



قوائم المحتويات متاحة على ASJP المنصة الجزائرية للمجلات العلمية  
الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية  
الصفحة الرئيسية للمجلة: [www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552)



## إسهامات المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

### *Modern management accounting contributions to support the competitive advantage of economic institutions*

عبد القادر حلیمة سالم<sup>1\*</sup>، براهيم براهيمية<sup>2</sup>

<sup>1</sup>كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، مخبر البحث: الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، الجزائر

<sup>2</sup>كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، الجزائر

#### Key words:

Modern management accounting, cost, activity, cost reduction, production, competitive advantage.

#### Abstract

This study aims to identify the contributions that modern management accounting can make, given the changing business environment, both in terms of the use of modern manufacturing systems in the production process, and in terms of competitive pressure, where it has become necessary to integrate management accounting with management strategy to provide objective information that enables it to enhance its competitive advantage by paying attention to the collection of financial and non-financial information, from internal and external environments (competitors, customers and suppliers). We have relied on the deductive approach with its descriptive tools to identify various concepts related to modern management accounting topics, as well as the competitive advantage, as well as the use of the analysis tool, through statistical analysis of the results of the questionnaire that was distributed to a number of Algerian institutions, where we concluded that administrative accounting Modern supports competitive advantage as it focuses on reducing costs, which is one of the most important competitive advantages.

#### ملخص

#### معلومات المقال

تاريخ المقال:

الإرسال: 2020-07-27

القبول: 2020-12-26

#### الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإدارية، الحديثة، التكلفة النشاط، خفض، التكلفة، الإنتاج، الميزة التنافسية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الإسهامات التي يمكن أن تؤديها المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك في ظل تغير بيئة الأعمال سواء من حيث استخدام أنظمة التصنيع الحديثة في العملية الإنتاجية، أو من حيث ضغط المنافسة، حيث أصبح من الضروري تكامل المحاسبة الإدارية مع استراتيجية الإدارة لتوفير معلومات موضوعية تمكنها من تدعيم ميزتها التنافسية، وذلك عن طريق الاهتمام بتجميع المعلومات المالية وغير المالية، من البيئتين الداخلية والخارجية (منافسين، عملاء، موردين) بالاعتماد على أساليب حديثة، والتخلي عن المحاسبة الإدارية التقليدية التي تم استخدامها لتوفير المعلومات الداخلية وتقديمها للإدارة العليا لتحسين أداء المؤسسة الداخلي. وقد تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدواته، الوصفي للتعرف على لمختلف المفاهيم المتعلقة بمواضيع المحاسبة الإدارية الحديثة، وكذا الميزة التنافسية، فضلا عن استخدام أداة التحليل، من خلال التحليل الإحصائي لنتائج الاستبانة التي تم توزيعها على عدد من المؤسسات الجزائرية، حيث توصلنا إلى أن المحاسبة الإدارية الحديثة تدعم الميزة التنافسية كونها تركز على خفض التكاليف التي تعد من أهم المزايا التنافسية.

## 1. مقدمة

يساعد المؤسسات على تحقيق الميزة التنافسية.

## أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على المصطلح الحديث للمحاسبة الإدارية الحديثة وأهميتها؛

- الوقوف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال أهم المفاهيم التي تناولت هذه الأساليب؛

- التطرق إلى مفهوم الميزة التنافسية ومقوماتها؛

- التعرف على حقيقة اسهامات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

## المنهج المتبع

بناء على الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدائه الوصف والتحليل، حيث استخدمنا أداة الوصف للتعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بمواضيع المحاسبة الإدارية الحديثة، وكذا الميزة التنافسية، إلى جانب التعريف بمختلف المصادر الأكاديمية والمهنية ذات العلاقة، فضلا عن استخدام أداة التحليل، من خلال التحليل الإحصائي لنتائج الاستبانة التي تم توزيعها على عدد من المؤسسات الجزائرية.

## الدراسات السابقة

- دراسة نجوم قمازي، ملياني حكيم، تحت عنوان "مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف\_ " 2017-2018، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق ترشيد القرارات وتحسين الأداء، وقد ضم مجتمع الدراسة (30) مؤسسة من المؤسسات الإنتاجية بولاية سطيف، حيث توصل الباحثان إلى أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من جهة، ومن جهة أخرى تؤكد على أهميتها، وحسب الباحثان فإن هذا التناقض يعود إلى وجود عوامل تكلمت عليها النظرية الموقفية التي تؤثر على تبني مثل هذه الأساليب.

- دراسة نصر طه حسن، مجدى مليجى عبد الحكيم، تحت عنوان "تأثير استراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دراسة ميدانية للبيئة المصرية" سنة 2014، وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى ارتباط وتأثير استراتيجية الشركة على نظام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية لتجميع البيانات المطلوبة لتحليل بعدي الدراسة من خلال استطلاع رأى عينة من (148) مدير مالي في الشركات المسجلة في البورصة المصرية، حيث توصلت الدراسة إلى استخدام بيئة الأعمال المصرية لعدد كبير من اساليب المحاسبة الإدارية

في ظل التطورات التي طرأت على بيئة التصنيع الحديثة، نتيجة التطور التكنولوجي المتسارع، وتقنيات أنظمة التصنيع المختلفة، التي ساعدت بشكل كبير المؤسسات على تحسين أدائها، خاصة فيما يتعلق بعوامل نجاحها من ناحية ربح الوقت، تلبية التكاليف، تحسين الجودة وارضاء العملاء، والتي أدت بدورها إلى اشتداد المنافسة، وبغرض مواجهة هذا الوضع أصبح على المؤسسات لزاما امتلاك إحدى الاستراتيجيات التنافسية والتي تتمثل أساسا في استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التميز واستراتيجية التركيز.

وبغية تحقيق إحدى هذه الاستراتيجيات أخذت الكثير من المؤسسات على عاتقها تطوير أنظمتها المحاسبية، وخاصة نظام المحاسبة الإدارية نظرا لارتباط هذه الأخيرة بالإدارة بشكل كبير، وهذا في إطار مساندة ومواجهة التحولات والتغيرات التي أفرزتها بيئة التصنيع الحديثة، والتخلي عن الأساليب التقليدية أو محاولة تطويرها بما يتماشى مع هذه التحولات، من خلال أساليب حديثة ذات توجه استراتيجي تخدم الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى للمؤسسة، بحيث لم تعد تقتصر على توفير المعلومات الداخلية للمؤسسة بهدف الاستخدامات الداخلية لها فقط، بل توسع دورها ليشمل توفير المعلومات المالية وغير المالية من البيئتين الداخلية والخارجية ( العملاء، الموردين، المنافسين)، مثل توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة، وتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية، كل هذه المعلومات الاستراتيجية تساهم في زيادة قدرة المؤسسة على التخطيط الاستراتيجي، وتحديد الأهداف الاستراتيجية لبلوغ ميزة تنافسية تسمح بمواجهة المنافسين أو التفوق عليهم.

## مشكلة الدراسة

في ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات اضحى انتاج منتجات أو تقديم خدمات تتمتع بجودة عالية، وأداء متميز، وبسعر تنافسي، وفي المقابل تحقيق العائد المطلوب من العملية أمر في غاية الصعوبة، إلا إذا تمكنت المؤسسة من الحصول إحدى المزايا التنافسية، التي تمكنها من التفوق على المنافسين الآخرين، ومن هنا يمكن عرض الإشكالية الآتية: كيف يمكن أن تساهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟

## فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: اعتماد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية يساهم في دعم الميزة التنافسية؛

- الفرضية الثانية: أسلوب التكلفة المستهدفة له دور في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛

- الفرضية الثالثة: تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب

يمكن القول أن هذه التوجهات هي في الحقيقة تخدم المحاسبة الإدارية الحديثة التي تهتم بتوفير المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية، والخارجية (منافسين، موردين، عملاء)، لاستخدامها في تطوير ومتابعة مختلف استراتيجيات الأعمال الإدارية لها، وذلك باستخدام أساليب حديثة تخدم هذا التوجه الاستراتيجي للمؤسسة.

ويمكن عرض التعاريف التي تناولت المحاسبة الإدارية الحديثة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (1): أهم التعاريف التي تناولت مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة

المصدر	التعاريف
Simmonde(1981)	توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المؤسسة ومنافسيها واستخدامها في تطوير ومراقبة استراتيجيات الأعمال.
Bromwich(1990)	توفير وتحليل المعلومات المالية حول أسواق ومنتجات المؤسسة وتكاليف المنافسين وهياكل التكاليف، ومراقبة استراتيجية المؤسسة واستراتيجيات منافسيها في تلك الأسواق على مدى عدة فترات.
Langfield-Smith(2008)	المحاسبة الإدارية الحديثة تتبع وتأخذ التوجه الاستراتيجي من أجل تفسير وتحليل معلومات المحاسبة الإدارية، والأنشطة التي يقوم بها المنافسين الذي يعد مفتاح المقارنة عن بعد.
Ma And Tayles(2009)	أضحت المحاسبة الإدارية الحديثة معنية بتوفير المعلومات ذات التوجه الاستراتيجي لصنع القرار ومراقبته.

Source :Rui Alexandre Rpires, Maria Do Ceu Galves, Lucia Lima Rodrigues, Strategic Management Accounting: Definitions And Dimension, p4. [http://www.aeca.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xviiicongresoaca/cd/76d.pdf](http://www.aeca.org/pub/on_line/comunicaciones_xviiicongresoaca/cd/76d.pdf)

## 2.2. أهمية المحاسبة الإدارية الحديثة

وتبرز أهمية المحاسبة الإدارية الحديثة في الاعتبارات الآتية: (فضل الله وبشير بكري، 2018)

- ساهمت في ارتقاء بالمحاسب الإداري ضمن الفريق الإداري الذي يعمل على صياغة وصنع القرارات الاستراتيجية؛

- ساهمت في تحول المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل عمليات الموارد المالية والبشرية؛

- تستخدم نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وصياغة استراتيجية متقدمة للتعامل مع أسواق منتجات المؤسسة وتكاليف منافسيها، وترشيد استراتيجيات المشروع الاستثماري بما يخدم الأهداف طويلة المدى؛

دراسة petr petera, libuse soljakova وعنوان هذه الدراسة "مدى استخدام المؤسسات لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل مؤسسات جمهوري التشيك " سنة 2019، والغرض من هذه الدراسة هو التحقق في مدى استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (SMA) والعوامل الرئيسية التي تؤثر عليها في الجمهوريات التشيكية، وقد تم استخدام المنهج الكمي بما في ذلك الإحصائي لتحليل (90) استبانة كانت صالحة لتحليل هذه الدراسة، والتي توصلت أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأكثر استخداما، أما الأقل استخداما أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

## 2. الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الحديثة

### 1.2. مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة

يعد مصطلح المحاسبة الإدارية الحديثة مصطلح حديثا نسبيا، إلا أنه تلقى دعابة واسعة بين الأكاديميين والمهنيين بسبب ما قدمته المحاسبة الإدارية الحديثة للإدارة من اسهامات تهدف إلى تحقيق الميزات التنافسية المستدامة للإدارة، من خلال اهتمامها بالبيئة الداخلية، إلى جانب البيئة الخارجية المتعلقة بالمنافسين، العملاء والموردين، وعلى إثر ذلك التحول أطلق عليها " Simmonds " اسم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية سنة 1981م حيث يعتبر أو من أطلق عليها هذا المصطلح. (بلعجون 2012) إلا أن هناك توجهين بين المهتمين بالمحاسبة الإدارية الحديثة حول هذا المصطلح:

التوجه الأول: يرى أصحاب هذا التوجه أن المحاسبة الإدارية هي التي تطورت وسأيرت التحولات التي حدثت في الإدارة الحديثة من خلال هذه المفاهيم:

- المحاسبة الإدارية هي إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية من البيئة الداخلية والخارجية التي تدعم تحقيق المؤسسات لميزة تنافسية بغية استمرارها وضمان بقائها.

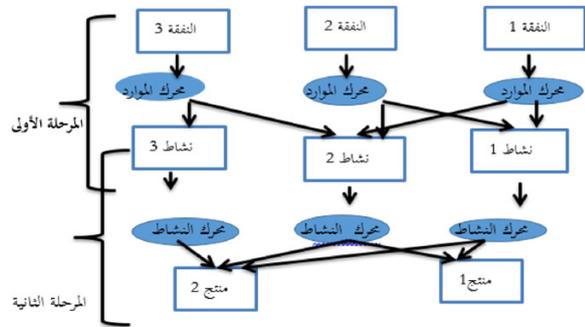
- المحاسبة الإدارية نتاج التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المؤسسة ميزة تنافسية، فالمؤسسات لمواجهة المنافسة أصبحت تسعر منتجاتها بناء على ما يرغب العملاء في دفعه، ولهذا تلجأ المؤسسة الى وظيفة التسويق لتحديد سعر البيع. (محمد عبد العظيم، 2005)

التوجه الثاني: فريق هذا التوجه يرى أن ظهور أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تسأير الإدارة الحديثة التي تسمح بتوفير المعلومات ذات التوجه الاستراتيجي، هو الذي أدى إلى هذه التسمية، فالمحاسبة الإدارية الحديثة عند هذا الفريق تتضمن مجموعة من الأساليب الحديثة التي تأخذ التوجه الاستراتيجي، من خلال توفيرها للمعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية التي تستخدم في متابعة المنافسين وكذلك تطوير

ويساعد في عزو التكلفة إلى النشاط بأكثر قدر ممكن. (CMA) (J. K. Budhiraja & Subodh Kesharwani, 2012)

من هذه المفاهيم التي تناولناها يمكن عرض عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشكل أدناه:

الشكل رقم (1): مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة



Source : Omar Al Araidah, (2012), Costing Of The Production And Delivery Of Ready-Mix-Concrete, Jordan Journal Of Mechanical And Industrial Engineering, V 6, No 2, p164.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة له مرحلتين:

**المرحلة الأولى:** يتم توزيع النفقات على الأنشطة بالاعتماد على مقدار استفادة النشاط من النفقة (محرك التكلفة)، فيلاحظ أن النشاط (2) قد استهلك كل أنواع النفقات، بينما النشاط (1) استهلك فقط من النفقات (1-2)، والنشاط (3) استهلك فقط من النفقة (3).

**المرحلة الثانية:** توضح توزيع تكاليف الأنشطة التي تكونت في المرحلة الأولى على المنتجين (1-2) بالاستناد إلى مقدار استفادة كل منتج من النشاط، فيلاحظ أن المنتج (1) استفاد من الأنشطة (1-2) ولم يستهلك أي مقدار من تكاليف النشاط (3)، في حين استفادة المنتج (2) من جميع الأنشطة. ولهذا ينبغي عدم تحميل المنتج (1) أي تكاليف تخص النشاط (3).

### 2.3.2. أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC)

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث يعود ظهوره بعد تطبيقه كأسلوب استراتيجي من طرف مؤسسة "TOYOTA" اليابانية سنة 1963م، وعلى الرغم من أن البداية كانت يابانية إلا أن أدبيات اليابان لم تشر إليه وبقي الأمر سرا إلى غاية 1978 بعد أن بدأت مختلف المؤسسات اليابانية بتطبيقه مثل "CANON, NISSAN, SONY". وتهدف من وراء ذلك إلى الوصول إلى أكبر عدد من العملاء، من خلال الحرص على البيع بالسعر الذي يستطيع العميل دفعه، والمواصفات التي يريدها، مع تحقيق العائد المطلوب من هذه العملية. (Christopher S. Chapman, 2007)

ان تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب تحديد سعر البيع والربح

– تهتم بتوفير المعلومات الاستراتيجية تتعلق بسوق المنتجات والمنافسين والعملاء؛

– ممارسة التخطيط الاستراتيجي والرقابة الاستراتيجية بما يدعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة؛

– تساعد المحاسبة الإدارية الحديثة الإدارة في أداء وظائفها المتعددة لمواجهة التغيرات سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية؛

– تهتم بالتكنولوجيا المعلومات وتجعل من المؤسسة نظاما مفتوحا على العملاء والموردين.

### 3.2. مفاهيم حول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

#### 1.3.2. أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Cost

التطور التقني والتكنولوجي في طرق العمل وتنامي المؤسسات التي لديها مجموعة كبيرة ومتنوعة من المنتجات، والعمليات، أظهر نفقات كبيرة في تكاليف الدعم غير المباشر، حيث تذكر الدراسات السابقة أن المؤسسات الأمريكية كانت غير قادرة على تخصيص التكاليف بين المنتجات، مما أدى بها إلى قرارات سيئة وخاصة في الجانب الإنتاجي والتسويقي. (Emmanuel K, 2014) والأكاديميين والمهنيين للبحث عن أسلوب يرفع مشكلة التكاليف، حتى جاءت دراسة الأكاديميين "كابلان" و"كوبر" كوبر" عام 1980 لتدرج أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب حديث للمحاسبة الإدارية، يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية. (Shaban E. A. Salem, Shabana Mazhar, 2014)

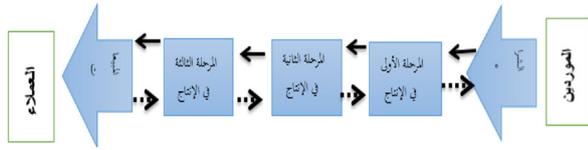
ويمكن تعريفه على أنه أسلوب يعمل على الربط المباشر بين الموارد المستخدمة من ناحية، والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد من ناحية أخرى، ثم الربط بين تكاليف تلك الأنشطة والمنتج النهائي، وهذا يؤدي إلى توفير معلومات موضوعية عن التكاليف. وفي مقال "لكوبر" و"كابلان" سنة 1994م تطرق إلى تعريف أسلوب ABC حيث جاء فيه: "يعد ABC بمثابة أداة استراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد". (ماهر موسى و خليل ابراهيم، 2008)

ويعتمد هذا الأسلوب في توفير معلومات مالية وغير مالية بشكل كبير على مفهوم النشاط ومحرك النشاط، ويمكن تعريف النشاط أنه مختلف العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة، (عطية، 2006) أما محركات تكلفة الأنشطة هي المتغيرات التي يمكن استخدامها لشرح سلوك تكاليف النشاط، حيث يعد العامل الأساسي الذي يؤدي إلى تكبد التكلفة المتعلقة بالنشاط،

المستهدف كما تبينه المعادلة الآتية:

الشكل رقم (2): أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

سعر البيع - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة



المصدر: أحمد محمود يوسف وآخرون، (2018)، المحاسبة الإدارية، القاهرة، (ب ن)، الطبعة الأولى، ص 12.

من الشكل يتبين أن هذا الأسلوب له مدخلين. (محمد نور وحسين علي، 2003)

-مدخل الجذب: أسلوب حديث يقصد به أنه لا يتم شراء أو إنتاج أي شيء في أي مرحلة من دورة حياة المنتج، وكذلك لا يدعم أي قسم إلا إذا كان الشيء مطلوباً، وهذا ما يشير إليه السهم المتقطع حيث يمثل الطلب عند الحاجة إلى المدخلات، يحقق هذا الأسلوب عدة امتيازات للمؤسسة من بينها القدرة على تحقيق رغبات العملاء من خلال عمليات التحسين المستمر، وسرعة التدخل من طرف الإدارة لتعديل سلسلة التوريد، بالإضافة إلى العنصر المهم وهو التقليل من عملية التخزين في مراحل العملية الإنتاجية.

-مدخل الدفع: أسلوب تقليدي لا تزال بعض المؤسسات تستخدمه، يقوم على الدفع إلى المرحلة التي تسبقه حتى وإن كانت لم تطلبه وغير مستعدة لقبول هذه المدخلات، إذ أنه يعتمد بشكل كبير على عملية الشراء، والإنتاج، والتخزين، هذا الأسلوب يرى أن عملية البيع سوف تتم مهما كان الأمر متجاهلاً رغبة العملاء والتكنولوجيا وعمليات التحسين المستمرة.

### 3. الميزة التنافسية وأهم مقوماتها

#### 1.3. ماهية الميزة التنافسية

إن الإدارة في المؤسسات هي الركيزة الرئيسية لأداء المؤسسة الداخلي والخارجي (الأسواق الاقتصادية، والتجارية، والأسواق المنافسة)، ولكي تكون المؤسسة ناجحة ومميزة على المدى المتوسط والبعيد، يجب أن تمتلك مزايا تميزها عن منافسيها في الأسواق، (زينة محمود أحمد، 2015، صفحة 98) فقد أشار ميشال بورتر Michael PORTER سنة 1985 إلى هذه الاستراتيجيات الأساسية العامة لأول مرة في كتابين، حيث تطرق في كتابه الأول إلى الاستراتيجية التنافسية "competitive strategic"، والثاني الميزة التنافسية "competitive advantage"، وبخصوص الكتاب الثاني فقد ضم تفسيراً لمحتوى استراتيجية التركيز التي وردت في الكتاب الأول. (قاسم السقا و ظاهر عمر أمين، 2016) ويمكن عرض نموذج (porter) للاستراتيجيات التنافسية في الشكل أدناه:

سعر البيع: وهو السعر الذي قد يتم تحديده في ظل نوع من التكامل الأفقي بين مجموعة من المؤسسات التي تستهدف نفس النوعية من العملاء أو المنتجات. (شاهين، 2017)

الربح المستهدف: هو ذلك الربح الذي تهدف المؤسسة تحقيقه من العملية التي يتم إنجازها، حيث يتطلب هذا توافر البيانات والمعلومات عن الاستراتيجية طويلة الأجل لأرباح المؤسسة، وبمعلومات عن سلسلة زمنية سابقة لحجم أرباح المؤسسة، ومعلومات عن معدلات العائد على الاستثمار، ومعدلات العائد على المبيعات، علاوة على بيانات ومعلومات حول معدلات الأرباح لدى المنافسين، ومن خلال الاستخدام الكفء لتلك البيانات والمعلومات تستطيع المؤسسة الوصول إلى هامش الربح المستهدف الذي ترغب فيه. (محمد السيد محمد، 2018)

التكلفة المستهدفة: يعرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-1) أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، يعتمد على سعر البيع المستهدف الذي يركز على العميل وتصميم المنتج، حيث يعمل على خفض التكاليف عند بداية عملية التصميم. (نواف و حسن، 2013، صفحة 495) ويرى آخرون أنها التكلفة التي ترغب الإدارة تحملها بما يضمن لها المنافسة وتحقيق الأرباح المستهدفة. (صلاح بسيوني وآخرون، 2016-2017)

#### 3.3.2. أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) just in time

بعد الحرب العالمية الثانية شهدت اليابان إنجازات مهمة في تصميم أنظمة الإنتاج والعمليات وتشغيلها بكفاءة، حيث مثل (JIT) أحد تلك الإنجازات، وقد تم تطبيقه أول مرة من طرف مؤسسة "كواسيكي" في عام 1980، ثم توالى معظم المؤسسات استخدامه كأسلوب اقتصادياً لا بد منه لمنع الضياع. (يحيى التكريتي وآخرون، 2007) حيث يقوم بتحويل المواد الخام إلى أجزاء صناعية في الوقت الذي يحتاج فيه القسم لهذه الأجزاء، وتحويل هذه الأجزاء الصناعية إلى مجاميع نصف مصنعة في الوقت المحدد، لتسليم هذه المنتجات في الوقت المحدد حسب طلب العملاء (الداخلين، والخارجيين). (ديلمي ورواقي، 2016) للإشارة فإن "جوزيف جوران" هو من قسم العملاء إلى قسمين: (عبد الله شعبان، 2009)

العملاء الداخليون: وهم المستفيدين في إطار التبادل بين الإدارات والأقسام في نفس المؤسسة.

العملاء الخارجيين: هم العملاء الذين ليس لهم علاقة بالمؤسسة إلا عملية الشراء أو الاستفادة مما تقدمه المؤسسة.

ويمكن إظهار طريقة عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من الشكل أدناه:

## الشكل رقم (3): نموذج (porter) للاستراتيجيات التنافسية

الميزة التنافسية

قيادة التكلفة	التمایز
التركيز	

المصدر: عزالدين علي سويبي، نعمة عباس الخفاجي، (2015)،  
الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي،  
عمان، دار الأيام للنشر والتوزيع، ص76.

ويتضح من الشكل أن الميزة التنافسية تأتي من مصدرين هما:  
(فرحان طالب ومكي محمود البنا، 2012)

استراتيجية التميز: وتعني تميز المنتج عن المنتجات المنافسة ما يجعلها تحقق الميزة التنافسية، هذه الاستراتيجية تركز كثيرا على البيئة الخارجية من أجل مراعاة قيمة متميزة للزبائن سواء من ناحية الجودة أو السعر أو التقنية.

استراتيجية قيادة التكلفة: فإنها تحقق الميزة التنافسية من خلال قيام المؤسسة بإنتاج المنتج الأقل تكلفة للصناعة المعينة، وهذه الاستراتيجية عادة ما يمكن التحكم فيها ولو نسبيا لأنها تركز على البيئة الداخلية للمؤسسة.

استراتيجية التركيز: وتعني التركيز على جزء معين من السوق، واختيار مجال تنافسي محدود، داخل قطاع الصناعة وهي استراتيجية تناسب المؤسسات التي تستهدف قطاع بكامله. وهناك نطاقين:

النطاق الواسع: استهداف منتجات المؤسسة بوصفها هدفا واسعا يغطي معظم السوق.

النطاق الضيق: ويعني أن تستهدف المؤسسة هدفا سوقيا في السوق.

وبصفة عامة فالميزة التنافسية تشير إلى قدرة المؤسسة على تحقيق حاجات العميل، أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج أو الخدمة، ومن ثم جني الأرباح وتحقيق الفوز على منافسيها الذي يضمن البقاء في عالم الأعمال. (زينة محمود أحمد، 2015، صفحة 99)

كما تم تعريفها على أنها صناعة وخلق وإيجاد أوضاع تفوق مختلفة ومصنوعة تملكها مؤسسة معينة تتفوق فيها في مجالات الانتاج، التسويق، التمويل والكوادر البشرية. (أحمد الخضيري، 2004) وفي تعريف آخر فالميزة التنافسية هي المجالات التي يمكن للمؤسسة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، إذ تمثل قوة تتسم بها المؤسسة. (محمد الفيومي، 2014)

ويمكن القول أن الميزة التنافسية هي الخاصية التي تمتلكها المؤسسة، وتمنحها التفوق في مواجهة المنافسين، وذلك بالحرص على إضافة قيمة للمنتج أو الخدمة، أو تقديمه بأقل الاسعار، أو تميزها بمنتج أو خدمة لم يسبق عرضها.

## 3.3. مقومات الميزة التنافسية

هناك مقومات يجب على المؤسسات أن تركز عليها لتحقيق الميزة التنافسية، وأهم تلك المقومات:

1.3. التكلفة: هي من العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم المؤسسات في عصرنا الحاضر، نظرا لقدرة أي مؤسسة التحكم فيها في ظل وجود التكنولوجيا ووسائل التصنيع الحديثة، على عكس السعر الذي بات التحكم فيه من الأمور الصعبة لأن تحديده أصبح يركز على العوامل الخارجة منها كيف يبيع المنافسين.

2.3. الوقت: يعتبر الوقت أساسيا في جميع مجالات سلسلة القيمة، حيث تعمل المؤسسات على تخفيض الوقت اللازم لتقديم المنتجات، أو الخدمات للسوق، من خلال حذف الأزمنة التي لا تضيف قيمة، والأزمنة التي لا تشكل قيمة للعملاء. (محمد نور وآخرون، 2005)

3.3. الجودة: للجودة نفس الأولوية ومتساوية مع التكلفة والوقت فهي إحدى المكونات التي تسهم في القيمة، ويقصد بها دمج جميع الوظائف والعمليات داخل المؤسسة من أجل تحقيق التحسين المستمر لجودة السلع والخدمات. (Bowen, P.A, cattel. K.S, Hall .K.A, Edwards. P., 2002)

4.3. الابتكار: كانت القدرة على الابتكار دائما أحد العوامل التي ساهمت في نجاح المؤسسة، ويمكن تعريف الابتكار على أنه عملية توفر قيمة مضافة ودرجة من الإبداع للمؤسسة والموردين والعملاء وتطوير إجراءات وحلول ومنتجات وخدمات جديدة وطرق جديدة للتسويق (Popa, Preda, & Boldea, 2010)، وقد زاد الاهتمام بالابتكار نتيجة قصر دورة حياة المنتجات، حيث تبنت الكثير من المؤسسات الحالية الابتكار كميزة تنافسية.

## 4. إسهامات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية

1.4. إسهامات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في دعم الميزة التنافسية

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسة لتوفير معلومات مالية وغير مالية عن كفاءة وفعالية الأنشطة، وخاصة في ظل الاهتمام بالمقاييس غير المالية التي يتم من خلالها قياس محركات التكلفة (الوقت، الجودة، والكمية) بالإضافة إلى المقاييس المالية.

إن أنشطة المؤسسة غير ثابتة وهي متغيرة بتغير البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، وهذا ما أظهرته تكنولوجيا المعلومات من خلال نظام تكامل أنظمة المؤسسة الذي يعد من أحدث النظم في البيئة التصنيعية، فهو نظام برمجيات يستخدم بهدف ربط الأعمال الالكترونية مع بعضها، مثل

للتطوير والتعديل، بهدف الوصول إلى حزمة شاملة من المواصفات تلبي رغبات العملاء وتحقق التوازن بين الأداء المطلوب والتكلفة المرغوبة؛

- معرفة ظروف المنافسة على ضوء الحصة التي ترغب المؤسسة تحقيقها في السوق، السعر الذي يمكن للعمليات دفعه مقابل هذا المنتج؛

- التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية وذلك من أجل تحديد تكلفة الخدمة حسب الإمكانيات المتوفرة لدى المؤسسة؛

- تصميم المنتج بطريقة تقلل التكاليف من خلال إلغاء بعض الأجزاء التي تدخل في تكوين المنتج، بشرط أن تكون لهذه الأجزاء أي تأثير على الجودة والأداء.

وفي بعض المؤسسات التي أدخلت تكنولوجيا المعلومات ضمن استخداماتها يتم استخدام نظام إدارة علاقة العملاء (CRM) كنظام استراتيجي يحتوي على جوانب بشرية وتكنولوجية وعمليات تتبعها المؤسسة، والتي تشمل على مختلف الأنشطة بما فيها عملية التصميم، من أجل تعزيز وتطوير العلاقات مع العملاء، فهو يضع العملاء في موقع تصميم المنتجات، الأمر الذي يؤدي إلى توجيه موارد المؤسسة وتقديم الخدمات أو المنتجات الأفضل التي تعظم وتعزز ولاء العملاء وتحقق العوائد للمؤسسة. (بوعزة، 2017)

### 3.4. إسهامات أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في دعم الميزة التنافسية

في ظل هذا الأسلوب يتم شراء الأجزاء أو إنتاجها عند الحاجة لاستخدامها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، مما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة نتيجة تخفيض معدلات المخزون، ويساعد في ذلك استخدام المؤسسات لنظام التبادل الإلكتروني للبيانات على تقليل واستبعاد تكاليف طلب المواد الخام من الموردين، وتؤدي تكنولوجيا المعلومات دور مهم لتحقيق المؤسسات لميزة تنافسية، فالإدارة الداخلية للإنتاج، والمخزون، والامداد، والشحن والتوزيع، يمكن دعمها بفاعلية عن طريق ربط هذه الوظائف في شبكة واحدة تسمى "الانترانت" حيث تعمل هذه الشبكة والمصممة داخليا على تقديم المعلومات وتبادلها داخليا فيما بين المصالح، والأقسام، إذ أنها تقوم بتنبيه القسم أو المصلحة باحتياجاتها بدقة مثل الكمية والتاريخ المحدد لعملية الدعم، هذه الشبكة عادة ما يتم ربطها مع شبكة أخرى تسمى "الاكسترانت" وهي شبكة خاصة تربط الانترانت لمؤسسة ما مع عملائها ومورديها وشركاء الأعمال الآخرين، بتوفير مرونة الخدمة للمستخدمين الداخليين والخارجيين. (عمر وآخرون، 2013)

وتستفيد المؤسسات من هذه التكنولوجيا من أجل إجراء مختلف العمليات في الوقت المحدد لها إذ تعمل على: ( أحمد أبو شنب و آخرون، 2011)

نظام إدارة العلاقات مع الشركاء (PRM) ونظام تخطيط الموارد (ERP)، ونظام إدارة سلسلة التوريد (SCM)، أنظمة تنفيذ الصناعة (MESs) فقد استطاعت هذه النظم إلغاء الكثير من الأنشطة في المؤسسة، فعلى سبيل المثال عندما ترد طلبية عبر أحد هذه الأنظمة تتحول تلقائيا إلى أنظمة التصنيع والجدولة والمالية. (حسنية، 2018)

إن إلغاء هذه الأنشطة أو تخفيضها يعطي للمؤسسة الحصول على وفورات مالية بالإضافة إلى إنتاج المنتج بأقل التكاليف، لكن إنتاج المنتج بأقل التكاليف لا يكون على حساب الجودة والأداء، لذلك قسم المهتمين بهذا الأسلوب الأنشطة إلى أنشطة مضيضة للقيمة، وأنشطة غير مضيضة للقيمة، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي الأنشطة التي يتم الاعتراف بها كأنشطة لا غنى عنها، لها أثر على دورة حياة المنتج من حيث الجودة، الأداء، كما تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة في المدى المتوسط والبعيد، في حين أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي على صنفين:

**الصنف الأول:** يتمثل في الأنشطة الداعمة التي لا تضيف قيمة ولكن تعد ضرورية، حيث أنها تدعم وبشكل غير مباشر الأنشطة التي تضيف قيمة، ومن بين هذه الأنشطة، النشاط الإداري، نشاط المصالح والأقسام والتي يمكن التخلي عن بعضها بدمج بعض المصالح مع بعضها البعض.

**الصنف الثاني:** وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغير ضرورية، هذه الأنشطة عادة ما يتم اكتشافها بعد عملية التقييم، أو عند إجراء التحسينات على العملية ومن أمثلتها عمليات النقل، وعمليات التخزين، إذ يمكن للمؤسسة التخلي عنها باستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب. (كريم كاظم، 2008)

### 2.4. إسهامات أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية

لقد أخذ أسلوب التكلفة المستهدفة دور مهم في المؤسسات كونه يركز على عملية التصميم، التي من شأنها اتخاذ القرار الاستراتيجي بالبدء في العملية أو إلغاؤها أو إجراء تعديلات عليها، بحيث يتم التركيز على تصميم المنتج ككل من حيث (الجودة، التكلفة، الأداء) بدل التركيز فقط على تصميم أداء المنتج من خلال: (نواف و حسن، 2013، صفحة 512)

- التركيز على البيئة الخارجية بإعداد تحليل موسع للعملاء لمعرفة متطلباتهم بالنسبة للمنتجات الجديدة أو المعدلة، بهدف تحديد التفضيلات الأساسية لهم، والتي تحدد بدورها المزايا والمواصفات المرغوبة للمنتج الجديد؛

- تفضيلات العملاء تتغير بصورة دائمة لذلك تعمل المؤسسة على اختيار حزمة من المواصفات الأساسية لوضعها في النموذج الجديد؛

- مقابلة كل ميزة أو وظيفة مع التكلفة والوقت اللازم

**الجدول رقم (2): عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة الصالحة للتحليل**

عدد الاستبيانات		النشاط التجاري	اسم المؤسسة
الموزعة	المسترجعة الصحيحة		
6	4	صناعة وتركيب الزجاج	مؤسسة الزجاج الجديد
7	5	صناعة وتركيب الانابيب البلاستيكية	مؤسسة البلاستيك
5	2	صناعة المولدات الكهربائية	مؤسسة صناعة المولدات الكهربائية
11	4	الانتاج الصناعي للمنتجات الخرسانية غير المجمعة	مؤسسة سوبرالك SOPREC
15	10	صناعة اللوالب والبراغي والصواميل	مؤسسة الصناعات الميكانيكية ولواحقها (اورسيم)
4	1	انتاج المصبرات	مصنع التلواز للمصبرات
9	6	انتاج الاسمنت ومشتقاته	مؤسسة الاسمنت ومشتقاته

المصدر: من إعداد الباحثين

**2.5. نتائج الدراسة الوصفية واختبار الفرضيات**

**1.2.5. تحليل خصائص عينة الدراسة: يمكن عرض خصائص**

عينة الدراسة من خلال الجدول أدناه:

**الجدول رقم (3): وصف خصائص المجتمع**

النسبة	التكرار	
3.1	1	دكتوراه
18.8	6	ماستر
56.3	18	ليسانس
21.9	7	تقني سامي
15.6	5	أقل من 5 سنوات
34.4	11	من 5 إلى 10 سنوات
40.6	13	من 11 إلى 20 سنة
9.4	3	أكثر من 21 سنة
6.3	2	قسم المديرية التجارية (إدارة المبيعات)
18.8	6	قسم البحث والتطوير (التسويق)
46.9	15	قسم المالية والمحاسبة
18.8	6	قسم المديرية الصناعية (الانتاج)
9.4	3	قسم المشتريات

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات من الاستبانة باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

- ضبط الوقت حيث أنه في جل هذه الشبكات يتم تحديد الوقت المناسب للعملية؛

- تلبية احتياجات العملاء من المنتجات في الوقت المناسب بالكميات المطلوبة وبالجودة المناسبة؛

- تقليل مختلف تكاليف منها تكاليف التنقل بين الوحدات والأقسام؛

- زيادة الإنتاجية من خلال تداول أسرع للمعلومات وتعاون أسهل؛

- السرعة في الاستجابة لرغبات وطلبات العملاء والموردين من خلال التبادل الإلكتروني للبيانات؛

- الوصول إلى حالة المخزون الصفري، أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن؛

- الحد من الهدر في الوقت والموارد في العملية الإنتاجية.

**5. طريقة معالجة البحث وتحليل النتائج**

**1.1.5. أداة الدراسة المستخدمة ومجتمع عينة الدراسة**

تم الاعتماد في هذه الدراسة الميدانية على استمارة استبيان من أجل الكشف مدى قدرة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية في المؤسسات الجزائرية.

**1.1.5. أداة الدراسة المستخدمة**

في هذه الدراسة الميدانية تم الاعتماد على استمارة استبيان تكشف مدى دعم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، وقد صممت بالاعتماد على استبيانات الدراسات السابقة، حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين من الأساتذة الدكاترة في تخصص البحث، وبعد القيام بالتعديلات المناسبة لفقرات الاستبيان، تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة. وقد اعتمدنا في تصميم الاستبيان على سلم ليكارت الخماسي الأبعاد كمقياس للإجابة عن فقرات الاستبيان المدرجة تحت ثلاث محاور أساسية هدفت أساسا إلى التعرف على دور الأساليب في دعم الميزة التنافسية، بالإضافة إلى محور للبيانات العامة المرتبطة بالمستجوبين شمل: المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

**2.1.5. مجتمع وعينة الدراسة**

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم توزيع 57 استبانة على موظفي المصالح: قسم المديرية التجارية (إدارة المبيعات)، قسم البحث والتطوير (التسويق)، قسم المالية والمحاسبة، قسم المديرية الصناعية (الانتاج)، قسم المشتريات، بحيث كل قسم به عدد من المصالح للمؤسسات المذكورة أدناه، وبعد التوزيع تم استرجاع 45 استمارة استبيان منها 32 استبانة صالحة للتحليل.

من خلال احصائيات الجدول رقم (5) معدل الإجابات يساوي 3.83 بالنسبة لراي المستجوبين فيما يخص تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ومساهمته في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية. هذا المتوسط عند تعميمه على مجتمع الدراسة تتراوح قيمته في مجال الثقة: (3.6752، 4.0063)، وهذا يجعل توافق مختلف الأفراد في أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساهم في دعم الميزة التنافسية، وبالتالي تقبل الفرضية اعتماد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية يساهم في دعم الميزة التنافسية.

كما تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الأول من (1 إلى 5) من الاستبانة، وهذا ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	تعمل المؤسسة على تصنيف الأنشطة الى أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة	3.68	0.99	4
2	تعمل المؤسسة على تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين، المناولة)	3.87	0.83	2
3	تعمل المؤسسة على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	3.78	1	3
4	تتبع تكاليف الأنشطة يوفر معلومات تتصف بالموضوعية	4.18	0.82	1
5	تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تخصيصها على المنتجات	3.65	0.78	5

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

من خلال نتائج الجدول رقم (6) يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين [4.18-3.65]، حيث جاءت العبارة رقم (4) "تتبع تكاليف الأنشطة يوفر لها معلومات تتصف بالموضوعية" في المرتبة الأولى حسب أهميتها النسبية بمتوسط حسابي بلغ (4.18)، بينما جاءت العبارة رقم (2) "تعمل المؤسسة على تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين، المناولة)" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.87) ثم تليها العبارات الأخرى بترتيبها المبين في الجدول رقم (6).

2.3.2.5. الفرضية الثانية

لتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، للعبارات المتعلقة بأسلوب

يتضح من تحليل نتائج خصائص المجتمع في جدول رقم (3) أن ما نسبته 56.3% من الأفراد المستجوبين في هذه الاستبانة هم من حملة شهادة الليسانس، وهذا راجع إلى وظيفتهم كرؤساء مصالح، وأقسام باعتبار أن الاستبانة تم توزيعها فقط على رؤساء المصالح والأقسام بمختلف المؤسسات التي تم استجواب موظفيها، ويلاحظ أيضا أن المجيبين يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم الحالي، إذ أن نسبة 40.6% لديهم خبرة من 11 سنة إلى 20 سنة، ومما يعزز الثقة بالنتائج المحصل عليها هو أن نسبة المجيبين على الاستبانة معينين في قسم المالية والمحاسبة بنسبة 46.9%.

2.2.5. إجراء اختبار الثبات لأداة الدراسة

قمنا باختبار ثبات كل محور من محاور الاستبيان باستخدام معامل الثبات كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha وذلك باستعمال SPSS 22 (برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية)، حيث تشير عملية الثبات إلى مدى تحرر المحاور الخاضعة للقياس من خطأ القياس العشوائي، وتتراوح قيمة ألفا كرومباخ ما بين 0 و 1 وكلما اقتربت قيمته المحسوبة من الواحد يعني وجود ثبات عالي في الدراسة، أما في حالة اقتربت من الصفر فهذا يدل على عدم وجود ثبات، وتأخذ قيمة ألف كرونباخ في دراستنا هذه 0.75 وهي قيمة مقبولة لإجراء الدراسة.

الجدول رقم (4): اختبار الثبات لأداة الدراسة

المحور	معامل الثبات	عدد الاسئلة
الثبات الكلي	0.75	13

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

3.2.5. اختبار الفرضيات

1.3.2.5. الفرضية الأولى

لتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (5): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومجال الثقة الكلي للمحور الأول

مجال الثقة	الكمية الاحصائية	التكرارات
	32	
المتوسط الحسابي	3.8375	4.0063
الانحراف المعياري	0.4938	0.5944

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

بينت نتائج الجدول أعلاه رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسلوب التكلفة المستهدفة، ومن خلال النتائج تراوحت المتوسطات الحسابية بين 4.211-3.87، حيث جاءت العبارة رقم (2) " العمل على تحديد الربح المستهدف عند مرحلة التصميم " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.21) حسب أهميتها النسبية، بينما جاءت العبارة رقم (3) " تعتمد المؤسسة على وظيفة التسويق عند تحديد السعر الذي يمكن به بيع المنتج " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.18). ثم تليها العبارات الأخرى بترتيبها المين في الجدول رقم (8).

### 3.3.2.5. الفرضية الثالثة

لتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية

الجدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومجال الثقة الكلي للمحور الثالث

مجال الثقة		الكمية الإحصائية	التكرارات
		32	
4.3435	3.9794	4.1667	المتوسط الحسابي
0.6149	0.4003	0.5219	الانحراف المعياري

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

من خلال الجدول رقم (9) أن معدل الإجابات يساوي 4.16 بالنسبة لراي المستجوبين في ما يخص أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، هذا المتوسط عند تعميمه على مجتمع الدراسة تتراوح قيمته في مجال الثقة: [3.9794- 4.3435] وهذا يثبت توافق مختلف الأفراد في أن تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب يدعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، وبالتالي تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب يساعد المؤسسات على تحقيق الميزة التنافسية.

وقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الأول من (1 إلى 4) من الاستبانة، وهذا ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	الدقة في مواعيد التسليم	4.46	0.50	1
2	القدرة على تصريف وتسليم المنتجات فور الانتهاء من إنتاجها إلى العميل	4.34	0.65	2
3	العمل على الاحتفاظ بالحد الأدنى من المخزون	4.09	0.92	3
4	التحكم في تدفق الموارد والمنتجات	4.06	0.56	4

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

التكلفة المستهدفة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومجال الثقة الكلي للمحور الثاني

مجال الثقة		الكمية الإحصائية	التكرارات
		32	
4.2813	3.9063	4.1016	المتوسط الحسابي
0.6284	0.4209	0.5383	الانحراف المعياري

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

من خلال نتائج الجدول رقم (7) أعلاه، معدل الإجابات يساوي 4.10 بالنسبة لراي المستجوبين في ما يخص أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، هذا المتوسط عند تعميمه على مجتمع الدراسة تتراوح قيمته في مجال الثقة: [3.9063 - 4.2813] وهذا يثبت توافق مختلف الأفراد في أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم الميزة التنافسية، وبالتالي تقبل الفرضية أسلوب التكلفة المستهدفة له دور في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

كما تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الأول من (1 إلى 4) من الاستبانة، وهذا ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	تنتج المؤسسة منتج دون تجاوز حد التكلفة المستهدفة	3.87	1.33	4
2	العمل على تحديد الربح المستهدف عند مرحلة التصميم	4.21	0.42	1
3	تعتمد المؤسسة على وظيفة التسويق عند تحديد السعر الذي يمكن به بيع المنتج	4.18	0.64	2
4	القدرة على تحديد السعر المستهدف الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل المنتج	4.12	0.87	3

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام مخرجات برنامج SPSS 22

-الإنتاج في الوقت المناسب يسمح للمؤسسة من تخفيض التكاليف نتيجة إلغاء عملية التخزين في كل المراحل، مع الاحتفاظ بالحد الأدنى من المخزون؛

-التحكم في تدفق الموارد مع الموردين، بحيث تتم عملية التوريد وقت الحاجة الفعلية لها عن طريق إجراء عقود طويلة المدى، وهذا موجود في كثير من المؤسسات التي وقعت عليها هذه الدراسة؛

-أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب هو الأسلوب المستخدم بشكل كبير في المؤسسات ثم يليه أسلوب التكلفة المستهدفة، والأقل استخداماً أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة نظراً لصعوبة تطبيقه على أرض الواقع.

## 2.6. التوصيات

من خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام المؤسسات بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، باعتبار أنها تنظر إلى المستقبل الأمر يجعل تحسين الأداء وتطبيق الجودة الشاملة وتخفيض التكلفة لا بد منه؛

- على المؤسسات التي لديها عدد من المنتجات أن تكون على دراية كاملة بالتكلفة الحقيقية لكل نوع من أنواع المنتجات؛

- عدم قيام المؤسسات بتحميل بعض تكاليف الأنشطة على بعض المنتجات التي لم تستفيد من هذه الأنشطة؛

- يتطلب من المؤسسات الاهتمام بمصلحة البحث والتطوير؛

- ضرورة استخدام الأنظمة الحديثة بغية تحقيق أهداف المحاسبة الإدارية الحديثة من بينها نظام إدارة علاقة العملاء، نظام تخطيط موارد المؤسسة، وذلك استغلال تكنولوجيا المعلومات.

## تضارب المصالح

❖ يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

## - المصادر والمراجع

### المراجع باللغة العربية

1. أحمد صلاح عطية، (2006)، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، القاهرة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 71.
2. أحمد عمر وآخرون، (2013)، الإدارة الإلكترونية، مدخل إلى الإدارة العلمية الحديثة، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع الطبعة الأولى.
3. أحمد محمد نور وآخرون، (2005)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، ص 26.
4. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، (2003)، مبادئ المحاسبة الإدارية، الإسكندرية، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الصفحات 36-37.
5. أحمد محمود يوسف وآخرون (2018)، المحاسبة الإدارية، القاهرة، (ب ن)، الطبعة الأولى، ص 12.
6. اسماعيل يحي التكريتي وآخرون، (2007)، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 36.
7. إيد عبد الله شعبان، (2009)، إدارة الجودة الشاملة مدخل نظري وعملي نحو

يبين الجدول أعلاه رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين [4.46-4.06]، ومن خلال النتائج جاءت العبارة رقم (1) "الدقة في مواعيد التسليم" في المرتبة الأولى حسب أهميتها بمتوسط حسابي بلغ (4.46)، بينما جاءت العبارة رقم (2) "القدرة على تصريف وتسليم المنتجات فور الانتهاء من إنتاجها إلى العميل" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.34) لتليها العبارات الأخرى بترتيبها المبين في الجدول رقم (10).

## 6. الخاتمة

من خلال تناولنا لهذه الدراسة يمكن القول أن المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال أساليبها تعمل على توفير معلومات مالية وغير مالية، تساهم بشكل فعال في دعم الميزة التنافسية، إذ أن معرفة تكاليف عملية تصميم المنتج أو تقديم الخدمة التي سوف تتحملها المؤسسة منذ بداية التفكير في العملية يجعلها تستبعد الأنشطة غير المضافة للقيمة، وفي المقابل تدعيم الأنشطة التي تضيف قيمة للعملية، وهي في الحقيقة تعمل على تقوية مركزها التنافسي، بالإضافة إلى عملية التصميم تكون وفق رغبات العملاء واحتياجاتهم المستقبلية وفي الوقت المناسب، وهذا يساعد على خفض التكاليف التي هي أحد أهم المزايا التنافسية للمؤسسات.

## 1.6. النتائج

-المحاسبة الإدارية الحديثة ظهرت لخدمة الإدارة في بيئة تصنيع تعتمد على نظم التصنيع الآلية، وكذلك مسابرة مختلف الثورات الصناعية التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات؛

-الميزة التنافسية تؤدي دور كبير في وقتنا الحاضر، وخاصة في ظل توجه المؤسسات نحو العملاء وتحقيق رغباتهم من جهة، وقصر دورة حياة المنتجات من جهة أخرى ودخول تكنولوجيا المعلومات على خط المنافسة؛

-أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يدعم الميزة التنافسية بشكل عام، إلا أن المؤسسات لا تزال غير قادر على تحديد الأنشطة المضافة للقيمة وغير المضافة للقيمة، الأمر الذي يجعلها تلغي بعض الأنشطة غير المضافة للقيمة أثناء العملية الإنتاجية؛

-عملية التخصيص الحديثة التي يتبناه أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة توفر معلومات موضوعية عن تكلفة المنتجات، إلا أن هناك صعوبة في تحديد هذه الأنشطة؛

- عملية التصميم قبل البدء في العملية الإنتاجية تعطي معلومات مستقبلية تساعد المؤسسات على تبني ميزة تنافسية، كما يجعل التحكم في مختلف الأنشطة ممكناً، وتستخدمه المؤسسات بشكل كبير وخاصة عندما تتعلق عملية التصميم بطلبات العملاء؛

- ترسيخ ثقافة الجودة وتطبيق معايير التميز، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص37.
8. برير جعفر إبراهيم فضل الله، عجيب بابكر بشير بكري، (2018)، دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا، العدد 7، جامعة السودان للعلوم، ص140.
9. بويزة خالد، (2017)، إدارة العالقة مع الزبون (CRM) ... وجه من أوجه التسويق المعاصر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد8، العدد1 جامعة البليدة، الصفحات 351-352.
10. حاتم كريم كاظم، (2008)، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سميت النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، المجلد2، العدد9، جامعة الكوفة، ص115.
11. حسين بلعجوز، (2012)، دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد7، جامعة محمد بوضياف، الصفحات 160-164.
12. درغام ماهر موسى، شقفة خليل إبراهيم، (2008)، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 1، العدد1، جامعة الأزهر، ص119.
13. زايد قاسم السقا، ساكر ظاهر عمر أمين، (2016)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة الكلفة دراسة لأراء عينت من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد1، العدد3، جامعة التنمية البشرية، الصفحات 119-121.
14. زينته محمود أحمد، (2015)، العلاقات العامة والمزايا التنافسية في المصارف، عمان، دار غيداء للنشر والتوزيع، الصفحات 98-99.
15. سليم حسينية، (2018)، نظم إدارة المعلومات، دمشق، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، ص46.
16. الصغير محمد السيد محمد، (2018)، أثر تطبيق أنظمة تخطيط موارد المنشأة (EPR) على تفعيل الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء، دراسة نظرية ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد22، العدد1، جامعة عين شمس، ص568.
17. عزالدين علي سويسي، نعمته عباس الخفاجي، (2015)، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، عمان، دار الأيام للنشر والتوزيع، ص76.
18. علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البنا، (2012)، استراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة مدخل معاصر، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص157.
19. عماد أحمد أبو شنب وآخرون، (2011)، الخدمات الإلكترونية، عمان، دار الكتاب الثقيلة للطباعة والنشر والتوزيع، ص139.
20. عيد صلاح بسيوني وآخرون، (2017-2016)، المحاسبة الإدارية، القاهرة، (دن)، ص108.
21. فخر نواف، زكي حسن، (2013)، محاسبة التكاليف، الجزء الثاني، دمشق، منشورات جامعة دمشق، الصفحات 495-512.
22. لخضر ديلمي، محمد روازقي، (2016)، الإدارة الاقتصادية في الشركات اليابانية نظام الوقت المحدد (JIT)، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص144.
23. محسن أحمد الخضير، (2004)، صناعة المزايا التنافسي، القاهرة، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، ص35.
24. محمد أحمد شاهين، (2017)، نحو إطار مفاهيمي مقترح للإدارة المتكاملة للتكاليف (المفهوم، الأهداف، الأدوات)، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد21، العدد1، جامعة عين شمس، ص14.
25. محمد حسن، محمد عبد العظيم، (2005)، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للمنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 21، العدد1، جامعة الإمارات العربية المتحدة، ص34.
26. محمد محمد الفيومي، (2014)، المحاسبة الاستراتيجية، الاسكندرية، دار
- التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، ص26.
27. نور سعيد، خالد محمد، (2015)، دور المحاسبة الادارية باستخدام اسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان-دراسة ميدانية-، رسالته مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، عمان، جامعة الزرقاء، ص30.
28. هلالى حسين مصطفى، اخرون، (2009)، التخطيط الاستراتيجي لتطوير اداء المؤسسات، القاهرة، دار السحاب للنشر والتوزيع، ص25.

### المراجع باللغات الأجنبية

29. Bowen. P. cattel. K.S. Hall. K.A. Edwards. P. (2002). Perceptions Of Time. Cost And Quality Management On Building Projects . The Australian. Journal Of Construction Economics And Building. Vol 2. No 2. P48-50
30. Budhiraja J.K. Suboudh Kesharwani. (2012). CMAs role in activity based cost management through ERP modules. Enterprise Resource Planning— Role of CMAs. the journal for CMAs. Vol 47. No 12. p 1402-1412.
31. Christopher S. Chapman. Anthony G. Hopwood. Michae D. Shields. (2007). Handbook Of Management Accounting Research. Vol2. the Netherlands. Elsevier Ltd . First Edition
32. Emmanuel K. O. (2014). Activity Based Costing (ABC) In The Public Sector. Journal Problems And Perspectives in Management. Vol 12. No 04. p582.
33. Omar Al Araidah.(2012). Costing Of The Production And Delivery Of Ready-Mix-Concrete. Jordan Journal Of Mechanical And Industrial Engineering. V 6. No 2.
34. Popa. I. Preda. G. & Boldea. M. (2010) . A Theoretical Approach Of The Concept Of Innovation. Journal Managerial Challenges of the Contemporary Society. No 1. p 151-156
35. Shaban E. A. Salem . Shabana Mazhar. (2014). The Benefits Of The Application Of Activity Based Cost System - Field Study On Manufacturing Companies Operating In Allahabad City. Journal Of Business And Management. vol 16. No11. p 40.

### كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

المؤلف عبد القادر حليمته سالم، وآخرون (2021)، إسهامات المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر. ص ص: 195-206