكاليف على أساس الأنشطة أساساً، لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتخطيط، وإعادة الموازنة التقليدية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة، وأهمها قرارات التسعير⁽¹⁾. ويعمل تطبيقها على عرض الأعمال بوصفها مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تنتهي بإضافة القيمة للزبون. فهي تركز على إدارة العمل على أساس الأنشطة التي تكون بنية المنظمة (تركيبها). وتقوم إدارة التكلفة على أساس الأنشطة (ABM) على أساس الفرضية المنطقية لأن الأنشطة تستنفذ التكاليف. ولذلك فعن طريق إدارة تكاليف الأنشطة سنجري إدارة التكاليف على الأمد البعيد. ويهدف تطبيقها أيضاً إلى تلبية حاجات الزبون باستعمال كميات صغيرة من موارد المؤسسة، لذلك فإنها تزود الإدارة بمعلومات عن كيفية إنفاق التكاليف والمخرجات الناتجة من الأنشطة على شكل موجّهات تكلفة⁽²⁾.

وتعرف الإدارة على أساس الأنشطة بأنها عملية فهم هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المشروع على طريق التحسين المستمر والتميز⁽³⁾.

(1) رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلة علمية محكمة مفهومة عالمياً متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة الزرقاء، الأردن، المجلد التاسع، العدد الأول، 2009، ص 89.

(2) حيدر على المسعودي، مرجع سابق، ص-ص، 131-132.

(3) إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، مجلة علمية محكمة دورية، متخصصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، تصدرها جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 28/27، نوفمبر، 2012، ص 107.

2- أهداف تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة:

- إن إدارة التكاليف على أساس الأنشطة تأخذ دور شمولي وفعال في تخطيط ورقابة التكلفة من خلال الأهداف التي تحققها والتي يمكن تحديدها في ما يلي⁽¹⁾:
- قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة؛
- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف من دون التأثير على جودة المنتج والأداء والقيمة المستخدمة؛
- تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي ممكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة.

3- مزايا تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM:

- ويحقق تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة مجموعة من الفوائد والمزايا للمؤسسة نذكرها فيما يلي⁽²⁾:
- التركيز على تدنية التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة؛
- دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء؛

(1) علي حازم يونس البامور، استخدام نظم الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، مجلة علمية دورية محكمة فصلية متخصصة في العلوم الإدارية والاقتصادية والمحاسبية والمعلوماتية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد الثامن والتسعون، 2010، ص-ص، 231-232.

(2) سليمان حسين البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) & (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، جامعة النجاح للأبحاث، الأردن، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثامن، 2014، ص 1877.

– التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن؛

– تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الاستراتيجي وبما يحقق الربحية من الزبائن وتحليلها.

4- معوقات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة:

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يوفرها تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن تطبيق أي أداة من أدوات تدنية التكاليف لا يخلو من المحددات التي تحول دون تطبيقها والتي نذكر منها⁽¹⁾:

– يحتاج تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات إلى زمن طويل، الأمر الذي من الممكن أن يؤدي إلى فشله دون تحقيق النتائج المرجوة منه بسبب تحميله لتكاليف إضافية مرتبطة بدراسته والعمل على تقديمه بالوقت المناسب والبرامج المستخدمة فيه. لذلك لابد من انتباه الإدارة إلى مبدأ التكلفة/ المنفعة عند اتخاذ قرار بتطبيقه والعمل على الحد من المعوقات في حال تبنيه جعله حيزا للتطبيق؛

– إن تطبيقها يحتاج إلى تكاليف عالية تتمثل بوضع منهج عملي يناسب أهداف الإدارة، وتهيئته الخبراء والقائمين على تنفيذه وتدريبهم وتعليمهم لضمان التنفيذ في الوقت المناسب وتحقيق النتائج القابلة للقياس والعمل على إجراءات تحسين وتطوير المستمرين له؛

– إن بعض الأنشطة المستخدمة في الأداء وتنفيذ الخدمات لهم قيم ضمنية لا تنعكس بالضرورة في قيمة مالية تضاف إلى الخدمات النهائية، فتلك التي تساعد على تسويق الخدمات ووصولها

(1) سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)

&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مرجع السابق، ص-ص، 1877-

إلى الزبائن على سبيل المثال وبالتالي فإن العمل على تحديد ما يتطلب إلى تكاليف إضافية والعمل على إلغائها قد يؤدي إلى ضعف في تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية والتشغيلية.

5- علاقة إدارة التكاليف على أساس الأنشطة بتدنية التكاليف والميزة التنافسية:

تعتبر إدارة التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب من الأساليب التي تهدف إلى زيادة الرضا لدى المستهلك وتدنية التكاليف وزيادة الربحية. لأنه يستخدم لوصف تطبيقات إدارة التكلفة حيث ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة التي تضيف قيمة لدى المستهلك ويقوم على فرضية الأنشطة تستهلك الموارد، ومنه فإن الإدارة الفعالة لهذه الأنشطة سوف تؤدي إلى إدارة التكلفة في الأجل الطويل ويهدف إلى تحقيق رضا المستهلك وتدنية استهلاك موارد المؤسسة. ولتطبيق الـ ABM في إدارة التكلفة وتحديد فرص تدنية التكلفة يتطلب إتباع الخطوات الآتية⁽¹⁾:

- تحديد الأنشطة الرئيسية التي تتكون منها المؤسسة؛
- تخصيص التكاليف على الأنشطة الرئيسية وتحديد مسببات التكلفة لكل نشاط رئيسي.

(1) علي حازم يونس اليامور، المصدر المذكور سابقاً، ص 230-231.

خلاصة الفصل:

لكي تحقق المؤسسة الاقتصادية ميزة تنافسية من خلال تدنية التكاليف يجب عليها تطبيق أدوات تدنية التكاليف بشكل صحيح ودقيق لتجنب الأخطاء والانحرافات، والتي نذكر منها التكلفة المستهدفة (TC)، التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، طريقة سلسلة القيمة (CV)، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، وهي تقوم بتدنية التكاليف الكلية للمنتج سواء كان سلعة أو خدمة عن طريق تجنب معظم الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتقليل من الانحرافات للحصول على أقل كم ممكن من الإنتاج المعيب، وبهذا الشكل يمكنها أن تحصل على منتج يتميز بتكلفة متدنية وجودة عالية، وهذا سوف يساعدها على البيع بسعر منافس مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها وعليه تحقق ميزة التكلفة المتدنية.

والى جانب جميع هذه الأدوات يجب على المؤسسة أن تحرص دوما على تطبيق الأساليب التقليدية لتدنية التكاليف موازاة مع هذه الأدوات ألا وهي وفورات الحجم، أثر التعلم وكذلك الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة، للحصول على أفضل النتائج، وهي أدنى تكلفة يمكن أن يصنع بها المنتج، وأدنى سعر يمكن أن يباع به في السوق.

الفصل الرابع

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لاستراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة

التنافسية لعينة من المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

تعيش المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مؤخرًا في محيط يتسم بحدة المنافسة والديناميكية وعدم الاستقرار، خاصة بعد الانفتاح على المنتجات الأجنبية التي تستطيع أن تشبع حاجات الزبائن وبأرخص الأثمان، وبعد الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة التي تنتج منتجات تتمتع بجودة عالية وبكميات كبيرة وتكلفة متدنية، ولكي تستطيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التأقلم مع هذه الأوضاع، يجب عليها تطبيق الاستراتيجيات الحديثة للصمود والاستمرارية ومن بين أهم هذه الاستراتيجيات استراتيجية تدنية التكاليف لدعم ميزتها التنافسية التي يجب أن تتسم بالصلابة وصعوبة التقليد.

وللإجابة على إشكالتنا كيف يمكن أن يساهم تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف في دعم

الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟ قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى العناصر الآتية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: خطوات بناء أداة الدراسة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية والاختبارات الإحصائية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

إن طبيعة موضوع الدراسة هي التي تفرض على الباحث اختيار المنهج المناسب لاختبار الفرضيات والأدوات التي تستعمل للمساعدة في ذلك، وسنتطرق في هذا المبحث إلى وصف مفصل إلى الإجراءات المتبعة في تنفيذ الدراسة، ومن ذلك منهج الدراسة الميدانية بالتعرف على مجتمع وعينة الدراسة والأداة المستخدمة، وأساليب التحليل الإحصائي المعتمدة، إضافة إلى تصميم أداة الدراسة وطريقة قياس الأداة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المطلب منهج الدراسة ومصادر البيانات الأولية والثانوية، أنموذج الدراسة وهو صورة للعلاقات المفترضة بين المتغيرات حسب تصور الباحثة.

1- المنهج والأدوات المستخدمة للدراسة الميدانية

من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة لابد من انتهاج أسلوب علمي، حيث اعتمدت الدراسة بناءً على طبيعتها المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بإتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في اختبار الفرضيات أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة في موضوع الدراسة، ولمعالجة الجانب التطبيقي للموضوع فرضت طبيعة الدراسة الاعتماد بشكل أساسي على أسلوب المسح بالعينة واستخدام استمارة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات حول موضوع الدراسة "استراتيجية تدنية التكاليف كأداة لدعم الميزة التنافسية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية"، والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض.

2- نموذج الدراسة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد نوع العلاقات بين مجموعة المتغيرات التي تنقسم إلى متغيرات مستقلة ومتغيرات تابعة وأخرى وسيطة، ونموذج الدراسة يعني إعطاء تصور واضح للمتغيرات التي تُكوّن الدراسة نتطرق إليه بالصيغة اللفظية والبيانية.

الصيغة اللفظية:

تتشكل الدراسة من متغيرين:

المتغير المستقل: تدنية التكاليف

المتغير التابع: الميزة التنافسية

3- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية بكأنواعها صناعية، تجارية وكذا خدمية. إن الأصل في البحوث العلمية أن تجري على جميع أفراد مجتمع البحث، لأن هذا يؤدي إلى نتائج بحث صحيحة ودقيقة، وانطلاقاً من أن مجتمع الدراسة يتميز بالانتشار والعدد الكبير، كان اختيار وتحديد العينة عشوائياً يرجع ذلك إلى عدت اعتبارات أهمها قيود الوقت والتكلفة، وحجم مجتمع الدراسة. ولذا فقد تم توزيع الاستبانة المصممة لأغراض الدراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية، حيث كان حجم العينة 60 مؤسسة اقتصادية موزعة بين العامة والخاصة، وقد تم قبول 51 مؤسسة. حيث كان حجم العينة يقدر بـ 150 استبانة وذلك بداية من جانفي 2017 حتى نوفمبر 2017 من أجل توفير وقت كافٍ لفهم العبارات والمصطلحات بغية الحصول على إجابات أكثر دقة من طرف المبحوثين، وتم استرجاع 112 استبانة بنسبة مئوية تقدر بـ 74.66 % .

وكانت طريقة توزيع الاستبانة بالمقابلة لتتبيه المبحوثين بالإجابة على المحاور الثلاث وللإجابة على استفساراتهم ولإيضاح كل النقاط غير الواضحة بالنسبة لهم.

وفيما يلي جدول يوضح المؤسسات التي قمنا بزيارتها وبإجراء مقابلات مع مدراءها العاميين، المحاسبين والعاملين للحصول على المعلومات الصحيحة فيما يخص إتباعهم لاستراتيجية تدنية التكاليف للحصول على مركز تنافسي يتميزون فيه بالأسعار المنافسة في السوق.

الجدول رقم (01) المؤسسات عينة الدراسة (مؤسسات اقتصادية جزائرية)

الرقم	اسم المؤسسة	العنوان	النشاط
01	SARL HAYAT TEST	بوينان البليدة	صناعية
02	SNC HERITIERS LAOUEDJ MOURAD	بني مراد البليدة	صناعية
03	SARL KAIZEN ENGINEERING	بني مراد البليدة	صناعية خدمية
04	SARL TECO EMABLLAGE	أولاد يعيش البليدة	صناعية
05	SARL RAMOS	منطقة النشاطات الأطلس طريق بني تامو البليدة	صناعية
06	BIOPURE	أولاد يعيش البليدة	صناعية
07	TCHITCHA ALI TRANSFORMATION ET IMPRESSION DE PAPIER ET CARTON	بني تامو البليدة	صناعية تجارية
08	EURL MPS MAGREB PANNEAUX SANDWICH	الزاوية بني تامو البليدة	صناعية
09	Enveloppe du nord	بوفاريك البليدة	صناعية

10	SNTR AGS	الرويبة الجزائر	خدمية
11	SARL MISTER SNACKS	الزاوية بني تامو البلدية	صناعية
12	CAAT ALGERIENNE DES ASSURANCES ALGENCE 187	باب الجزائر البلدية	خدمية
13	شركة التركيب الصناعي	بوفاريك البلدية	صناعية
14	SATIP TRANSFORMATION DE PLASTIQUE	بن بوالعيد البلدية	صناعية
15	SCN RENDJA & CIE	بن بوالعيد البلدية	صناعية
16	SAIDAL	بن بوالعيد البلدية	صناعية
17	SARL G.L.A GENERAL LUMIERE ALGERIE	بن بوالعيد البلدية	صناعية
18	COSIDER	البلدية شارع عيسى ايدر	صناعية
19	BIBILA	بن بوالعيد البلدية	صناعية
20	CNEP	البلدية	خدمية
21	EDIMCO BLIDA	البلدية	تجارية
22	AUGUA SIM	موزاية البلدية	صناعية
23	DANON	بن بوالعيد البلدية	صناعية
24	SARL TRAVERCE	أولاد يعيش البلدية	صناعية
25	COSIDER ALREM BLIDA	البلدية	صناعية
26	SPA GROUPE INDUSTRIEL GOUMIDI	أولاد يعيش البلدية	صناعية
27	SARL LABORATOIRES VENUS	اولاد يعيش البلدية	صناعية

28	BADR BANQUE	ساحة التوت البلدية	خدمية
29	CNEP BANQUE	وكالة أولاد يعيش 152	خدمية
30	SARL CAFE BOUKARIE	بوفاريك	صناعية
31	BNA BANQUE	حي زعبانة البلدية	خدمية
32	نظافة متيجة المؤسسة العمومية الولائية لجمع ومعالجة النفايات المنزلية لولاية البلدية-متيجة نظافة-	أولاد يعيش البلدية	خدمية
33	SPA ETTERKIB GROUP SONELGAZ	أولاد يعيش البلدية	صناعية
34	موساوي للآلات والمعدات	حلوية الصومعة البلدية	تجارية
35	SARL C.V.H CONSERVERIE DE VIANDE	بني مراد البلدية	صناعية
36	شركة التركيب للإمدادات	أولاد يعيش البلدية	صناعية
37	ENIE VCP CENTRE	البلدية	صناعية
38	SARL VITA JUS	أولاد يعيش البلدية	صناعية
39	SUPLECTROTECH	منطقة النشاطات الأطلس طريق بني تامو البلدية	تجارية
40	BEA BANQUE	أولاد يعيش البلدية	خدمية
41	SARL PROMASIDOR DJZAIR	قرواو بوفاريك البلدية	صناعية
42	EURL SOSEMIE	حي بن عيسى البلدية	صناعية

صناعية	قرواو بوفاريك البلدية	SARL SOPI	43
صناعية	عين الرمانة موزاية البلدية	SPA SIM SEMOLERIE	44
صناعية	بوفاريك البلدية	شركة التأنيث والخزف ايدكور	45
صناعية	أولاد يعيش البلدية	شركة ستار بلاست	46
صناعية	بني تامو البلدية	قهوة سيدهم	47
صناعية	بني تامو البلدية	CAFFEE EL RAHMA	48
صناعية	عريب عين الدفلى	ملبنة عريب	49
صناعية	بني تامو البلدية	OLYPPIC ICE MAXI	50
صناعية	منطقة النشاطات الأطلس طريق بني تامو البلدية	MOULA PATES	51

المصدر: من إعداد الطالبة

-الوضعية العامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية :

إن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مجملها سواء كانت عامة أو خاصة، تعاني من شدة المنافسة وضعف التأقلم مع المتغيرات البيئية خاصة مع تحرير التجارة وانفتاح الأسواق على المنتجات الأجنبية، هذا الأخير زاد من معاناة المؤسسات وضرورة تأقلمها مع الوضع الراهن، بالإضافة إلى أن أغلب المؤسسات لاسيما العامة منها تعاني من مشاكل تسييرية وتمويلية، وهذا بسبب ضعف الرقابة عليها.

وأهم ما يميز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ما يلي⁽¹⁾:

– أغلب مؤسسات القطاعين يطبع عليها التصور الإنتاجي والبيعي، وانعدام للتصور التسويقي بمفهومه الحديث، إن السبب الأساسي يكمن في أن الطلب لا يمكن تلبية محليا، وبالتالي توجيه الجهود نحو العرض دون الأخذ بعين الاعتبار رغبات المستهلك النهائي أو الصناعي؛

– تحرير السوق إلى المنافسة، والدفع بالمؤسسات الجزائرية إلى تقديم إمكانياتها في جميع المجالات، وهذا لتحديد قدراتها التنافسية ومقارنتها بمنافسيها. كما أن تبني سياسة التكيف مع المحيط الخارجي والداخلي مكنها إلى حد ما من تبني استراتيجية التكيف النسبي استجابة للتطورات الحاصلة حولها، بغية تحقيق أهدافها المتمثلة في النمو والبقاء؛

– هذا التحول في جميع الميادين يبعث الأمل لدى المسيرين، في الوقت الذي أصبح فيه الاقتصاد عالميا مع تطور وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات، إن هذا التحول الجاري دفع بالبعض من المؤسسات إلى محاولة تقوية قدراتها التنافسية في جميع المجالات بغية تحقيق وضعية تنافسية جيدة مقارنة بالمنافسين؛

– أغلب المؤسسات الجزائرية أدخلت أساليب جديدة في الإنتاج وهذا من أجل تقديم منتجات متنوعة وذات جودة عالية نسبيا. إن هذا يشير إلى أن تلك المؤسسات أدركت الأهمية لعملية التكيف من جهة، والإبداع من جهة أخرى في ظل المنافسة القوية، إلا أن هذه

(1) زابر وافية، الإدارة الاستراتيجية وأثرها على أداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة-2، الجزائر، 2014، ص 163.

المؤسسات لم تقم بإدخال أساليب جديدة في الإدارة، وهذا ما أدى إلى عدم إمكانية

الاستفادة من أساليب الإنتاج والتجهيزات الحديثة.

كما أن السوق الجزائرية تتميز بخاصيتين أساسيتين هما :

– السوق الجزائرية غير معروفة بصفة دقيقة وكلية؛

– السوق الجزائرية مفتوحة للاستثمارات والواردات (ضعف الإنتاج الوطني خارج قطاع

المحروقات)، وهذا الأخير ما يغلب على السوق الجزائرية رغم الجهود المبذولة للحد منها

وتطوير الإنتاج الوطني.

-التوجه الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية :

مارست المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عملية التخطيط الاستراتيجي متوسط المدى ضمن

السياق الوطني والقيود والتدخلات من الإدارة، خاصة في المرحلة الأولى من استعمال التخطيط

ولتدخل بعدها في نظام من التخطيط أقل ثقلا وقيودا من سابقه في المرحلة الأولى.

إن الخطة الاستراتيجية في المؤسسة، تعبر عن العنصر الأساسي لعملية تحديد الأهداف

النهائية، والتي يستوجب تحقيقها تحديد الأهداف المرحلية، بتوفير وتوزيع الموارد والوسائل بعد

تقديرها. وهذه العناصر تجتمع في الواقع ضمن نظام الإدارة الاستراتيجية، الذي ينطلق من وضع

الأهداف الاستراتيجية إلى وضع الموازنات، ومراقبة تنفيذها.

والمؤسسة الجزائرية هنا، لا تبتعد عن هذا التصور للتخطيط في مجموعة، ولكن مع وجود

الاختلاف في عملية التطبيق والتنفيذ، حيث أن عملية وضع الأهداف وتحديد الموارد والوسائل

ليست من صلاحيات المؤسسة فقط كوحدة مستقلة، بل يشترك فيها الأطراف المتعاملين معها

(الأطراف ذوي المصلحة)، حيث يتمثل دورهم في المبالغ الممكن تخصيصها لكل فرع اقتصادي

على المستوى الوطني، وكذلك التوجيهات والاقتراحات والأهداف العامة، قبل الانطلاق في إعداد

الخطة من طرف المؤسسات التي تمر عبر ذلك إلى المتعاملين، الذين يدرسونها ويقررون رفضها أو قبولها، مع تعديل أو بدونه. وهنا تظهر طاقات ومهارات الإقناع لدى المديرين، والمسؤولين في المؤسسة.

وخطة المؤسسة لا تتعلق بالنشاطات الاقتصادية فقط، بل تعكس أيضا استراتيجية اجتماعية، وأثناء إعداد المؤسسة لخطتها لا تتمتع بحرية واستقلالية القرار، فهي تخضع لتوجيهات الإدارة العامة قبل الإعداد، وأثناء تنفيذها أيضا.

لقد وجدت المؤسسة الجزائرية نفسها في ظل الظروف الحالية والمستقبلية للاقتصاد الوطني مضطرة إلى أن تكيف طرق تسييرها مع التنظيم الجديد للاقتصاد، وتعمل على مقاطعة الطرق السابقة للتسيير وما يرتبط بها من عدم الاستعمال الحقيقي لتقنياتها. وبالتالي الاعتماد على خطة للتصحيح تعتمد على تقنيات حديثة تدعم التخطيط الاستراتيجي لها⁽¹⁾.

تشارك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عدت نقاط من حيث اعتمادها على الإدارة الاستراتيجية في التسيير ومجال اتخاذ القرارات وهي⁽²⁾:

– الاعتماد على معلومات قليلة غير كافية في اتخاذ القرار، وكذا ضعف نظم المعلومات المستخدمة؛

– ضعف عمليات التنبؤ بالمستقبل ووجود فجوات كبيرة؛

– النظرة المحدودة قصيرة المدى بالنسبة للمخططين؛

– التركيز على تحقيق الأهداف المالية قصيرة الأجل؛

– عدم استخدام الأساليب الحديثة في الإدارة ومجال اتخاذ القرار؛

(1) المصدر نفسه، ص 163-164.

(2) المصدر نفسه، ص 164-165.

- ضعف الكفاءات الإدارية المتخصصة في المجالات الاستراتيجية؛
- الاعتماد على المفاهيم الاستراتيجية بصورة شكلية، أي وجود رسالة ورؤية ولكن لا تؤخذ بعين الاعتبار.
- ومنه يمكن القول بأن التوجه الاستراتيجي للمؤسسات الجزائرية ضعيف، ولم يرقى إلى المستوى المطلوب مقارنة بمثيلاتها في الدول الأخرى.

المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي

تم الاعتماد في تحليلنا للنتائج التي حصلنا عليها على برنامج SPSS* و المقابلة وهما كما يلي:

1- برنامج SPSS*

من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج من البيانات التي تم تجميعها، تم الاعتماد على برنامج Excel 2007 في الرسومات البيانية، والاستعانة ببرنامج SPSS الإصدار 20 في عملية التفريغ والتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات باستخدام أساليب الإحصاء التالية:

- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من أجل تقدير مدى ثبات أداة الدراسة مدى اتساق فقرات "الاستبانة"؛

- التوزيع التكراري والنسب المئوية لوصف خصائص واستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات أفراد عينة الدراسة؛

- تحليل الانحدار البسيط، وذلك لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على التابعة؛

*يعتبر برنامج SPSS بمختلف إصداراته Versions من البرامج الأساسية والمهمة في التطبيقات الإحصائية للبيانات وكلمة spss اختصار للعبارة Statistical Package for Social Sciences وتعني الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

-معامل الارتباط "بيرسون" بين كل فقرة من الاستبانة والمحور الذي تنتمي إليه من أجل قياس الاتساق الداخلي (الصدق البنائي).

2- المقابلة :

تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع مسؤولي بعض المؤسسات من أجل الحصول على معلومات أكثر دقة، تدعم الأجوبة المتحصل عليها من خلال الاستبيان الموجهة لهؤلاء المسؤولين، وللحصول على إجابات الأسئلة التي لم يتم عموم المفردات المدروسة من الإجابة عليها، لارتباطها بأشخاص محددين ومصالح بعينها.

كما تم طرح أسئلة مختلفة غير أسئلة الاستبيان بهدف التعرف أكثر على البيئة الخارجية، والغرض الأساسي من المقابلة الشخصية هو التأكد من صحة البيانات والإجابة المتحصل عليها. كما تعتبر المقابلة من أكثر الوسائل جمعا للبيانات الميدانية لأنها تكشف آراء واتجاهات المستجوب نحو موضوع الدراسة، كما يمكن جمع معلومات في غاية الأهمية تخدم الموضوع، كما أن المقابلة من شأنها أن توضح بعض الأسئلة التي تبدو غامضة للبعض، كما أن المقابلة من شأنها أن توضح بعض الأسئلة التي تبدو غامضة للبعض، كما أن ردة فعل المستجوب تمثل كذلك إجابة.

المطلب الثالث: طريقة قياس أداة الدراسة

تم اختيار مقياس ليكرت Likert* الخماسي من أجل قياس اتجاهات عينة الدراسة، وذلك لسهولة إعداده وتفسيره، وهو المقياس الأكثر استخداماً في مثل هذه الدراسات، حيث صممت عبارات الاستمارة بخمسة خيارات متاحة أمام كل عبارة، ويشير أفراد العينة على آرائهم حسب درجة

* هو أسلوب قياس السلوكيات والتفضيلات لعالم النفس رينيسليكرت يستعمل في الاستبانات خاصة في مجال الإحصاءات، ويعتمد على ردود تدل على درجة الموافقة أو درجة الاعتراض على صيغة ما.

الموافقة على كل عبارة، ولتسهيل تحديد الاتجاه تم إعطاء وزن لكل درجة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (02): أوزان خيارات الإجابة على عبارات الاستبانة

موافق بشدة
5 درجات
موافق
4 درجات
محايد
3 درجات
غير موافق
2 درجة
غير موافق بشدة
1 درجة

ولتحديد درجة اتجاه أفراد العينة وُضعت ثلاثة مستويات هي ضعيفة، متوسطة وقوية. حيث يتم تقييم المتوسطات الحسابية للإجابات وفق المعادلة التالية:

طول الفئة: الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل

عدد المستويات

$$\text{طول الفئة: } \frac{1-5}{3} = 1.33$$

-الاتجاه الضعيف: من 1 إلى 2,33.

-الاتجاه المتوسط: من 2,34 إلى 3,67.

-الاتجاه القوي: من 3,68 إلى 5.

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد اتجاه أفراد عينة الدراسة كالآتي:

-إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة ينتمي إلى المجال [1- 2,33] فهذا يعني أن اتجاه

أفراد عينة الدراسة نحوها جاء في العبارة ضعيف؛

-إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة ينتمي إلى المجال [2,34-3,67] فهذا يعني أن اتجاه

أفراد عينة الدراسة نحوها جاء في العبارة متوسط؛

-إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة ينتمي إلى المجال [3,68-5] فهذا يعني أن اتجاه أفراد

عينة الدراسة نحوها جاء في العبارة قوي.

المبحث الثاني: خطوات بناء أداة الدراسة

تبعاً لطبيعة الدراسة والمنهج المتبع للحصول على النتائج تم جمع البيانات الأولية عن طريق الاستبانة، وذلك أنها الأداة المناسبة لتحقيق أهداف الدراسة وللتأكد من صلاحيتها وإمكانيتها لتحقيق الأهداف المطلوبة تم تصميمها بعدة مراحل نوضحها في هذا المبحث.

المطلب الأول: تصميم أداة الدراسة

قامت الباحثة بتصميم أداة الدراسة "الاستبانة" لمعرفة دور استراتيجية تدنية التكاليف في تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر مدراء ومحاسبي وعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالاستعانة بأساتذة -جامعة لونيبي على البليدة-2- وذلك بإتباع الخطوات التالية:

-بعد تحديد الإشكالية، تمت صياغة الفرضيات انطلاقاً من التساؤلات الفرعية وعلى أساس هذه الأخيرة تم تخطيط محاور وعبارات الاستبانة وفقاً لما تناولته الدراسة النظرية ذلك بهدف الإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية وحرصاً على إعطاء صورة واقعية في الدراسة التطبيقية؛

-تم الاستعانة بالأبحاث والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة لتدوين محاور وفقرات الاستبانة بشكل تفصيلي وعرضها في صورة أولية؛

-تمت استشارة بعض المتخصصين في المجال من أجل تصحيح وضبط شكلها النهائي بعرضها على الأساتذة المحكمين.

- الأستاذة تواتي مريم أستاذة محاضرة -أ- في جامعة البليدة-2- لونيبي على؛
- الأستاذة زاير وافية أستاذة محاضرة -أ- في جامعة البليدة-2- لونيبي على؛
- الأستاذ حكيم بوحرب أستاذ محاضر -أ- في جامعة البليدة-2- لونيبي على؛

-عرض الاستبانة بالشكل النهائي (أنظر الملحق رقم 01) مكونة من الأجزاء التالية:

-**مقدمة:** جاءت في شكل تمهيد موجه لأفراد عينة الدراسة يوضح طريقة الإجابة عبارات

الاستبانة، والتأكيد على أنها ستحاط بالسرية ولا تستخدم إلا في إطار البحث العلمي؛

-**القسم الأول:** يحتوي المعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهو عبارة عن العوامل

الديمغرافية: الجنس، السن، الخبرة والمؤهل العلمي؛

-**القسم الثاني:** يتكون من ثلاث محاور رئيسية للدراسة، يحتوي على 86 عبارة موزعة على

المحاور كالتالي:

-**المحور الأول:** تناول 28 عبارة والغرض منه الحصول على آراء المبحوثين حول متطلبات

تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية، وكل عبارة مصممة وفق مقياس ليكرت

الخماسي كما ذكر سابقا؛

-**المحور الثاني:** تناول 18 عبارة والغرض منه الحصول على آراء المبحوثين حول تدنية

التكاليف، وكل عبارة مصممة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما ذكر سابقا؛

-**المحور الثالث:** تناول 40 عبارة والغرض منه الحصول على آراء المبحوثين حول الميزة

التنافسية في المؤسسة، وكل عبارة مصممة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما ذكر سابقا.

المطلب الثاني: صدق أداة الدراسة

بعد ما تمت صياغة الاستبانة بصورتها الأولية وجب التأكد من صدق الأداة حيث تم إجراء

نوعين من الاختبار، الاختبار الأول لقياس الصدق الظاهري وكان من طرف متخصصين في

المجال، والاختبار الثاني لقياس الصدق التجريبي اعتمادا على برنامج spss الذي تمت الإشارة إليه

سابقا.

1- الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة تم عرضها بالصورة الأولى على المشرف وبعد أخذ موافقته تم عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجالات التسويق، مراقبة التسيير والمالية 3 أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في -جامعة لونيبي على البلدة 2 - ، للاستفادة من خبرتهم ورصيدهم المعرفي والأخذ بعين الاعتبار ملاحظاتهم حول تعديل الاستبانة، مع عرض للإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وفرضيات الدراسة لإعطاء صورة واضحة لمحاور الدراسة، ثم إجراء بعض التعديلات من حذف وإضافة وإعادة صياغة عبارات بناءً على توجيهات المحكمين والخروج بها على صورتها النهائية.

2-الصدق التجريبي (الاتساق الداخلي)

وللتأكد من الاتساق الداخلي الذي يُعنى به مدى اتساق كل فقرة أو كل محور من الاستبانة مع الدرجة الكلية تم تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من 30 فرداً (30 استبانة) واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة وهو ما يسمى بصدق التكوين (البنائي)، ثم حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والمحور الذي تنتمي إليه وهو ما يسمى بصدق المحك.

2-1-صدق التكوين (البنائي): يعتبر أحد مقاييس صدق الأداة والذي يقيس مدى تحقق

الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ويتم ذلك أيضا بحساب معاملات ارتباط درجة كل بعد من أبعاد المتغير والدرجة الكلية لهذا المتغير وقد كانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (03): معاملات الارتباط بين كل درجة محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المحاور	معامل الارتباط	Sig
محور متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية	0.894**	0,000
محور تدنية التكاليف	0.905**	0,000
محور الميزة التنافسية	0.914**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يبين الجدول رقم (03) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha=0,05$ ويتضح من الجدول أن جميع المحاور ترتبط ببعضها البعض وبالدرجة الكلية للاستبانة، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

2-2- صدق المقياس (الاتساق الداخلي):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور نفسه

جدول رقم (05): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية

الفقرة 9	الفقرة 8	الفقرة 7	الفقرة 6	الفقرة 5	الفقرة 4	الفقرة 3	الفقرة 2	الفقرة 1	
,526**	,517**	,343**	,418**	,572**	,615**	,564**	,698**	,618**	معامل الارتباط
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	مستوى الدلالة
الفقرة 18	الفقرة 17	الفقرة 16	الفقرة 15	الفقرة 14	الفقرة 13	الفقرة 12	الفقرة 11	الفقرة 10	الفقرات
,738**	,648**	,603**	,665**	,587**	,488**	,614**	,539**	,613**	معامل الارتباط
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	مستوى الدلالة
الفقرة 27	الفقرة 26	الفقرة 25	الفقرة 24	الفقرة 23	الفقرة 22	الفقرة 21	الفقرة 20	الفقرة 19	الفقرات
,588**	,685**	,631**	,566**	,683**	,586**	,569**	,602**	,795**	معامل الارتباط
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	مستوى الدلالة
المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20 *الارتباط إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.005$ **الارتباط إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.001$								الفقرة 28	الفقرات
								,552**	معامل الارتباط
								,000	مستوى الدلالة

يوضح الجدول رقم (05) معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية على دالة

عند مستوى معنوية $\alpha=0.005$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (06): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية

الفقرة 38	الفقرة 37	الفقرة 36	الفقرة 35	الفقرة 34	الفقرة 33	الفقرة 32	الفقرة 31	الفقرة 30	الفقرة 29	تدنية التكاليف		
,693**	,792**	,672**	,696**	,683**	,676**	,783**	,675**	,707**	,595**			معامل الارتباط
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000			مستوى الدلالة
		الفقرة 46	الفقرة 45	الفقرة 44	الفقرة 43	الفقرة 42	الفقرة 41	الفقرة 40	الفقرة 39			الفقرات
		,664**	,666**	,706**	,630**	,755**	,589**	,717**	,558**			معامل الارتباط
		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	مستوى الدلالة		

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

* الارتباط إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.005$

** الارتباط إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha=0.001$

يوضح الجدول رقم (06) معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية على

دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.005$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (07): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية

الفقرة 47	الفقرة 48	الفقرة 49	الفقرة 50	الفقرة 51	الفقرة 52	الفقرة 53	الفقرة 54	الفقرة 55	الفقرة 56	الميزة التنافسية
معامل الارتباط	,405**	,375**	,422**	,523**	,520**	,579**	,438**	,476**	,423**	
مستوى الدلالة	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
الفقرات	الفقرة 57	الفقرة 58	الفقرة 59	الفقرة 60	الفقرة 61	الفقرة 62	الفقرة 63	الفقرة 64	الفقرة 65	
معامل الارتباط	,499**	,421**	,406**	,608**	,489**	,414**	,496**	,515**	,574**	
مستوى الدلالة	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
الفقرات	الفقرة 67	الفقرة 68	الفقرة 69	الفقرة 70	الفقرة 71	الفقرة 72	الفقرة 73	الفقرة 74	الفقرة 75	
معامل الارتباط	,648**	,584**	,701**	,526**	,675**	,535**	,509**	,581**	,527**	
مستوى الدلالة	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
الفقرات	الفقرة 77	الفقرة 78	الفقرة 79	الفقرة 80	الفقرة 81	الفقرة 82	الفقرة 83	الفقرة 84	الفقرة 85	
معامل الارتباط	,322**	,436**	,601**	,642**	,504**	,508**	,371**	,321**	,541**	
مستوى الدلالة	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

* الارتباط إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.005$

** الارتباط إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.001$

يوضح الجدول رقم (07) معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية على

دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.005$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

المطلب الثالث: ثبات وتطبيق أداة الدراسة

يجب علينا مسبقاً أن نقوم بتقدير ثبات أداة الدراسة على النحو التالي:

1- ثبات أداة الدراسة

تم تقدير ثبات أداة الدراسة "الاستبانة" على أفراد العينة الاستطلاعية باستخدام طريقتي معامل ألفا كرونباخ وطريقة التجزئة النصفية، حيث يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير (أي أنها تعطي نفس النتيجة) لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

1-1- طريقة ألفا كرونباخ: تعتبر من أفضل الطرق المستعملة لقياس ثبات الاستبانة،

سنتناول حساب معامل ألفا كرونباخ للدراسة ككل وللمحاور المشكلة لها وذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (08): معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	النسبة المئوية
المحور الأول	28	0.934	93.4%
المحور الثاني	18	0.931	93.1%
المحور الثالث	40	0.931	93.1%
الدرجة الكلية	86	0.968	96.8%

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يتضح من نتائج الجدول رقم (08) أن قيمة ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور من محاور الاستبانة وتراوححت بين 0,931 و0,934، كذلك كانت قيمة ألفا كرونباخ مرتفع لجميع فقرات الاستبانة 0,968.

1-2- تطبيق أداة الدراسة

بعد ما تم التأكد من مدى صلاحية أداة الدراسة للاستخدام في تحليل النتائج والإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها، وذلك من خلال نتائج صدق وثبات الاستبانة كما ذكرنا سابقا، تم تصوير 150 نسخة من الاستبانة والتوجه بها إلى عينة الدراسة لتوزيعها ثم استرجاعها، بعد ذلك القيام بتفريغ 112 استبانة تمثل استجابات أفراد العينة في برنامج SPSS ذلك حسب وزن كل استجابة من 5 إلى 1 على الترتيب، إضافة إلى المعلومات الشخصية لأفراد العينة، ثم استخراج نتائج الدراسة الميدانية للقيام بتحليلها.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية والاختبارات الإحصائية

يتناول هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، انطلاقاً من عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة إلى عرض وتحليل نتائج محاور الاستبانة وأخيراً اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج حول تحقيق ميزة تنافسية بتدنية تكاليف المؤسسة الإجمالية من وجهة نظر مسؤولي المؤسسات الجزائرية.

المطلب الأول: دراسة خصائص عينة الدراسة

بداية نقوم بدراسة خصائص عينة الدراسة وهي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

على النحو التالي:

1- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الجنس

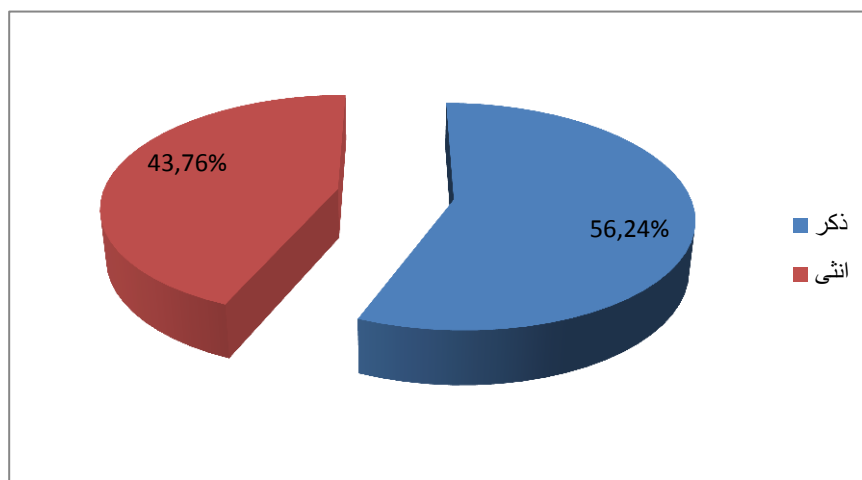
النسبة %	التكرار	
56,3	63	ذكر
43,8	49	أنثى
100,0	112	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يتضح من الجدول رقم (09) أن ما نسبته 56.24% من عينة الدراسة من الذكور و43.76%

من الإناث، وهو ما يوضحه الشكل التالي رقم (09):

شكل رقم (09): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يوضح الشكل السابق نسبة العينة من الذكور والتي تمثل 56.3% ونسبة الإناث والتي تمثل 43.8 %

من عينة الدراسة.

-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

جدول رقم (10): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب السن

النسبة %	التكرار	
35,7	40	من 20 إلى 30 سنة
45,5	51	من 31 إلى 40 سنة
13,4	15	من 41 إلى 50 سنة
5,4	6	أكثر من 50 سنة
100,0	112	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

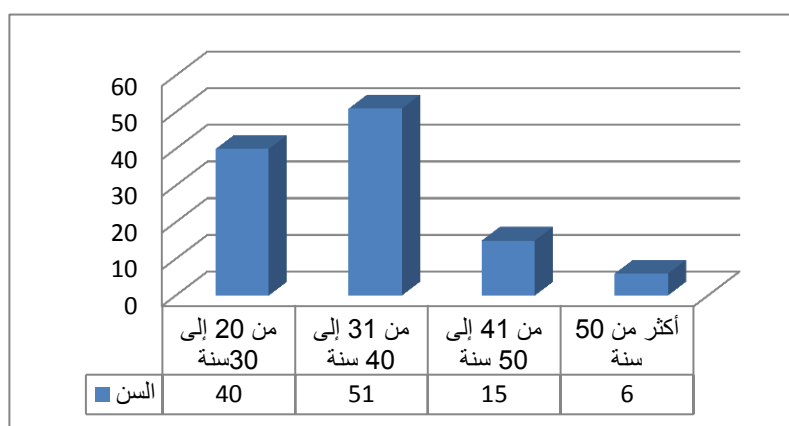
يتبين من الجدول رقم (10) أن ما نسبته 35.7% من أفراد العينة هم من الفئة العمرية التي

تتراوح أعمارهم ما بين 20 و 30 سنة، وتليها نسبة 45.5% من أفراد العينة كانت أعمارهم تتراوح

بين 31 و40 سنة، وبعدها تأتي نسبة 13.4 % من أفراد العينة هم من الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم ما بين 41 و50 سنة وأخيرا نجد نسبة 5.4% من أفراد العينة للأشخاص الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة وهي نسبة ضئيلة.

ومنه يمكن توضيح نتائج الجدول السابق من خلال الشكل رقم (10):

شكل رقم(10): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يوضح لنا الشكل السابق توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب السن حيث نلاحظ من خلاله بأن نسبة الموظفين التي تزيد أعمارهم عن 50 سنة جد ضئيلة وتمثل 5.4% من عينة الدراسة وهذا سوف يؤثر على استقادة المؤسسات من خبرة وآراء الموظفين الذين تعايشوا مع المؤسسة لفترة زمنية طويلة.

-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم(11): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الخبرة

النسبة %	التكرار	
11,6	13	أقل من سنة
25,0	28	من 1 إلى 5 سنوات
63,4	71	أكثر من خمس سنوات
100,0	112	المجموع

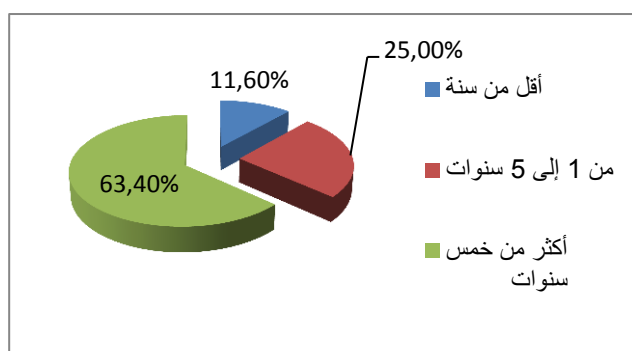
المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

من خلال هذا الجدول قمنا بتقسيم أفراد العينة لثلاث فئات حسب عدد سنوات الخبرة. الفئة

الاولى أقل من سنة واحد، الفئة الثانية بين سنة وخمس سنوات والفئة الثالثة الموظفين الذين تزيد

خبرتهم عن خمس سنوات.

شكل رقم(11): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

من الجدول رقم (11) والشكل أعلاه يتضح أن أغلب أفراد العينة المستجوبة تزيد خبرتهم المهنية عن الخمس سنوات بنسبة 63.4% من إجمالي أفراد العينة، وتليها فئة تتراوح فترة خبرتهم ما بين 1-5 سنوات بنسبة 25%، وأخيرا فئة الأفراد الأقل من سنة واحدة خبرة بنسبة 11.6%. وبحسب رأينا فهذه العينة تمتاز بخبرة جيدة مما يعطي ثقة أكبر في إجابات أفراد العينة على استمارة الإستبانة، وهو ما يقوي بدوره ويساهم بشكل فعال في تحليل البيانات المجمعة واستخلاص النتائج.

-توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم(12): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب المؤهل العلمي

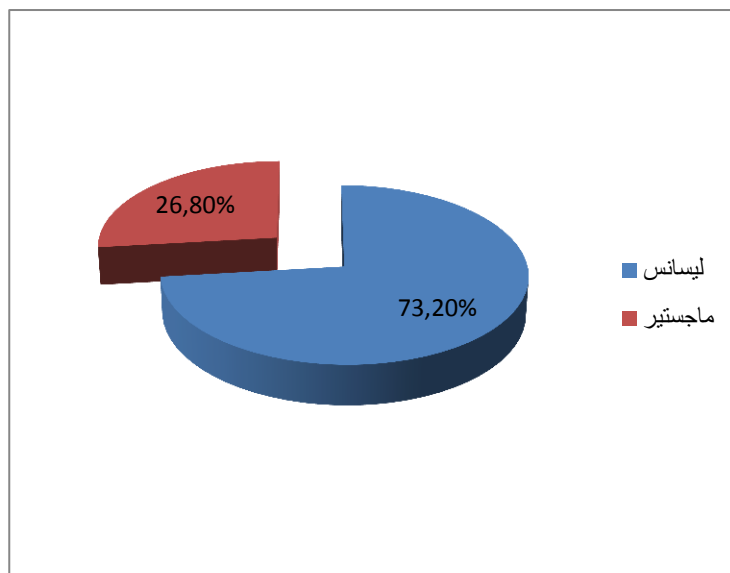
النسبة %	التكرار	
73,2	82	ليسانس
26,8	30	ماجستير
100,0	112	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يتبين من الجدول رقم (12) أن 73.2% من أفراد عينة الدراسة هم من مستوى ليسانس، والنسبة تمثل أن أغلب أفراد عينة ، وأن 26.8% من أفراد العينة هم من مستوى ماجستير. هذه النسب تعطي نوعا من الثقة في تعميم النتائج -التي ستتوصل إليها هذه الدراسة- على أفراد مجتمع الدراسة.

يمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل رقم (12):

شكل رقم (12): توزيع أفراد العينة لفئات الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

من خلال الشكل أعلاه وجدنا بأن أفراد العينة ينقسمون إلى فئتين حسب المؤهل العلمي

حيث أن الأفراد الحائزين على شهادة الليسانس نسبتهم تقدر بـ 26.80% على عكس الأفراد

الحائزين على شهادة ماجستير نسبتهم تقدر بـ 73.20%.

المطلب الثاني: عرض نتائج محاور الاستبانة وتحليلها

سوف نقوم في هذا المطلب بتحليل جميع نتائج الاستبانة محورا بمحور وفقرة بفقرة كل على

حدا.

1-محور متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية

جدول رقم (13): عرض استجابات العينة على المحور الأول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
1-متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف و تطوير الميزة التنافسية			
1.1- تحليل البيئة			
قوي	0.869	3.96	1 تقوم المؤسسة بتحليل البيئة الخارجية للتعرف على المتغيرات (السياسية، الاقتصادية، الثقافية، الاجتماعية) التي تؤثر على حصتها السوقية
قوي	0.811	4.13	2 تقوم المؤسسة بتحليل البيئة الداخلية للتعرف على المتغيرات (موارد بشرية، مالية، آلات) التي تؤثر على حصتها السوقية
قوي	0.892	3.87	3 تحتوي المؤسسة على إمكانيات تنظيمية تمكنها من اغتنام الفرص المتاحة في السوق
قوي	0.976	3.95	4 إدراك المؤسسة للتهديدات الموجودة في السوق يمكنها من تجنب بعض الخسائر
قوي	0.977	4.00	5 نقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة (إمكانياتها البشرية، المادية وموقعها الاستراتيجي) يمكنها من تحقيق مجموعة

			من النجاحات.	
6	معالجة المؤسسة لنقاط ضعفها يجنبها الوقوع في الخسارة	4.11	0.853	قوي
2.1. الاهتمام برأس مال البشري والفكري				
7	يجب على المؤسسة توفير دورات تدريبية للعمال وتأهيلهم بشكل دوري	4.30	0.769	قوي
8	يتم تدريب العاملين باستمرار على استخدام التكنولوجيا التي تسهل عمليات التواصل بين مختلف مستويات المؤسسة.	3.96	0.962	قوي
9	تتوفر لدى المؤسسة المهارات اللازمة لتطبيق أدوات تقنية التكاليف	3.55	0.976	متوسط
10	تحرص المؤسسة على جلب العناصر المبدعة التي لها مهارة في التعامل مع التكنولوجيات الجديدة.	3.52	0.968	متوسط
11	المهارات التي تمتلك تفكير استراتيجي في المؤسسة تساعد على تطويرها	3.71	0.926	قوي
12	تنتهج المؤسسة سياسة تمكنها من الاستماع والاستفادة من آراء العمال حول المنتجات	3.36	0.994	متوسط
13	تسعى المؤسسة لسماع آراء ومقترحات العمال حول المشاكل التي تواجههم خلال مراحل الإنتاج	3.55	1.064	متوسط
14	تحفيز وتشجيع العاملين على أدائهم المتميز من خلال المكافآت مادية ومعنوية يساعد على تطوير أدائهم	3.76	1.172	قوي

3.1. التطور التكنولوجي				
متوسط	0.956	3.65	تتوفر في المؤسسة تقنيات حديثة في الإنتاج والتطور التقني تدني من تكاليفها	15
متوسط	0.981	3.67	تتوفر في المؤسسة تقنيات حديثة في الإنتاج والتطور التقني يدني من تكاليفها	16
متوسط	1.025	3.46	تتوفر المؤسسة على قدرات تمكنها من الاستعانة بآلات أكثر حدثة تواكب التطور التقني في الإنتاج	17
4.1. التركيز على الزبون				
قوي	0.949	4.00	من المنظور الاستراتيجي للمؤسسة فإن النجاح طويل الأمد يتحقق من خلال اكتساب رضا الزبائن	18
قوي	1.057	3.77	تقوم المؤسسة بإجراء دراسات حول حاجات الزبائن ورغباتهم لتقديم منتجات تفوق توقعاتهم وتجعلهم أكثر رضا	19
متوسط	1.080	3.26	يتم التعرف على مدى رضا الزبائن عن المنتجات المقدمة لهم من خلال آراء الموظفين أنفسهم باعتبارهم مستهلكين لمنتجات المؤسسة.	20
5.1. توفر الرؤية والالتزام لدى المؤسسة				
متوسط	0.964	3.59	المؤسسة لديها القناعة التامة بأهمية تبني مفهوم تدنية التكاليف من أجل دعم الميزة التنافسية	21
متوسط	1.029	3.44	يتم اطلاع العمال على كل الأهداف المسطرة من طرف مؤسستكم لحثهم على العمل بكل تقاني	22
متوسط	1.033	3.38	مؤسستكم لديها القدرة والمعرفة الكافية لتطبيق تدنية التكاليف	23

			بشكل دقيق وسليم.	
متوسط	0.835	3.65	تسعى مؤسساتكم نحو تدنية تكلفة الموارد والوقت اللازمان لتحسين الجودة.	24
متوسط	0.994	3.56	توفر مؤسساتكم كافة الإمكانيات (المعدات والكوادر) من أجل تبني وتطبيق استراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية.	25
قوي	0.896	3.84	تسعى مؤسساتكم إلى الدفع بمنتجاتها لمواكبة متطلبات السوق.	26
متوسط	1.011	3.56	تعمل مؤسساتكم على الاستثمار في البحث والتطوير للتمكن من تدنية تكاليفها	27
متوسط	1.030	3.55	تركز مؤسساتكم على التقليل من الانحرافات في الإنتاج لتدنية تكاليفها	28
قوي	0.598	3.711	المجموع	

من خلال الجدول رقم (13) يتضح أن هناك درجة قوية لاتجاه أفراد العينة على محور متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام للمحور حيث يقدر بـ 3,711 وانحراف معياري 0,598، ويمكن ترتيب فقرات محور متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية تنازلياً من درجة الاتجاه الأقوى إلى درجة الاتجاه الضعيفة بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بآراء عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات هذا المحور كما يلي:

1-تحليل البيئة:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثانية والتي نصت على "تقوم المؤسسة الاقتصادية بتحليل البيئة الداخلية للتعرف على المتغيرات (موارد بشرية، مالية وآلات) التي تؤثر على حصتها السوقية" بمتوسط حسابي 4.13 و انحراف معياري 0.811 وهذا يعكس وعي المؤسسة الاقتصادية بأهمية بيئتها الداخلية وأن لها تأثير كبير على جودة وتكلفة وكذا كمية الإنتاج وعليه على حصتها السوقية كون أن استغلالها بشكل جيد لكل هذه الإمكانيات سوف يوفر لها منتج ذو جودة عالية وتكاليف منخفضة وسعر تنافسي يمكنها من الصمود في السوق ضد كل منافسيها الداخليين والخارجيين؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة السادسة التي تنص على "معالجة المؤسسة لنقاط ضعفها يجنبها الوقوع في الخسائر" بمتوسط حسابي 4.11 وانحراف معياري 0.853 وهنا نجد بأن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تسعى جاهدة لمحاولة عدم الوقوع في نفس الأخطاء السابقة للحد من خسائرها وإضافة تلك الخسائر إلى أرباحها واستثمارها في مشاريع إضافية أو في آلات تكنولوجية أكثر حداثة لرفع جودة المنتج والزيادة في الإنتاجية؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة التي تنص على " نقاط القوة التي تتميز بها المؤسسة (إمكانياتها البشرية، المادية، وموقعها الاستراتيجي) تمكنها من تحقيق مجموعة من النجاحات" بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.977 وهذا يعني بأن المؤسسة الاقتصادية يجب عليها أن يقوم بالاستغلال الأمثل لجميع إمكانياتها للوصول إلى أفضل النتائج المتوقعة، ولا تقوت فرصة امتلاكها لأفضل الموارد البشرية والفكرية والآلات التكنولوجية الأكثر حداثة التي يمكن أن تحقق لها أرباح أكبر من التي تحققها لو لم تكن تتميز بامتلاكها لهذه القوى؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة الأولى التي تنص على " تقوم المؤسسة بتحليل البيئة الخارجية للتعرف على المتغيرات (السياسية، الاقتصادية، الثقافية والاجتماعية) التي تؤثر على حصتها السوقية" بمتوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.869 وهذا يعكس مدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بمراقبة بيئتها الخارجية لاغتنام جميع الفرص وتجنب التهديدات التي يمكن أن تواجهها في الأسواق الداخلية والخارجية منها حيث يجب عليها

ان تكون على دراية تامة بالأسعار المستقبلية للمواد الأولية إن كانت سوف ترتفع أو تنخفض، إن كانت المواد الأولية سوف تشح في السوق في الأيام أو الأسابيع المقبلة أو لا، يجب أن تعرف إن كان الزبون على دراية تامة بالفوائد التي سوف توفرها منتجاتها له أم لا، يجب أن تصحح كل المعتقدات الخاطئة في ذهن الزبون عن منتجاتها التي تتجم عن الشائعات، يجب أن تراقب منافسيها خطوة بخطوة وتحلل كل منتجاتهم لكي لا يتفوقوا عليها بميزات جديدة ومغرية بالنسبة للزبائن، ويجب عليها أيضا أن تكون على دراية تامة بمتوسط دخل أفراد المجتمع لكي تستطيع توفير منتج يتواءم أكثر مع قدرتهم الشرائية؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الرابعة وهي "إدراك المؤسسة للتهديدات الموجودة في السوق يمكنها من تجنب بعض الخسائر" بمتوسط حسابي 3.95 وانحراف معياري 0.976 أي أن المؤسسة الاقتصادية تهتم دائما بدراسة وسطها الخارجي للتعرف على التهديدات التي يمكن أن تواجهها وبعدها إيجاد حلول عاجلة تمكنها من تجنبها أو معالجتها بصورة قبلية لتجنب مجموعة من الخسائر يمكنها الوقوع فيها؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة الثالثة التي تنص على " تحتوي المؤسسة على إمكانيات تنظيمية تمكنها من اغتنام الفرص المتاحة في السوق " بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.892 أي أن المؤسسة دوما تستغل وجود كوادر متمكنين في الإدارة وتستفيد من خبرتهم وأفكارهم لاكتساح السوق.

2-الاهتمام برأس المال البشري والفكري:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة السابعة والتي نصت على "يجب على المؤسسة توفير دورات تدريبية للعمال وتأهيلهم بشكل دوري " قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.30 وانحراف معياري 0.769 أي يجب على المؤسسة أن تهتم بتدريب عمالها وتأهيلهم بشكل دوري لمواكبة التطور في الإنتاج وإمكانية استعمال الآلات التكنولوجية الجديدة بشكل جيد؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثامنة التي تنص على " من المنظور الاستراتيجي للمؤسسة فإن

النجاح طويل الأمد يتحقق من خلال اكتساب رضا الزبون "بمتوسط حسابي 4.00

وانحراف معياري 0.949 تعكس هذه النتيجة إدراك المؤسسة لمدى أهمية إرضاء زبائننا

لضمان استمراريته والمحافظة على حصتها السوقية لأطول فترة ممكنة وكذا كسب حصة

سوقية جديدة كون أن الزبون يعتبر الهدف الأول والأخير ولنقل الرئيسي للمؤسسة؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الرابعة عشر التي تنص على "تحفيز وتشجيع العاملين على

أدائهم المتميز من خلال المكافآت المادية والمعنوية يساعد على تطوير أدائهم" بمتوسط

حسابي 3.76 وانحراف معياري 1.172 ليس من المهم أن يكون الفرد قادرا على

العمل ولكن المهم أن يكون متحمسا للعمل وراغبا فيه لذا يعمل تحفيز العمال على زيادة

الإنتاجية، تدنية التكاليف، إشباع حاجات العامل، إشعار العامل بروح الانتماء للمؤسسة،

وجذب العامل للمؤسسة والمحافظة على وفائه لها، ومن هنا نرى إدراك المؤسسة لمدى

أهمية تحفيز وتشجيع عمالها؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة الحادية عشر التي تنص على " المهارات التي تمتلك تفكير

استراتيجي في المؤسسة تساعد على تطويرها" بمتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري

0.926 هنا نجد بان استغلال المؤسسة لرأس المال الفكري الذي يتميز بالتفكير

الاستراتيجي يعمل على تطويرها واستمراريته والمحافظة عليها كون أن تفكيره يهدف للبعد

الاستراتيجي دوما، فخطته الاستراتيجية نجد فيها رؤية طويلة المدى يسعى فيها إلى البقاء

الدائم في السوق؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الثالثة عشر وهي "تسعى المؤسسة لسماع آراء ومقترحات

العمال حول المشاكل التي تواجههم خلال مراحل الإنتاج" بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف

معياري 1.064 تعلم إدارة المؤسسة بأن العامل هو الشخص الأكثر قربا من المنتج ومراحل

العملية الإنتاجية لذا فسوف يكون دوما هو الأدرى بكل المشاكل التي تواجههم في الإنتاج

وأیضا سوف تكون اقتراحاته أكثر ملائمة من اقتراحات الإداريين كونه هو من يعيش هذه

الظاهرة ويسعى لإيجاد حلول لها تتناسب مع العملية الإنتاجية وظروفها؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة التاسعة التي تنص على " تتوفر لدى المؤسسة المهارات اللازمة لتطبيق أدوات تدنية التكاليف" بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 0.976 يجب أن يكون العامل المكلف بتطبيق أدوات تدنية التكاليف على دراية كاملة بها وبكل خطواتها خطوة بخطوة، ويجب أن يعلم أيضا مدى خطورة الإخلال بأي خطوة ومدى تأثيره على تدنية التكاليف في المؤسسة، والاهم من هذا كله يجب أن يعلم مدى أهمية تدنية التكاليف بالنسبة لمؤسسته حيث سوف يوفر لها مكاسب جديدة ببيعها لكميات أكبر وارتفاع في الأرباح بمقدار التكاليف الموفرة، وما سيعود على الاقتصاد الوطني عند تدنية المؤسسة لتكاليفها من بيع المنتجات المحلية عوض الأجنبية وتوفير مناصب عمل جديدة إن استثمرت هذه التكاليف الموفرة في فتح خطوط إنتاج جديدة؛

7- تحتل المرتبة السابعة الفقرة العاشرة التي تنص على " تحرص المؤسسة على جلب العناصر المبدعة التي لها مهارة في التعامل مع التكنولوجيا الجديدة "بمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري 0.968 كون أن المؤسسات حاليا تقوم بالاستثمار بمبالغ طائلة في التكنولوجيا الجديدة وشراء الآلات الأكثر حداثة فلزاما عليها أن تستقطب الكوادر الذين يستطيعون التعامل مع هذه الآلات لتجنب الاستعمال السيئ لها أو احتمالية تعطيلها والاستفادة من إنتاج منتج يتميز بكل الموصفات التي سعت إليها عند استثمارها في هذه الآلات؛

8- تحتل المرتبة الثامنة الفقرة الثانية عشر التي تنص على " تنتهج مؤسستكم سياسة تمكنها من الاستماع والاستفادة من آراء العمال حول المنتجات " بمتوسط حسابي 3.36 وانحراف معياري 0.994 لكي تستطيع المؤسسة الاقتصادية بيع منتجاتها يجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار الآراء التي يقدمها العمال كونهم يمثلون شريحة من المجتمع الاستهلاكي لمنتجاتها.

3- التطور التكنولوجي:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة السادسة عشر والتي نصت على "توفر المؤسسة على آلات تميز بتكنولوجيا عالية يسمح لها بتحسين منتجاتها" بمتوسط حسابي 3.67 وانحراف

معياري 0.981 المؤسسات حاليا على دراية كاملة بأن استخدامها للآلات التكنولوجية الحديثة يجعلها تتخلى عن اليد العاملة البشرية التي قد تتسبب بإهمالها في إحداث عيوب غير مرغوب فيها على المنتج، إلا أن العملية الإنتاجية التي تعتمد على آلات تكنولوجية حديثة توفر منتجات خالية تقريبا من العيوب وذات جودة عالية وتتميز بكونها أكثر اتقانا أي أن الزبون لن يجد فيها أي عيب يمكن له أن يحتج عليه أو أن يجعله غير راضي على المنتج؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الخامسة عشر التي تنص على التوالي "تتوفر في المؤسسة تقنيات حديثة في الإنتاج والتطوير التقني تدني من تكاليفها " بمتوسط حسابي 3.65 وانحراف معياري 0.956 اهتمت المؤسسة بالآلات التي تتميز بتكنولوجيا عالية وتقنيات حديثة في الإنتاج لكونها تدني من تكاليفها عن طريق إنتاج كمية أكبر من الكميات السابقة وهنا تساهم في تدنية التكاليف الثابتة، إنتاج منتج يتميز بأقل عيوب ممكنة تكاد تصل درجتها إلى الصفر بالمئة، وهنا تقوم بتدنية تكاليف الجودة خاصة تكاليف الفشلين الداخلي والخارجي ، وأيضا تساعدها في التقليل من اليد العاملة وهنا تدني تكلفة الأجور؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة السابعة عشر التي تنص على " تتوفر المؤسسة على قدرات تمكنها من الاستعانة بآلات أكثر حداثة تواكب التطور التقني في الإنتاج " بمتوسط حسابي 3.46 وانحراف معياري 1.025 المؤسسات معظمها متيقنة بأهمية اقتنائها للآلات الحديثة التي ستنج لها منتج يتوافق مع المتطلبات الحالية للإنتاج وللسوق من جودة وسرعة في الإنتاج وإلى مدى إشباعه للطلبات المطلوبة من طرف الزبائن لذا يجب عليها أن تحاول توفير رأس المال اللازم لاقتناء آلات حديثة تتواءم مع متطلبات السوق من خلال الاستثمار في أموالها الخاصة أو الاستدانة، ويجب عليها أي ضمان توفير الإطارات الذين

يستطيعون التعامل مع هذه الآلات من دون أن يتسببوا في تعطيلها والذين يستغلون كل طاقتها الإنتاجية اللازمة.

4- التركيز على الزبون:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثامنة عشر والتي نصت على "من المنظور الاستراتيجي

للمؤسسة فإن النجاح طويل الأمد يتحقق من خلال اكتساب رضا الزبون "بمتوسط حسابي

4.00 وانحراف معياري 0.949 تعكس هذه النتيجة إدراك المؤسسة لمدى أهمية إرضاء

زيائنها لضمان استمراريته والمحافظة على حصتها السوقية لأطول فترة ممكنة وكذا كسب

حصة سوقية جديدة؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة التاسعة عشر التي تنص على "تقوم المؤسسة بإجراء دراسات

حول حاجات الزبائن ورغباتهم لتقديم منتجات تفوق توقعاتهم وتجعلهم أكثر رضا" بمتوسط

حسابي 3.77 وانحراف معياري 1.057 نجد هنا المؤسسة مقتنعة بكون أن هدفها

الأساسي هو إرضاء حاجات ورغبات الزبائن لذا يجب عليها أن تجري أبحاث ودراسات

كاملة وشاملة عنهم لإنتاج المنتج الذي يتناسب مع متطلباتهم ويشبع كل حاجاتهم

ورغباتهم وكذا يرضيهم للمحافظة عليهم وأيضا لكسب زبائن جدد؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة العشرون التي تنص على " يتم التعريف على مدى رضا الزبائن

من المنتجات المقدمة لهم من خلال آراء الموظفين باعتبارهم مستهلكين لمنتجات المؤسسة

" بمتوسط حسابي 3.26 وانحراف معياري 1.080 أي تأخذ المؤسسات آراء موظفيها بعد

استهلاكهم لمنتجاتها لمعرفة مدى إرضاء هذه الأخيرة لمتطلباتهم لأنهم يعدون بالنسبة

للمؤسسة الزبائن الأوليين لها وعلى ضوء هذه الآراء يمكنها معرفة ما إذا كانت سترضي زبائنها وتشبع حاجاتهم بمنتجاتها أم لا.

5- توفر الرؤية والالتزام لدى المؤسسة:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة السادسة والعشرون والتي نصت على "تسعى مؤسستكم إلى الدفع

بمنتجاتها لمواكبة متطلبات السوق" بمتوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري 0.896 لكي

تستطيع المؤسسة بيع أكبر قدر ممكن من المنتجات يجب عليها إنتاج منتجات توفى

مواصفاتها كل الرغبات التي ترى بأن الزبون الحالي هو بحاجة لها؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الرابعة والعشرون التي تنص على " تسعى مؤسستكم نحو تدنية

تكلفة الموارد والوقت للالزام لتحسين الجودة" بمتوسط حسابي 3.65 وانحراف

معياري 0.835 مؤخرًا لم يعد سائدا مفهوم "الجودة تزيد من تكاليف الإنتاج" بل توصل

عدد من الباحثين إلى كون أن الاهتمام بالجودة يستطيع أن يذني للمؤسسة من التكاليف

والوقت اللازمين لإنتاج منتج يتميز بجودة عالية، لهذا لم تعد مؤخرًا المؤسسات تتجنب

إنتاج منتجات ذات جودة عالية خوفا من ارتفاع التكاليف وهدر الوقت؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الحادية والعشرون التي تنص على " المؤسسة لديها القناعة

التامة بأهمية تبني مفهوم تدنية التكاليف من أجل دعم الميزة التنافسية " بمتوسط حسابي

3.59 وانحراف معياري 0.964 اقتناع المؤسسات بأنه عند تطبيقها لاستراتيجية تدنية

التكاليف سوف تحصل على منتج يتميز بتكلفة متدنية وعليه يمكنها أن تبيعه في السوق

بأسعار تنافسية مقارنة بمنافسيها وهذا ما سيكسبها ميزة تنافسية في السوق ألا وهي ميزة

التكلفة المتدنية؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة السابعة والعشرون التي تنص على و" تعمل مؤسستكم على

الاستثمار في البحث والتطوير للتمكن من تدنية تكاليفها" بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف

معياري 1.011 يساعد البحث والتطوير على حل مشاكل الإنتاج والزيادة في حجمه بهدف تدنية التكاليف، وتحسين نوعية المنتجات لاكتساب المزايا التنافسية لهذا صار لزاما على المؤسسات الاستثمار فيه وإعداد أقسام خاصة به حاليا؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الخامسة والعشرون وهي " توفر مؤسساتكم كافة الإمكانيات (المعدات والكوادر) من أجل تبني وتطبيق استراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية " بمتوسط حسابي 3.56 وانحراف معياري في 0.994 يساعد توفير المؤسسة للإمكانيات اللازمة من معدات تكنولوجية أكثر حداثة وكوادر متمكنين في مجالات الإدارة والإنتاج على تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف بشكل سليم وبأقل قدر من الانحرافات لتحقيق ميزة تنافسية أكثر صلابة واستمرارية تستطيع البقاء بها في السوق لمدة أطول؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة الثامنة والعشرون التي تنص على "تركز مؤسساتكم على التقليل من الانحرافات في الإنتاج لتدنية تكاليفها" بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 1.030 من المعروف بأن الانحرافات في العملية الإنتاجية يؤدي دوماً إلى الارتفاع في التكاليف عن طريق إعادة الإنتاج المعيب أو تصحيح ما تم إنتاجه بطريقة خاطئة، لذا على المؤسسة دوماً أن تحرص على التقليل من الانحرافات لتجنب الزيادة في تكاليف إعادة تصحيح الإنتاج المعيب وبهذا الشكل تكون قد ساعدت في تدنية تكاليفها؛

7- تحتل المرتبة السابعة الفقرة الثانية والعشرون التي تنص على "يتم اطلاع العمال على كل الأهداف المسطرة من طرف مؤسساتكم لحثهم على العمل بكل تقاني" بمتوسط حسابي 3.44 وانحراف معياري 1.029 في الآونة الأخيرة أدركت المؤسسات بأن إشراك عمالها في الأهداف التي تخطط للوصول إليها يشعرهم بالانتماء ويحثهم على التقاني في العمل؛

8- تحتل المرتبة الثامنة الفقرة الثالثة والعشرون التي تنص على " مؤسساتكم لديها القدرة والمعرفة الكافية لتطبيق تدنية التكاليف بشكل دقيق وسليم" بمتوسط حسابي 3.38 وانحراف معياري 1.033، وعي المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيقها لاستراتيجية تدنية التكاليف بشكل دقيق وسليم بهدف البيع بأسعار تنافسية في السوق لتعظيم أرباحها.

2-محور تدنية التكاليف :

جدول رقم (14): عرض استجابات العينة على المحور الثاني

الدرجة الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
2-تبني المؤسسة لأدوات تدنية التكاليف				
2-1-تبني المؤسسة لأدوات تدنية التكاليف				
متوسط	0.985	3.45	توجد لدى المؤسسة خطة واضحة تعنى بتدنية التكلفة محددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها.	29
متوسط	0.991	3.34	تساهم أدوات إدارة التكلفة في ضبط النفقات التشغيلية في المؤسسة من خلال تدنية تكاليف الإنتاج.	30
متوسط	0.974	3.42	تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسة يساعد على تدنية تكاليف المنتج.	31
متوسط	0.968	3.47	يعتبر تطبيق المؤسسة للتكاليف على أساس النشاط كأحد مفاهيم تدنية التكاليف الذي يؤدي إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات	32
متوسط	0.964	3.34	تطبيق المؤسسة للإدارة بالأنشطة يساهم في تحليل الأنشطة والعمليات التي تمكن من تحديد نقاط تدنية التكلفة	33
قوي	1.061	3.81	تطبيق المؤسسة لإدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتدنية تكلفته	34

متوسط	0.894	3.39	تطبيق المؤسسة للتكلفة المستهدفة يساعد على تدنية التكلفة في مرحلة التصميم	35
متوسط	0.870	3.47	تطبيق المؤسسة لتقنية سلسلة القيمة يساعد على تدنية تكلفة المنتج	36
2-2-أهمية المعلومات التي تقدمها أدوات تدنية التكاليف				
متوسط	0.834	3.58	تنسجم المعلومات المنبثقة عن تدنية التكاليف مع المتطلبات المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة بصورة عامة.	37
قوي	0.919	3.70	توفر أدوات تدنية التكاليف معلومات تساعد المؤسسة على التحسين المستمر لإدارة مواردها (الاقتصادية والبشرية)	38
متوسط	1.057	3.51	تساعد المعلومات التي تقدمها أدوات تدنية التكاليف على تلبية متطلبات العملاء بالشكل المناسب .	39
قوي	0.872	3.72	تقدم معلومات تدنية التكاليف لقسم المحاسبة مرونة كافية في اكتشاف ثغرات هدر التكاليف.	40
متوسط	0.949	3.48	تقدم معلومات تدنية التكاليف لمختلف الأقسام مرونة كافية في تأدية الأنشطة والعمليات وحل المشكلات التي تواجهها.	41
متوسط	0.959	3.63	يعمل تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف في المؤسسات على تفعيل تطبيق إدارة الجودة الشاملة	42
قوي	0.895	3.79	يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف على توفير معلومات للمؤسسة تمكنها من إدارة مواردها بشكل جيد	43

44	يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف المؤسسة على زيادة إنتاجيتها وحصتها السوقية	3.77	0.930	قوي
45	يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف على توفير معلومات تساعد المؤسسة على اكتشاف جميع التكاليف المستنفذة وغير الضرورية للنشاط	3.77	1.013	قوي
46	يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف على ابتكار أنشطة جديدة تؤدي الى تحسين أداء المؤسسة المستقبلي	3.67	0.914	متوسط
المجموع		3.561	0.645	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

من خلال الجدول رقم (14) يتضح أن هناك **درجة متوسطة** لاتجاه أفراد العينة على محور تدنية التكاليف وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام للمحور حيث يقدر بـ 3,561 وانحراف معياري 0,645، ويمكن ترتيب فقرات محور تدنية التكاليف تنازلياً من درجة الاتجاه الأعلى إلى درجة الاتجاه الضعيفة بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بآراء عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات هذا المحور كما يلي:

1-تبني المؤسسة لأدوات تدنية التكاليف:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الرابعة والثلاثون التي تنص على " تطبيق المؤسسة لإدارة

الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتدنية تكلفته " بمتوسط حسابي 3.81

وانحراف معياري 1.061 أثبتت دراسة بعض الباحثين بأن الاهتمام بالجودة يدني من

تكاليف المنتج ولهذا المؤسسات تهتم بالمحافظة على جودة المنتج بهدف التدنية من

تكاليفه كون أن الحفاظ عليها يجنب المؤسسة تكاليف المنع وتكاليف الفشلين الداخلي والخارجي؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثانية والثلاثون التي تنص على " يعتبر تطبيق المؤسسة للتكاليف على أساس الأنشطة كأحد مفاهيم تدنية التكاليف الذي يؤدي إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات " بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.968 من هنا نستنتج بأن المؤسسة على دراية كاملة بأن تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة سوف يدني من تكاليفها، حيث يساعد على تدنية التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المتدنية، كما يساعد على اظهار الأنشطة غير المضيئة للتخلص منها؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة السادسة والثلاثون وهي "تطبق المؤسسة لفنية سلسلة القيمة يساعد على تدنية تكاليف المنتج" بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.870 تقنيية سلسلة القيمة هي التقنية التي طبق بها مايكل بورتر استراتيجية تدنية التكاليف حيث اكتشف بأنها تقنية ناجحة لتدنية التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية عن طريق تتبه جميع مراحل تصنيع المنتج؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة التاسعة والعشرون التي تنص على " توجد لدى المؤسسة خطة واضحة تعنى بتدنية التكلفة محددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها "بمتوسط حسابي 3.45 وانحراف معياري 0.985 أي أن المؤسسة على يقين تام بمدى أهمية تدنية التكاليف ولتطبيقها يجب أن تعد لها خطط محكمة ومقيدة لتحقيق أهداف معينة؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الحادية والثلاثون التي تنص على "تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسة يساعد على تدنية تكاليف تخزين المنتج" بمتوسط حسابي 3.24

وانحراف معياري 0.974 بما أن فلسفة الإنتاج في المحدد تتميز بتوفير المواد الأولية اللازمة لإنتاج طلبية محددة وفي وقت محدد أي أن المؤسسة هنا لن تتكبد تكلفة تخزين المواد الأولية وكذلك تكلفة تخزين المواد المصنعة (المنتج) وبهذه الطريقة تستطيع أن تدني من تكاليف منتجاتها (أي بعدم تحملها تكلفة التخزين من حراس، مخازن، كهرباء،...الخ)؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة الخامسة والثلاثون التي تنص على " تطبيق المؤسسة للتكلفة المستهدفة يساعد على تدنية التكاليف في مرحلة التصميم " بمتوسط حسابي 3.39 وانحراف معياري 0.894 كون أن التكلفة في هذه الحالة تحدد مسبقاً فإنه يمكن التحكم فيها بصورة قبلية ومنه لن تتعرض المؤسسة في هذه الحالة للهدر في التكاليف بل على العكس يمكنها تدنية التكاليف عن طريق تحديد التكلفة اللازمة للإنتاج بشكل دقيق قبل الشروع فيه؛

7- تحتل المرتبة السابعة الفقرة الثلاثون التي تنص على " تساهم أدوات إدارة التكلفة في ضبط النفقات التشغيلية في المؤسسة من خلال تدنية تكاليف الإنتاج " بمتوسط حسابي 3.34 وانحراف معياري 0.991 أي أن استعمال المؤسسة لأي أداة من أدوات تدنية التكاليف يساعدها على التحكم في تكاليفها خلال جميع مراحلها الإنتاجية؛

8- تحتل المرتبة الثامنة الفقرة الثالثة والثلاثون التي تنص على "تطبيق المؤسسة للإدارة بالأنشطة يساهم في تحليل الأنشطة والعمليات التي تمكن من تحديد نقاط تدنية التكاليف" بمتوسط حسابي 3.34 وانحراف معياري 0.964 تعترف المؤسسة هنا بأنه عند تطبيقها للإدارة بالأنشطة يمكنها أن تحدد كل الشغرات التي من خلالها تتعرض المؤسسة لهدر التكاليف وعدم القدرة على التحكم فيها وكذا تدنيتهما.

2-أهمية المعلومات التي تقدمها أدوات تدنية التكاليف

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثالثة والأربعون التي تنص على "يساعد تطبيق استراتيجية

تدنية التكاليف على توفير معلومات للمؤسسة تمكنها من إدارة مواردها بشكل جيد"

بمتوسط حسابي 3.79 و انحراف معيار 0.895 عند إتباع المؤسسة لتدنية التكاليف

تتوفر لديها معلومات تقودها للاستخدام الأمثل لمعظم مواردها من المواد الأولية ، الوقت

والموارد البشرية والفكرية؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الخامسة والأربعون التي تنص على "يساعد تطبيق استراتيجية

تدنية التكاليف على توفير معلومات تساعد المؤسسة على اكتشاف جميع التكاليف

المستنفذة وغير الضرورية للنشاط" بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 1.013

بما أن هدف استراتيجية تدنية التكاليف هو التدنية من تكاليف المنتج فإن إتباعها سوف

يقود المؤسسة حتما لاكتشاف جميع التكاليف غير الضرورية للإنتاج والمستنفذة بشكل

عشوائي من دون أن تضيف أي قيمة للمنتج؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الرابعة والأربعون وهي " يساعد تطبيق استراتيجية تدنية

التكاليف المؤسسة على زيادة إنتاجيتها وحصتها السوقية" بمتوسط حسابي 3.77

وانحراف معياري 0.930 يعمل إتباع استراتيجية تدنية التكاليف على زيادة الإنتاجية من

خلال استغلال الوقت الإنتاجي كله والتخلص من الوقت الضائع وكذلك من خلال

استعمال الآلات الحديثة بشكل صحيح والاستفادة من طاقتها الإنتاجية القصوى، أما

فيما يخص الزيادة في الحصة السوقية ، فعند تدنيته لتكلفة المنتج هذا الأمر يساعدها

على بيعه بأسعار تنافسية أي بأسعار اقل من أسعار منافسيها؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة الأربعون التي تنص على " تقدم معلومات تدنية التكاليف لقسم المحاسبة مرونة كافية في اكتشاف ثغرات هدر التكاليف " بمتوسط حسابي 3.72 وانحراف معياري 0.872 يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف قسم المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية على تحديد جميع القنوات التي تستهلك التكاليف غير الضرورية للإنتاج؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الثامنة والثلاثون التي تنص على " توفر أدوات تدنية التكاليف معلومات تساعد المؤسسة على التحسين المستمر لإدارة مواردها (الاقتصادية والبشرية) " بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.919 أي أن تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف بشكل دائم يعمل دوماً على المتابعة والرقابة المستمرة للموارد الاقتصادية البشرية وعليه تكون طريقة استغلالها في كل فترة أحسن من الفترة التي سبقتها؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة السادسة والأربعون التي تنص على " يساعد تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف على ابتكار أنشطة جديدة تؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة المستقبلي " بمتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 0.914 للوصول إلى الأهداف المسطرة ألا وهي تدنية التكاليف يجب على المؤسسة أن تجتهد لتحقيقها، ومن خلال هذا الاجتهاد والبحوث التي يقوم بها المورد البشري الفكري يصل إلى ابتكار أنشطة جديدة تساعد في تحسين أداء المؤسسة؛

7- تحتل المرتبة السابعة الفقرة الثانية والأربعون التي تنص على "يعمل تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف في المؤسسات على تفعيل تطبيق إدارة الجودة الشاملة " بمتوسط حسابي 3.63 وانحراف معياري 0.959 أي أن المؤسسة هنا تتجنب تكاليف الجودة أهمها

تكاليف الفشلين الداخلي والخارجي اللذان يسببان لها أكبر قدر ممكن من الهدر في التكاليف؛

8- تحتل المرتبة الثامنة الفقرة التاسعة والثلاثون التي تنص على "تساعد المعلومات التي تقدمها أدوات تدنية التكاليف على تلبية متطلبات العملاء بالشكل المناسب" بمتوسط حسابي 3.51 وانحراف معياري 1.057 إن أهم غاية يسعى إليها الزبون هي الحصول على منتج يلبي أكثر من حاجاته ورغباته ومتطلباته بأقل سعر ممكن في السوق وهذا ما تستطيع المؤسسة تحقيقه بتطبيقها لاستراتيجية تدنية التكاليف؛

9- تحتل المرتبة التاسعة الفقرة السابعة والثلاثون وهي "تنسجم المعلومات المنبثة عن تدنية التكاليف مع المتطلبات المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة بصورة عامة" بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 0.834 من هنا نستطيع القول بأن أهم أهداف المؤسسة هي تدنية التكاليف، تعظيم الربح، زيادة الإنتاجية ، اكتساح السوق والمحافظة عليه والبقاء فيه ومعظم هذه الأهداف هي النتائج التي تتوصل إليها المؤسسة من خلال تطبيقها لاستراتيجية تدنية التكاليف؛

10- تحتل المرتبة العاشرة الفقرة الحادية والأربعون التي تنص على " تقدم معلومات تدنية التكاليف لمختلف الأقسام مرونة كافية في تأدية الأنشطة والعمليات وحل المشاكل التي تواجهها " بمتوسط حسابي 3.48 وانحراف معياري 0.949 لأن تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف يقوم بمراقبة كل أنشطة المؤسسة الإدارية منها والإنتاجية وكذا التسويقية خطوة بخطوة الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى معرفة كيفية موازنة تأدية الأنشطة والعمليات على حسب متطلباتها وإيجاد حلول جذرية لمختلف المشاكل التي تواجهها.

3-محور الميزة التنافسية

جدول رقم (15): عرض استجابات العينة على المحور الثالث

الدرجة الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	
3-الميزة التنافسية				
3-1-تحليل الموقف التنافسي والاستراتيجي				
3-1-1-شدة المنافسة في السوق				
متوسط	1.109	3.62	47 تتزايد المنافسة في سوق مؤسستكم المستهدفة بسبب كثرة حاجة وطلب الزبائن على منتجاتكم	
متوسط	1.067	3.32	48 تتزايد المنافسة في سوق مؤسستكم المستهدفة بسبب سهولة التقليد من طرف المنافسين	
قوي	0.903	3.82	49 تتزايد المنافسة في سوق مؤسستكم المستهدفة كلما كانت قدرة المنافسين المادية ،التكنولوجية والبشرية ضخمة	
3-1-2-دخول منافسين محتملين				
قوي	0.859	3.77	50 يتأثر دخول منافسين جدد إلى السوق بمدى سهولة أو صعوبة الدخول إلى السوق	
متوسط	0.833	3.59	51 يتأثر دخول المنافسين الجدد بقدرتهم الإنتاجية (الاستفادة من التميز بخاصية غلة الحجم)	
3-1-3-المنتجات البديلة				
متوسط	0.953	3.61	52 تتأثر منتجات المؤسسة بتدني تكلفة المنتجات البديلة	

53	تتأثر منتجات المؤسسة بسعر المنتجات البديلة	3.71	0.915	قوي
3-1-4-القوة التفاوضية للمشتريين (الزبائن)				
54	يستطيع الزبون أن يساوم المؤسسة على تخفيض السعر إذا كان عدد الزبائن محدود	3.30	1.114	متوسط
55	يستطيع الزبون الذي يشتري دوما نفس المنتجات أن يساوم المؤسسة على تخفيض السعر	2.93	1.213	متوسط
56	تسعى المؤسسة للمحافظة على الزبون الحالي أكثر من جذب زبون جديد بسبب تكلفة استقطاب الزبون الجديد	3.39	1.142	متوسط
3-1-5-القوة التفاوضية للموردين				
57	بالنسبة لمؤسستكم إذا كان عدد الموردين محدود لسلعة معينة يضعف قوتها التفاوضية	3.52	1.031	متوسط
58	بالنسبة لمؤسستكم عدم وجود سلعة بديلة يضعف قوتها التفاوضية	3.59	0.973	متوسط
59	بالنسبة لمؤسستكم سرعة استجابة الموردين، له دور فعال في تسريع عملية تطوير المنتجات الحالية وابتكار منتجات جديدة.	3.79	0.829	قوي
3-1-6-الاستراتيجيات التنافسية المتبعة				
60	تتبع المؤسسة استراتيجية قائد السوق نتيجة تدني تكلفة منتجاتها وسعر مقبول وجودة عالية	3.54	1.012	متوسط
61	تتبع المؤسسة استراتيجية متحدي السوق أي تحاول مهاجمة مؤسسات القائمة	3.39	1.008	متوسط
62	تتبع المؤسسة استراتيجية تابع أي تحاول تقليد	2.87	1.219	قوي

منتجات منافسة			
3-2- تحليل سلسلة القيمة			
متوسط	0.948	3.46	63 تعتمد إدارة مؤسساتكم على أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أجل تدنية تكاليفها لتحقيق ميزة تنافسية
متوسط	0.910	3.50	64 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظركم
متوسط	0.827	3.53	65 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظر الزبائن
متوسط	0.816	3.50	66 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظرها
متوسط	0.870	3.47	67 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظر الزبائن
قوي	0.849	3.69	68 تعمل مؤسساتكم على تبسيط عمليات الإنتاج والتخلص من الأنشطة التي لا قيمة لها للتقليل من الوقت الضائع قدر المستطاع.
متوسط	0.794	3.47	69 يكشف تحليل سلسلة القيمة عن حذف الأنشطة لتدنية التكلفة
متوسط	0.852	3.62	70 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على تحسين الأنشطة التي تحقق الجودة
متوسط	0.968	3.52	71 إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسساتكم يساعد على كشف الأنشطة التي تقلص الوقت وتدني التكلفة
3-3- مسببات تدنية التكاليف			
قوي	1.011	3.74	72 تستخدم مؤسساتكم أساليب علمية لتحسين الجودة باستمرار وفي كافة مجالات العمل لتدنية تكاليف منتجاتها

73	تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو المنتجات	3.34	0.964	متوسط
74	تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو الأنشطة	3.20	1.038	متوسط
75	تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن استهلاك الموارد يكون من قبل الأنشطة	3.29	0.953	متوسط
3-4- استراتيجيات الميزة التنافسية				
76	تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تدنية تكاليف منتجاتها	3.50	0.949	متوسط
77	تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال التركيز على إنتاج منتج معين والتخصص فيه	3.54	1.021	متوسط
78	تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تمييز منتجاتها عن المنتجات المتوفرة في السوق	3.83	0.929	قوي
79	بالنسبة لمؤسستكم فإن المعلومات التي توفرها استراتيجية تدنية التكاليف تعتبرها مورد استراتيجي هام ومصدر أساسي للميزة التنافسية	3.61	0.775	متوسط
80	أدوات تدنية التكاليف تساعد مؤسستكم على تقوية موقعها التنافسي من خلال التحكم في التكاليف	3.85	0.762	قوي
81	أدوات تدنية التكاليف المستخدمة في مؤسستكم تساعد على تقوية الموقع التنافسي للمؤسسة من خلال الزيادة في المبيعات.	3.71	0.845	قوي
3-5- مؤشرات الميزة التنافسية				
82	تعتبر مؤسستكم زيادة الحصة السوقية كإحدى	3.92	0.829	متوسط

			مؤشرات الميزة التنافسية	
83	تعتبر مؤسستكم رضا الزبائن كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	4.05	0.708	قوي
84	تعتبر مؤسستكم ولاء الزبائن كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	3.98	0.629	قوي
85	تعتبر مؤسستكم تدني تكلفة المنتجات كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	3.53	0.870	متوسط
86	تعتبر مؤسستكم زيادة الأرباح كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	3.80	0.899	قوي
	المجموع	3.560	0.464	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

من خلال الجدول رقم (15) يتضح أن هناك درجة متوسطة لاتجاه أفراد العينة على محور الميزة التنافسية وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام للمحور حيث يقدر بـ 3,560 وانحراف معياري 0,464، ويمكن ترتيب فقرات محور الميزة التنافسية تنازلياً من درجة الاتجاه الأعلى إلى درجة الاتجاه الضعيفة بناءً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بآراء عينة الدراسة حول فقرات هذا المحور كما يلي:

1- تحليل الموقف التنافسي والاستراتيجي:

1-1- شدة المنافسة في السوق:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة التاسعة والأربعون التي تنص على "تزايد المنافسة في سوق

مؤسستكم المستهدفة كلما كانت قدرة المنافسين المادية، التكنولوجية والبشرية ضخمة"

بمتوسط حسابي 3.82 وانحراف معياري 0.903 يجب على المؤسسة أن تدرك قدرات

المؤسسات المنافسة لها وكل نقاط القوة التي يتمتعون بها لكي تستطيع أن ترسم خطط قوية لمواجهةهم في السوق والاستحواذ على حصصهم السوقية؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة السابعة والأربعون التي تنص على "تتزايد المنافسة في سوق مؤسستكم المستهدفة بسبب كثرة حاجة وطلب الزبائن على منتجاتكم" بمتوسط حسابي 3.62 وانحراف معياري 1.109 ازدياد طلب وحاجة الزبائن لمنتج معين يزيد من المنافسة بين المؤسسات فكل مؤسسة تسعى لبيع منتجاتها فقط، لهذا سوف تعمل هذه المؤسسات على تحسين منتجاتها وتمييزهم بميزات تختلف عن منتجات منافسيها لإرضاء وإشباع حاجات الزبائن ورغباتهم أكثر من ما يتوقعون؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الثامنة والأربعون وهي "تتزايد المنافسة في سوق مؤسستكم المستهدفة بسبب سهولة التقليد من طرف المنافسين" بمتوسط حسابي 3.32 وانحراف معياري 1.064 يجب أن تسعى المؤسسة لإنتاج منتج يحمل ميزات يصعب على المنافسين تقليدها فكلما سهل تقليد هذه الميزات كلما زادت حدة المنافسة كون أن العرض في هذه الحالة سوف يزيد والطلب يبقى ثابتا.

1-2- دخول منافسين محتملين:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الخمسون التي تنص على "يتأثر دخول منافسين جدد إلى السوق بمدى سهولة أو صعوبة الدخول إلى السوق" بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.859 كلما كانت المؤسسات المسؤولة عن إنتاج منتج ما ضخمة وتمتلك موارد تكنولوجية حديثة وموارد بشرية فكرية استراتيجية كلما كان دخول المؤسسات الجديدة الصغيرة صعب، لأن المؤسسة الصغيرة لن تستطيع الصمود أمام كل هذه الإمكانيات؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الحادية والخمسون التي تنص على "يتأثر دخول المنافسين الجدد بقدرتهم الإنتاجية (الاستفادة من التميز بخاصية غلة الحجم)" بمتوسط حسابي 3.59 وانحراف معياري 0.833 كلما كانت القدرات الإنتاجية للمنافسين الجدد عالية كلما كان دخولهم للسوق أسهل وتقل معوقات دخولهم بشكل كبير، لكونهم قادرين على الصمود في سوق يتميز بحدة المنافسة، وبمنافسين يتمتعون بقوة إنتاجية ضخمة؛

1-3-المنتجات البديلة:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثالثة والخمسون التي تنص على "تتأثر منتجات المؤسسة بسعر المنتجات البديلة" بمتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.915 كلما كانت أسعار المنتجات البديلة منخفضة مقارنة بأسعار منتجات المؤسسة كلما هددتها هذا الأمر بانخفاض مبيعاتها وخسارة زبائنهم بلجوئهم لشراء المنتجات البديلة بسبب انخفاض القدرة الشرائية لمعظم شريحة المجتمع أي الزبائن؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثانية والخمسون التي تنص على "تتأثر منتجات المؤسسة بتدني تكلفة المنتجات البديلة" بمتوسط حسابي 3.61 وانحراف معياري 0.953 كلما كانت تكلفة المنتجات البديلة متدنية كلما بيعت هذه الأخيرة بأسعار تنافسية أي بأسعار منخفضة مقارنة بأسعار منتجات المؤسسة، وهذا ما سيؤثر سلبا على كميات مبيعاتها أي أن الزبون سوف يتجه لشراء المنتجات التي تتواءم مع قدراته الشرائية.

1-4- القوة التفاوضية للمشتري (الزبائن):

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة السادسة والخمسون التي تنص على "تسعى المؤسسة للمحافظة

على الزبون الحالي أكثر من جذب زبون جديد بسبب تكلفة استقطاب الزبون الجديد"

بمتوسط حسابي 3.39 وانحراف معياري 1.142 لأن كسب زبون جديد بالنسبة للمؤسسة

يحتاج إلى تكلفة الإشهار، تكلفة العينات التجريبية وتكلفة التعريف بالمنتج، فإن محاولة

المؤسسة للحفاظ على زبائنها عن طريق البيع لهم بالتقسيط أو التسهيل في عملية الدفع أو

تخفيض نسبة معينة من أسعار المنتجات يزيد من الكميات المباعة، ففي هذه الحالة سوف

تكون تكلفة المحافظة على الزبون القديم أقل بكثير من تكلفة كسب زبون جديد؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الرابعة والخمسون التي تنص على "يستطيع الزبون أن يساوم

المؤسسة على تخفيض السعر إذا كان عدد الزبائن محدود" بمتوسط حسابي 3.30

وانحراف معياري 1.114 في قانون العرض والطلب كلما زاد العرض انخفضت أسعار

المنتجات وكذلك كلما انخفض الطلب انخفضت أسعار المنتجات، وفي هذه الحالة يستطيع

الزبون أن يضغط على المؤسسة ويأخذ المنتجات بالأسعار التي يريدها؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة والخمسون وهي "يستطيع الزبون الذي يشتري دوما نفس

المنتجات أن يساوم المؤسسة على تخفيض السعر" بمتوسط حسابي 2.93 وانحراف

معياري 1.213 بالنسبة للمؤسسة هذا الزبون يعتبر زبونا دائما ومضمون وطالما هو

بحاجة دائمة لهذا المنتج ويمكنه أن يحصل عليه من جهات منافسة أخرى وبأسعار أقل

فباستطاعته طبعاً أن يساوم المؤسسة للحصول على هذه المنتجات بأسعار أقل.

1-5- القوة التفاوضية للموردين:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة التاسعة والخمسون التي تنص على "بالنسبة لمؤسستكم سرعة

استجابة الموردين له دور فعال في تسريع عملية تطوير المنتجات الحالية وابتكار منتجات

جديدة " بمتوسط حسابي 3.79 وانحراف معياري 0.829 كون أن المصدر الأول للمنتج

هو المواد الأولية التي تحصل عليها المؤسسة من طرف المورد فإنه كلما كان التعامل مع

هذا الأخير بشكل جيد كلما كان الإنتاج في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثامنة والخمسون التي تنص على " بالنسبة لمؤسستكم عدم وجود

سلعة بديلة يضعف قوتها التفاوضية" بمتوسط حسابي 3.59 وانحراف معياري 0.973

كلما كان عدد الموردين محدود وإمكانية إيجاد سلعة بديلة للسلعة التي تشتريها المؤسسة

ضعيف جدا كلما كانت قدرتها التفاوضية في سعر هذه السلعة ضعيفة وفي هذه الحالة

يدخل قانون العرض والطلب الخاص بالسوق أي أن المؤسسة لا يمكنها أن تشتري هذه

السلع إلا بالأسعار التي يفرضها عليها المورد؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة السابعة والخمسون وهي "بالنسبة لمؤسستكم إذا كان عدد الموردين

محدود لسلعة معينة يضعف قوتها التفاوضية" بمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري

1.031 في هذه الحالة لن تستطيع المؤسسة حيازة المواد الأولية بأسعار منخفضة، لأن

العرض منخفض والطلب مرتفع، أي أن هذا الموقف سوف يؤثر على تكاليف المؤسسة

بالزيادة، وعليه سوف يؤثر على قدرتها على تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف بالسلب.

1-6- الاستراتيجيات التنافسية المتبعة:

1- تحتل المرتبة الاولى الفقرة الستون التي تنص على "تتبع المؤسسة استراتيجية قائد السوق نتيجة تدني تكلفة منتجاتها وسعر مقبول وجودة عالية" بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 1.012 إذا تحلت منتجات المؤسسة بتكلفة متدنية، سعر مقبول وجودة عالية تلبي معظم متطلبات ورغبات وحاجات الزبائن، ففي هذه الحالة تستطيع هذه المؤسسة اكتساح السوق بكل سهولة؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الحادية والستون التي تنص على " تتبع المؤسسة استراتيجية متحدي السوق أي تحاول مهاجمة مؤسسات قائدة" بمتوسط حسابي 3.39 وانحراف معياري 1.008 هذه بالرغم من أنها صعبة وتتحدى بالكثير من المخاطر إلا أنها يمكن أن تقود المؤسسة للنجاح والتفوق على منافسيها بالمثابرة والاستمرار وعدم الاستسلام؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الثانية والستون وهي " تتبع المؤسسة استراتيجية تابع أي تحاول تقليد منتجات منافسة" بمتوسط حسابي 2.87 وانحراف معياري 1.219 تسعى بعض المؤسسات التي تتميز بضعف قسمها الخاص بالبحث والتطوير وضعف امكانياتها المالية والتكنولوجية والبشرية إلى تقليد المنافسين فحسب دون الاجتهاد في تحسين وتطوير منتجاتها بنفسها.

2- تحليل سلسلة القيمة:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثامنة والستون التي تنص على " تعمل مؤسستكم على تبسيط عمليات الإنتاج والتخلص من الأنشطة التي لا قيمة لها للتقليل من الوقت الضائع قدر المستطاع" بمتوسط حسابي 3.69 وانحراف معياري 0.849 نجد دوما في المراحل

الإنتاجية أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والتخلص منها لن يؤثر في جودته وسوف يقلص لنا الوقت المستخدم للإنتاج وكذلك التكاليف المستفزة في إنتاجه لذا فإن قرار المؤسسة هنا بالتخلص من هذه الأنشطة سوف يكسبها وقت إضافي لإنتاج كمية أكبر وبتكلفة أقل وكذا البيع بسعر منخفض و بكمية كبيرة وعليه الزيادة في الأرباح؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة السبعون التي تنص على "إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على تحسين الأنشطة التي تحقق الجودة" بمتوسط حسابي 3.62 وانحراف معياري 0.852 بما أن إتباع طريقة سلسلة القيمة يقوم بمراقبة المنتج منذ بداية عملية الإنتاج حتى نهايتها فهذا الأمر سوف يساعد المؤسسة في المحافظة على جودة المنتج؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة والستون وهي "إتباع تحليل القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظر الزبائن " بمتوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري 0.827 تهدف المؤسسة دوما لإرضاء الزبائن وتسعى سلسلة القيمة لكشف الأنشطة التي لها قيمة والتي ليس لها قيمة عن طريق مراقبة كل مراحل الإنتاج، وبهذا يمكنها كشف الأنشطة التي لها قيمة بالنسبة للزبون والتي ترضي كل رغباته؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة الحادية والسبعون التي تنص على "إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي تقلص الوقت وتدني التكلفة" بمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري 0.968 تطبيق سلسلة للقيمة في المؤسسة حسب Machel Porter يدني من تكاليف المؤسسة والوقت الضائع في الإنتاج ويحقق ميزة تنافسية لها؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الرابعة والستون التي تنص على "إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظركم" بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.910 تستطيع المؤسسة بعد تطبيقها لسلسلة القيمة أن تكشف الأنشطة الضرورية والتي تضيف قيمة لإنتاج المنتج بشكل جيد وبأقل تكلفة ممكنة دون المساس بجودته؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة السادسة والستون التي تنص على "إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظرها" بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.816 بتطبيق سلسلة القيمة يمكن للمؤسسة أن تميز الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمنتجها والتخلي عنها بشكل نهائي تفاديا للهدر الزائد في التكاليف والوقت؛

7- تحتل المرتبة السابعة الفقرة السابعة والستون التي تنص على "إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظر الزبائن" بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.870 تطبيق سلسلة القيمة في المؤسسة يمكن أن يكشف لها معظم الأنشطة التي تقوم بها ويكون الزبون في غنا عنها وبالنسبة له هذه الأنشطة لا تحقق له قيمة مضافة؛

8- تحتل المرتبة الثامنة الفقرة التاسعة والستون التي تنص على "يكشف تحليل سلسلة القيمة عن حذف الأنشطة لتدنية التكلفة" بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.794 تطبيق سلسلة القيمة يساعد المؤسسة على حذف الأنشطة غير المضافة للقيمة ومن خلال هذا الحذف تستطيع المؤسسة أن تدني من تكاليفها عن طريق التخلص من تكاليف هذه الأنشطة والوقت المهدور في تنفيذها؛

9- تحتل المرتبة التاسعة الفقرة الثالثة والستون وهي "تعتمد إدارة مؤسساتكم على أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أجل تدنية تكاليفها لتحقيق ميزة تنافسية" بمتوسط حسابي 3.46 وانحراف معياري 0.948 هذا ما أكدته دراسة Machel Porter لاستراتيجية تدنية التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية التي كانت عن طريق تطبيقه لسلسلة القيمة في المؤسسات الاقتصادية.

3-مسببات تدنية التكاليف:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثانية والسبعون التي تنص على "تستخدم مؤسساتكم أساليب علمية لتحسين الجودة باستمرار وفي كافة مجالات العمل لتدنية تكاليف منتجاتها" بمتوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري 1.011 أصبحت مؤخرًا المؤسسات تسعى لإنتاج منتجات تتسم بالجودة لمعرفتها بأن أي منتج تتخلله أي عيوب سوف يكلفها تكاليف إعادة التصنيع إن كان لم يخرج من المؤسسة بعد وتكاليف خسارة الزبائن والسمعة السيئة ودفع غرامات مالية لعدم مطابقة المنتج للمواصفات المحددة مسبقًا بعد خروجه من المؤسسة؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثالثة والسبعون التي تنص على "تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو المنتجات" بمتوسط حسابي 3.34 وانحراف معياري 0.964 شيء بديهي أنه كلما زادت كميات إنتاج المؤسسة كلما زادت التكاليف التي تتحملها؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة والسبعون وهي "تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن استهلاك الموارد يكون من قبل الأنشطة" بمتوسط حسابي 3.29 وانحراف معياري 0.953 أي نشاط تقوم به المؤسسة من الأنشطة المسؤولة عن إنتاج المنتج سوف يقوم باستهلاك موارد معينة لحدوثه؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة الرابعة والسبعون التي تنص على "تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو الأنشطة " بمتوسط حسابي 3.20 وانحراف معياري 1.038 بما أن الأنشطة مسؤولة عن تحويل المواد الأولية إلى سلع قابلة للاستهلاك فهذا الأمر يؤدي بالضرورة إلى هدر التكاليف.

4-استراتيجيات الميزة التنافسية:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثمانون التي تنص على " أدوات تدنية التكاليف تساعد مؤسستكم على تقوية موقعها التنافسي من خلال التحكم في التكاليف " بمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 0.762 كلما تدنت تكاليف المنتج مقارنة بتكاليف المنتجات المنافسة كلما زادت حصة المؤسسة السوقية لأن تدني تكاليف المنتج سوف ينعكس على مستوى الأسعار، وعليه فهذا الأمر سوف يكسبها موقع تنافسي قوي في السوق؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الثامنة والسبعون التي تنص على " تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تمييز منتجاتها عن المنتجات المتوفرة في السوق" بمتوسط حسابي 3.83 وانحراف معياري 0.929 وهذا ما جاءت به دراسة Machel Porter فيما يخص استراتيجية التمييز لتحقيق الميزة التنافسية ففي هذه الحالة يتسم المنتج بالجودة وكذلك يمكن أن يتميز عن باقي المنتجات المنافسة له بخاصية معينة تشبع رغبات الزبائن أكثر من إشباع المنتجات المنافسة لهم؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الحادية والثمانون وهي "أدوات تدنية التكاليف المستخدمة في مؤسستكم تساعد على تقوية الموقع التنافسي للمؤسسة من خلال الزيادة في المبيعات" بمتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.845 بما أن تدنية تكاليف المنتج تساعد

المؤسسة على البيع بسعر تنافسي يتميز بانخفاضه عن أسعار المنتجات المنافسة فهذا الأمر سوف يؤدي بها حتما إلى الزيادة في مبيعاتها؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة التاسعة والسبعون التي تنص على "بالنسبة لمؤسستكم فإن المعلومات التي توفرها استراتيجية تدنية التكاليف تعتبرها مورد استراتيجي هام ومصدر أساسي للميزة التنافسية" بمتوسط حسابي 3.61 وانحراف معياري 0.775 تؤكد الدراسات بأن تطبيق المؤسسة لاستراتيجية تدنية التكاليف سوف يوفر لها معلومات هامة وأهم ما يمكن أن توفره هذه المعلومات هو تدنية تكاليف المنتجات وعليه اكتساب ميزة التكلفة المتدنية لمايكل بورتر؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة السابعة والسبعون التي تنص على "تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال التركيز على إنتاج منتج معين والتخصص فيه" بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 1.021 على حسب دراسة Machel Porter فإن استراتيجية التركيز على إنتاج منتج معين والتخصص فيه يكسب المؤسسة ميزة تنافسية تواجه بها منافسيها في السوق عن طريق إنتاجها لمنتج يتسم بالجودة العالية، لان تخصصها فيه يجعلها دوما تجري بحوث ودراسات لتحسينه بشكل مستمر وتمييزه عن باقي المنتجات المنافسة الأخرى؛

6- تحتل المرتبة السادسة الفقرة السادسة والسبعون التي تنص على "تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تدنية تكاليف منتجاتها" بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.949 أكد Machel Porter بأن تدنية تكاليف المنتج تكسب المؤسسة ميزة تنافسية وسميت هذه الدراسة باستراتيجية التكلفة الأقل عن طريق تميز المنتج بالتكلفة

المتدنية ومنه أسعاره سوف تكون منخفضة مقارنة بالمنافسين وبهذا الشكل سوف يباع بكميات ستكسب حصة سوقية أكبر.

5- مؤشرات الميزة التنافسية:

1- تحتل المرتبة الأولى الفقرة الثالثة والثمانون التي تنص على "تعتبر مؤسستكم رضا الزبائن

كأحد مؤشرات الميزة التنافسية" بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.708 كون أن

المنتج المصنع موجه للزبائن فهذا الأمر يحتم على المؤسسة أن تهدف إلى إرضائه، ومنه

على حسب درجة رضا الزبون يمكننا قياس مدى تحقيق المؤسسة للميزة التنافسية؛

2- تحتل المرتبة الثانية الفقرة الرابعة والثمانون التي تنص على " تعتبر مؤسستكم ولاء الزبائن

كأحد مؤشرات الميزة التنافسية " بمتوسط حسابي 3.98 وانحراف معياري 0.629، كلما

تحصلت المؤسسة على زبائن يتميزون بالوفاء والديمومة والاستمرارية في شراء منتجاتهم

كلما تأكدت من أنها تكسب ميزة تنافسية؛

3- تحتل المرتبة الثالثة الفقرة الثانية والثمانون وهي " تعتبر مؤسستكم زيارة الحصة السوقية

كإحدى مؤشرات الميزة التنافسية " بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.829 على

حسب الدراسات الاقتصادية فزيادة الحصة السوقية تفسر حتما بأن المؤسسة تكتسب ميزة

تنافسية وموقع تنافسي يتميز بالقوة، وأن لها القدرة على مواجهة المنافسين؛

4- تحتل المرتبة الرابعة الفقرة السادسة والثمانون التي تنص على " تعتبر مؤسستكم زيادة

الأرباح كأحد مؤشرات الميزة التنافسية" بمتوسط حسابي 3.80 وانحراف معياري 0.899

كلما زادت أرباح المؤسسة العام تلو الآخر كلما اعتبرنا بأن هذه الأخيرة ناجحة، وحصلتها

السوقية تنمو بشكل مستمر عن طريق الزيادة في المبيعات وكسب الزبائن الجدد وهذا يدل على أنها تتسم بميزة تنافسية مستمرة؛

5- تحتل المرتبة الخامسة الفقرة الخامسة والثمانون التي تنص على " تعتبر مؤسستكم تدني تكلفة المنتجات كأحدى مؤشرات الميزة التنافسية" بمتوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري 0.870 بما أن إحدى الاستراتيجيات التنافسية المتبعة لتحقيق الميزة التنافسية هي إستراتيجية تدنية التكاليف فيمكننا اعتبار تنفيذ المؤسسة لتدنية التكاليف مؤشر من مؤشرات اكتسابها للميزة التنافسية.

اختبار فرضيات البحث:

من أجل اختبار فرضيات الدراسة ومعرفة كيفية تأثير إستراتيجية تدنية التكاليف في دعم الميزة التنافسية ، قمنا باختبار فرضيات دراستنا من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية على النحو التالي:

الفرضية الأولى: والتي صيغت كما يلي : "تدنية التكاليف تعتبر أهم مبدأ من مبادئ إدارة الجودة الشاملة التي تعد بدورها وسيلة مهمة من وسائل تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية" فقد تم إثبات صحتها، فكلما كانت جودة المنتجات عالية كلما زادت تدنية المؤسسات الاقتصادية لتكاليفها، كون أنها لن تتحمل بهذا الشكل كل من تكاليف التقييم والرقابة وكذا تكاليف الفشلين الداخلي والخارجي، وهي نتيجة وافقت ما جاء به العديد من الباحثين نذكر منهم (أحمد بن عيشاوي،

(2008)، (A. Hrenegard 2009)، (Ashby and all 2012)، (I.Ghasghace, J.Fatholohi 2014)

تدنية التكاليف تعتبر أهم مبدأ من مبادئ إدارة الجودة الشاملة التي تعد بدورها وسيلة مهمة من وسائل تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية

الفرضية الثانية: و التي تتمثل في: "تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية

يساهم في تدنية تكاليفها لدعم ميزتها التنافسي حيث توجد مواطن كثيرة تظهر هذه المساهمة أهمها تخفيض الأسعار"، فمن خلال نتائج الدراسة التطبيقية و بالأخص فقرات الجدول رقم (13) يمكننا القول بان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول "متطلبات تبني مفهوم تدنية التكاليف وتطوير الميزة التنافسية" يساوي 3.711 والانحراف المعياري يساوي 0.598 ودرجة اتجاهه قوي وهذا يعني موافقة أفراد العينة على أن الاهتمام برأس المال البشري والفكري، والتكيف مع التطور التكنولوجي، وأيضا الاهتمام بإرضاء الزبائن بتلبية معظم حاجاتهم، وكسب موردين يتميزون بالمرونة في طرق التسديد ويوفرون جميع متطلبات المؤسسة في الوقت المناسب، يعدون أساسا لتدنية تكاليف المؤسسة الاقتصادية وبالتالي أساس لتحقيقها لميزة تنافسية تتسم بالصلابة وصعوبة التقليد والاستمرارية، وهذا ما أكدته نتائج إجرائنا للمقابلتين اللتين تلتا هذا المطلب مباشرة، حيث وجدنا كلتا المؤسستين تعتمدان وبشكل كبير على الاستثمار في الرأسمال البشري والفكري وكذا التكنولوجيا الجديدة بغية تدنية التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، ومنه يجب على المؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها صناعية، تجارية أو خدمية تحليل بيئتها الداخلية والخارجية لتدنية تكاليفها ودعم ميزتها التنافسية.

تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية يساهم في تدنية تكاليفها لدعم ميزتها التنافسية حيث توجد مواطن كثيرة تظهر هذه المساهمة أهمها تخفيض الأسعار.

الفرضية الثالثة: و التي تم صياغتها كآتي : "تطبيق أدوات تدنية التكاليف في المؤسسات

الاقتصادية يوفر لها معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعزيزها"

و التي تم اختبارها باستخدام اختبار دلالة معامل ارتباط بيرسون وفي هذه الحالة سيتم اختبار

الفرضية الإحصائية التالية:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محورين من محاور البحث موضع الاهتمام.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محورين من محاور البحث موضع الاهتمام.

إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة $0.05 = \alpha$ حسب نتائج SPSS فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محورين من محاور البحث، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة $0.05 = \alpha$ فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي توضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محورين من محاور الدراسة.

H0: تطبيق أدوات تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية لا يوفر لها معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعززها.

H1: تطبيق أدوات تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يوفر لها معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعززها.

جدول رقم (16): نتائج تحليل الانحدار البسيط بين المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف

والميزة التنافسية

المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف					
الميزة التنافسية	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل الانحدار	القيمة المحسوبة	مستوى الدلالة
	R	R ²	B	F	Sig
	0.639	0.403	2.005	76.008	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يبين الجدول رقم (16) نسبة تأثير المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف والميزة التنافسية والتي بلغت 2.005 وهي تمثل قيمة β ، وهذا يعني أن الزيادة بقيمة واحدة في المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف يؤدي إلى الزيادة في تحقق الميزة التنافسية بقيمة 2.005، وبلغت قيمة R معامل الارتباط 0.639 وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على وجود ارتباط بين المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف والميزة التنافسية، وبلغت قيمة R-square معامل التحديد 0.403 أي أن ما قيمته 0.403 من التغير في تحقق الميزة التنافسية ناتج عن التغير في المعلومات التي تقدمها تدنية التكاليف، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F التي بلغت 76.008 وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، وذلك بأن مستوى الدلالة المحسوب 0,000 أقل من مستوى المعنوية المفترض 0,05، وعليه ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

تطبيق المؤسسة الاقتصادية لأدوات تدنية التكاليف يقدم لها معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعززها.

الفرضية الرابعة:

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية.

ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية، كما تم تطبيق الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين، والجدول رقم (17) يبين ذلك:

جدول رقم (17): معامل الارتباط بيرسون بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف و الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

الميزة التنافسية	تدنية التكاليف		
0,758**	1	معامل الارتباط بيرسون	تدنية التكاليف
		مستوى الدلالة	
1	0,758**	معامل الارتباط بيرسون	الميزة التنافسية
		مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء مخرجات SPSS20

يوضح الجدول رقم (17) أن معامل الارتباط بين تدنية التكاليف والميزة التنافسية قدر بـ 0,758 وهي قيمة دالة إحصائياً لأن مستوى الدلالة المحسوب Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية المفترض $\alpha=0,05$ مما يدل على وجود ارتباط بدرجة عالية بين تدنية التكاليف والميزة التنافسية.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إستراتيجية تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثالث: المقابلة

بعد إجرائنا لمقابلة مع السيد محمد شحمة رئيس قسم المحاسبة في شركة SARLSOPI يوم

2017/07/17 تحصلنا على المعلومات التالية⁽¹⁾:

1- لا توجد طرق خاصة ومحددة لتدنية تكاليف المؤسسة بل نتبع كل الطرق المتعامل بها

عالميا وفي كل المؤسسات على حسب ظروف المؤسسة، نذكر منها تطوير وسائل الإنتاج

بإتباع التكنولوجيا الجديدة وتأهيل العمال؛

2- قبل تطوير وسائل الإنتاج كان استعمال اليد العاملة بكثرة أما الآن فالآلات عوضت عدد

معتبر من العاملين وساهمت في عدم ضياع الوقت، الذي كانت تعاني منه المؤسسة عند

استعمالها لليد العاملة. نذكر مثلا بعد استعمالنا لطرق الضغط الهوائي لإيصال المواد

الأولية للآلات (المتمثلة في الكسكسي، الدقيق والفريشة) ساهم هذا الأمر في تدنية

التكاليف عن طريق خفض الكمية الضائعة من هذه المواد خلال مرحلة نقلها من مكان

إلى آخر، كما تساهم هذه الطريقة على عدم امتصاص كمية إضافية من الرطوبة الأمر

الذي يساعد على عدم تعفنها بسرعة، كما ساعد هذا الأمر على تخفيض اليد العاملة

بشكل كبير، وساهم في امتصاص الوقت الضائع. مثال آخر عن تدنية التكاليف كان لدينا

كسكسي القمح الصافي كنا نبيعه بسعر معين، أما الآن فقد غيرناه حيث أننا قمنا بملأ

ثلاثة أرباع الكيس بكسكسي القمح الصافي وربع الكيس بنخالة القمح، وبما أن نخالة القمح

مفيدة للصحة وتساعد على عملية الهضم أصبح منتجنا هنا أكثر صحة وجودة وأقل تكلفة

كون أن النخالة كنا نتخلص منها بعد عملية تصفية القمح، وقمنا أيضا بالزيادة في سعر

بيعه بمبلغ يزيد عن سعره السابق بالثلث؛

(1)مقابلة معالسيد محمد شحمة رئيس قسم المحاسبة في شركة SARLSOPI يوم 2017/07/17

3- يمكننا تدنية تكاليف المؤسسة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج فكل مرحلة نجد فيها

تكاليف زائدة لا تضيف قيمة للمنتج، لذا فنحن نحاول دوما تدنية تكاليف منتجاتنا بكل

الطرق وفي كل المراحل وبدون استثناء، مع المحافظة دوما على جودة منتجاتنا؛

4- تركّز مؤسستنا دوما على المحافظة على زبائننا في السوق المحلية والخارجية، ونحن لدينا

بيان ينص على ضرورة محافظتنا على الجودة وهو "سياسة الجودة" أنظر الملحق رقم

(03). الهم الوحيد هو المحافظة على الجودة لذا تحرص مؤسستنا على شراء أغلى المواد

الأولية المتواجدة في السوق، خاصة بعد إدراك المستهلك الجزائري لمدى أهمية جودة

المنتج الذي يستهلكه، ونحن نسعى للحصول على شهادة الايزو مؤخرا؛

5- شدة المنافسة في السوق وكثرة المنتجات المنافسة لمنتجاتنا أدى بنا للاقتناع بضرورة

تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف للحصول على ميزة تنافسية في السوق بالبيع بأقل سعر

ممكن؛

6- ارتفعت حصتنا السوقية من سنة 2001 إلى غاية سنة 2016 حيث أصبح الدخل

السنوي يقدر بـ 670 مليار سنتيم وهو ما يعادل 57 أو 58 مليار سنتيم شهريا، بعدما كان

يقدر بـ 113601838.00 سنتيم في 2001 ، والدخل الحقيقي في 2016 قدر بـ

6408449863.64 سنتيم أنظر الملحق رقم (04) الذي يبين تطور مبيعات المؤسسة

من سنة 2001 إلى غاية سنة 2016 " والملحق رقم (05) والملحق رقم (06).أي هنالك

تطور ملحوظ في رأس المال من سنة 2001 إلى غاية 2016؛

7- تركّز مؤسستنا على المحافظة على جودة منتجاتنا موازاة مع تركيزها على تدنية تكاليفها؛

8- الإداريين هم من يقترحون التكاليف التي يجب تدنيته، هذا لان اقتراحات العمال تكون

دوما على حسب رأينا تصب في آخر المطاف في مصلحتهم؛

9- أدى الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة إلى تدنية التكاليف عن طريق تخفيض عدد العمال

والتقليل من الإنتاج المعيب وعدم ضياع الوقت؛

10- سوقنا يتميز بمنافسة شرسة شرعية وغير شرعية، لذا نحن نقوم بدراسة محيطنا الخارجي

كل أسبوع لكي نتمكن من مقاومة منافسينا ونحن نركز دوماً على المحافظة على جودة

منتجاتنا والإشهار حيث خصصنا في سنة مبلغ 14 مليار سنتيم للإشهار وهذا ما سوف

نخصصه في سنة 2017 للإشهار أيضاً للمحافظة على زبائننا وكسب زبائن جدد.

بعد إجرائنا لمقابلة مع السيد محمد بوسمال محاسب مخابر VENUS في يوم 2017/07/25

تحصلنا على المعلومات التالية⁽¹⁾:

1- تستعمل مؤسستنا طريقة الجودة الشاملة TQM والطرق التقليدية لتدنية التكاليف من تجديد

الآلات والاعتماد على التكنولوجيا الجديدة لتدنية تكاليف منتجاتها، وتقوم أيضاً بتأهيل عمالها

بشكل مستمر على كيفية استعمال الآلات الحديثة لتجنب التكاليف الإضافية نذكر على سبيل

المثال تكلفة إعادة تصليح الآلة بعد إتلافها لعدم استعمالها بشكل صحيح، أو تكلفة إتلاف المنتج،

أو تكلفة ضياع الوقت لعدم التحكم في الآلة، وتجنب احتمالية التدخل الأجنبي للصيانة كونه

يتقاضى أجره بالعملة الصعبة، وفي فترة توقف الآلة عن العمل للإصلاح نكون مجبرين على دفع

التكاليف الثابتة وعله سوف تتحمل المؤسسة تكاليف زائدة من دون أي قيمة مضافة؛

2- ترى مؤسستنا بأنه باستغلالنا للوقت الضائع يمكننا تدنية التكاليف دون المساس بجودة منتجاتنا؛

3- في كل مرحلة من مراحل الإنتاج نجد تكاليف زائدة عن حاجة المنتج ونحن بغنى عنها ويمكننا

تدنيته دون المساس بجودة المنتج كوننا نحرص دوماً على المحافظة عليها؛

(1) مقابلة مع السيد محمد بوسمال محاسب مخابر VENUS في يوم 2017/07/25

4-نعم تأخذ مؤسستنا أثناء تدنيته لتكاليف المنتجات المحافظة على الجودة بعين الاعتبار والدليل على هذا امتلاكنا لشهادة الايزو 14000؛

5- بما أن معظم المواد الأولية التي تدخل في العملية الإنتاجية لمنتجاتنا هي مواد مستوردة من الخارج فثمن شرائها يخضع للبورصة وتقلبات سعر الصرف، وبما أن الدينار الجزائري هو عملة ضعيفة مقارنة بالأورو الذي نشترى به موادنا الأولية، فسعر شراء هذه الأخيرة يكون دوما في تصاعد مستمر، الأمر الذي سوف يؤثر على أسعار منتجاتنا، لذا يجب علينا تدنية تكاليفنا التي يمكن أن نتحكم فيها ودون المساس طبعاً بجودة منتجاتنا، وهذا لكي لا نضطر إلى رفع أسعار منتجاتنا. في هذه الحالة تجد مؤسستنا نفسها دوما أمام خيارين إما أن تتبع سياسة الرفع في الأسعار أو أن تتبع سياسة التخلي على نسبة من هامش الربح، وللصمود أمام المنافسة الشديدة التي تواجهها كان عليها التحكم في جميع تكاليفها من قطع الغيار، استهلاك الكهرباء والماء والغاز، وجميع الاستهلاكات الأخرى؛

6-بعد دراستنا للسوق وجدنا بان حصتنا السوقية تمثل 33% من الحصة السوقية الإجمالية الخاصة بمواد التجميل في سنة 2016. ونحن نجد بأنها في تصاعد مستمر، ومع وجود القانون الجديد الذي يمنع الاستيراد نتوقع حدوث ارتفاع أكبر في حصتنا السوقية؛

7-إذا اعتمدنا على التخصيص في منتج واحد هذا الأمر سوف يشكل خطراً كبيراً على استمرارية مؤسستنا من ناحية توفر المواد الأولية والمنافسين، لذا يجب على المؤسسة إتباع سياسة التنويع في المنتجات، على عكس إتباعنا لاستراتيجيتي الجودة وتدنية التكاليف لن يشكل خطراً على المؤسسة بل سوف يكسبها حصص سوقية جديدة ومكانة لا بأس بها في السوق؛

8-تستمد الاقتراحات من الإدارة العامة التي نجد فيها إطاراً متخصصة في التسيير، ويؤخذ رأي العامل بعين الاعتبار ويطبق إن كان في صالح المؤسسة مع تقديم تحفيزات مادية. وكمثال على

هذا اكتشف احد العمال فور فتحه لأحد براميل المواد الأولية انه غير صالح للاستعمال من رائحته، وبعد إعلامه للمسؤولين قاموا بتحليل المواد الموجودة فيه في المخابر الخاصة بالمؤسسة وفي مخابر خارجية للتأكد من صحة النتائج المتوصل إليها، وكانت كل النتائج تؤكد استنتاجات العامل وعليه فقد قام هذا العامل بملاحظته بتجنيب المؤسسة الوقوع في خسائر كبيرة، لذا قامت إدارة المؤسسة بتقديم مكافأة مالية معتبرة له وبهذا أشعرته هو والعمال الآخرين بالانتماء وبمدى أهمية ملاحظاتهم بالنسبة للمؤسسة؛

9- بعد إتباعنا للتكنولوجيا الحديثة والاستثمار فيها لم نقم بتخفيض عدد العمال لان الآلات الحديثة لها قدرة إنتاجية مضاعفة مقارنة بالآلات السابقة، بل قمنا بتوظيف العمال في مناصب أخرى نذكر منها على سبيل المثال تزويد الآلات بالمواد الأولية. وعدد العمال في مؤسستنا هو في تصاعد مستمر اذ وصل عددهم في سنة 2017 إلى 500 عامل. من هنا نلاحظ بان استثمارنا في التكنولوجيا الجديدة ساعد على تدنية التكاليف الثابتة عن طريق إتباع سياسة وفورات الحجم، والتقليل من الإنتاج المعيب وكذلك التقليل من الوقت الضائع في الإنتاج؛

10- تتميز منتجاتنا بالمنافسة الشديدة في السوقين الداخلي والخارجي حيث أننا نقوم بالتصدير إلى المغرب، الكوديفوار وليبيا.

نلاحظ من خلال إجرائنا لكلتا المقابلتين بأن كلا من مؤسسة SARLSOPI ومؤسسة VENUS يقومان بتدنية تكاليفهم والمحافظة على جودة منتجاتهم في نفس الوقت قصد كسب حصص سوقية جديدة، ووجدنا أيضا بأن كالتا المؤسستين تعتمدان على الطرق التقليدية لتدنية التكاليف نذكر منها الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة، تأهيل العمال وتدريبهم، استغلال الوقت بشكل أمثل وانتهاج سياسة وفورات الحجم واستغلال الطاقة الإنتاجية الكلية للمؤسسة، وهذه الطرق تساعد بشكل كبير على تدنية تكاليف المنتجات. أما فيما يخص أدوات تدنية التكاليف فوجدنا بأن

مؤسسة VENUS تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM لتدنية التكاليف وهي حسب رأينا أحسن أداة من أدوات تدنية التكاليف كونها سوف تجنب المؤسسة تكاليف إضافية مثل تكاليف المنع والفشل الداخلي والفشل الخارجي بالتقليل من الإنتاج المعيب واستغلال الوقت الضائع، إلا أن مؤسسة SARLSOPI لم تصرح لنا عن أي أداة محددة من الأدوات الحديثة المنتهجة لتدنية تكاليف منتجاتها لذا فنحن نرى بأنه من الأحسن لها أن تطبق أداة لتدنية تكاليف منتجاتها التي تكون تتواءم مع ظروفها وإمكانياتها المادية، المالية والبشرية مع ضرورة المحافظة على الأدوات التقليدية لتدنية التكاليف في نفس الوقت.

ولاحظنا أيضا بأن مؤسسة VENUS تهتم بآراء العمال ومقترحاتهم وتقوم بدراساتها وتكافؤهم ماديا عليها خاصة إذا كانت هذه الاقتراحات قد جنبت المؤسسة خسائر طائلة يمكن أن تفقدها مكانتها وسمعتها في السوق، بينما فيما يخص مؤسسة SARLSOPI فهي ترى بان اقتراحات وآراء العمال دوما تصب في مصلحتهم لا في مصلحة المؤسسة، لذا نقترح عليها أن تأخذ بعين الاعتبار آراء العمال لأنهم هم الوحيدون المقربون من العملية الإنتاجية على عكس الإداريين ورغم دراساتهم العليا إلا أننا نرى بان العامل أكثر خبرة منهم فيما يخص الإنتاج وما يتعلق بالمنتج، ولا بأس بسماع آرائهم ودراساتها وتحليلها فان كانت تصب في مصلحة المؤسسة يمكنهم الأخذ بها ومكافأة العامل لكي يشعر بالانتماء وبأهمية ما قام به وهذا الأمر سوف يحفز باقي العمال على اقتراح أفكار تكون أكثر منفعة للمؤسسة، وان كان رأيه يصب فقط في مصلحته الخاصة يمكنهم عدم أخذه بعين الاعتبار وتطبيق ما يعود على المؤسسة بالمنفعة فقط.

خلاصة :

استخلصنا من خلال هذا الفصل بأن كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تقوم بتدنية تكاليفها للحصول على ميزة تنافسية بطرق مختلفة ومتنوعة كل على حسب ما يوائم ظروفها المالية، المادية، البشرية والبيئية. كما لاحظنا بان كل المؤسسات تعتمد في تدنياتها لتكاليفها بالدرجة الأولى على الطرق التقليدية لتدنية التكاليف، ووجدنا أيضا بان كل المؤسسات تسعى دوما للمحافظة على جودة منتجاتها كون أن مستهلكيها على وعي تام بمدى أهمية جودة المنتج الذي يستهلكونه هم وعائلاتهم قصد المحافظة على صحتهم وإشباع معظم رغباتهم، وهذا من دون أن تدرك معظم هذه المؤسسات بمدى مساهمة السعي نحو جودة المنتج على تدنية كمية معتبر من التكاليف التي هي في غنا عنها.

الخاتمة :

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أهداف مختلفة نذكر منها البقاء في السوق، النمو، الاستمرارية والقدرة على مواجهة المنافسين، ولكي تتمكن من تحقيق الأهداف سالفة الذكر يجب عليها أن تكون قادرة على التحكم الجيد والفعال في تكاليفها، الأمر الذي يؤدي بها إلى تحقيق أكبر قدر من الربحية وكسب ميزة تنافسية قوية وصلبة، صعبة التقليد، وبما أن تحديد تكلفة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة يعد أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف عن طريق استخدام مجموعة معينة من أدوات حساب أو لنقول تدنية التكاليف تذكر منها التكاليف على أساس الأنشطة التي تقوم على فكرة تخصيص التكلفة على الأنشطة، الإنتاج في الوقت المحدد يقوم بتدنية تكلفة المخزونات إلى أقل قدر ممكن وتوفير المواد الأولية والمنتجات حسب الحاجة إليها فقط وفي الوقت المحدد ، التكلفة المستهدفة تقوم على أساس تحديد سعر البيع المستهدف مسبقاً ومن ثم تحديد كلاً من هامش الربح والتكلفة المستهدفين ، تحليل سلسلة قيمة تقوم على فكرة أن المؤسسة تصمم كل من السلع والخدمات أي منتجاتها على حسب طلبات ورغبات الزبائن، إدارة الجودة الشاملة تقوم على أسس رفع جودة السلع والخدمات والتقليل من الانحرافات أي تقلل من المنتج المعيب الذي يؤدي بها إلى تحمل تكاليف الجودة خاصة تكاليف الفشلين الداخليين والخارجيين منها، قصد إرضاء الزبائن وتحقيق رغباتهم، وأخيراً إدارة التكاليف على أساس الأنشطة التي تساعد هي بدورها على تدنية تكاليف السلع والخدمات عن طريق التحكم في استهلاك الأنشطة للموارد. ولكي تحقق أي مؤسسة تدنية التكاليف بشكل أمثل يمكنها طبعاً الاعتماد على أكثر من أداة من الأدوات السابق ذكرها لدعم ميزتها التنافسية عن طريق البيع بأسعار تنافسية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذه الدراسة فقد تمكنا من اختبارها وتوصلنا إلى ما يلي:

- **الفرضية الأولى** والتي صيغة كما يلي: "تدنية التكاليف تعتبر أهم مبدأ من مبادئ إدارة الجودة الشاملة التي تعد بدورها وسيلة مهمة من وسائل تعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية"، لقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الدراسة النظرية حيث أثبت الباحثون بأنه كلما حافظت المؤسسات الاقتصادية على جودة منتجاتها كلما انخفضت كميات الإنتاج المعيب واقتربت من الصفر، وفي هذه الحالة لن تضطر لتحمل تكاليف إعادة تصليح المنتجات المعيبة التي تتمثل في تكاليف الفشل الداخلي ببيعها للمنتجات درجة ثانية أي بأسعار منخفضة أو بقيام المؤسسة بالتخلص من المنتجات المعيبة أو بتحمل تكاليف إعادة تصليحها ومن هنا تتسبب هذه الأخطاء بفقدان العائد للمؤسسة أيضا. ولن تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الخارجي وهي تكاليف شكاوى الزبائن، تكاليف إرجاع البضائع وإعادة استبدالها أو إصلاحها، تكاليف التعويض، الغرامات المدفوعة نتيجة عدم مطابقة المنتج للمواصفات المتعاقد عليها، وتكلفة تقلص حجم المبيعات عن طريق فقدان الزبائن لعدم رضائهم عن جودة المنتج. ومما سبق نستنتج أنه كلما كانت جودة المنتجات عالية كلما تدنت تكاليف المؤسسات الاقتصادية.

- **الفرضية الثانية** والتي صيغت كما يلي: "تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية يساهم في تدنية تكاليفها لدعم ميزتها التنافسية حيث توجد مواطن كثيرة تظهر هذه المساهمة أهمها تخفيض الأسعار"، فقد تم تأكيد صحتها حيث توصلنا من خلال

دراستنا النظرية والتطبيقية إلى أن اهتمام المؤسسات الاقتصادية ببيئتها الداخلية والخارجية منها يساعد على اغتنام الفرص وتجنب التهديدات، ويمكنها من الاستفادة من كل إمكانياتها المادية، البشرية والتكنولوجية لتدنية تكاليفها وبهذا تعزز من ميزتها التنافسية؛

- **الفرضية الثالثة** والتي صيغت كما يلي: "تطبيق أدوات تدنية التكاليف في المؤسسات الاقتصادية يوفر معلومات تؤثر في ميزتها التنافسية المكتسبة وتعززها"، فقد تم اثباتها من خلال دراستنا التطبيقية ، حيث وجدنا بأن تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأدوات تدنية التكاليف يوفر لها معلومات تزيد من صلابة ميزتها التنافسية عن طريق كشف جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتخلص منها، وعن طريق تقادي كل التكاليف غير الضرورية للمنتج وبيعه بأسعار تنافسية منخفضة مقارنة بالمنافسين.

- **الفرضية الرابعة** والتي صيغت كما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف ودعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية" فقد تم تأكيد صحة هذه الفرضية فمن خلال تناولنا للإطار النظري فيما يخص استراتيجيات الميزة التنافسية ومن خلال دراستنا التطبيقية، حيث وجدنا بأن من بين أهم الاستراتيجيات التي تدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية وأكثرها تطبيقاً هي استراتيجية تدنية التكاليف كونها توفر لها سعر تنافسي يمكنها من البقاء في السوق لأطول فترة ممكنة، ويكسبها أكبر عدد ممكن من الزبائن الجدد بما أن القدرة الشرائية لمعظم فئات المجتمع متوسطة.

نتائج الدراسة :

أولاً: النتائج الخاصة بالإطار النظري:

- يعيش العالم الاقتصادي حالياً تحديات كبيرة أمام المؤسسات المحلية والأجنبية فيما يخص اشتداد حدة المنافسة، لذا على جميع المؤسسات أن تكون لديها ميزات تنافسية صلبة وصعبة التقليد لمواجهة هذه التحديات؛
- في ظل بيئة التصنيع الحديثة توجد اهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تتطرق إليها محاسبة التكاليف، ولهذا أصبحت جميع المؤسسات مجبرة بتطبيق أدوات تدنية التكاليف. حيث تعد استراتيجية تدنية التكاليف من أهم استراتيجيات مواجهة تحديات السوق والمنافسة العالمية ، كونها تمكن المؤسسة دوماً من بيع منتجاتها بأسعار أقل من منافسيها مع الحفاظ دوماً على مستوى جودة منتجاتها؛
- تتميز محاسبة التكاليف بأهميتها بالنسبة لكل المؤسسات الاقتصادية كونها تقدم لهذه الأخيرة معلومات قيمة تساعد على تدنية تكاليفها والتحكم فيها، واتخاذ القرارات السليمة عن طريق الرقابة على التكاليف والوقت، ومنه فإن غياب محاسبة التكاليف عن أي مؤسسة سوف يؤدي بها إلى فقدان السيطرة والإفراط في التكاليف؛
- تطبيق محاسبة التكاليف لاستراتيجية تدنية التكاليف يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية ويكسبها زيادة في الحصة السوقية؛
- لكي تستطيع أي مؤسسة اقتصادية النجاح والتميز بميزة تنافسية وخاصة ميزة التكلفة المتدنية والحفاظ عليها، والتفوق على منافسيها يجب عليها أن تركز بشكل كبير على جودة

الموارد المتاحة والمنتج، والتمكن من التحكم في نفقاتها، الأمر الذي يسمح لها بالحصول

على منتج يتميز بتكلفة متدنية بشكل مستمر دون المساس بتصميم وجودة المنتج؛

- تهدف استراتيجية تدنية التكاليف إلى اتخاذ القرارات السليمة بالمواءمة بين موارد المؤسسة

المتاحة وهيكل التكاليف المرتبط بها، مع أخذها بعين الاعتبار تطوير المنتج وتسليمه في

أقل وقت ممكن، والحفاظ على جودته بمطابقته للمواصفات وتلبية متطلبات الزبائن؛

- لتدنية تكاليف أي منتج تحتاج المؤسسة إلى المرور بمجموعة من العمليات والأدوات، التي

يتم التنسيق فيما بينها لتحقيق أهداف المؤسسة. ومن جهة أخرى لتطبيق تدنية التكاليف

بشكل فعال يجب أن تمتلك المؤسسة موردين مختلفين والقدرة الجيدة على تحليل التكاليف

الكلية للمنتج؛

- هناك مجموعة من الأدوات المستخدمة لتدنية التكاليف، التي تساعد المؤسسة على تحقيق

استراتيجية تدنية التكاليف والزيادة في جودة المنتج . حيث نجد بأن هذه الأدوات تختلف

عن بعضها البعض من خلال المراحل التي تقوم فيها بتدنية التكاليف فبعضها يتواءم مع

مرحلة البحث والتطوير والتصميم والبعض الآخر يتواءم مع مرحلة تصنيع وبيع المنتج

وخدمات ما بعد البيع . وهذه الأدوات يمكن أن تطبقها المؤسسة بشكل مشترك لأنها تكمل

بعضها البعض في سبيل تحقيق الهدف المرجو منها ألا وهو ميزة تنافسية للمؤسسة عن

طريق تدنية تكاليف المنتج، زيادة جودته وتحقيقه لرغبات الزبائن؛

- من بين أهم الأدوات التي يمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تطبقها لتدنية تكاليفها نذكر :

التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، التكلفة المستهدفة (TC)، الإنتاج في الوقت المحدد

(JIT)، سلسلة القيمة (CV)، إدارة الجودة الشاملة (TQM) والإدارة بالأنشطة (ABM)،

حيث تستطيع أن تقدم كل هذه الأدوات معلومات دقيقة حول التكاليف والتي تتصف

بالمصادقية والدقة، الأمر الذي يساعد المؤسسة على اتخاذ قرارات صحيحة ورشيدة

نستطيع أن نقول بأنها تخلوا نسبيا من الأخطار وليس كليا؛

- التكاليف على أسس الأنشطة (ABC) تقوم أولا بتحليل الأنشطة بشكل دقيق وسليم، ومن ثم

تقدم للمؤسسة معلومات تكاليفية دقيقة وأسس تسعيرية سليمة؛

- يمكننا تدنية تكاليف المنتج من خلال تطبيق الإدارة بالأنشطة (ABM) و التكاليف على

أساس الأنشطة (ABC) عن طريق حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على

تطوير وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج؛

- التكلفة المستهدفة (TC) تساعد على تدنية التكاليف من خلال تحديد السعر المستهدف أولا

ومن ثم تحديد التكلفة وهامش الربح المستهدفين؛

- الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) يمكنه أن يذني من تكاليف المنتج في المؤسسة عن طريق

تدنية تكاليف التخزين والتقليل من الوقت الضائع، وهذا ما يساعد في أن تعد تكاليف

التخزين أرباح إضافية بالنسبة للمؤسسة؛

- تطبيق سلسلة القيمة (CV) يساعد على تدنية تكاليف المنتج عن طريق تتبعه ومراقبته

للتكاليف المستنفذة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج؛

- تعتبر إدارة الجودة الشاملة (TQM) مدخل متكامل يتكون من المبادئ والممارسات التي

تهدف إلى تحسين جودة السلع والخدمات للمؤسسة من خلال الاستمرار في تلبية احتياجات

ورغبات الزبائن بطريقة تنافسية، وتدنية التكاليف عن طريق التخلص من تكاليف الفشلين

الداخلي والخارجي بتحقيق المؤسسة لمنتجات تحتوي على صفر عيب، أي أن المؤسسة

هنا ليست بحاجة إلى إعادة تصنيع المنتج أو تصحيح عيوبه أو إرضاء الزبائن الذين قاموا

باستهلاكه ولم يلبي حاجاتهم ورغباتهم . ومن هنا يمكن أن تكون للمؤسسة قوة تنافسية

كبيرة من خلال إنتاج منتج يتميز بتكلفة متدنية وجودة عالية وبأقل سعر ممكن أن يعرض

به في السوق ، هذا كله للحصول على حصص سوقية جديدة وللاستمرارية طبعاً؛

- لكي تستطيع أي مؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية من خلال تدنيها تكاليفها يجب أن تتوفر

لديها الرؤية الاستراتيجية الواضحة، ويجب أن تحسن علاقاتها مع الموردين والزبائن،

ويجب أيضاً على الإدارة أن تقوم بدعم وتحفيز العمال على تطبيق نظم تدنية التكاليف

بشكل سليم يؤدي بهم إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها عن طريق تدريبهم

وتأهيلهم بالشكل الصحيح.

ثانياً: النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي :

-تطبيق المؤسسة لأدوات تدنية التكاليف يرفع من ميزتها التنافسية ويرضي زبائنهم؛

-المعلومات التي تنتبثق على تطبيق المؤسسة الاقتصادية لاستراتيجية تدنية التكاليف يؤثر إيجاباً

على ميزتها التنافسية؛

-استخلصنا من خلال دراستنا لأدوات تدنية التكاليف المختلفة في المؤسسة الاقتصادية، أنه لا

توجد أداة محددة لتدنية التكاليف يمكن للمؤسسة أن تطبقها لتحقيق هدفها بتدنية تكاليفها الكلية، بل

يمكنها تطبيق مجموعة من الطرق المساعدة على تحقيق ذلك، ومن بين هذه الطرق العامة والتي

تتميز بأهميتها الكبيرة والتي يجب على المؤسسة تطبيقها موازاتاً مع تطبيق أدوات تدنية التكاليف

نذكر اثر التعلم، وفورات الحجم والتكنولوجيا الحديثة؛

-تعد استراتيجية تدنية التكاليف استراتيجية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،

وهذا ما توصلنا إليه من خلال توزيعنا للاستبانة وتحصيل نتائجها ، هذا لأنه في الآونة الأخيرة

أصبح تخفيض أسعار المنتجات أهم عنصر من عناصر المنافسة في السوق. وعليه فعلى المؤسسة الاقتصادية أن تستغل مختلف مواردها المادية، المالية والبشرية بشكل امثل لكي تستطيع مواجهة كلا من المنافسين المحليين والأجانب؛

- نجد من خلال دراستنا أن مختلف المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عندها الوعي الكامل بمدى أهمية تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف للحصول على ميزة تنافسية قوية مع الأخذ بعين الاعتبار المحافظة دوماً على جودة المنتج؛

- من خلال الدراسة التي قمنا بها وجدنا بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعطي أهمية كبيرة للبيئة المحيطة بها سواء كانت الداخلية منها أو الخارجية لكي تتمكن من اغتنام الفرص بشكل جيد ومواجهة كل التهديدات التي تحول دون نجاحها واستمراريتها وكذا تحديد كل نقاط الضعف وإيجاد حلول جذرية لها؛

التوصيات:

من خلال دراستنا بشقيها النظري والتطبيقي ارتأينا صياغة التوصيات التالية:

- يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء كانت خدمية، تجارية أو صناعية أن توفر الظروف الملائمة لتتمكن من تطبيق الأدوات التحليلية والإدارية الاستراتيجية لتدنية التكاليف وتطبيق الأساليب والسياسات الحديثة في التصنيع؛
- يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تقوم بتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بشكل دقيق، ويجب عليها أيضا تقسيم عملية إنتاج كل منتج إلى مجموعة من الأنشطة، وكل نشاط إلى مجموعة من الوظائف كما أن لكل وظيفة تكاليف يمكن تدنيته؛

- يجب على قسم المحاسبة في كل مؤسسة اقتصادية أن يقوم بمهمة تتبع ورقابة تكاليف الإنتاج خلال كل المراحل التي تقوم بها المؤسسة من الشراء حتى خدمات ما بعد البيع لتحديد التكاليف التي يجب تدنيته؛
- ضرورة تطبيق استراتيجية تدنية التكاليف ومحاولة إشراك كل العمال والإداريين والمدراء في المؤسسة في هذه العملية، وتحسيسهم بالانتماء وبمدى ضرورة تدنية تكاليف المنتج لتخفيض أسعاره وكذا كسب حصص سوقية جديدة؛
- على جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة للإنتاج لأهميتها الكبيرة في تدنية تكاليف المنتجات ودعم الميزة التنافسية؛
- محاولة التعامل مع أكثر من مورد لإمكانية التفاوض في الأسعار وللحصول على المواد الأولية والآلات بأقل سعر ممكن أن تعرض به هذه الأخيرة في السوق، وللتخلص من الاحتكار الذي قد يفرضه الموردون على المؤسسة إن لم تكن لديها القدرة على الاتصال مع موردين آخرين؛
- ضرورة اهتمام كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف للتحكم في تكاليفها ولن يكون هذا إلا بتقنين تطبيقها وطنيا؛
- يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تقوم بمواءمة أي أداة تطبيقها لتدنية تكاليفها مع ظروفها الخاصة، وأن تقوم بتدريب كل من الإداريين والعمال على تطبيقها بشكل جيد لكي تحقق الأهداف التي ترمي إليها، وخاصة لمواجهة المنافسة الحادة التي تعاني منها كل المؤسسات في الأسواق الحالية؛
- يجب أن يحضرا تبني مفهوم استراتيجية تدنية التكاليف بالأولوية والأهمية في جميع مستويات المؤسسة، وأن ينعكس ذلك على توقعات الأداء والمكافآت؛

- يجب أن يدرك المورد تماما مدى أهمية محافظته على سعر بيعه للمواد الأولية لكي تتمكن المؤسسة من تطبيقها لاستراتيجية تدنية التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية؛
- ضرورة الحفاظ على علاقات جيدة مع الموردين وعدم وضعهم تحت ضغوط شديدة وغير عادلة قصد تدنية التكاليف، وهذا عن طريق إتباع سبل الشراء المشروعة لتدنية تكاليف المواد الأولية المشتريات.
- ضرورة الاهتمام بتدفق المعلومات الصادرة من البيئتين الداخلية والخارجية منها، لاستغلالها بشكل سليم وفي الوقت المناسب، قصد اغتنام الفرص المتاحة وتحدي التهديدات التي قد تواجهها المؤسسة.

آفاق البحث :

من خلال مسار التحليل النظري لهذه الدراسة، ظهرت لنا مجموعة من الجوانب والاشكاليات التي تحوم حول موضوعنا، والتي لم نتمكن من التطرق اليها بشكل مفصل، والتي تبقى تشكل افاق مستقبلية لبحثنا هذا، ونقترح في هذا السياق العناوين التالية:

- دور التخصص في العمل في تدنية تكاليف المنتج لتحقيق ميزة تنافسية؛
- أثر الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة على تدنية تكاليف المنتج لتحقيق ميزة تنافسية؛
- الاهتمام بالجودة قصد تدنية تكاليف المنتج وتحقيق ميزتي التكلفة الأقل والتميز للسيطرة على السوق.

ختاما: ما هذا البحث إلا جهد بشري يلزمه النقص، ويحتاج إلى التصويب والإحسان، ونرجو أن

يكون قد أنجزناه وفقا للقواعد المنهجية المتعارضة علينا، والله تعالى الموفق.

قائمة المراجع :

اولا: المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب بالعربية :

1- أبو بكر مصطفى محمود، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية،

الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006.

2- أبو قحف عبد السلام، التنافسية وتغيير قواعد اللعبة رؤية مستقبلية، مصر، مكتبة

ومطبعة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.

3- أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2003.

4- أحمد رغد، المنافسة التنافسية و البدائل الاستراتيجية، الطبعة الأولى، عمان، دار

جرير، 2011.

5- باسيلي مكرم عبد المسيح، إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، المنصورة،

مصر، المكتبة العصرية، 2007 .

6- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس و تمارين، الجزائر، دار الهدى، 2012.

7- التكريتي إسماعيل يحي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى،

عمان، دار حامد، 2006.

8- توفيق محمود عبد المحسن، بحوث التسويق وتحديات المنافسة الدولية، بيروت، دار

النهضة العربية، 2006.

- 9- الحاج مداح عرايبي، إدارة الأعمال الاستراتيجية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2015.
- 10- الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2004.
- 11- حريز هشام، بوشمال عبد الرحمان، التسويق كمدخل لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2014.
- 12- حشيش خليل عواد، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 13- حمداوي وسيلة، الجودة ميزة تنافسية في البنوك التجارية، الجزائر، مديرية النشر لجامعة قالمة، 2009.
- 14- الخزامي عبد الحكم، الإدارة الاستراتيجية بناء الميزة التنافسية، الطبعة الأولى، مصر، دار الفجر، 2008.
- 15- خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب، 1998.
- 16- دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية دروس وتمرين، الجزء الأول، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1999.
- 17- راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
- 18- الرجبى محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، الأردن، دار وائل للنشر، 2006.

- 19- الرجبي محمد تيسير، محاسبة التكاليف، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013.
- 20- الرواشدة عيسى عبد العزيز، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، كنوز المعرفة، الأردن، 2010.
- 21- السيسي صلاح الدين حسن، تطوير إدارة الشركات لتحقيق إدارة الجودة الشاملة شهادة ISO، القاهرة، دار الكتب الحديث، 2011.
- 22- شقر عامر عبد الله، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، عمان، دار البداية، 2012.
- 23- طالب علاء فرحان، زينب مكي محمود البناء، استراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة، الأردن، دار الحامد، 2012.
- 24- الطائي رعد عبد الله، عيسى قدامة، إدارة الجودة الشاملة، عمان، اليازوري، 2008.
- 25- ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2002.
- 26- عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
- 27- عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.

28- عبد السيد ناظم حسن، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة، 2009.

29- عبد المنعم مبارك صلاح الدين، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2013.

30- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة، 2006.

31- عصابة عبد الحي مرعي، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

32- عطية عبد الحي مرعي، في إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات و التخطيط و الرقابة، الإسكندرية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

33- العلاق بشير، قحطان العبدلي، استراتيجيات التسويق، عمان، دار زهراء، 1998.

34- عمر صقر، العولمة وقضايا اقتصادية معاصرة، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2001.

35- العناتي رضوان محمد، محاسبة التكاليف مفاهيم، مبادئ، تطبيقات، الطبعة الأولى، عمان، دار صفاء، 2000.

36- القباني ثناء علي، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظام إدارة التكلفة، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.

37- القباني ثناء علي، مدخل استراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.

- 38- القطب محي الدين، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، الطبعة الأولى، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012.
- 39- الكردي محمد شرين، الدليل العلمي للأيزو ISO9000، ISO14000، ISO23000، القاهرة، مكتبة ابن سينا، بدون سنة.
- 40- محرز أحمد محمد، الحق في المنافسة المشروعة في مجالات النشاط الاقتصادي الصناعة، التجارة، الخدمات، مصر، بدون جهة نشر، 1994.
- 41- محرم زينان محمد، محمد رشيد الجمال، شحاتة السيد شحاتة، أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.
- 42- مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية، مصر، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجة، 2011.
- 43- المسعودي حيدر على، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، عمان، اليازوري، 2010.
- 44- المطارنة غسان فلاح سلامة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2003.
- 45- مليحة يزيد، أصول و فصول التسويق، الجزائر، دار هومة، 2014، ص228.
- 46- نبيل مرسي، احمد سليم، الإدارة الاستراتيجية إدارة التنافسية-إدارة المعرفة- إدارة المخاطر، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- 47- اليديوي منصور، رشيد الجمال، في نظام قياس التكلفة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

ب- الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- أبو عبيدة سر الختم عمر الشيخ، فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات

شركات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في

إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان،

2015.

2- أبو عنجة محمود عبد الله جمعة، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في تخفيض

التكاليف في الشركات الصناعية " دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية

ولاية الخرطوم "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية،

كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

3- براهيمية إبراهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة، الاستراتيجية وترشيد القرارات

في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة-، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015.

4- بن عيشاوي أحمد، إدارة الجودة الشاملة (TQM) في المؤسسات الفندقية في

الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

5- جميل ثابت أحمد عبيد ، السياسات التسويقية للمنظمات اليمنية و أثرها في تحقيق

الميزة التنافسية للمنتجات اليمنية في الأسواق الخارجية، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة

الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا مدرسة العلوم الإدارية، جامعة

الخرطوم، السودان، 2008،

6- حباينة محمد، دور رأس المال الهيكلي في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الجزائرية،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012.

7- خوجلي محمد أحمد محمد، إدارة علاقات العملاء وأثرها في بناء الميزة التنافسية في

القطاع المصرفي، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

8- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ

القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

9- زاير وافية، الإدارة الاستراتيجية وأثرها على اداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة

عينة من المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التسويق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة-2، الجزائر، 2014.

10- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، دراسة حالة:

مؤسسة اتصالات الجزائر، وكالة بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.

11- شتاتة عائشة، أهمية تدريب المورد البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية،

مع دراسة حالة مديرية الصيانة لسوناطراك بالأغواط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،

الجزائر، 2011.

12- العشناني إسماعيل، أثر التكلفة المتغيرة على إيرادات المؤسسة بين فرضيات

النظرية الاقتصادية والمحاسبية، دراسة قياسية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر ، 2003.

13- عوض الله أشرف حسني صالح، أثر العائد على الأصول ودرجة الرفع المالي

على الأداء المالي بتطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في ظل الأزمة المالية

العالمية دراسة حالة شركة حديد الأردن و شركاتها التابعة، أطروحة مقدمة لنيل

شهادة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات العليا، جامعة

السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2015.

14- الفرجاني مصعب علي إبراهيم محمد، دور الأساليب الكمية في تحميل التكاليف

الصناعية غير المباشرة في القطاع الصناعي وأثرها على اتخاذ القرارات الإدارية "

دراسة تطبيقية ميدانية على شركة كابلات جيايد والسويدي"، أطروحة دكتوراه في

التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،

السودان، 2016.

15- كواش زهية، الميزة التنافسية للسلع البيئية في التجارة الدولية، دراسة حالة

السوق العالمي للسلع البيئية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم

الاقتصادية، تخصص اقتصاد البيئة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم
التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013.

16- لحول سامية، التسويق والمزايا التنافسية، دراسة حالة مجمع صايدال لصناعة

الدواء في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في تسيير المؤسسات، كلية
العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008.

17- النسور عبد الحكيم عبد الله، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في

ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الاقتصاد والتخطيط،
كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

18- هذيب عمر محمد، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات

الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس،
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية،
الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، عمان، الأردن، 2009.

ت-المجلات والدوريات:

1- براهيمية إبراهيم، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة

الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشف ECDE، المجلة

الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، مجلة دورية دولية محكمة متخصصة في
العلوم الإنسانية والاجتماعية والقانونية، تصدرها جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،

الجزائر، العدد الخامس، 2011.

2- البشتاوي سليمان حسن، تطبيق المعرفة الجديدة : نظام إدارة التكاليف على أساس

الأنشطة (ABCM) : دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات

العلوم الإدارية، مجلة فصلية، متخصصة في العلوم الإدارية، العلوم الإنسانية

والاجتماعية، العلوم التربوية، علوم الشريعة والقانون، العلوم الإنسانية، العلوم

الهندسية، العلوم الزراعية والعلوم الطبية الحياتية، تصدرها عمادة البحث العلمي،

جامعة الأردن، الأردن، المجلد الثالث والأربعون، العدد الأول، 2007.

3- البشتاوي سليمان، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على

أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية

وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، مجلة علمية محكمة

نصف سنوية، متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة

النجاح للأبحاث، فلسطين، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثامن، 2014.

4- البكري ثامر، بني حمدان خالد، الإطار المفاهيمي للاستدامة والميزة التنافسية

المستدامة محاكاة لشركة HP في اعتمادها لاستراتيجية الاستدامة، مجلة الأكاديمية

للدراستات الاجتماعية والإنسانية، مجلة دورية محكمة متخصصة في مجالات العلوم

الإنسانية والاجتماعية، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن

بوعلي، العدد التاسع، الشلف، الجزائر، 2013.

5- بن عبد العزيز الراشد محمد، إدارة الجودة الشاملة دراسة نظرية ونموذج مقترح لها في

مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلة مكتبة الفهد الوطنية، مجلة علمية محكمة نصف

سنوية، المتخصصة في علوم المكتبات والمعلومات تصدرها مكتبة الملك فهد الوطنية،

الرياض، السعودية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، نوفمبر 2011.

6- بن عبد الله صالح عثمان ، تنافسية مؤسسات التعليم العالي ، مجلة الباحث ، مجلة

دورية علمية محكمة سنوية متخصصة بنشر الأبحاث التطبيقية المتعلقة بالعلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، العدد العاشر، الجزائر، 2012.

7- بن عيشاوي احمد، إدارة الجودة الشاملة (TQM) السبيل إلى تحقيق الأداء المنظمي

المتميز، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلة أكاديمية دورية محكمة نصف سنوية،

متخصصة في الأبحاث والدراسات ذات الصلة بأداء المؤسسات والمنظمات

والقطاعات الاقتصادية والحكومية، تصدرها جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،

العدد الثالث، 2013.

8- بن نامة نورية ، كربالي بغداد، التسويق الالكتروني كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : دراسة حالة شركة اتصالات الجزائر، مديرية

مستغانم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في

الميدان الاقتصادي ، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، الجزائر، العدد الخامس، جويلية 2013.

9- بوقرانة عبد الحفيظ، بن ساسي الياس، زيد الخير ميلود، محددات القدرة التنافسية في

قطاع الصناعات الغذائية حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب الشرقي

الجزائري، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، مجلة أكاديمية دورية محكمة نصف سنوية

متخصصة في الأبحاث والدراسات ذات الصلة بأداء المؤسسات والمنظمات

والقطاعات الاقتصادية والحكومية، تصدرها جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،

العدد الثالث، 2013.

10- بوقلقول الهادي ، أهمية الرأسمال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات ،

مجلة التواصل، مجلة علمية محكمة متخصصة في دراسات العلوم الاجتماعية والإنسانية، تصدرها جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد الرابع والعشرون، جوان 2009.

11- جابر صباح هاشم، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة

التعليم التقني، جامعة بابل، مجلة علمية محكمة فصلية، متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها كلية العلوم الإنسانية، جامعة بابل، العراق، المجلد الحادي والستون، العدد الأول، 2013.

12- جبار كاظم هدى ، صباح عبد الوهاب، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة

في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة، تصدرها هيئة التعليم التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2013.

13- جبار يوسف زينب، أثر استخدام منحنى التعلم في إدارة وتخفيض التكاليف

دراسة حالة، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة، تصدرها هيئة التعليم التقني، بغداد، العراق، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2013.

14- جبار يوسف زينب، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على

الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة)، مجلة بابل للعلوم الإنسانية، مجلة علمية محكمة فصلية، متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها كلية التربية، جامعة بابل، العراق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الرابع، 2013.

15- جريرة طلال سليمان، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT Just In Time)

(Time) ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن-

دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلة فصلية ، متخصص في العلوم الإدارية والعلوم الإنسانية والاجتماعية، العلوم الأساسية، العلوم الهندسية، العلوم الزراعية والعلوم الطبية الحديثة، تصدرها عمادة للبحث العلمي، جامعة الأردن، المجلد الأربعون، العدد الأول، 2013.

16- الجوزي جميلة، دور الإبداع التكنولوجي في تعزيز القدرة التنافسية للدول العربية،

مجلة الاقتصاد وعلوم التسيير، مجلة سداسية علمية محكمة ومتخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية والتجارية والتسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة الجزائر -3- ، العدد الحادي عشر، الجزائر، 2011.

17- حجازي إسماعيل، معالم سعاد، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في

تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، مجلة علمية محكمة دورية، متخصصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، تصدرها جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 28/27 ، نوفمبر 2012.

18- خالد محمد احمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة

المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية

لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء (دراسة حالة : الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية ، مجلة محكمة نصف سنوية، متخصصة في الاقتصاد تصدر عن عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد الأول، 2015.

19- الخناق نبيل محمد عبد الحسين ، الربيعي جبار جاسم ، أهمية قياس تكاليف

الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية، مجلة التقني، مجلة علمية محكمة،

تصدرها هيئة التعليم التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد الثامن عشر،

العدد الرابع ، 2005.

20- درغام ماهر موسى ، خالد سامي محمود، واقع تكاليف الجودة في الشركات

الصناعية الفلسطينية "دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة الأزهر، مجلة علمية محكمة

متخصصة في العلوم الإنسانية، الأردن، التربية، القانون، الاقتصاد، العلوم الإدارية،

الشريعة الدراسات الإسلامية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة

الأزهر، المجلد السابع عشر، العدد الأول، غزة، 2015.

21- درغام ماهر موسى ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف

الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية، مجلة الجامعة

الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلة علمية محكمة ربع سنوية، متخصصة

في الاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم التجارية، تصدر عن شؤون البحث العلمي،

الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.

22- الدعا سعبد الله احمد عبد الله ، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء

المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصاريف التجارية الأردنية، مجلة دراسات ،

مجلة علمية محكمة فصلية، متخصصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، كلية العلوم

الإدارية، تصدرها عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد السابع

والثلاثون، العدد الأول، 2010.

23- ذوايدي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره

في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مجلة علمية محكمة سداسية، متخصصة في الدراسات والأبحاث الاقتصادية والتجارية والتسيير، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2009.

24- رغد هاشم جاسم، علاقة تكاليف الجودة بطريقة Taguchi وأثرها في تخفيض

التكاليف، مجلة الإدارة والاقتصاد والإدارية والمحاسبية والسياحية والمالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد الثامن والستون، 2008.

25- الزبيديمثني فالح بدر ، أهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على أساس

الأنشطة بالاعتماد على الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة : دراسة تطبيقية ، مجلة الإدارة والاقتصاد، مجلة علمية محكمة، متخصصة في العلوم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والسياحية والمالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد الثاني والتسعون، 2012.

26- السيد ليث شاكر محسن، الدعمي علاء فرحان طالب، دور إدارة الجودة الشاملة

في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة (بحث استطلاعي في شركة التأمين العراقية العامة)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلة علمية فصلية، متخصصة في المحاسبة والمالية وخاصة (المحاسبة والرقابة والتدقيق والضرائب والمصارف والتأمين)، تصدرها جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد السابع، الفصل الرابع، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2012.

27- صحبت حنان، علي محمد تحسين، تصميم نظام محاسبة التكاليف الالكتروني

لشركة الخطوط الجوية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلة علمية

فصلية محكمة، متخصصة في الدراسات الاقتصادية والإدارية والمحاسبية

والإحصائية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد الثاني

والعشرون، العدد الحادي والتسعون، 2016.

28- الصرايرة خالد احمد، العساف ليلي، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم

العالي بين النظرية والتطبيق، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة

علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في جودة التعليم العالي، تصدرها الأمانة

العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد الأول، العدد الأول، 2008.

29- عابدين حسني، عابدين محمد، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية

لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة

العلوم الإنسانية)، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في العلوم الإنسانية

والعلوم التربوية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الأقصى،

غزة، فلسطين، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، جانفي 2015 .

30- علي احمد الشلبي الهام ، أثر إدارة الجودة الشاملة في برامج التنمية المهنية

للمعلمين (تجربة وكالة الغوث الدولية -الأردن-)، مجلة جامعة دمشق، مجلة علمية

محكمة دورية متخصصة في البحوث الاقتصادية والحقوق، تصدرها جامعة دمشق،

سوريا، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع ، 2010.

31- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظم الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM

في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة معمل ألبيان الموصل، مجلة تنمية

الرافدين، مجلة علمية دورية محكمة فصلية متخصصة في العلوم الإدارية والاقتصادية والمحاسبية والمعلوماتية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد الثامن والتسعون، 2010.

32- عليوي ناصر طه، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير

(دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)، مجلة الإدارة والاقتصاد،

مجلة علمية محكمة، متخصصة في العلوم الاقتصادية، الإدارية، المحاسبة، المالية والمصرفية، تصدرها كلية الإدارة والاقتصادي، جامعة المستنصرية، العدد الخامس والثمانون، 26 أكتوبر 2010 .

33- العناتي رضوان محمد، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف

والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلة علمية

محكمة مفهولة عالميا، متخصصة في العلوم الإنسانية، تصدرها عمادة البحث العلمي، جامعة الزرقاء، الأردن، المجلد التاسع، العدد الأول، 2009.

34- فتح الإله محمد احمد محمد، نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة

التصنيع الحديث، مجلة اماراباك، مجلة علمية فصلية محكمة ، متخصصة في

البحوث العلمية الخاصة بالأساتذة والباحثين ، تصدرها الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، تكساس الولايات المتحدة الأمريكية، المجلد الخامس، العدد الثالث عشر، 2014.

35- الفراعبد الشكور عبد الرحمن ، قياس فعالية نظام محاسبية التكاليف -دراسة

ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية ، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم

الإنسانية، مجلة علمية محكمة، متخصصة في العلوم الإنسانية ، الآداب ، التربية

القانون، الاقتصاد، العلوم الإدارية، الشريعة، الدراسات الإسلامية، تصدرها عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الأزهر، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني، غزة، 2012.

36- القيسي أسامة سالم، أنظمة التكاليف الحديثة في بيئة التصنيع المتطورة، مجلة المحاسب العربي، مجلة شهرية، متخصصة في تعزيز الثقافة المحاسبية، العدد الثالث عشر، نوفمبر، 2012.

37- الكبجي مجدي وائل ، بهاء أبو عواد ، قياس أثر استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، مجلة علمية محكمة تصدرها كل 4 أشهر، متخصصة في جميع التخصصات العلمية لأعضاء الهيئة التدريسية والباحثين في جامعة القدس، تصدرها عمادة البحث العلمي للدراسات العليا لجامعة القدس المفتوحة، فلسطين، العدد الثاني والثلاثون، فبراير 2014.

38- مايع الحمداني عبد الباري، بعض الخصائص السايكومترية لمعايير اتحاد الجامعات العربية كمقياس لاستخراج مؤشرات الجودة الشاملة (جامعة ذي قار كنموذج)، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في جودة التعليم الجامعي، تصدرها الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد السابع، العدد السادس عشر، 2014.

39- مزوغ عادل، دراسة نقدية لاستراتيجيات « Porter » التنافسية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، مجلة دورية محكمة متخصصة في مجالات العلوم

الإنسانية والاجتماعية، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد العاشر، جوان 2010.

40- مصطفى الصياح عبد الستار، عزات الحلامة محمد، التوازن الاستراتيجي وعلاقته

بتكاليف الجودة دراسة إخبارية في قطاع الصناعات الكيماوية والأردنية، المجلة

الأردنية في إدارة الأعمال، مجلة علمية عالمية محكمة متخصصة في المحاسبة،

التمويل، التسويق، إدارة الأعمال، الإدارة العامة، نظام المعلومات، تصدرها عمادة

البحث العلمي، جامعة الأردن، الأردن، العدد الثالث، 2013.

41- نوري حيدر شاكر، جمعة محمود حسن، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، مجلة

ديالي للبحوث الإنسانية، مجلة علمية محكمة، متخصصة في العلوم الإنسانية،

تصدرها كلية التربية للعلوم الإنسانية، جامعة ديالي، العراق، العدد الثالث والستون،

2014.

42- نوري منير، تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية ، مجلة

اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية محكمة متخصصة في الدراسات

والأبحاث الاقتصادية، يصدرها مخير العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة

حسيبة بن بوعلي بالشلف، العدد الرابع، الجزائر، جوان 2006.

43- الوادي محمود حسين ، الزعبي علي فلاح ، مستلزمات إدارة الجودة الشاملة كأداة

لتحقيق الميزة التنافسية في الجامعات الأردنية "دراسة تحليلية" ، المجلة العربية

لضمان جودة التعليم الجامعي، مجلة علمية محكمة نصف سنوية، متخصصة في

جودة التعليم العالي، تصدرها الأمانة العامة لاتحاد الجامعات العربية، اليمن، المجلد

الرابع، العدد الثامن، 2011.

ث - الندوات والملتقيات:

1- أبو نصار محمد، محاسبة التكاليف، الندوة الشهرية، غرفة صناعة عمان، الجامعة

الأردنية، الأردن، جانفي 2009.

2- بايشي أمال، المنهجية العلمية لإدارة الجودة الشاملة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات

الملتقى الوطني حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسات ، المنظم من قبل

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي ،

سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

3- بلقوم فريد، لعرج الطاهر، مدخل إدارة الجودة الشاملة في تحقيق أهداف إدارة المعرفة

، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول : إدارة الجودة الشاملة

وتنمية أداء المؤسسة ، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة يومي 07-08 ديسمبر 2010.

4- بلونا سعيد الله ، بوزيدي لمجد، طرق بناء المزايا التنافسية المستدامة، مدخل حلقة

القيمة لبورتر، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول : المنافسة

والاستراتيجية التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول

العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة الشلف،

الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010.

5- بوخمخ معبد الفتاح ، مصباح عائشة ، دور اليقظة الاستراتيجية في تنمية الميزة

التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع

حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات

في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة
حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010.

6- رضا إبراهيم صالح، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات،

مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في
القطاع الحكومي، المنظم من قبل معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية
السعودية، أيام 01-04 نوفمبر ، 2009.

7- زروخي فيروز، سكر فاطمة الزهراء، دور اليقظة الاستراتيجية في الرفع من تنافسية

المؤسسات الاقتصادية ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول :
المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في
الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة شلف،
الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010.

8- زيني فريدة، شيشة نوال ، دور التحالفات الاستراتيجية في دعم القدرات التنافسية

للمؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول :
المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول
العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، يومي
08-09 نوفمبر 2010.

9- عدمان مريزق، دور البحث والتطوير في تعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية -حالة

المجمع الصناعي "صيدال"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول
: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات،

المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010.

10- العربي عطية ، تدنية التكاليف كأداة استراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي حالة مؤسسة سونلغاز مع استخدام نظام البرمجة الخطية،
مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، المنظم من قبل كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر
يومي 08-09 مارس 2005.

11- العفيري فؤاد احمد محمد ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون المنظمة من قبل كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، أيام 18-19 ماي 2010.

12- غربي ناصر صلاح الدين، طيبي بومدين، حليمي وهيبة، فعالية نظام إدارة الجودة الشاملة ومعايير الـ ISO 9000 في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات ،
مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول : استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر،
يومي 10-11 نوفمبر 2009.

13- فيلالي عبد الرحمن، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة،

المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة د. مولاي الطاهر، سعيدة ، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

14- قاسمي خضرة، بزقاري عبلة، دور الجودة في تحقيق وفاء الزبائن للمؤسسة

حالة مؤسسة المشروبات الغازية، بسكرة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الوطني حول : استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

15- قرين ربيع، زايدي عبد السلام، تأكيد الجودة في المؤسسة الصناعية : مدخل

للتميز التنافسي - من منظور إدارة الصيانة - (دراسة ميدانية لشركة إسمنت تبسة SCT) ، هذه المداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الخامس حول إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة ، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي ، سعيدة، الجزائر ، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

16- قلش عبد الله، مطاري عبد القادر، الأهمية التنافسية للمناولة الصناعية وأثرها

على المنافسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع، المنافسة والاستراتيجية التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة حسيبة بن بوعلي، بالشلف، الجزائر، أيام 08-09 نوفمبر 2010.

17- مخفي أمين، بن شني يوسف ، دور الاستراتيجية التنافسية في إنشاء مميزات

تنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في

الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر يومي 08-09 نوفمبر 2010.

18- معارف محمد ، بسوح نضيرة، نزعى عز الدين، دور الجودة الشاملة في تحقيق

الميزة التنافسية للمؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني :

إستراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية،

المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة

الطاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

19- معمري صورية، الشيخ هجيرة، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في

المؤسسة الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول :

المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في

الدول العربية، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة

بن بوعلي، الشلف ، الجزائر، يومي 08-09 نوفمبر 2010.

20- منتاوي محمد ،قلش عبد الله ، دور نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين القيمة

المدركة للعمليات بقطاع الخدمات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول :

رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة

الشلف، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

21- المؤسسة العامة للتعليم والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير

المناهج: المملكة العربية السعودية، غير مؤرخ.

22- موسى سهام ، شوقي شادلي، تحليل أثر توافر أبعاد إدارة الجودة الشاملة على

الأداء دراسة ميدانية على عينة المؤسسات الواقعة في المنطقة الصناعية بسكرة،

مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول : إدارة الجودة الشاملة وتنمية أداء

المؤسسة، المنظم من قبل كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة د. طاهر

مولاي، سعيدة، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

ج- المقابلات الشخصية:

1-مقابلة مع السيد محمد يوسف محاسب مخابر VENUS في يوم 2017/17/25

⁻² مقابلة مع السيد محمد شحمة رئيس قسم المحاسبة في شركة SARL SOPI يوم

2017/07/17.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية:

A-Les ouvrages :

- 1- Dan Alexander sent, Analyse stratégique et avantage concurrentiel, presses de l'université de Québec , Québec , 2012.
- 2- Fondation national entreprise et performance, (François , Alleret , François Bertrand , David Duplouty , Marjolaine Grisard et autres),6 clés pour l'innovation la recherche et la compétitivité, Afnor édition , La pleine saint – Denis , 2009.
- 3- Grandguillot Francis,Grandguillot Béatrice , l'essentiel de la comptabilité de gestion, 7eme édition, GualinoLextenso édition , Félixébone, 2016.
- 4- Marc Duménil , le contrôle de gestion , 200 questions sur le pilotage , le stratégie , l'analyse des couts , 2eme édition , Gereso édition, France , 2016.
- 5- Micheal E .Porter,compétitive strategy technique for analyzing industries and competitors , the free press, new york , 1980.
- 6- Oliver Hugues, Réconcilier la qualité et le control de gestion; la démarche ABM méthodes et outils par mesurer les couts et piloter la performance, Afnor édition saint –Denis , cedex , 2011

- 7- Syntec conseil en Management, compétitivité AAA : Propositions pour un nouveau pacte France –entreprises, édition d'organisations groupe Eyrolles, saint –Germain, paris, 2011.
- 8- Taché Philippe, Accroître L'avantage concurrentiel, Eyrolles éditions, saint –Germain, paris, 2014.

B- Revues :

1-sokolov A.Y, Gimiatulin Y.M, Management Accounting of costs : Approaches to Calculation of the Target cost of-the Product, this article Published by Canadian centre journal of Science and Education, Asian social Science Jurnal, vol 11, N° 11, 30 April, 2015.

ثالثا: المراجع الالكترونية:

- 1- <https://research.rpi.edu/sites/default/files/Directcharging.pdf>
- 2- عادل صالح مهدي الراوي، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JTT) وأثره على التكاليف الإنتاجية في المنشآت الصناعية عن :
- 3- DTI, Departement of trade and industry, from quality of excellence P2, from : http://www.Businessballs.com/dtiresources/total_quality_management_TQM.Pdf on 12/12/2016
- 4- Norman H-Chorn, Total Quality Managment : panacea or pitfall Emerald Back Files, GattornaChornBusiness strategists ptytd, Sydney, Australia, 2007, from : <http://www.centstrat.com/wp-content/uploads/2008/05/tqm-panacea-or-pitfull.pdf>.15/12/2016.
- 5- Anne Hrenegard, Exploring the relationship between costs and quality – does the joint evaluation of costs and quality alter the ranting of Danish hospital departements ?, 2009, from : static.sdu.dk/medinafiles/files/om-SDU/centre/C_ist_sundoke/Forskinigsdokumenter/publications/working%20papers/20096.pdf, 25/12/2015.
- 6- Ibrahim koohi Ghaghace, Jamal Fathollohi, The relationship between cost, quality and cost , of prodcution (case study of Tehran stock Excahnge) articl from Indiamjornal of 1 Fundamental and applied life sciences ISSN :

2231-6345,2014 from : www.cebech.org/sp-ed/jls/2014/04/jls-177-s4-188-JAMAL-EXCHANGE.Pdf, 26/12/2015.

- 7- Victor E.Sower, Ross Quarler and Eric Broussard, **Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity, article from international jornal of quality &reliability management** , Emerald group publishing limited, 24 N0.2, 2007, from : www.shsu.edu/mgt ves/COQ.pdf, 26/12/2015.
- 8- L.Diorgio, M.Filippini, G.Masiero, **The Relationship Between Costs And Quality In Noprofitmursing Homes**, august 2013, investing the rlatioship between qualirt and cost of quality in a wholesale company Thailand, from :www.seed-net.org/download/1-1_PAPER4.Pdf, 25/12/2015.
- 9- Jack Ashby ,Deborah TairaJuarez, John Berthiaume, PualSibley, Richard S.chung, **The Relationship of Hospital Quallity and cost per case in Hawai**, 2012 spring from : inq .sagepub.com/content/49/1/65. Full.pdf, 26/12/2015.
- 10- Billy V. Lessley, Dale M. Johnson, James C. Hanson, **Cost And Revenue Considérations In Farm Management Decisionmaking Fact Sheet 546**,Maryland cooperative Extension, university of Maryland college Park-Eastern Shore, 1991,P2, from: [https://www. arec.umd.edu / sites/ arec.Und.Edu/ files/ docs/ cost % 20 and % 20 Revenue %20 considerations_ 0.pdf](https://www.arec.umd.edu/sites/arec.Und.Edu/files/docs/cost%20and%20Revenue%20considerations_0.pdf), At 10: 02, 02/10/2017.
- 11- [https //imagint.files.wordpress.com/2007/11/just-in-time.Pdf](https://imagint.files.wordpress.com/2007/11/just-in-time.Pdf).22/03/2016.
- 12- [http : //www.iasj.net/iasj ? func = fulltex&ald = 45534.Pdf](http://www.iasj.net/iasj ? func = fulltex&ald = 45534.Pdf).23/03/2016.

الملاحق

الملحق رقم (01)

جامعة البليدة 2-لونيسى علي-

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

السيد(ة): الشركة المحترمة

تحية طيبة وبعد،،،

تسعى الباحثة من خلال الاستبيان المرفق طيا إلى جمع البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة الموسومة "استراتيجية تدنية التكاليف كأداة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة عينة من المؤسسات-"، والتي تقوم بإعدادها الباحثة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق والتي تهدف إلى إظهار أهمية تطبيق المؤسسات الجزائرية لاستراتيجية تدنية التكاليف وهذا للتصدي للمنتجات الصينية التي تغمر سوقنا والتي تكتسح نسبة كبيرة منه .

وباعتباركم أحد الموظفين في الشركة، فانتم خير من يمكنه تحديد درجة ممارسة تلك المجالات في شركتكم بالموضوعية والأمانة العلمية المعهودة فيكم، لذا يرجى وضع علامة (X) أمام درجة الممارسة لكل فقرة من فقرات الاستبيان في ضوء التقدير المناسب لها من وجهة نظركم. والأمل كبير في أنكم ستجيبون باهتمام وبدقة على أسئلة الاستبيان لكي تكون النتائج مثمرة وتسهم في إبراز واقع العلاقة بين المؤسسة والمستهلك.

هذا ونعذركم بالمحافظة على سرية المعلومات وأنها سوف تستخدم في أغراض البحث العلمي فقط، أملين أن تعود نتائج هذه الدراسة بالنفع على كافة المؤسسات الجزائرية والباحثين معا، مع خالص الشكر والامتنان لما بذلتموه من جهد في سبيل انجاز هذه الدراسة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير سلفا،،،

الاسم(اختياري):

البريد الالكتروني (اختياري):

الجنس:

☐

أنثى

☐

ذكر

السن:

الخبرة:

					7	يجب على المؤسسة توفير دورات تدريبية للعمال وتأهيلهم بشكل دوري
					8	يتم تدريب العاملين باستمرار على استخدام التكنولوجيا التي تسهل عمليات التواصل بين مختلف مستويات المؤسسة.
					9	تتوفر لدى المؤسسة المهارات اللازمة لتطبيق أدوات تدنية التكاليف
					10	تحرص المؤسسة على جلب العناصر المبدعة التي لها مهارة في التعامل مع التكنولوجيات الجديدة.
					11	المهارات التي تمتلك تفكير استراتيجي في المؤسسة تساعد على تطويرها
					12	تنتهج المؤسسة سياسة تمكنها من الاستماع والاستفادة من آراء العمال حول المنتجات
					13	تسعى المؤسسة لسماع آراء ومقترحات العمال حول المشاكل التي تواجههم خلال مراحل الإنتاج
					14	تحفيز وتشجيع العاملين على أدائهم المتميز من خلال المكافآت مادية ومعنوية يساعد على تطوير أدائهم
3-1- التطور التكنولوجي						
					15	تتوفر في المؤسسة تقنيات حديثة في الإنتاج والتطور التقني تدني من تكاليفها
					16	توفر المؤسسة على آلات تتميز بتكنولوجيا عالية يسمح لها بتحسين منتجاتها
					17	تتوفر المؤسسة على قدرات تمكنها من الاستعانة بآلات أكثر حداثة تواكب التطور التقني في الإنتاج
4-1- التركيز على الزبون						
					18	من المنظور الاستراتيجي للمؤسسة فإن النجاح طويل الأمد يتحقق من خلال اكتساب رضا الزبائن
					19	تقوم المؤسسة بإجراء دراسات حول حاجات الزبائن ورغباتهم لتقديم منتجات تفوق توقعاتهم وتجعلهم أكثر رضا
					20	يتم التعرف على مدى رضا الزبائن عن المنتجات المقدمة لهم من خلال آراء الموظفين أنفسهم باعتبارهم مستهلكين لمنتجات المؤسسة.
5-1- توفر الرؤية والالتزام لدى المؤسسة						
					21	المؤسسة لديها القناعة التامة بأهمية تبني مفهوم تدنية التكاليف من أجل دعم الميزة التنافسية
					22	يتم اطلاع العمال على كل الأهداف المسطرة من طرف مؤسستكم لحثهم على العمل بكل

					تفاني	
					مؤسستكم لديها القدرة والمعرفة الكافية لتطبيق تدنية التكاليف بشكل دقيق وسليم.	23
					تسعى مؤسستكم نحو تدنية تكلفة الموارد والوقت اللازمان لتحسين الجودة.	24
					توفر مؤسستكم كافة الإمكانيات (المعدات والكوادر) من أجل تبني وتطبيق استراتيجية تدنية التكاليف لدعم الميزة التنافسية.	25
					تسعى مؤسستكم إلى الدفع بمنتجاتها لمواكبة متطلبات السوق.	26
					تعمل مؤسستكم على الاستثمار في البحث والتطوير للتمكن من تدنية تكاليفها	27
					تركز مؤسستكم على التقليل من الانحرافات في الإنتاج لتدنية تكاليفها	28
2- تدنية التكاليف						
2-1- تبني المؤسسة لأدوات تدنية التكاليف						
					توجد لدى المؤسسة خطة واضحة تعنى بتدنية التكلفة محددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها.	29
					تساهم أدوات إدارة التكلفة في ضبط النفقات التشغيلية في المؤسسة من خلال تدنية تكاليف الإنتاج.	30
					تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد في المؤسسة يساعد على تدنية تكاليف المنتج	31
					يعتبر تطبيق المؤسسة للتكاليف على أساس النشاط كأحد مفاهيم تدنية التكاليف الذي يؤدي إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات	32
					تطبيق المؤسسة للإدارة بالأنشطة يساهم في تحليل الأنشطة والعمليات التي تمكن من تحديد نقاط تدنية التكلفة	33
					تطبيق المؤسسة لإدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتدنية تكلفته	34
					تطبيق المؤسسة للتكلفة المستهدفة يساعد على تدنية التكلفة في مرحلة التصميم	35
					تطبيق المؤسسة لتقنية سلسلة القيمة يساعد على تدنية تكلفة المنتج	36
2-2- أهمية المعلومات التي تقدمها أدوات تدنية التكاليف						
					تنسجم المعلومات المنبثقة عن تدنية التكاليف مع المتطلبات المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة بصورة عامة.	37
					توفر أدوات تدنية التكاليف معلومات تساعد المؤسسة على التحسين المستمر لإدارة مواردها (الاقتصادية والبشرية)	38

					يستطيع الزبون أن يساوم المؤسسة على تخفيض السعر إذا كان عدد الزبائن محدود	54
					يستطيع الزبون الذي يشتري دوما نفس المنتجات أن يساوم المؤسسة على تخفيض السعر	55
					تسعى المؤسسة للمحافظة على الزبون الحالي أكثر من جذب زبون جديد بسبب تكلفة استقطاب الزبون الجديد.	56
3-1-5- القوة التفاوضية للموردين						
					بالنسبة لمؤسستكم إذا كان عدد الموردين محدود لسلعة معينة يضعف قوتها التفاوضية	57
					بالنسبة لمؤسستكم عدم وجود سلعة بديلة يضعف قوتها التفاوضية	58
					بالنسبة لمؤسستكم سرعة استجابة الموردين، له دور فعال في تسريع عملية تطوير المنتجات الحالية وابتكار منتجات جديدة.	59
3-1-6- الاستراتيجيات التنافسية المتبعة						
					تتبع المؤسسة استراتيجية قائد السوق نتيجة تدني تكلفة منتجاتها وسعر مقبول وجودة عالية	60
					تتبع المؤسسة استراتيجية متحدي السوق أي تحاول مهاجمة مؤسسات القائدة	61
					تتبع المؤسسة استراتيجية تابع أي تحاول تقليد منتجات منافسة	62
3-2- تحليل سلسلة القيمة						
					تعتمد إدارة مؤسستكم على أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أجل تدنية تكاليفها لتحقيق ميزة تنافسية	63
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظركم	64
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي لها قيمة من وجهة نظر الزبائن	65
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظرها	66
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي ليس لها قيمة من وجهة نظر الزبائن	67
					تعمل مؤسستكم على تبسيط عمليات الإنتاج والتخلص من الأنشطة التي لا قيمة لها للتقليل من الوقت الضائع قدر المستطاع.	68
					يكشف تحليل سلسلة القيمة عن حذف الأنشطة لتدنية التكلفة	69
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على تحسين الأنشطة التي تحقق	70

					الجودة	
					إتباع تحليل سلسلة القيمة على مستوى مؤسستكم يساعد على كشف الأنشطة التي تقلص الوقت وتدني التكلفة	71
3-3-مسببات تدنية التكاليف						
					تستخدم مؤسستكم أساليب علمية لتحسين الجودة باستمرار وفي كافة مجالات العمل لتدنية تكاليف منتجاتها	72
					تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو المنتجات	73
					تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن سبب حدوث التكلفة هو الأنشطة	74
					تعتبر استراتيجية تدنية التكاليف أن استهلاك الموارد يكون من قبل الأنشطة	75
3-4-استراتيجيات الميزة التنافسية						
					تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تدنية تكاليف منتجاتها	76
					تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال التركيز على إنتاج منتج معين والتخصص فيه	77
					تحقق مؤسستكم ميزة تنافسية في السوق من خلال تمييز منتجاتها عن المنتجات المتوفرة في السوق	78
					بالنسبة لمؤسستكم فإن المعلومات التي توفرها استراتيجية تدنية التكاليف تعتبرها مورد استراتيجي هام ومصدر أساسي للميزة التنافسية	79
					أدوات تدنية التكاليف تساعد مؤسستكم على تقوية موقعها التنافسي من خلال التحكم في التكاليف	80
					أدوات تدنية التكاليف المستخدمة في مؤسستكم تساعد على تقوية الموقع التنافسي للمؤسسة من خلال الزيادة في المبيعات.	81
3-5-مؤشرات الميزة التنافسية						
					تعتبر مؤسستكم زيادة الحصة السوقية كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	82
					تعتبر مؤسستكم رضا الزبائن كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	83
					تعتبر مؤسستكم ولاء الزبائن كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	84
					تعتبر مؤسستكم تدني تكلفة المنتجات كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	85
					تعتبر مؤسستكم زيادة الأرباح كأحد مؤشرات الميزة التنافسية	86

الملحق رقم (02)

Université de Blida 2- LOUNICI Ali

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et Sciences de Gestion.

Monsieur / Madame à l'honorable société.

Meilleures Salutations,

La chercheuse aspire par l'intermédiaire de l'état ci-joint à collecter les indications nécessaires de mesure des variations de l'étude relative à «la stratégie de réduction des coûts comme un outil de soutien à L'avantage Concurrentielle au sein de l'entreprise économique – Etude d'un échantillon distinct des entreprises», que la chercheuse procède à la réalisation dans le but d'acquérir le diplôme de Doctorat des sciences, option : Sciences Commerciales, spécialité : Comptabilité et Audit, cette recherche a pour principal objectif de définir l'importance de la pratique des entreprises algériennes de la réduction des coûts afin de faire face aux produits chinois qui envahissent notre marché.

Vu votre statut de fonctionnaire au sein de la société, vous êtes le plus apte à déterminer le degré de pratique de ces actions au sein de votre société avec l'objectivité et la sécurité scientifique requises, pour cela vous êtes prié de mettre la marque (X) devant le degré de pratique de chaque paragraphe de la recherche conformément à l'évaluation adéquate selon votre avis. En espérant que vous répondrez avec intérêt et précision aux questions de la recherche pour que les résultats soient concluants et contribuent à définir la relation entre l'entreprise et le consommateur. Pour cela nous vous promettons de maintenir ces informations secrètes qui ne seront utilisées que dans le but de la recherche scientifique, espérant que les résultats de cette recherche soient utiles et bénéfiques à toutes les entreprises Algériennes et les chercheurs, avec les remerciements les plus sincères pour tous les efforts que vous fourniriez afin de concrétiser cette recherche.

Veuillez agréer l'expression de nos respects les plus sincères.

Nom (Facultatif) :

Adresse électronique (Facultative) :

Sexe : Masculin () Féminin () Age () Expérience () Nature du travail ()

Qualification d'instruction :

Licence () Magistère () Doctorat ()

Sous la tutelle du : Pr.Hilal DERAHMOUNE

La chercheuse : BEN BAIRA Rima – Tél : 0550523495

E-mail : rima-doctorat@hotmail.fr.

N°						
I- Exigences de l'adoption du concept de la réduction des coûts et développement de la caractéristique de la compétitivité						
I.1 Analyse de l'environnement						
1	L'entreprise effectue une analyse extérieure pour connaître les Variables (politiques économiques, culturelles et sociales) qui influe sur ses parts des marchés.					
2	L'entreprise effectue une analyse intérieure pour connaître les variations (des ressources humaines, financières et les machines) qui influe sur ses parts des marchés.					
3	L'entreprise dispose des moyens organisationnels qui lui permettent de saisir les opportunités qui lui sont offertes.					
4	La perception des menaces existantes au sein du marché permettent à l'entreprise d'éviter quelques pertes.					
5	Les points forts dont l'entreprise se caractérise à savoir (ses moyens humains, matériels et sa position stratégique) lui permettent de					

	concrétiser le succès.					
6	Lorsque l'entreprise traite ses points faibles, cela lui permet d'éviter les pertes.					
2.1 Importance du capital humain & intellectuel						
7	L'entreprise doit offrir des trainings à ses employés et les habiliter périodiquement.					
8	Les employés accomplissent leur training de manière régulière, en utilisant la technologie qui leur facilite les opérations de communication entre différentes structures de l'entreprise.					
9	L'entreprise dispose d'aptitudes adéquates pour appliquer les outils modernes en ce qui concerne la réduction des coûts.					
10	L'entreprise veille à apporter des éléments créatifs dotés de compétences pour gérer les technologies modernes.					
11	Les éléments professionnels qui disposent d'une réflexion stratégique dans une entreprise contribuent à son développement.					
12	L'entreprise applique une politique qui lui permet d'écouter et tirer profit des idées des travailleurs au sujet des produits.					
13	L'entreprise a pour objectif d'écouter les avis et les propositions des employés concernant les problèmes rencontrés durant l'étape de production.					
14	Le fait de motiver et encourager les employés à réaliser un rendement remarquable à travers les récompenses matérielles et morales aide à développer leurs performances.					
3.1 Développement Technologique :						
15	L'entreprise dispose des techniques modernes					

	consistant dans la production et le développement techniques qui diminuent de ses coûts.					
16	L'entreprise dispose des outils se caractérisant de haute technologie améliore ses produits.					
17	L'entreprise dispose des capacités lui permettant d'utiliser les outils les plus modernes qui s'adaptent au développement technique dans la production.					
4.1 Focus sur le client						
18	Du point de vue stratégique de l'entreprise, le succès à long terme se concrétise à travers l'acquis de la satisfaction du client.					
19	L'Entreprise réalise des études au sujet des nécessités des clients, ainsi que de leurs souhaits afin de leur présenter des produits qui dépassent leurs espérances et les rendent encore plus satisfaits.					
20	On reconnaît le degré de la satisfaction du client à propos des produits fournis, moyennant les avis des employés, étant eux même des consommateurs des produits de ladite entreprise.					
6.1- Disponibilité de la visibilité et de l'engagement dans l'entreprise						
21	L'entreprise est totalement convaincue de l'importance de l'adoption du concept de la réduction des coûts, afin de renforcer la L'avantage Concurrentielle.					
22	Les travailleurs sont informés de tous les objectifs tracés par votre entreprise, dans le but de les inciter à travailler avec dévouement.					
23	Votre entreprise dispose suffisamment de capacité et connaissances pour l'application des					

	réductions des coûts de manière précise et appropriée.					
24	Votre entreprise a pour objet réduire les coûts des ressources et du temps nécessaires pour améliorer la qualité.					
25	Votre entreprise offre tous les moyens (équipements et cadres) dans le but d'adopter et appliquer la stratégie de réduction des coûts pour soutenir L'avantage Concurrentielle.					
26	Votre entreprise vise à promouvoir ses produits dans l'intérêt de répondre aux exigences du marché.					
27	Votre entreprise s'emploie à investir dans la recherche et le développement pour réduire ses coûts.					
28	Votre entreprise se focalise à réduire les erreurs dans la production afin de réduire ses coûts.					

2- Réduction des coûts

1.2 Adoption de l'entreprise des outils concernant la réduction des coûts

29	L'entreprise trace un plan clair, soit, la réduction des coûts est fixée par des fins bien précis que l'administration s'engage à l'appliquer.					
30	Les outils de la gestion des coûts contribuent à ajuster les dépenses opérationnelles au sein de l'entreprise en minimisant les coûts de production.					
31	L'application de la production juste à temps (Just In Time) dans l'entreprise permet de minimiser les coûts de production					
32	L'application de l'entreprise en ce qui concerne les coûts, sur la base des activités (Activity Based Costing) est considérée comme une					

	notion de minimiser les coûts qui fait évaluer la précision des coûts des produits.					
33	L'application de gestion des activités par l'entreprise (Activity Based Management), contribue dans l'analyse des activités et opérations qui permettent de déterminer les points de la réduction des coûts.					
34	L'application de la gestion de la qualité totale par l'entreprise (Total Quality Management), permet d'améliorer la qualité du producteur ainsi que de réduire les coûts.					
35	L'application du coût ciblé par l'entreprise (Target Cost), aide à réduire les coûts lors de l'étape de l'élaboration.					
36	L'application de la technique de la chaîne de valeur par l'entreprise (, permet de minimiser le coût du producteur.					
2.2L'importance des informations fournies par les outils de la réduction des coûts.						
37	De manière générale, les informations issues de la réduction des coûts se conforment avec les exigences relatives à la réalisation des objectifs de l'entreprise.					
38	Les outils de la réduction des coûts offrent des informations qui permettent l'amélioration continue de la gestion des ses ressources (Economiques et humaines).					
39	Les informations fournies par les outils de la réduction des coûts, aident convenablement à satisfaire les exigences des clients.					
40	informations de la réduction des coûts offrent une large flexibilité au service de la comptabilité, leur permettant de détecter les failles des pertes issues des coûts.					
41	Les informations de la réduction des coûts formulent une large flexibilité dans					

	l'accomplissement des activités, opérations ainsi que dans la résolution des difficultés auxquelles elle est confrontée.					
42	l'application de la stratégie de la réduction des coûts actionne l'application de la gestion de la qualité totale.					
43	Le suivi de la stratégie de la réduction des coûts permet d'offrir des informations à l'entreprise afin de gérer ses ressources.					
44	Le suivi de la stratégie de la réduction des coûts contribue dans l'accroissement de la productivité de l'entreprise et de ses parts de marché.					
45	L'application de la stratégie de la réduction des coûts renforce la présentation des informations qui facilite à l'entreprise de constater tous les coûts épuisés et inutiles.					
46	L'application de la stratégie de la réduction des coûts contribue dans l'innovation de nouvelles activités qui favorisent le bon fonctionnement de l'entreprise dans le futur.					
3- L'avantage Concurrentielle						
3.1. Analyse de la position concurrentielle et stratégique						
3.1.1. 3 Degré de la concurrence dans le marché.						
47	La concurrence augmente dans le marché de votre entreprise grâce à l'augmentation de la demande de vos produits par vos clients.					
48	La concurrence augmente dans le marché de votre entreprise à cause de la facilité d'imitation par les concurrents.					
49	Plus la capacité matérielle, technologique et humaine des concurrents est vaste, plus la concurrence s'amplifie dans le marché de votre entreprise.					
3.1.2. Entrée (Arrivée) d'éventuels concurrents						
50	L'intervention de nouveaux concurrents au					

	marché est affectée par la facilité ou la difficulté d'entrée au marché.					
51	L'intervention de nouveaux concurrents est affectée par leur capacité productive (le bénéfice du privilège par l'économies d'échelles)					
3.1.3.les Produits substitutifs						
52	Les produits de l'entreprise sont affectés par la réduction du coût des produits substitutifs.					
53	Les produits de l'entreprise sont affectés par les prix des produits substitutifs.					
3.1.4. Force de négociations des clients						
54	Le client peut négocier avec l'entreprise afin de réduire les prix, si le nombre des clients est limité.					
55	Le client qui achète tout le temps les mêmes produits peut négocier l'entreprise à réduire les prix.					
56	L'entreprise fait en sorte de garder son client potentiel plus que d'en attirer un nouveau qui lui reviendrait plus cher.					
3.1.5. Force de négociation des fournisseurs						
57	Quant à votre entreprise, si le nombre de fournisseurs d'un produit précis est réduit il doublerait sa force de négociation					
58	Pour ce qui est de votre entreprise, l'absence de marchandises de rechange doublerait sa force de négociation					
59	Pour ce qui est de votre entreprise, la célérité de réponse des fournisseurs joue un rôle important dans la vitesse de développement des produits existants et la création de nouveaux					

	produits.					
3.1.6. Stratégies concurrentielles suivies						
60	L'entreprise suit une stratégie pilote de marché conséquence de la réduction des coûts de ses produits, de leur prix abordable et de leur bonne qualité					
61	L'entreprise suit une stratégie défiante du marché ou elle tente de s'attaquer aux entreprises pilotes.					
62	L'entreprise suit une stratégie de suivi c'est-à-dire qu'elle tente d'imiter les produits concurrents.					
3.2. Analyse de la chaîne de valeur						
63	La gestion de votre entreprise se base sur le critère de l'analyse de la chaîne de valeur afin de réduire ses coûts et réaliser un avantage concurrentielle.					
64	Le suivi d'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet de définir les activités ayant une valeur selon votre point de vue.					
65	Le suivi d'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet de définir les activités ayant une valeur selon le point de vue des clients.					
66	Le suivi d'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet de définir les activités n'ayant pas de valeur selon votre point de vue.					
67	Le suivi d'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet de définir les activités n'ayant pas de valeur selon le point de vue des clients.					

68	Votre entreprise œuvre à simplifier les opérations de production et se débarrasser des activités n'ayant aucune valeur afin de réduire autant qu'elle peut sa perte de temps.					
69	L'analyse de la chaîne de valeur permet d'annuler certaines activités afin de réduire les coûts					
70	le suivi de l'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet d'améliorer les activités qui réalisent la qualité.					
71	Le suivi de l'analyse de la chaîne de valeur au niveau de votre entreprise permet de définir les activités qui réduisent le temps et les coûts.					
3.3. Causes de réduction des coûts						
72	Votre entreprise utilise des méthodes scientifiques pour perfectionner la qualité en permanence et à tous les niveaux de travail afin de réduire les coûts de ses produits.					
73	La stratégie de réduction des coûts estime que les produits sont la raison de l'existence de ces coûts.					
74	La stratégie de réduction des coûts estime que les activités sont la raison de l'existence de ces coûts.					
75	La stratégie de réduction des coûts estime que la consommation des ressources se fait par les activités.					
3.4. Stratégie de l'avantage concurrentielle						
76	Votre entreprise réalise un avantage concurrentielle au marché par la réduction des coûts de ses produits					
77	Votre entreprise réalise un avantage concurrentielle au marché par la fabrication					

	d'un produit défini et de s'en spécialiser.					
78	Votre entreprise réalise un avantage concurrentielle au marché par la valorisation de ses produits sur ceux du marché .					
79	Pour votre entreprise les informations données par la stratégie de réduction des coûts sont considérées comme étant une ressource stratégique importante et source principale de l'avantage concurrentielle.					
80	Les outils de réduction des coûts aident votre entreprise à renforcer son avantage concurrentielle par l'intermédiaire de la maîtrise de ces coûts.					
81	Les outils de réduction des frais utilisés au sein de votre entreprise l'aident à renforcer sa position concurrentielle par l'intermédiaire de l'augmentation de ses ventes.					
3.5. Indicateurs de l'avantage concurrentielle						
82	Votre entreprise considère l'élévation de la part de marché comme un des indicateurs de L'avantage Concurrentielle.					
83	Votre entreprise considère la satisfaction des clients comme un des indicateurs de L'avantage Concurrentielle.					
84	Votre entreprise considère la fidélité des clients comme un des indicateurs de L'avantage Concurrentielle .					
85	Votre entreprise considère la réduction de ses coûts comme un des indicateurs de L'avantage Concurrentielle.					
86	Votre entreprise considère l'augmentation de ses bénéfices comme un des indicateurs de L'avantage Concurrentielle.					

الملحق رقم (03)

أسئلة المقابلة:

1. ما هي طرق تدنية التكاليف التي تتوافق مع إمكانيات مؤسساتكم ومحيطها وأهدافها المسطرة؟
2. ما هي التكاليف التي ترى مؤسساتكم بأنه يمكن تدنيها دون المساس بجودة المنتج وكذا حصتها في السوق بالسلب؟
3. في أي مرحلة من المراحل الإنتاج برأيكم يمكن تدنية تكاليف المنتج بشكل كبير؟
4. هل تأخذ مؤسساتكم أثناء تدنيها للتكاليف المحافظة على الجودة بعين الاعتبار؟
5. ما هي الدوافع التي أدت بمؤسساتكم للاقتناع بتطبيق مفهوم استراتيجية تدنية التكاليف للحصول على ميزة تنافسية؟
6. كيف ترون تطور حصتكم السوقية بعد تطبيقكم لمفهوم استراتيجية تدنية التكاليف؟
7. لماذا لم تسعى مؤسساتكم لكسب ميزة تنافسية في السوق عن طريق التركيز على منتج معين أو عن طريق التخصص في منتج معين عوض إتباعها لاستراتيجية تدنية التكاليف؟
8. من يقترح التكاليف التي يمكن تدنيها والأنشطة غير المضيفة للقيمة أهو العامل أم الإداري؟
9. أدى الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة بمؤسساتكم لتدنية التكاليف:
 1. عن طريق تخفيض عدد العمال؛
 2. أو بالتقليل من الإنتاج المعيب؛
 3. أو كليهما.
10. هل يتميز منتجكم بمنافسة شديدة في السوق الداخلي والخارجي برأيكم؟

الملحق رقم (04)

POLITIQUE QUALITE

SOPi est une société industrielle de droit algérien, créée en 1999 à Blida.

Le domaine d'activité de SOPi est la transformation du blé tendre en farine et du blé dur en semoule, et une deuxième transformation en couscous et pâtes alimentaires ainsi que leur commercialisation sous la marque MAMA et RIF.

Etant consciente des évolutions technologiques et du développement et pour répondre à une clientèle de plus en plus exigeante, SOPi s'engage dans une démarche qualité par la mise en place d'un système de management qualité selon le référentiel ISO9001 version 2015, les bonnes pratiques d'hygiène et de fabrication suivant la démarche HACCP et un système de management de la sécurité des denrées alimentaires selon le référentiel ISO 22000 Version 2005 afin d'assurer et d'accroître la satisfaction des besoins des parties intéressées, et de la fidélisation de ses clients pour garantir le développement et la pérennité de SOPi.

Afin d'améliorer la satisfaction des parties intéressées, et répondre à leurs besoins et leurs attentes, SOPi accentue son orientation sur le concept de l'amélioration continue en posant les axes stratégiques suivants:

- Respect des exigences légales et réglementaires.
- Conquérir les parts de marché par l'amélioration de la qualité de nos produits et leur diversification au meilleur prix.
- Renforcer le réseau de distribution.
- Réduire les réclamations des clients.
- Réduire les coûts d'approvisionnement et de stockage.
- Réduire les déchets.
- Améliorer les conditions de travail du personnel et leurs performances.
- Améliorer la productivité.
- La création d'une dynamique de partenariat et de coopération avec les parties intéressées.
- Le développement de la communication en interne et en externe en continu.
- Fournir des produits tout en assurant les exigences de la sécurité des denrées alimentaires.
- Investir dans la recherche pour préparer les variétés de demain.
- Améliorer continuellement la qualité à tous les niveaux en évaluant ses pratiques et en agissant sur les éventuels écarts ou dysfonctionnement.
- Assurer une amélioration continue de la qualité dans les secteurs d'activité en s'impliquant au quotidien.

Je m'engage à :

- Attribuer les ressources nécessaires ;
- Améliorer la communication interne ;
- Fournir un cadre pour établir et revoir les objectifs qualités ;
- Procéder à sa revue quant à son adéquation permanente.

Pour satisfaire les exigences et à améliorer en permanence l'efficacité des systèmes SMQ et SMSDA.

Mr. HECHELAF Redha Salem

Président
Directeur Général

03 NOV. 2016



SARL SOPI

ANNEE	PAYES	COUSCOURS DE BD	COUSCOURS SEMOULE	SSSF	FARINE	SON DE BILE TENDRE	SON DE BILE DUR	PRESTATION SERVICE	TOTAL P/VENDEUR	TOTAL C.A
2001	113 601 838,00	0,00	0,00	0,00			0,00	0,00	113 601 838,00	113 601 838,00
2002	168 040 935,00	8 585 432,63	0,00	0,00			0,00	0,00	176 625 467,63	176 625 467,63
2003	337 934 632,68	210 024 174,94	5 853 193,20	0,00			0,00	0,00	353 812 000,82	353 812 000,82
2004	153 487 851,02	271 048 103,94	12 237 919,85	0,00			0,00	0,00	436 773 874,81	436 773 874,81
2005	123 388 863,10	244 191 310,90	3 086 175,40	1 237 600,00			3 430 958,04	0,00	378 233 607,44	378 233 607,44
2006	159 352 896,70	315 250 941,70	4 732 582,14	108 143 150,00			23 747 816,06	0,00	621 216 446,60	621 216 446,60
2007	271 707 906,20	333 418 833,10	679 569 764,14	37 962 025,00			98 761 787,07	0,00	1 431 558 445,99	1 431 558 445,99
2008	362 511 071,00	489 496 698,20	2 959 213,14	744 748 550,00			122 098 552,00	0,00	1 784 935 784,34	1 784 935 784,34
2009	343 394 304,50	549 150 664,60	2 166 699,20	952 644 000,00			64 392 504,10	3 803 918,64	1 944 250 292,40	1 948 054 211,04
2010	234 541 111,80	556 857 331,30	1 213 073 050,00	94 324 500,00			148 416 760,00	3 304 176,64	2 247 892 801,56	2 251 196 978,20
2011	315 641 385,20	1 203 086 284,10	197 807 750,00	55 496 000,00			132 764 991,75	18 941 073,78	1 904 797 411,05	1 923 737 484,83
2012	162 370 029,50	1 055 138 396,20	462 458 650,00	52 649 400,00	175 660 047,50	33 276 250,80	146 846 869,82	7 110 171,21	2 088 399 643,82	2 095 509 815,03
2012 Expor	101 214 000,00	23 802 120,00	0,00	2 504 690,00			0,00	0,00	127 520 810,00	127 520 810,00
2013	265 416 019,50	959 928 031,20	862 080 097,55	78 160 800,00	1 189 807 686,20	201 290 264,68	200 138 408,11	772 800,00	3 752 821 307,24	3 753 594 107,24
2013 Expor	178 465 060,00	19 795 440,00	0,00	0,00			0,00	0,00	198 260 500,00	198 260 500,00
2014	420 181 165,31	1 092 496 457,90	0,00	1 208 133 490,90	1 211 150 751,18	536 428 180,00		585 408,21	4 468 975 453,50	4 468 975 453,50
2014 Expor	35 069 920,00	17 277 160,00	0,00	0,00				0,00	52 347 080,00	52 347 080,00
Total CA 2013									3 951 854 607,24	
Total CA 2014									4 521 372 533,50	

SARL SOPI

VENTILATION CHIFFRE D AFFAIRE (TAP) ANNEE 2015

PERIODE	LIEU DE PAYEMENT DE LA TAP	CHIFFRE D'AFFAIRE IMPOSABLE		CHIFFRE D'AFFAIRE EXONERE				TOTAL CHIFFRE HT D'AFFAIRE	TAP ACQUITTEE
		AVEC REFACTION 30%	CA SOUMIS NULLES DISPOSITIONS	ACTIVITE NORMALE	EXPORTATIONS	ANDI 55%	ANDI 20%		
JANVIER	D G E	65 271 793,00		112 039 390,00		141 940 247,00		319 251 430,00	1 305 436,00
FEBVIER	D G E	64 619 242,00		129 277 160,00				334 417 610,00	1 292 385,00
MARS	D G E	120 550 000,00		158 416 602,00		140 521 208,00		373 678 460,00	2 411 000,00
AVRIL	D G E	122 433 253,00		163 407 057,00			94 717 889,00	382 037 866,00	2 448 665,00
MAI	D G E	124 667 935,00		204 175 438,00			97 953 377,00	426 796 730,00	2 493 359,00
JUN	D G E	166 242 027,00		199 254 700,00			129 833 022,00	494 329 749,00	3 304 841,00
JUILLET	D G E		90 824 415,00	60 888 799,00			22 706 103,00	173 919 316,00	908 244,00
AOUT	D G E		233 693 576,00	174 404 992,00			58 423 394,00	466 521 962,00	2 336 936,00
SEPTEMBRE	D G E		194 582 290,00	142 466 003,00			48 645 573,00	385 693 866,00	1 945 823,00
OCTOBRE	D G E		204 484 716,00	148 936 325,00			51 121 180,00	404 542 223,00	2 044 847,00
NOVEMBRE	D G E		221 737 070,00	177 701 512,00			55 434 267,00	454 872 849,00	2 217 371,00
DECEMBRE	D G E		193 726 691,00	239 863 734,00			48 431 673,00	482 022 098,00	1 937 267,00
TOTAL		662 784 250,00	1 139 048 759,00	1 910 325 692,00	ANDI	282 461 455,00	703 464 003,00	4 698 084 159,00	24 646 174,00
					ANDI		985 925 458,00		
CHIFFRE D'AFFAIRE SOUMIS					CHIFFRE D'AFFAIRE EXONERE				TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRE
1 801 833 009,00					2 896 251 150,00				4 698 084 159,00
									arrondi au DA

SARL SOPI

ETAT DES CHIFFRES D'AFFAIRES PAR PRODUITS

ANNEE 2016

ANNEE	PATES	COUSCOUS	SEMOULE	FARINE	SON DE BLE TENDRE	SON DE BLE DUR	TOTAL P/VENDEUR	PRESTATION SERVICE	TOTAL C.A (H.T)	TVA	TOTAL C.A (TTC)
JANVIER	60 593 091,35	166 123 097,50	87 496 400,00	105 445 186,86	23 678 648,80	27 852 720,00	471 189 144,51	0,00	471 189 144,51	19 477 329,04	490 666 473,55
FEVRIER	70 816 251,65	146 818 459,40	101 014 025,00	122 034 755,60	27 169 305,00	32 853 800,00	500 706 600,65	0,00	500 706 600,65	19 436 047,40	520 142 648,05
MARS	75 122 137,85	166 671 845,20	84 538 500,00	132 864 741,40	30 099 723,00	33 861 240,00	523 158 187,45	0,00	523 158 187,45	21 402 846,22	544 561 033,67
AVRIL	66 773 230,65	158 568 168,70	130 865 150,00	135 639 217,90	30 072 278,00	41 035 120,00	562 953 185,25	0,00	562 953 185,25	20 751 417,21	583 704 602,46
MAI	66 385 168,00	207 157 778,20	105 524 500,00	126 632 431,00	28 480 742,60	40 160 680,00	574 341 299,80	0,00	574 341 299,80	23 952 905,82	598 294 205,62
JUIN	33 014 371,60	121 221 452,40	120 300 650,00	116 585 391,70	24 338 838,20	30 007 320,00	445 468 023,90	39 000,00	445 507 023,90	14 607 368,75	460 114 392,65
JUILLET	49 465 306,95	105 119 735,90	43 449 000,00	68 317 373,20	15 711 344,00	14 963 480,00	297 026 240,05	171 800,00	297 198 040,05	12 997 396,68	310 195 436,73
AOUT	74 558 687,95	178 463 071,20	101 490 300,00	128 304 947,50	29 090 416,00	40 329 240,00	552 236 662,65	104 850,00	552 341 512,65	22 588 723,56	574 930 236,21
SEPTEMBRE	26 533 213,20	169 150 489,28	86 974 500,00	97 872 077,80	25 719 428,40	44 038 680,00	450 288 397,68	69 900,00	450 358 297,68	18 592 810,39	468 951 108,07
OCTOBRE	80 341 672,40	187 399 382,13	108 552 500,00	128 991 230,80	28 730 824,00	37 653 960,00	571 579 569,33	139 800,00	571 719 369,33	23 406 274,70	595 125 644,03
OCTOBRE EXPORT	5 738 320,00	22 754 480,00	0,00	0,00	0,00	0,00	28 492 800,00	0,00	28 492 800,00		28 492 800,00
NOVEMBRE	66 168 537,30	151 186 475,50	159 707 000,00	116 871 856,50	23 417 119,20	43 956 080,00	561 307 066,50	0,00	561 307 066,50	19 930 974,84	581 238 043,34
DECEMBRE	52 824 080,55	158 907 074,68	158 005 550,00	83 553 649,90	16 288 752,80	44 436 280,00	514 015 387,93	7 140 101,00	521 155 488,93	20 285 750,33	541 441 239,26
DECEMBRE EXPORT	84 090 880,00	26 501 120,00	0,00	0,00	0,00	0,00	110 592 000,00	0,00	110 592 000,00		110 592 000,00
TOTAL ANNUUEL	812 424 949,45	1 966 042 659,09	1 287 916 075,00	1 363 112 860,16	302 797 424,00	431 058 600,00	6 163 354 567,70	7 665 451,00	6 171 020 016,70	237 429 844,94	6 408 449 863,64

Résumé :

L'objet de cette étude est de démontrer l'importance de l'adaptation du concept de la stratégie de réduction des coûts dans l'entreprise afin d'obtenir un avantage concurrentiel doté d'une solidité, d'une continuité et de la difficulté de la contrefaçon se produit par d'autre concurrents sachant que ces entreprises vivent actuellement dans un environnement caractérisé par une intensité de la concurrence tout en maintenant la qualité du produit.

La non préservation de la qualité conduira l'entreprise à dépenser une valeur supplémentaire de coûts, nous citons entre autre, les coûts d'échec interne et d'échec externe.

Afin de maîtriser les coûts, nous avons étudié tous leurs types pour atteindre l'avantage concurrentiel, en réduisant tous ces coûts qui sont supportés par le produit, contrôlés et suivis à partir de l'opération d'achat allant jusqu'au service après-vente.

Les outils de réduction des coûts analytiques et de gestion les plus importants et les plus rentables que nous avons étudiés sont target cost, activity based costing, just in time, chaine de valeur, total quality management et activity based management. Cependant, afin que ces outils soient efficaces, il faut que l'entreprise applique en parallèle les méthodes traditionnelles pour la réduction des coûts, à savoir les économies d'échelle, l'impact de l'apprentissage et les investissements dans les nouvelles technologies.

Lors de notre étude menée sur le terrain sur un échantillon d'entreprises algériennes (industrielles, commerciales et de service), nous avons fait appel à un échantillon constitué de 51 entreprises, auxquelles nous avons distribué 150 questionnaires, 112 nous ont été rendus.

L'étude a conclu les résultats suivants, à savoir:

- L'étude a prouvé que la stratégie de réduction des coûts dans les entreprises économiques renforce le soutien de l'avantage concurrentiel;
- Afin d'atteindre le coût le plus bas du produit, l'entreprise doit utiliser simultanément plus d'un outil pour minimiser les coûts tout en appliquant les méthodes traditionnelles de réduction des coûts;

- L'étude a prouvé que la préservation de la qualité du produit réduit son coût, contrairement à ce qui est répondu.

Mots clé : coûts, Réduction des coûts, Comptabilité des coûts, stratégie de la réduction des coûts, Avantage concurrentiel.