

أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية -

مسعودي سارة<sup>1</sup>، سماش كمال<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة باجي مختار، مخبر المالية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي LFIEGE (الجزائر)، sara.messaoudi@univ-annaba.dz

<sup>2</sup> جامعة باجي مختار، مخبر المالية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي (الجزائر)، Kamel.semmeche@univ-annaba.dz

**The Importance of applying modern cost management methods to improve the competitiveness of Algerian economic institutions in the modern business environment - Exploratory study from an academic and Professional point of view-**

Messaoudi Sara<sup>1</sup>, Semmeche Kamel<sup>2</sup>

تاريخ الاستلام: 2021/12/07؛ تاريخ القبول: 2022/06/17؛ تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ودورها في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وإبراز مدى تطبيقها، وتحقيقاً لهذا الهدف استخدمت الدراسة استبانة لرصد آراء المحاسبين، المراقبين والمدققين، ورؤساء مصالح المحاسبة والإطارات الماليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين في نفس المجال، حيث وزعت الاستبانة على عينة قصدية مكونة من (52) فرداً، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي إلى جانب الأسلوب التحليلي الذي يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة، واستخدمت الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.v.23) لتحليل هذه الآراء والوصول إلى نتائج سليمة كقاعدة أساسية تبنى عليها نتائج الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يساهم بشكل فعال في تخفيض التكاليف وإرساء أبعاد تنافسية تحدف في الأساس إلى التحسين الأمثل للخدمات والمنتجات المقدمة بأعلى جودة وأنسب سعر وفي الوقت الأنسب الموافق لتطلعات وتوقعات العميل وهو ما يحقق رضاه الذي يعتبر الركيزة الأساسية لضمان مكانة سوقية للمؤسسات الاقتصادية وتعزيز تنافسيتها وبالتالي ضمان استمراريتها. الكلمات المفتاح: محاسبة التكاليف؛ أنظمة التكاليف؛ نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛ نظام الإدارة على أساس الأنشطة نظام التكلفة المستهدفة؛ نظام إدارة الجودة الشاملة؛ إدارة التكاليف؛ القدرة التنافسية.

تصنيف JEL: M41.

Abstract :

The study aimed to demonstrate the importance of applying modern methods of cost management and its role in enhancing the competitiveness of Algerian economic institutions, and to highlight the extent of their application, to this end the study used a questionnaire to monitor the views of accountants, observers and auditors, heads of accounting and financial frameworks in Algerian economic institutions as well as a group of academics in the same field, where the questionnaire was distributed to a sample of 52 individuals, and the descriptive approach was relied upon in addition to the analytical to study the relationship between the study variables. the Statistical Social Sciences Package (SPSS.v.23) was used to analyze these views and reach sound results as a basis on which the results of the study are based.

The study found that the application of modern cost management methods contributes effectively to reducing costs and establishing competitive dimensions aimed primarily at optimizing the services and products provided at the highest quality, the most appropriate price and in the most appropriate time in accordance with the aspirations and expectations of the customer, which achieves its satisfaction, which is the main pillar to ensure the market position of economic institutions and enhance their competitiveness and thus ensure their continuity.

**Keywords:** Cost accounting; cost systems; activity-based cost system; activity-based management system, target cost system; comprehensive quality management system; cost management; competitiveness.

**Jel Classification Codes:**M41.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

مسعودي سارة ، سماش كمال (2022)، أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة استطلاعية من وجهة نظر أكاديمية ومهنية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، ص 347-368.

المؤلف المرسل: مسعودي سارة، الإيميل: [sara.messaoudi@univ-annaba.dz](mailto:sara.messaoudi@univ-annaba.dz)

## 1. مقدمة

في ظل جملة التطورات السريعة والمتنامية التي شهدتها الوسط الاقتصادي وبيئة الأعمال الحديثة وما صاحبها من اشتداد المنافسة بين المؤسسات، أصبح مواكبة هذه التغيرات الشغل الشاغر لغالبية الشركات عبر العالم خاصة تلك التي تسعى إلى فرض مركزها ومكانتها في السوق وزيادة أرباحها. فنجاح المؤسسات اليوم وتطورها يعتمد بشكل كبير على مدى حفاظها على ثقة ورضا زبائنها الحاليين وجذب زبائن آخرين، إلا أن هذا الحاجز ينعكس من خلاله العديد من العوامل التي لا بد أن تتخذها المؤسسة بعين الاعتبار عند تقديم مختلف منتجاتها وخدماتها، ولعل أهمها من وجهة نظر الزبون هي تقديم منتجات تتوافق مع رغباته واحتياجاته، ذات جودة عالية، سعر مناسب ولا بد أن تكون متوفرة عند طلبها، إلا أننا وعند النظر من ناحية عملية ربحية نجد أن كل ما سبق يتمحور حول عنصر التكاليف بالنسبة للمؤسسة وبالتالي ضرورة إدارتها بشكل فعال الذي يسمح بتقليل التكاليف إلى أقصى حد ممكن مع المحافظة على المستوى المطلوب من الجودة وعليه لا بد أن يكون مسيري المؤسسة على دراية بكافة المعلومات المتعلقة بأنشطتها حتى تتمكن من التحكم بالتكاليف وتخلص من مواضع الهدر. وذلك لأن التكاليف التي يتم هدرها تؤثر بشكل مباشر في عملية تسعير المنتج وبالتالي ارتفاع سعر البيع الأمر الذي يؤثر بصفة مباشرة على الوضع التنافسي للشركة. مما يتطلب من محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين استخدام أساليب وأدوات محاسبية مناسبة تساعد المؤسسة في تحقيق التحسين المستمر للأنشطة والعمليات بالمؤسسة لعرض منتجات أكثر تطوراً بأفضل جودة، تكلفة الملائمة وفي الزمن الملائم.

الأمر الذي دفع غالبية المؤسسات إلى إجراء تغييرات جوهرية في أنظمتها سعياً لتحقيق أهدافها، زيادة مردوديتها المالية وتعزيز مركزها التنافسي خاصة في ظل عجز الأنظمة المحاسبية التقليدية أمام عملية تسيير وتخصيص التكاليف الغير مباشرة وتجاهلها لمعلومات وتكاليف الجودة رغم أهميتها، فهي أصبحت غير قادرة على توفير معلومات مناسبة لمستخدميها لاتخاذ القرار، وبهذا الصدد يبرز دور الأساليب المحاسبية الحديثة التي ستساعد المؤسسة كثيراً من خلال تزويدها بمعلومات شاملة تؤهلها لاتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب لتحقيق التحسين المستمر في جودة أداء العمليات والأنشطة، وتطوير وابتكار المنتجات بما يتماشى مع احتياجات ورغبات العميل، والعمل على تعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف، وهو ما يعكس أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية فهي تدعم مركزها التنافسي وتضمن بقائها في سوق جد تنافسي في كل الظروف لما لها من أثر فعال في أداء وظائفها، اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية.

**1.1. إشكالية الدراسة:** على ضوء الطرح السابق تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الواقع العملي لتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتبيان أهميتها في تعزيز القدرة التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتميز باشتداد المنافسة في السوق، وما قد تقدمه هذه النظم من منافع وعوائد للمؤسسة مع إبراز مختلف العراقيل التي قد تقف في طريقها، ويجب أساساً على الإشكالية الجوهرية التالية:

**ما مدى أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟**

ويتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما مدى الاهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

✓ هل يساهم تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في إرساء أسس تنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

✓ هل يوجد معوقات وصعوبات تؤول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**2.1. فرضيات الدراسة:** سنحاول من خلال هذه الدراسة تفسير وتحليل الإشكالية من خلال ثلاث فرضيات رئيسية والتي تتبلور في:

**الفرضية الرئيسية الأولى:**

تتمت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين.

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- يهتم المسيرين بتطبيق نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- يهتم المسيرين بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- يهتم المسيرين بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### الفرضية الرئيسية الثالثة:

تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### الفرضية الرئيسية الثالثة:

توجد مجموعة من المعوقات والصعوبات تؤول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**3.1. أهمية الدراسة:** تكمن أهمية هذه الدراسة في التعرف على الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف التي فرضها الواقع العملي للمؤسسات التي تناضل للبقاء في ظل بيئة حد تنافسية، بالإضافة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه هذه الأساليب في تعزيز وتطوير القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية في ظل اشتداد المنافسة ونفور العديد من المحاسبين والماليين من الأساليب التقليدية لتقييم وتقدير التكاليف، وصولاً إلى وضع مجموعة من الحلول لتشجيع التوجه إلى استعمال هذه النظم في المؤسسات الجزائرية.

**4.1. أهداف الدراسة:** يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

✓ توسيع دائرة المعارف النظرية حول الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والقدرة التنافسية

✓ إبراز دور الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات.

✓ الوقوف على مجموعة من الحلول اللازمة للتوجه إلى استعمال نظم التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**5.1. المنهج المتبع في الدراسة:** تمت معالجة موضوع الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الأنسب للعرض النظري لمختلف المفاهيم العلمية المتعلقة بالأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والقدرة التنافسية. وبالمقابل تم الاعتماد على المنهج التحليلي بالنسبة للعمل الميداني، لتحليل نتائج إجابات عينة الدراسة حول أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### 6.1. الدراسات السابقة :

- دراسة (محمد البشير إبراهيم احمد، 2011) بعنوان: الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على مصنعي سكر غرب سنار وعسلاية، هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة أهداف أهمها التعرف على أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي محل الدراسة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات، إضافة إلى مدى توفيرها معلومات ملائمة عن الأنشطة وكيفية تحديد التكاليف، ولتحقيق هذا الهدف استعمل الباحث أسلوب دراسة الحالة وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات بالإضافة إلى المساعدة على التحديد والقياس العادل والدقيق لتكاليف الإنتاج.

- دراسة (مزهود هشام، 2019) بعنوان: إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب إدارة التكاليف في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة مع تسليط الضوء على تأثير إعادة الهندسة في تحقيق أهداف أدوات إدارة التكاليف ومساهمتها في الرفع من كفاءتها من خلال تخفيض تكلفة المنتجات والرفع من جودتها وتحسين الوظائف التي تتوفر عليها برفع قيمتها الاستعمالية وتحقيق الاستجابة السريعة لرغبات المستهلكين، وتوصلت الدراسة إلى وجود اثر غير مباشر موجب وقوي لإعادة الهندسة على الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة من خلال دورها الوسيط لأدوات إدارة التكاليف، وهو ما يفرض على مسيري تلك المؤسسات ضرورة تبني مبادئ هذه المداخل والأدوات المتطورة، لضمان استمراريتها والحفاظة على تموقعها التنافسي والرفع من معدلات أرباحها مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها.

- دراسة (شلابي عمار، 2019): دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية دراسة حلة مؤسسة الاسمنت حجار السود، هدفت إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإبراز دوره في تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تكامله مع نظام الإدارة على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة عن طريق المساهمة في تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد أو تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب دراسة حالة مؤسسة اقتصادية عمومية والمتمثلة في مؤسسة حجار السود، وقد توصلت الدراسة أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقدم للمؤسسة بيانات دقيقة وسليمة بالإضافة إلى تحليل أفضل لتكاليف المنتجات وإدارتها وهو ما ينعكس من خلال قرارات رشيدة في ما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك وهو ما يساهم بشكل فعال في دعم تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

- دراسة(عوادي عبد القادر واخرون، 2019): استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية بمركب الملح الوطاية -بسكرة-، هدفت هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية والتعرف على هذا الأسلوب الذي أثبت قدرته على تخفيض تكاليف إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على الجودة المطلوبة في ظل السعر والريح المستهدف مع تسليط الضوء على كيفية تطبيقه ومدى تأثيره على المؤسسة محل التطبيق، ولتحقق هذا الهدف تم القيام بدراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، وهذا من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتتوافق مع احتياجات ورغبات الزبون في ظل المحافظة على الجودة المطلوبة الأمر الذي من شأنه إكساب المؤسسة مكانة سوقية على المدى الطويل وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

- دراسة (ظاهر لفا عافت النويران، 2017) : اثر إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على شركات الأسمدة الأردنية، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية مع تسليط الضوء على العلاقة القائمة بينهما ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة استبانة وزعت على مجموعة من المدراء العامين ومساعدتهم بالإضافة إلى مدراء الأقسام ومشرفي الإنتاج والذي بلغ عددهم 100 مستجوب في 13 مؤسسة منتجة للأسمدة، وقد توصلت الدراسة إلى اهتمام المؤسسات محل الدراسة بكل أبعاد إدارة الجودة الشاملة ولكن بدرجات متفاوتة بالإضافة إلى وجود علاقة معنوية قوية بين جميع أبعاد إدارة الجودة الشاملة ومؤشرات القدرة التنافسية.

7.1. محاور الدراسة :ومن اجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وإبراز أهمية الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية سنتناول الموضوع من خلال النقاط التالية:

- المحور الأول: الإطار النظري للدراسة، حيث سيتم التطرق لمختلف المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالدراسة بالإضافة إلى عرض عينة من الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف وإبراز أهميتها.

- المحور الثاني: الدراسة الميدانية والتي تتمثل في صبر آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي من خلالها سنقوم بإبراز أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز قدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في سوق جد تنافسي.

2. الإطار النظري للدراسة: تحتل النظم الحديثة لإدارة التكاليف مكانة هامة بالمؤسسات الاقتصادية باختلاف أنواعها وأحجامها عبر العالم، نظرا لما تعكسه هذه الأساليب في طياتها من فوائد ومزايا عدة، نظرا لتلاؤمها مع مختلف متطلبات العصر وبيئة الأعمال الحديثة خاصة في ظل تزايد شدة المنافسة التي أصبح التوافق والاستجابة السريعة لتغيرات البيئة الداخلية والخارجية واحتياجات المستهلكين أمر جد ضروري للاستمرار المؤسسة وضمان مركز ثابت في سوق جد تنافسي.

### 1.1. مدخل مفهوماتي: تعريف بمصطلحات الدراسة

أ. التكاليف: يمكن تعريف التكلفة على أنها القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية بغض النظر إن كانت مادية أم معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية حيث يتم استهلاكها في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية

(صالح الرزق، عطا الله خليل ورا، 2013، صفحة 14) وبناء على ذلك نجد أن تحقيق التكلفة يقوم على ثلاث عناصر أساسية هي:

- الرغبة في التضحية بمجموعة من الموارد المتاحة باختلاف طبيعتها.
- حرية اختيار الموارد المضحى بها.
- السعي إلى الحصول على منفعة في الوقت الحالي أو المستقبلي.

**ب. محاسبة التكاليف:** تم تعريف محاسبة التكاليف على أنها: " ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة ". (نائل عدس ، نزال خلف، 2012، صفحة 14). فقد تم اعتبارها فرع من فروع المحاسبة التي تهتم بدرجة الأولى بتجميع، تحديد، تحليل وتفسير معطيات وبيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو فرع في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات، مما يؤدي إلى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة في الوقت والتوقيت المناسب (خر نواف، الدليمي خليل، 2002، صفحة 15).

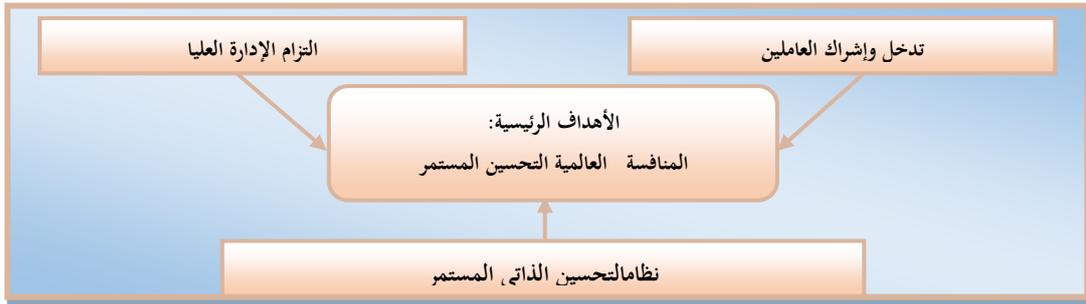
**ج. نظام إدارة التكاليف:** شهد مصطلح إدارة التكاليف انتشارا واسعا في الآونة الأخيرة، إلا أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه من طرف الباحثين والمختصين، فقد اعتبره الغالبية على أنه أسلوب استراتيجي يهدف بالدرجة الأولى إلى خلق نوع من التميز من خلال تخفيض التكاليف والسيطرة عليها والعمل على عرض منتجات ذات جودة وسعر مغري سعيا لكسب رضی العميل الذي يعتبر الركيزة الأساسية لنجاح المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

ومن بين التعريفات التي قدمت لإدارة التكاليف عرفت على أنها: مجموعة أساليب وأنشطة المسيرين التي تهدف بالدرجة الأولى إلى كسب رضی العملاء وذلك من خلال السعي إلى التخفيض المستمر للتكاليف والتحكم فيها. (horongren, 2009, p. 31) حيث تم اعتبار إدارة التكاليف على أنها أداة استراتيجية رئيسية للمؤسسة تؤدي إلى فهم وتقييم كفاءة المؤسسة في إدارة التكاليف (Gerry Johnson and other, 2009, p. 65) عن طريق تزويد المحاسبين والماليين بمعلومات مالية حول التكاليف والإرادات ومعلومات غير مالية تساهم في الحفاظ على العميل وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة وغيرها من عوام النجاح الرئيسية للمنظمة. (Edward J.Blocher David E.Stout and Gary Cokins, 2010, p. 03) وبالتالي فهي تعكس فلسفة المنشأة في إدارة جميع مواردها والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من خلال التركيز على الأحداث والظروف التي تسبب وتوجه تلك الأنشطة. (إسماعيل يحي التكريتي، 2008، صفحة 359)

في حين يعتبر مصطلح نظم إدارة التكاليف من المصطلحات الحديثة التي عرفها مجال دراسة وتحليل التكاليف والذي يعتبر المولود الجديد في ظل بيئة الأعمال التي شهدت موجة من التغيرات الواسعة من تطور تكنولوجي وازدياد شدة المنافسة في الآونة الأخير، مما دفع بالعديد من المسيرين إلى سلك أساليب جديدة تمكنهم من عرض خدمات ومنتجات حسب توقعات العميل من جودة عالية وسعر مغري، الأمر الذي يحمل في طياته تكلفة منخفضة لضمان ربحية المؤسسة، وباعتبار أن التكلفة هي طوق النجاة لتحقيق كل ما سبق ازدادت ضرورة إدارتها بشكل أمثل عن طريق نظام لإدارة التكلفة الذي يعتبر نظام إداري لتخطيط والرقابة يهدف في الأساس إلى تتبع، مراقبة وتخفيض التكاليف عن طريق تحليل ودراسة مختلف الأنشطة في المؤسسة وتميز المضيفة للقيمة عن تلك الغير مضيفة لها .

ويتبلور الهدف الأساسي لنظام إدارة التكاليف لأي مؤسسة مهما كان نوعها وطبيعة نشاطها هو تعظيم الأرباح في الوقت الحالي والمستقبلي (صالح الدين عبد المنعم مبارك، 2003، صفحة 327) والتي لا يمكن أن تتحقق إلا عن طريق بناء نظام إدارة التكاليف قادر على مساعدة المؤسسة على تطوير ذاتها وقدرتها على التحسين الذاتي المستمر مما يعزز قدرتها التنافسية ويمكنها من منافسة نظيراتها في السوق العالمي وليس المحلي فقط. وحتى يكون نظام إدارة التكاليف فعال لا بد من توفر ثلاث متطلبات رئيسية يمكن إيجازها في الشكل الموالي:

شكل 01. مكونات وأهداف نظام إدارة التكاليف



المصدر :صلاح الدين عبد المنعم (2003): محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارة، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر ، ص 328 .  
وكما هو مبين في الشكل أعلاه فإن توفر نظام تحسين ذاتي مستمر يعتبر من أهم متطلبات نجاح نظام إدارة التكاليف فهو يعمل على تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل من الأنشطة الغير مضييفة للقيمة، وهو ما يجعل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة نقطة الانطلاق لنظام التحسين الذاتي المستمر باعتباره من أنسب الأنظمة لتحليل الأنشطة، إلا أن شمولية هذا الأخير يستدعي تدخل مجموعة أخرى من الأنظمة موازاة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لجعله أكثر فاعلية وفائدة للمؤسسة والتي يمكن عدها على سبيل الذكر لا الحصر في :

- نظام الإدارة بالأنشطة (Activity Based Management (ABM

- نظام الجودة الشاملة (Total Quality Management (TQM

كما يمكن إضافة نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC باعتباره من أنسب وأهم الأنظمة التي أثبت نجاعتها كأسلوب استراتيجي لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات .

## 2.2. الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف :

أ. نظامي الإدارة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: يعتبر نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC من أهم وأحدث التطورات التي طرأت حديثا في مجال إدارة التكاليف، وقد ظهر نتيجة لجملة من الانتقادات التي تعرضت لها النظم التقليدية التي أثبت عدم نجاعتها وتمكنها من مواكبة التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في الوقت الراهن من تطور تكنولوجي واشتداد شدة المنافسة. وقد قدمت عدة تعريفات لنظام التكلفة على أساس الأنشطة فقد عرف على أنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين حيث تخصص عناصر التكاليف في المرحلة الأولى على مراكز التكاليف والتي تتمثل في مراكز الأنشطة، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنتاجها" (اسماعيل التكريتي، 2007، صفحة 163) .

وانطلاقا مما سبق نجد أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نظام تسييري متكامل يعمل على تتبع العملية الإنتاجية مند المرحلة الأولى إلى غاية وضع المنتج في صورته النهائية من أجل تحديد التكلفة بشكل دقيق وفعال حيث تساهم هذه الطريقة في تحسين عملية تخصيص التكاليف حيث يقوم هذا النظام على مبدأ أساسي هو أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة، وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد. ويمكن توضيح المبدأ الأساسي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة من خلال الشكل الموالي :

الشكل 02 :مبدأ عمل نظام التكلفة على أساس النشاط



Source : Béatrice et Francis Grand Guillot,(2014) : La comptabilité de gestion (cout complets et méthode ABC, cout partiels, cout préétablis et cout cible, analyse des écarts), 14ème éditions , lextenso éditions , France, p110.

وقد توسع الاهتمام بنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC الذي شهد مجموعة من التطورات توافقا مع متطلبات السوق لينطلق من كونه نظام يهدف لحساب تكاليف أكثر دقة ولينتهي به المطاف كنموذج ذو بعدين يقدم معلومات حول التكلفة وأخرى حول العمليات. وامتد هذا الاهتمام لظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM والتي تعتبر من أحدث الطرق للإدارة والأداء التي أثبتت نجاعتها كأداة استجابة لمختلف التغيرات في السوق، المنافسة، وكذلك لمختلف انشغالات متخذي القرار التي تركز في المرتبة الأولى على إرضاء الزبائن وتحديد مواقع المؤسسة لمواجهة المنافسة، وهذه الطريقة ترتبط في الغالب بنظام التكلفة على أساس النشاط. (Béatrice et Francis Grandguillot, 2009, p. 125). فهي تستغل المعلومات التي يقدمها هذا الأخير حول التكاليف لتحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للاستغناء عنها أو على الأقل التقليل منها، ومن جهة أخرى تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة سعيا لتطويرها، وهو ما يؤدي إلى إلغاء النفقات غير الضرورية المتعلقة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة. (charless Horngren et autre, 2009, p. 384)

**ب. نظام التكلفة المستهدفة:** يعد نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف والتي تبحث بالدرجة الأولى إلى تخفيض التكاليف على مستوى تصميم وتطوير المنتج مع المحافظة على عنصر الجودة في ظل بيئة جد تنافسية لضمان الاستمرارية وتحقيق الربحية من خلال سعر تنافسي. وظهرت هذه التقنية لأول مرة خلال بداية السبعينات من القرن العشرين، حيث استخدمت من طرف مؤسسة " Toyota " سنة 1965 والتي شهدت انتشارا واسعا في اليابان، ومن ثم خارجها في كل من أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية أواخر الثمانينات. (عبد الوهاب بين بريك، حفصة بكر، 2017)

وقد تم تعريف نظام التكلفة المستهدفة من طرف Sakurai على أنها: " أداة لإدارة التكلفة لأجل تخفيض التكلفة الكلية للمنتج على كامل دورة حياته بمساعدة قسم الإنتاج، الهندسة، البحث والتطوير، التسويق والمحاسبة " (ايت محمد مراد، 2007، صفحة 41). في حين يرى Cooper أن التكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة معينة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع المحافظة على جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب (أقسام عمر ، ساوس الشيخ، 2011، صفحة 211).

ويبدأ حساب التكلفة المستهدفة بسعر البيع المستهدف الذي يعبر عن السعر المقدر للمنتج الذي يكون المستهلكون المحتملون على استعداد لدفعه للحصول على المنتج. وبالتالي يطرح الربح المطلوب من هذا السعر، ويطلب من فريق تصميم المنتج أن تكون تكلفة تصنيع في حدود التكاليف المستهدفة. (سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه، 2015، صفحة 183). ويهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن بلورة أهمها في النقاط التالية: (زعرور نعيمة وآخرون، 2017، صفحة 397):

- تحقيق واحتساب تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتمييزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقديمه فعلا للعميل.
- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.

**ج. نظام إدارة الجودة الشاملة:** يعد مفهوم إدارة الجودة من المفاهيم الإدارية الحديثة الذي تقوم فلسفته على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن. حيث يركز على تلبية رغبات وطلبات العملاء المتجددة والمتطورة في الوقت المناسب بما يحقق رضا العملاء مما يدعم المركز التنافسي للمنشأة وزيادة مبيعاتها وبالتالي زيادة ربحية المنشأة. (عبد الوهاب نصر على ، شحاته السيد شحاته، 2015، صفحة 20). وقد تم تعريفه من طرف معهد الجودة الفيدرالي إدارة الجودة الشاملة على أنها " منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل حيث يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات في المنظمة". (حميد عبد النبي الطائي وآخرون، 2003، صفحة 17).

ويمكن تعريف إدارة الجودة الشاملة على أساس الكلمات التي يتكون منها المصطلح كما يلي: (محفوظ أحمد، 2012، صفحة 23)

- إدارة: تخطيط وتنظيم وتوجيه ومراقبة كافة النشاطات المتعلقة بتطبيق الجودة، كما يضمن ذلك دعم نشاطات الجودة وتوفير الموارد اللازمة.

- الجودة: تلبية متطلبات العميل وتوقعاته.

- الشاملة: تتطلب مشاركة واندماج كافة موظفي المنظمة، وبالتالي ينبغي إجراء التنسيق الفعال بين الموظفين لحل مشاكل الجودة وإجراء التحسينات المستمرة.

ويعتمد نظام إدارة الجودة الشاملة على ستة قواعد أساسية هي: (فتحي احمد يحيى العالم، 2010، صفحة 48)

- التركيز على احتياجات الزبائن (العملاء).
- التحكم في طرق العمل.
- التربية والتثقيف بسياسات التحسين المستمر. - الوقاية من التأثيرات غير المرغوب فيها.
- التركيز على الموارد البشرية وتربيتها على ثقافة " عدم اللوم". - العمل بروح الفريق والانصياع لتوجيهات الرئاسة.
- ولنظام إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأهداف التي يمكن إنجازها في العناصر التالية: (موسى كاف، مراد بلخيري، 2020، صفحة 594)

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة
- زيادة كفاءة المؤسسة في إرضاء المستفيدين والتفوق والتميز على المنافسين.
- زيادة إنتاجية كل عنصر في المؤسسة
- زيادة حركية ومرونة المؤسسة في تعاملها مع المتغيرات المعاصرة.
- زيادة القدرة الكلية للمؤسسة على النمو المتواصل - ضمان تحسين المتواصل والشامل لكل قطاعات ومستويات مؤسسة التدريب.

### 3.2. القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية:

أ. القدرة التنافسية: حظيت القدرة التنافسية باهتمام العديد من الباحثين والاقتصاديين فقد احتلت حيزا هاما في كل من مجالى الإدارة الاستراتيجية واقتصاديات الأعمال، وقد تعددت وتنوعت التعريفات باختلاف زاوية النظر إليها فقد تم تعريفها على أنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز، الذي يسمح للمؤسسة بتقديم منتج قيم وذو منفعة للعملاء تزيد عما قد يقدمه المنافسين ويؤكد تميزهم واختلافهم عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر زبائنهم، حيث يحقق لهم غاياتهم وتطلعاتهم مقارنة بالمنافسين الآخرين (محمد عمير أحمد، 2009، صفحة 318). في حين ذهب البعض الآخر إلى تعريف القدرة التنافسية على أنها قدرة المؤسسة على المنافسة الدائمة وذلك من خلال امتلاكها مجموعة من القدرات التي تؤهلها للدخول والتطور في مجال المنافسة والذي يتكون من عدة قوى من المحتمل أن تتواجه أهدافها ومشاريعها وعملياتها (Collignon Etienne , Wissler Michel, 1988, p. 15). فهي تعكس قدرة المؤسسة على تصميم وتنفيذ الاستراتيجيات التي من خلالها تحقق مركز أفضل بين المنافسين، من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات المتاحة من إمكانيات مادية أو فنية أو تنظيمية إضافة إلى كل المعارف والكفاءات التي تتميز بها المؤسسة والتي تمكنها من تحقيق كل استراتيجياتها التنافسية. (إياد شمسانة، 2011، صفحة 71).

ب. أبعاد القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية: إن اكتساب قدرة تنافسية من طرف المؤسسات الاقتصادية يرتبط ارتباط وثيق بالاهتمام بمجموعة من الأبعاد التي من شأنها أن تحسن المركز التنافسي وكذلك تمنح المؤسسة فرصة وإمكانية أكبر للبقاء، الاستمرار والمنافسة في سوق شهد جملة من التطورات في الآونة الأخيرة والتي تعكس اشتداد المنافسة بين العديد من المؤسسات الناشطة في نفس المجال، وقد تعددت وتنوعت تصنيفات المصادر التنافسية حسب تنوع المؤسسات واختلاف بيئات أعمالها. فالمؤسسة الأكثر تنافسية هي تلك التي تعتمد على أكثر من مصدر واحد، وهو ما يستدعي ضرورة التعرف على مختلف مصادر ميزات التنافسية للمؤسسة من أجل تطويرها وتكثيف الجهود لتعزيزها، وتمثل هذه الأبعاد في ما يلي:

- التكلفة: ونقصد بالتكلفة قدرة المؤسسة على تنفيذ مختلف عملياتها وأنشطتها لإنتاج وتوزيع المنتجات بأقل التكاليف مقارنة

بالمنافسين، باعتبار أن التكلفة الأقل تعكس هدفا رئيسيا للتنافس، ويكون ذلك من خلال تحسين الإنتاجية والكفاءة بالإضافة إلى تجنب هدر المواد وتشديد الرقابة على التكاليف، فالمؤسسة التي تعتمد على التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية تمتاز بانخفاض رؤوس أموالها وقوة عملها وتكلفة عملياتها مقارنة بالمنافسين في السوق، وكنتيجه لانخفاض تكلفة تلك المؤسسة يصبح بالإمكان تخفيض أسعار المنتجات وزيادة هامش الربح. (بوحبيبة إلهام، 2020، صفحة 102)

● **الجودة:** نتيجة لجملة من التغيرات السريعة والمتعاقبة التي شهدتها بيئة الأعمال جعل من دراسة سلوك المستهلك أداة رئيسية للنجاح والذي شهد بدوره جملة من التقلبات مما دفع إلى الاهتمام أكثر بحاجاتهم وأذواقهم، الأمر الذي أدى إلى بلورة عنصر جديد إلا وهو عنصر الجودة العالية للمنتجات والتي تعكس في طياتها مجموعة من الموصفات والخصائص بالإضافة إلى الأداء الجيد للمنتج المحددة في التصميم والوظيفة، ونجد منها الهادفة إلى إقناع الزبون وحثه على الشراء (حمد سيد مصطفى، 1999، صفحة 543). إذ أصبح عنصر الجودة معيار حديث لقياس أداء المؤسسات في الوقت الراهن من خلال تأثيره المباشر على سلوك ورضا العميل، وعليه نجد أن الهدف الرئيسي للجودة هو إرضاء الزبون سواء كان داخل المنظمة أو خارجها حيث أنه على القيادة أو الإدارة في المنظمة أن تتضافر مع الموظفين والعاملين من أجل حشد كل الجهود لتحقيق هذا الهدف ألا وهو الرضا التام للزبون، أي لا بد أن يحقق المنتج رغبات وتطلعات المستهلك. كما يجدر الإشارة إلى أن الاهتمام بعنصر الجودة وتحسينها من طرف المؤسسة سيخفض التكلفة من جهة نتيجة لخفض العيوب والهدر ويحسن الإنتاجية لديها من جهة أخرى، نتيجة لتحسين العمليات فيها. (خضر مصباح الطيطي، 2011)

● **المرونة:** أصبحت المرونة البعد التنافسي الحاسم في أسواق الحاضر والمستقبل بعد أن ازدادت رغبات الزبون في التغير والتنوع وكذلك وسائل إشباعها، فهي تعكس قدرة المؤسسة على تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف والاستجابة السريعة للتغير في حاجات الزبون ورغباته، فضلا عن زيادة رضا الزبون في التسليم الموجه بواسطة تقليص الوقت. (بلقايد براهيم، 2016، صفحة 133).

● **الإبداع:** يعد الإبداع من أهم الأبعاد في الوقت الراهن، وذلك عن طريق توفير المؤسسة منتجات حسب تطلعات وحاجات عملائها فهو محصلة استعمال طريقة أو أسلوب جديد في الإنتاج، وكذا تغيير مكونات المنتج وتحديد تصميمه (نجم عبود نجم، 2003، صفحة 10). فقد تم اعتبار الإبداع في التحديث والتجديد من أهم مصادر تعزيز تنافسية المؤسسة، إذ يمنح للمؤسسة سواء من خلال العمليات أو المنتجات شيئا منفردا يفتقر إليه منافسيها، مما يسمح بتعزيز قيمة منتجاتها والسيطرة على السوق من خلال ذلك. (جعفوط عبد الرزاق، 2020، صفحة 138).

● **بعد التسليم (التوقيت):** ويعكس بعد التسليم القاعدة الأساسية للمنافسة بين المؤسسات في أسواق جد تنافسية من خلال العمل على تخفيض المهل الزمنية بالإضافة إلى سرعة عملية ابتكار، تصميم وإنتاج منتجات جديدة وفقا لتطلعات العملاء وتقديمها إلى الزبائن في أقصر وقت ممكن، وهناك ثلاث أسبقيات لبعث التسليم التي تتعامل بالوقت والمتمثلة في: سرعة التسليم، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير.

ج. **الاستراتيجيات التنافسية:** عرف بوتر استراتيجيات التنافس على أنها عملية البحث عن أفضل مركز تنافسي بغية تحقيق ميزة تنافسية متواصلة للمنظمة في مواجهة قوى التنافس الموجودة في الميدان، فهي تعكس مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومستمرة على المنافسين (فراحتية العيد، 2015، صفحة 28). ويمكن أن تحدد استراتيجية التنافس من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي:

- طريقة التنافس: وتشمل استراتيجية المنتج، الموقع، التسعير، التوزيع، التصنيع.... الخ.
- حلبة التنافس: وتتضمن اختيار ميدان التنافس، الأسواق والمنافسين.
- أساس التنافس: ويشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدى المؤسسة والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة والأداء في الأجل الطويل ويتوفر لدى المؤسسات ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات التنافسية والمتمثلة في: (بلجازية عمر وآخرون، 2019، صفحة 154)

● **استراتيجية قيادة التكلفة:** هي الاستراتيجية التي تجعل من المؤسسة أقل المنتجين تكلفة في القطاع، وذلك من خلال قدرتها على ضبط وترشيد التكاليف، ومن ثم تستطيع أن تقدم منتجاتها وخدماتها بأسعار أقل من المنافسين مع قدرتها على الاحتفاظ على المواصفات المتوقعة من الزبون.

● **استراتيجية التمايز:** هي الاستراتيجية التي تمكن المؤسسة من تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة، من خلالها يدرك الزبون وكذلك المنافس أن المؤسسة تقدم شيئاً فريداً يصعب تقليده سواء من خلال المواصفات الفنية أو ما يرتبط بالعلامة التجارية وغيرها من العناصر التي تستحوذ على تصور وإدراك وسلوك الزبون.

● **استراتيجية التركيز:** هي الاستراتيجية التي تمكن المؤسسة من توجيه جهودها لخدمة قطاع سوقي مستهدف لتكون أكثر كفاءة وقدرة أكبر مما تقدمه المؤسسات المنافسة التي تنافس نحو أكثر اتساعاً.

### 3. الدراسة الميدانية:

تعتبر النظم الحديثة لإدارة التكاليف من بين أهم ما توصل له الباحثون في مجال تخفيض التكاليف، وسنحاول في هذه الدراسة إلى التطرق إلى أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ساعين إلى معرفة واقع تطبيقها على مستواها، أمليين إلى التوصل إلى مختلف المشاكل والمعوقات التي تقف عقبة أمام التطبيق الفعلي لها.

**1.3. الإطار العام للدراسة:** في هذا الجانب سيتطرق الباحثان إلى مختلف الأدوات والأساليب التي تم الاعتماد عليها خلال العمل الميداني كمحاولة لإسقاط الأسس النظرية، والتعرف أكثر على واقع تطبيق نظم التكاليف الحديثة ومدى تأثيرها في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية وذلك انطلاقاً من تحديد عينة الدراسة، الطريقة المتبعة في معالجة الموضوع محل الدراسة، وصولاً إلى مختلف الأساليب المعتمد عليها في عملية تحليل مختلف إجابات عينة الدراسة.

أ. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الناشطين والمهنيين في ميدان محاسبة التكاليف بولاية عنابة، والتي تشمل مجموعة من مزاوي مهنة المحاسبة، المراقبين، الإطارات المالية بالمؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين في نفس المجال، أما فيما يخص عينة الدراسة فقد تم الاعتماد على العينة القصدية، والتي تم اختيارها بطريقة غير احتمالية، حيث يتميز هذا النوع من العينات بتقدير الباحث لحاجته لنوع من المعلومات ويختار العينة التي تخدم الظاهرة المدروسة، وسعياً منا للوصول إلى الأهداف المسطرة والاستفادة من آراء المبحوثين محل الدراسة حول الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ومدى ارتباطها بتحقيق التفوق التنافسي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قمنا بتوزيع 60 استمارة على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين الناشطين في هذا المجال، وقد تم استرداد 56 استمارة منها 52 استمارة صالحة للتحليل، وهي تشكل نسبة 86.67% من المجتمع البالغ 60 فرداً وهي نسبة مقبولة.

ب. **أداة الدراسة:** بناءً على طبيعة البيانات المراد جمعها والتي ترتبط بالدرجة الأولى بدراسة أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية ومدى وجود ارتباط قائم بينهما، ولكي يتم التوصل إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها تم استخدام أداة الاستبيان كمصدر رئيسي للإجابة عن تساؤلات الدراسة، وتغطية مختلف جوانبها وتحقيق أهدافها، وقد تم إعداد وتشكيل استبانة مكونة من:

- **القسم الأول:** يتضمن هذا الجزء البيانات الشخصية للمستجوبين.

- **القسم الثاني:** يتضمن أسئلة متعلقة بفرضيات الدراسة. حيث تم تجزئته إلى ثلاث محاور رئيسية: يحتوي المحور الأول على 28 سؤال حول نظم محاسبة التكاليف الحديثة، أما المحور الثاني فيشمل 10 أسئلة حول أهمية الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، أما المحور الأخير فيشمل 10 أسئلة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي، والشكل الموالي يبرز محتوى هذا المقياس:

جدول 01. مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	01

المصدر: من إعداد الباحثين

وقد تم حساب المدى لطول الخلايا لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان كالتالي:

جدول 02. طول الخلايا حسب مقياس ليكارت الخماسي

مستوى درجة الاتجاه	قيمة المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	اقل من 1.80
غير موافق	1.81 - اقل من 2.6
محايد	2.6 - اقل من 3.4
موافق	3.4 - اقل من 4.2
موافق بشدة	4.2 - 5

المصدر: من إعداد الباحثين

ج. أساليب المعالجة الإحصائية: للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل

البيانات بالاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية SPSS 23 والمتمثلة في مايلي:

— معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) لقياس صدق وثبات الاستمارة.

— التكرارات والنسب المئوية لدراسة خصائص عينة الدراسة.

— المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل ودراسة استجابات أفراد العينة حول عبارات الدراسة.

— اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

— اختبار T-Test للعينة الواحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

د. صدق وثبات أداة الدراسة: للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات، تم استخدام معامل

ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)، حيث يوضح الجدول الموالي قيم ألفا كرونباخ المتحصل عليها.

جدول 03. معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد وللاستبيان ككل

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (الثبات)	جذر معامل ألفا كرونباخ (الصدق)
المحور الأول	28	0.871	0.933
المحور الثاني	10	0.712	0.844
المحور الثالث	10	0.711	0.843
الاستمارة ككل	48	0.836	0.914

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع معاملات الثبات والصدق لمحاور الدراسة والأداة ككل تفوق المعدل

المقبول والمتمثل في 0.60، بمعدل ثبات وصدق إجمالي يقدر ب 0.836 ، 0.914 على التوالي، وهذا يدل على مستوى عال من

ثبات وصدق أداة الدراسة، وهو ما يعكس في إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبيان في تحقيق أهداف الدراسة.

2.3. عرض وتحليل نتائج الدراسة: بعد استرجاع الاستبيانات وإفراغها في البرنامج الإحصائي SPSS 23 وإجراء مختلف الاختبارات

الإحصائية المناسبة، توصلنا إلى النتائج التالية الخاصة بمتغيرات الشخصية للمستجوبين ومختلف متغيرات الدراسة.

أ. تحليل بيانات المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة: تم الاعتماد على ثلاث متغيرات رئيسية تتمثل في التخصص العلمي، الوظيفة

والخبرة المهنية، وقد أفرزت عملية تحليل إجابات الباحثين النتائج التالية:

جدول 04. توزيع عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الشخصية

المجموع	النسبة المئوية %	التكرار	الفئة	الخصائص
52	40.4	21	محاسبة	التخصص العلمي
	28.8	15	إدارة مالية	
	17.3	09	إدارة أعمال	
	9.6	05	اقتصاد	
	3.8	02	أخرى	
52	34.6	18	محاسب	الوظيفة
	11.5	06	إطار مالي	
	23.1	12	مراقب ومدقق مالي	
	13.5	07	رئيس مصلحة المحاسبة	
	17.3	09	أكاديمي	
52	26.9	14	اقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
	21.2	11	من 5 إلى 10 سنوات	
	28.8	15	من 10 إلى 15 سنة	
	23.1	12	أكثر من 15 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن:

- **التخصص العلمي:** أن أغلب أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي هو المحاسبة وذلك بنسبة مقدرة ب 40.4% وهي النسبة الأكبر وتليها كل من إدارة مالية، إدارة أعمال بنسبة تقدر ب 28.8% و 17.3% على التوالي .
- **الوظيفة:** بلغت أعلى نسبة 34.6% للمحاسبين، في حين بلغت نسبة المراقبين والمدققين الماليين 23.1%، وتليها كل من الأكاديميين، رؤساء مصالح المحاسبة والإطارات المالية بنسب تقدر ب: 17.3%، 13.5% و 11.5% على التوالي وهو ما يعكس تنوع الوظائف بنسبة لعينة الدراسة بالإضافة إلى أن غالبية العظمى لعينة الدراسة من المهنيين بنسبة إجمالية تقدر ب 82.7% وهو ما يدل على أن اتجاهات إجابات عينة الدراسة تعكس الواقع العملي والفعلي المعاش في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- **الخبرة المهنية:** أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة مهنية تفوق العشر سنوات وذلك بنسبة إجمالية تقدر ب 51.9% وهو ما يعكس احتفاظ المؤسسة الاقتصادية بالخبرات والكفاءات لفترات زمنية لنقل الخبرة وتأهيل الكفاءات الجديدة الشابة والتي تعكس نسبة 26.9% من عينة الدراسة، وهو ما يعزز الدراسة الحالية بآراء دقيقة وموضوعية عن الواقع العملي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ب. تحليل محاور الدراسة:

● تحليل بيانات المحور الأول: الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف: تم تقسيم هذا المحور إلى ثلاث أبعاد رئيسية تعكس مدى

الاهتمام بتطبيق النظم محل الدراسة، وكانت النتائج لكل بعد كما يلي:

جدول 05. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	رتبة العبرة	اتجاه العبرة
	نظامي ABC / Abm	3.8686	0.27729	-	موافق
01	تنشط المؤسسة في بيئة جد تنافسية.	4.2115	0.69555	03	موافق بشدة
02	تولي المؤسسة أهمية كبيرة لعنصر التكلفة وتحليل شامل لمختلف مصادرها	4.1923	0.84107	04	موافق
03	تعاني المؤسسة ارتفاع تكاليف غير مباشرة والتي تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية.	4.4038	0.66449	01	موافق بشدة
04	تتم المؤسسة برضا عملائها وانشغالهم.	4.0385	0.86232	06	موافق
05	يتم تقديم العديد من المنتجات والخدمات من طرف المؤسسة.	4.3077	0.75507	02	موافق بشدة
06	تركز المؤسسة على القيام بتحليل شامل لمختلف عملياتها وأنشطتها.	3.6923	0.64286	07	موافق

07	تولي مؤسسة أهمية كبيرة لمعرفة الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها	3.5000	0.61037	10	موافق
08	تركز المؤسسة على تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة وتلك التي لا تضيف قيمة للمنتجات المقدمة من وجهة نظر الزبون من أجل السيطرة على تكاليفها أو القيام بالغايتها.	3.6538	0.51960	08	موافق
09	تشجع الإدارة الابتكارات الحديثة وهي على استعداد لتحمل نفقات استبدال نظام تكاليفها الحالي بأخر أكثر تطور كنظام ABC	3.2692	0.52824	12	موافق
10	تسود قيم التعاون والاتصالات المفتوحة الثقافة التنظيمية للمؤسسة	3.5385	0.50338	09	موافق
11	تميز الثقافة التنظيمية للمؤسسة بالقدرة على التكيف مع تطبيقات الحديثة والسعي إلى تكوين عاملها في مجال تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	3.4808	0.50450	11	موافق
12	تتوفر في المؤسسات الجزائرية نظم معلومات محاسبية سليمة وتكنولوجيا معلومات حديثة.	4.1346	0.71480	05	موافق
	<b>نظام التكلفة المستهدفة TC</b>	<b>3.9808</b>	<b>0.41670</b>	-	موافق
13	يتم تحديد سعر بيع المنتج في المؤسسة قبل عملية الإنتاج انطلاقا من دراسة شاملة للسوق والتي تتبلور في النهاية بتحديد سعر تنافسي.	3.6923	0.46604	08	موافق
14	يتم تحديد سعر بيع المنتج في المؤسسة قبل عملية الإنتاج.	3.8077	0.79307	07	موافق
15	تعمل المؤسسة على تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاج.	3.9423	0.60758	04	موافق
16	تركز المؤسسة على العميل وتعمل على تحقيق كافة احتياجاته وتطلعاته	4.2308	0.70336	02	موافق بشدة
17	تتعمد المؤسسة بدراسة السوق وتحليل مختلف مكوناته من منافسين ومنتجات معروضة ومقارنتها بمنتهجتها.	4.2115	0.82454	03	موافق بشدة
18	تولي المؤسسة أهمية كبيرة لعملية تصميم المنتج وما يتوفر فيه من خصائص ومواصفات.	3.8462	0.36432	05	موافق
19	تتعمد المؤسسة بعنصر التكاليف وتعمل على تشكيل فريق عمل متخصص للدراسة تكاليف الإنتاج.	4.2745	0.66569	01	موافق بشدة
20	تتعمد المؤسسة بتخفيض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج عن طريق مراقبتها، تتبعها على طول مراحل تصميم المنتج.	3.8269	0.64841	06	موافق
	<b>أسلوب إدارة الجودة الشاملة</b>	<b>4.0144</b>	<b>0.34801</b>	-	
21	تتعمد الإدارة العليا بعامل الجودة وتخصص مبالغ مالية معتبرة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة	4.3462	0.65334	01	موافق بشدة
22	تولي المؤسسة أهمية كبيرة لإرضاء الزبون حيث تعمل على إجراء دراسات استطلاعية باستمرار لتعرف على تطلعات واحتياجات العملاء.	4.0769	0.62139	04	موافق
23	يتحلى العمال بروح التعاون والتخلي بروح الفريق	3.5577	0.50151	07	موافق
24	تقوم المؤسسة بدورات تدريبية بصفة مستمرة لتكوين عاملها في مجال الجودة.	3.5570	0.57440	08	موافق
25	تعمل المؤسسة على تحقيق تحسين مستمر في كافة المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها	4.1731	0.67798	03	موافق
26	تحاول المؤسسة جعل العمليات أداة مساعدة لتحسين جودة المنتج النهائي بدون أخطاء	4.0769	0.65218	05	موافق
27	ترتكز المؤسسة على بيانات ومعلومات تعكس واقع نشاطها في عملية اتخاذ القرارات	4.2692	0.59788	02	موافق بشدة
28	تولي المؤسسة أهمية كبيرة لعملية التغذية العكسية في الكشف على الأخطاء والانحرافات في أدائها وبالتالي العمل على تصحيحها	4.0577	0.30765	06	موافق
	<b>المجموع</b>	<b>3.9423</b>	<b>0.30240</b>	-	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

يتضح من الجدول (05) وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا المحور، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.9423، وبانحراف معياري مقدر ب 0.30240، مما يشير إلى اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسعيها إلى إرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة تكاليفها. كما يتبين من الجدول:

- نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة ABC/ABM: يتضح من خلال عبارات هذا البعد وجود موافقة من طرف

أفراد عينة الدراسة لجميع عباراته حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للبعد ما بين 3.2692 - 4.4038 وذلك بمتوسط حسابي إجمالي للبعد مقدر ب 3.8686، وهذا ما يعكس اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق النظامين خاصة في ظل معاناتها نتيجة ارتفاع التكاليف غير مباشرة والتي نالت موافقة عينة الدراسة بدرجة مرتفعة جدا حيث احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مقدر ب

4.4038 ، بينما حضرت عبارة تعدد المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مقدر ب 4.3077، وفي ظل البيئة الجد تنافسية التي تنشط بها المؤسسات الاقتصادية اليوم أصبح الاهتمام بعنصر التكاليف والسعي لتخفيضها الشغل الشاغر للعديد من المؤسسات وهذا ما أكدته عينة الدراسة بمتوسطات حسابية مقدر ب 4.2115 و 4.1923 على التوالي. هذا بالإضافة إلى اهتمام المؤسسات الاقتصادية بدراسة الأنشطة ومعرفة تلك المضيغة للقيمة عن غيرها وذلك بمتوسط حسابي مقدر ب 3.6538 وانحراف معياري 0.51960، ومختلف العبارات السابقة تعكس جوهر عمل هاذين النظامين.

**- نظام التكلفة المستهدفة TC:** يتضح من خلال عبارات هذا البعد وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عباراته حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد ما بين 3.6923 - 4.2745 وذلك بمتوسط حسابي إجمالي للبعد مقدر ب 3.9808 وانحراف معياري 0.41670 ، وهذا ما يعكس اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، حيث أكدت عينة الدراسة مرة أخرى على اهتمام المؤسسات الاقتصادية بعنصر التكلفة ليس هذا فقط بل تركز بدرجة كبيرة على العميل وتهدف إلى تحقيق غالبية احتياجاته وتوقعاته وذلك بمتوسطات حسابية مقدر ب 4.2745 و 4.2308 على التوالي، وتسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيق هذه الغاية عن طريق دراسة شاملة للسوق ومختلف مكوناته حتى يتسنى لها تصميم منتجاتها وفقا للخصائص والمواصفات المطلوبة وبالتالي تحديد سعر البيع التنافسي المناسب لأهداف المؤسسة من جهة وتطلعات العميل من جهة أخرى وذلك بمتوسطات حسابية مقدر ب 4.2115، 3.8462 و 3.6923 على التوالي، والذي ينعكس في تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل الانطلاق في عملية إنتاجه وهو ما وافقت عليه عينة الدراسة بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.9423 وانحراف معياري مقدر ب 0.60758 والذي كان هو الآخر مرتفع.

**- أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM:** يتضح من خلال عبارات هذا البعد وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عباراته وذلك بمتوسط حسابي إجمالي للبعد مقدر ب 4.0144 وانحراف معياري 0.34801 ، كما يتبين لنا أن الاهتمام بعنصر الجودة وتخصيص مبالغ مالية لتطبيق إدارة الجودة الشاملة جاءت في المرتبة الأولى ضمن عبارات هذا البعد بمتوسط حسابي مقدر ب 4.3462، وانحراف معياري 0.65334، في حين حضرت باقي العبارات بموافقة عينة الدراسة بدرجة مرتفعة حيث كانت المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 3.5570 و 4.2692، وقد أكدت عينة الدراسة مرة أخرى على أن الزبون هو محور اهتمام المؤسسات الاقتصادية ويعتبر كسب رضاه من أول اهتماماتها في الوقت الراهن حيث تعمل على تحسين المستمر لمختلف المنتجات والخدمات التي تقدمها حتى تتوافق مع تطلعاته واهتماماته وذلك بمتوسطات حسابية مقدر ب 4.0769 و 4.1731 على التوالي، كما تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تدريب عمالها في مجال الجودة وبعث روح التعاون في ما بينهم بغية تحسين العمليات والرفع من كفاءتها حتى تكون أداة مساعدة لتحسين جودة منتجاتها وخدماتها وذلك بمتوسطات حسابية مقدر ب 3.5570، 3.5577 و 4.0769 على التوالي، وهو ما يعكس اعتماد المؤسسة على بيانات ومعلومات صريحة وواضحة عن واقع نشاطها في اتخاذ القرارات والتي تعتبر أحد أهم العوامل الضرورية لتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

● **تحليل بيانات المحور الثاني:** أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية وكانت النتائج لكل بعد كما يلي:

جدول 06. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	رتبة العبارة	اتجاه العبارة
01	استخدام أنظمة حديثة يساهم بشكل فعال في خلق نوع من الانسجام بين العمليات والأهداف العامة للمؤسسة فهي تعكس تنظيم إداري فعال.	4.0192	0.61006	07	موافق
02	تطبيق أنظمة حديثة يسمح للمؤسسة باستغلال الأمثل لمختلف أصولها المادية، المالية والبشرية مما يسمح بتقديم منتجات وخدمات أكثر جودة وأقل التكاليف	4.2885	0.74961	02	موافق بشدة
03	تطبيق أنظمة حديثة يسمح للمؤسسة بتخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن مع المحافظة	4.4231	0.63697	01	موافق بشدة

رقم	على مستوى الجودة المطلوب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	رتبة العبارة	اتجاه العبارة
04	تطبيق أنظمة حديثة تؤهل المؤسسة للإبداع والابتكار وتطوير منتجات وخدمات بمواصفات تنافسية تتناسب مع حاجات ورغبات العملاء.	4.1731	0.55026	03	موافق
05	تطبيق أنظمة حديثة يوفر للمؤسسة معلومات شاملة ودقيقة حول مكونات بيئتها الداخلية والخارجية (منافسين حاليين ومحتملين، منتجات معروضة، احتياجات ورغبات الزبائن...)	4.1346	0.56112	05	موافق
06	تطبيق أنظمة حديثة يؤهل المؤسسة للتكيف مع متطلبات السوق المستهدف و الاستجابة السريعة للتغير في حاجات الزبون ورغباته.	4.0192	0.72735	08	موافق
07	تطبيق أنظمة حديثة يسمح للمؤسسة بعرض منتجات بمواصفات تفوق منتجات منافسيها في الأسواق المحلية والدولية.	4.1731	0.61743	04	موافق
08	استخدام أنظمة حديثة يسمح للمؤسسة بتوفير منتجات وخدمات بأسعار تنافسية.	3.8654	0.34464	09	موافق
09	تطبيق أنظمة حديثة يسمح للمؤسسة بتقليص عمر العملية الإنتاجية انطلاقا من مرحلة التطوير والابتكار إلى غاية توفير المنتج وفقا لتطلعات العميل في أقل وقت زمن ممكن في الأسواق المحلية والدولية.	3.7692	0.42544	10	موافق
10	تطبيق أنظمة حديثة يزيد من قدرة المؤسسة على التوسع والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق المحلية والدولية بالإضافة إلى زيادة حصتها السوقية.	4.0385	0.68489	06	موافق
المجموع		4.0904	0.31763	-	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

يتضح من الجدول (06) وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا المحور، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا البعد ما بين 3.7692 و 4.4231، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 4.0904، وانحراف معياري مقدر ب 0.31763، مما يشير إلى أهمية الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد أكدت عينة الدراسة المساهمة الفعالة لهذه الأساليب في تخفيض التكاليف حيث احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مقدر ب 4.4231 وانحراف معياري 0.63697، في حين احتلت مساهمة هذه الأساليب في الاستغلال الأمثل لمختلف موارد المؤسسة المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.2885 وانحراف معياري مقدر ب 0.74961، وهو ما يجعل منها ركيزة أساسية للمؤسسات التي تولي أهمية كبيرة لعملية إدارة مختلف مواردها، ليس هذا فقط فقد أكدت عينة الدراسة على مساهمتها في خلق نوع من الإبداع والابتكار وتطوير المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة والتي تعتبر ورقة رابحة بيد المؤسسة لكسب العميل خاصة في ظل توفير منتجات تفوق منتجات منافسيها من ناحية الجودة والمواصفات التي تتوفر عليها وبأسعار جد تنافسية وذلك بمتوسطات حسابية مقدر ب 4.1731 و 3.8654 على التوالي، فتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يقدم العديد من المزايا التي تجعل المؤسسة أكثر تكيف واطلاع على مختلف مكونات بيئتها الداخلية والخارجية وأكثر سلاسة في تسيير مختلف أنشطتها ومشاريعها الحالية والمستقبلية الأمر الذي من شأنه أن يجعلها أكثر منافسة مقارنة بباقي المؤسسات النشطة في نفس المجال ويزيد من قدرتها على التوسع والاستمرار أطول فترة ممكنة بالإضافة إلى زيادة حصتها السوقية.

● تحليل بيانات المحور الثالث: المعوقات التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية، حيث شمل عشرة عبارات ، وكانت النتائج لكل عبارة كما يلي :

جدول 07. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	رتبة العبارة	اتجاه العبارة
01	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام أساليب حديثة لإدارة تكاليفها نظرا لتناقصها بما توفره الأساليب التقليدية من معلومات.	3.7692	0.94174	05	موافق
02	عدم معرفة الإدارة العليا لمزايا وفوائد تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف يحول دون تطبيقها.	3.0577	0.89472	09	محايد
03	إن ارتفاع تكاليف تطبيق وإحلال أساليب حديثة محل الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف يحول دون استخدامها.	4.2308	0.85441	03	موافق بشدة

04	0.75382	3.9808	يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف إلى تحمل المؤسسة تكاليف مالية إضافية هي في غنى عنها.
05	0.77552	4.2885	إن عدم توفر الخبرات والكفاءات العلمية في مجال التكاليف بالمؤسسة يحول دون استخدام أي من الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.
06	0.68682	3.3654	إن غياب المنافسة يشكل عامل أساسي لعدم توجه المؤسسات إلى تطبيق أساليب أحدث من تلك المتعارف عليها.
07	0.92803	3.0385	غياب تنسيق وتنمية روح الفريق داخل المؤسسة يحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.
08	0.78061	4.3077	صعوبة وتعقيد الأساليب الحديثة وعدم وضوح الإجراءات والمعايير اللازمة لتطبيق بعض النظم الحديثة لإدارة التكاليف يقف عائق أمام استخدامها.
09	1.07540	3.5192	قلة الخبر العملية بالإضافة إلى غياب الدورات التدريبية التي تركز على الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ساهم في عدم توجه المؤسسات إلى استخدامها.
10	0.90499	3.6538	عدم استجابة الإدارة وعاملها لثقافة التغيير داخل المؤسسة ساهم في عدم توجهها لاستخدام الأساليب الحديثة.
المجموع	0.45733	3.7212	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

يتضح من الجدول (07) وجود موافقة بدرجة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة لجميع عبارات هذا المحور، حيث تتراوح المتوسطات الحسابية لهذا البعد ما بين 3.0385 و 4.3077، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.7212، وانحراف معياري مقدّر ب 0.45733، مما يشير إلى مواجهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى العديد من المعوقات والصعوبات في طريق تبنيها للنظم والأساليب الحديثة لإدارة تكاليفها. كما يتبين لنا أن صعوبة وتعقيد هذه الأساليب وعدم وضوح الإجراءات والمعايير اللازمة لتطبيقها تحتل المركز الأول وبالتالي تعكس أهم عائق يواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم بموافقة ذات درجة مرتفعة جدا من طرف أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي مقدّر ب 4.3077، وما يصعب من الأمر أكثر غياب الخبرات والكفاءات في هذا المجال والتي احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مقدّر ب 4.2885، بالإضافة إلى غياب الدورات التدريبية التي تركز على الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف مما ساهم في عدم توجه المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام هذه الأساليب وذلك بمتوسط حسابي مقدّر ب 3.5192، ومن جهة أخرى يعتبر ارتفاع تكاليف تطبيق وإحلال الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف محل الأساليب التقليدية وعدم قدرة المؤسسة على تحمل مصاريف إضافية نتيجة لذلك من أهم الأسباب التي جعلت من تطبيق هذه الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أمر جد صعب حسب ما صرح به أفراد عينة الدراسة بمتوسطات حسابية مقدّر ب 4.2308 و 3.9808، وانحراف معياري مقدّر ب 0.85441 و 0.75382 على التوالي، والذي يعتبر جد مرتفع، مما دفع بالمؤسسات الاقتصادية اليوم إلى التحلي بنوع من القناعة والرضا اتجاه مختلف المعلومات التي تقدمها الأساليب التقليدية رغم ما تحمله في طياتها من انتقادات عديدة ومتنوعة وعدم تماشيها لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة نظرا لعدم تمكنهم سلك طريق التغيير نحو أساليب أكثر تطور.

#### 4. تحليل ومناقشة النتائج:

اختبار الفرضيات يتم عن طريق إجراء اختبار t للعينة الواحدة، وهذا عند مستوى معنوية 5 %، حيث قيمة t الجدولية تقدر ب

$$2.576$$

1.4. اختبار التوزيع الطبيعي: قبل تحليل الإجابات المقدمة من طرف الباحثين، لا بد من التأكد أن الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وقد

تم الاعتماد على اختبار Kolmogorov-Smirnov وذلك كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول 08. اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov			
Sig.	درجة الحرية	Statistic	
0.334	52	0.945	المحور الأول
0.144	52	1.196	المحور الثاني
0.175	52	1.104	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الموضحة الجدول أعلاه نلاحظ أن بيانات كل من المحاور الثلاث قد حققت مستوى دلالة معنوية أكبر من 5 % ، وبالتالي بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

#### 2.4. اختبار الفرضية الأولى:

أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى : تتمثل الفرضية الفرعية الأولى في : يهتم المسيرين بتطبيق نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H0- لا يهتم المسيرين بتطبيق نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1- يهتم المسيرين بتطبيق نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test ، وكانت النتائج كالتالي :

جدول 09. اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة ABC/ABM	3.8686	0.27729	100.604	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ( t = 100.604 ) أكبر من t الجدولية، وقيمة sig = 0.000 اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نؤكد اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظامي الإدارة والمحاسبة على أساس الأنشطة من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين الجزائريين.

ت. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تتمثل الفرضية الفرعية الثانية في: " يهتم المسيرين بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

H0- لا يهتم المسيرين بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1- يهتم المسيرين بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test ، وكانت النتائج كالتالي :

جدول 10 . اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
نظام التكلفة المستهدفة TC	3.9808	0.41670	68.888	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة ( t = 68.888 ) أكبر من t الجدولية، وقيمة sig = 0.000 اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نؤكد اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين الجزائريين.

ث. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تتمثل الفرضية الفرعية الثالثة في: " يهتم المسيرين بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

H0- لا يهتم المسيرين بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1- يهتم المسيرين بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test، وكانت النتائج كالتالي :

جدول 11. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
نظام إدارة الجودة الشاملة TQM	4.0144	0.34801	83.183	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (  $t = 83.183$  ) أكبر من t الجدولية، وقيمة  $\text{sig} = 0.000$  اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نؤكد اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين الجزائريين.

ج. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تتمثل الفرضية الرئيسية الأولى في: " تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين "

H0- لا تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين.

H1- تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من وجهة نظر عينة من المهنيين والأكاديميين.

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test، وكانت النتائج كالتالي :

جدول 12. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
تطبيق أساليب إدارة التكاليف الحديث	3.9423	0.30240	94.010	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (  $t = 94.010$  ) أكبر من t الجدولية، وقيمة  $\text{sig} = 0.000$  اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نؤكد اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين الجزائريين.

3.4. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: تتمثل الفرضية الرئيسية الثالثة في: " تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف إلى تعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

H0- لا يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف إلى تعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1- لا يؤدي تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف إلى تعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test، وكانت النتائج كالتالي:

جدول 14. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
أهمية تطبيق أساليب إدارة التكاليف الحديث في تعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية	4.0904	0.31763	92.865	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (  $t = 92.865$  ) أكبر من t الجدولية، وقيمة  $\text{sig} = 0.000$  اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه نجد أن تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من شأنه أن يعزز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**4.4. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:** تتمثل الفرضية الرئيسية الثالثة في: "توجد مجموعة من المعوقات والصعوبات تؤول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

**H0-** لا توجد مجموعة من المعوقات والصعوبات تؤول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**H1-** توجد مجموعة من المعوقات و الصعوبات تؤول دون تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ومن أجل التأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل T-Test، وكانت النتائج كالاتي :

**جدول 14.** اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف	3.7212	0.45733	58.674	0.000

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة t المحسوبة (  $t = 58.674$  ) أكبر من t الجدولية، وقيمة  $\text{sig} = 0.000$  اقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية H0 ونقبل الفرضية H1، وعليه تتوفر جملة من المعوقات التي تحول دون تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.

## 5. الخاتمة.

تناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث سعت إلى معرفة مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق هذه الأساليب، بالإضافة إلى تسليط الضوء على المزايا والفوائد العديد التي قد تجنيها المؤسسة نتيجة التوجه إلى تطبيق مثل هذه الأساليب في إدارة أعمالها، مع إبراز العوامل والعراقيل التي تؤثر وتقف عائق أمام تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والسعي إلى عرض بعض الحلول التي من شأنها أن تمهد الطريق وتجعل من التطبيق الفعلي للأساليب المحاسبية الحديثة أمر ممكن.

### 1.5. نتائج الدراسة: وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو إرساء وتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من شأنه أن يطور قدرتها التنافسية ويعزز مكانتها في السوق في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تشهد احتدام المنافسة بين مختلف الناشطين في الأسواق الداخلية والخارجية.
- بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية تبين لدينا وجود اهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلا أنه لم يتخذ بعد خطوة نحو التطبيق الفعلي لجميع الأنظمة التي عاجلتها هذه الدراسة ولا يزال الأمر يستدعي دراسة شاملة لرسم مسار صحيح للانتقال السليم من الأنظمة التقليدية إلى أنظمة أكثر حداثة.
- من خلال الدراسة الميدانية واستقراء نتائج التحليل الإحصائي تبين وجود علاقة وثيقة بين تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي لها انعكاس إيجابي على تحقيق أهداف المؤسسة.
- تبين من خلال التحليل الإحصائي أن هناك دور كبير لأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فهي تعمل على تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن من خلال زيادة قدرة المؤسسة للإدارة الفعالة والتقدير الأمثل لتكلفة مختلف منتجاتها وخدماتها، بالإضافة إلى دورها الهام في تزويد المؤسسة بمختلف المعلومات اللازمة حول البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، الأمر الذي يمكنها من اتخاذ قرارات سليمة للتحسين وتطوير المستثمرين وبالتالي تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية، في الوقت المناسب ووفقا لتطلعات زبائنها وذات ميزة أكبر من منافسيها الأمر الذي يساهم بشكل فعال في تحقيق مختلف أهدافها استمراريته في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

تتوفر بعض الصعوبات والمعوقات المتعلقة بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كارتفاع تكاليف تطبيقها واستبدال الأنظمة التقليدية بأنظمة أكثر حداثة، هذا بالإضافة إلى صعوبة وتعقيد هذه الأساليب وعدم وضوح الإجراءات والمعايير اللازمة لتطبيق بعضها إضافة إلى ذلك غياب الخبرات والكفاءات العلمية المؤهلة للتعامل مع الأساليب الحديثة .

## 2.5. توصيات الدراسة: في ضوء نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يأتي :

— ضرورة توجه واعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمختلف الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف كمنهج أساسي لتحقيق وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسات بالإضافة إلى تخصيص مبالغ مالية لتطبيق هذه الأساليب نظرا لارتفاع تكاليف تطبيقها.

— ضرورة الاهتمام بتأهيل الإطارات المالية، المسيرين الماليين والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عن طريق تكوين دورات تدريبية تتمحور حول الأدوات والأساليب الحديثة، خاصة أن هذه الأساليب ستعتمد بشكل كبير في الوقت الراهن والمستقبلي لما تحمله في طياتها من مزايا تنعكس بدرجة الأولى في تطوير أداء المؤسسات وتخفيض تكاليفها إلى أقصى حد ممكن الأمر الذي من شأنه أن يزيد من تنافسيتها واحتلالها مركز تنافسي في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

— كما يوصي الباحثان بضرورة الانتقال التدريجي من الأساليب المحاسبية التقليدية إلى الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف أو خلق نوع من الانسجام، التكامل والمواءمة بين مختلف هذه الأساليب الحديثة والتقليدية حتى تفيدي أي تعارض في ما بينها أثناء التطبيق بالإضافة إلى الاستفادة منها إلى أقصى حد ممكن لتحقيق أهداف المؤسسة الحالية والمستقبلية وتعظيم ربحيتها، وتعزيز قدرتها التنافسية.

— السعي إلى تقليل من الصعوبات التي تقف أمام تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة من خلال الاستفادة من الخبرات المؤهلة في هذا المجال وتكثيف الجهود وإجراء الدراسات الضرورية من أجل إيجاد حل لمختلف تلك المعوقات لتمكين المؤسسات من تطبيقها في الفترات القادمة.

— ضرورة تشجيع الدراسات الأكاديمية في مجال تطبيق محاسبة التسيير (الأساليب المحاسبية الحديثة) وإمكانية تطبيقها في مختلف القطاعات بتعدد مداخلها المميزة لتنافسيتها كمدخل التكلفة، الربحية، الجودة، التوقيت المناسب وكسب الزبون.

## المراجع والإحالات.

### المراجع باللغة العربية:

- إسماعيل التكريتي. (2007). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: دار ومكتبة الحامد.
- إسماعيل يحي التكريتي. (2008). محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة. الطبعة الثانية . الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- أقاسم عمر، ساوس الشيخ. (2011). إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة دراسة ميدانية في الشركة الوطنية لصناعة النسيج الحريري SOITEXE الشركة الوطنية لنسج وطباعة الحرير SOITINE بتلمسان. المجلد 10، العدد 04 . ادار: مجلة الحقيقة.
- إياد شمسانة . (2011). الإدارة الدقيقة والقدرة التنافسية للموارد البشرية. عمان، الأردن: فضاءات للتوزيع والنشر والطباعة.
- ايت محمد مراد. (2007). اعتماد نظام التكلفة المستهدفة كالية لدعم تنافسية المنشآت. المجلد 01، العدد 02 . الجلفة: مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسة اقتصادية.
- بلجازية عمر وأخرون. (2019). أثر الاستراتيجيات التنافسية في الأداء الاستراتيجي للمؤسسة دراسة ميدانية لشركات الاتصالات في الجزائر. الجلفة: مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية.
- بلقايد براهيم. (2016). التكوين والميزة التنافسية لدى المؤسسات المصرفية في الجزائر - دراسة حلة البنوك في وهران.- أطروحة دكتوراه، جامعة وهران 02.

- بوحبيبة إلهام. (2020). دور إستراتيجية الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المرسة الصناعية - دراسة ميدانية لبعض مصانع الحديد و الصلب في الجزائر - . سطيف، الجزائر: أطروحة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01.
- جغوط عبد الرزاق. (2020). أثر تطورات بيئة التصنيع الحديثة على الاستثمار في الأصول الثابتة في ظل التنافسية الصناعية - دراسة عينة مؤسسات صناعية في الجزائر - . عنابة، الجزائر : أطروحة دكتوراه ، جامعة باجي مختار عنابة .
- حمد سيد مصطفى. (1999). إدارة الإنتاجية والعمليات في الصناعة والخدمات. طبعة الرابعة . القاهرة ، مصر: مكتبة أنجلو المصرية.
- حميد عبد النبي الطائي وآخرون. (2003). إدارة الجودة الشاملة TQM والايزو ISO. الطبعة الأولى . عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.
- خر نواف، الدليمي خليل. (2002). محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية. عمان، الاردن: دار زهراء للنشر و التوزيع.
- خضر مصباح الطيبي. (2011). إدارة وصناعة الجودة مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة. الطبعة الأولى . عمان، الاردن: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
- زعور نعيمة وآخرون. (2017). التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية. المجلد 01، العدد 01 . مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية.
- سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه. (2015). أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجية المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية. المجلد 42، العدد01. الجامعة الاردنية: دراسات العلوم الادارية.
- صالح الرزق، عطالله خليل وراذ. (2013). محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملي. الطبعة الأولى . عمان، الاردن: دار زهوان للنشر والتوزيع.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك. (2003). محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية. الاسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- عبد الوهاب بين بركة، حفصة بكرون. (2017). إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة. المجلد 08، العدد01 . مجلة الدراسات العدد الاقتصادي.
- عبد الوهاب نصر على ، شحاته السيد شحاته. (2015). دور المحاسبة الإدارية في التخطيط وإتخاذ قرارات الإستثمار والرقابة وطرف إعداد الموازنات. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
- فتحي احمد يحيى العالم. (2010). نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية دراسة علمية وتطبيقية. عمان، الأردن: دار اليازوري.
- فراحتية العيد. (2015). دور نظام المعلومات التسويقية في صياغة الاستراتيجيات التنافسية دراسة حالة شركة كوندور للأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية برج بوعرريج. المجلد 15، العدد 15 . سطيف: مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- محفوظ أحمد . (2012). إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات . عمان، الاردن : دار وائل .
- محمد عمير أحمد. (2009). الغدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية. الطبعة الأولى . عمان، الاردن: دار المسيرة.

- موسى كاف، مراد بلخيري. (2020). إدارة الجودة الشاملة نموذج حديث لتسيير المنظمات المعاصرة - مدخل نظري- . المجلد 10 ( العدد 01 ).
- نائل عدس ، نزال خلف. (2012). محاسبة التكاليف مدخل حديث. الطبعة الأولى . عمان، الاردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- نجم عبود نجم. (2003). إدارة الابتكار، المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة. الأردن: دار وائل للنشر.
- شلابي عمار. (2019). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية " دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود". المجلد 04، العدد 01. مسيلة، الجزائر: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية.
- ظاهر لفا عافت النويران. (2017). اثر إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على شركات الأسمدة الأردنية. المجلد 10، العدد 17. مسيلة، الجزائر: مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
- عوادي عبد القادر وآخرون. (2019). استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية بمركب الملح الوطنية بسكرة. المجلد 04، العدد 02. مسيلة، الجزائر: مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة.
- محمد البشير إبراهيم احمد. (2011). ال أساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على مصنعي سكر غرب سنار وعسلاية. اطروحة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- مزهود هشام. (2019). إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني مداخل إعادة الهندسة حالة مؤسسات بالمناطق الشاغرة لولاية سطيف. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بفرحات عباس سطيف 01، الجزائر.

#### المراجع باللغة الأجنبية:

- Béatrice Et Francis Grand Guillot .(2014) .La Comptabilité de gestion ( cout complets et méthode ABC, cout partiels, cout préétablis et cout cible,analyse des écarts 14 .(émeéditions . France: lextensoéditions.
- Béatrice et Francis Grandguillot .(2009) .L'essentiel du controle de gestion4 .émeédition . paris: Gualinoéditeur, lextensoéditions.
- charless Horngren et autre .(2009) .comptabilite de gestion, traduction par Georges Langlois . 4émeédition . Farance: pearsron education.
- Collignon Etienne , Wissler Michel .(1988) .Quakitéet compétitivitédes entreprises2 .émeédition . Paris :édition Economica.
- Edward J.Blocher , David E.Stout and Gary Cokins .(2010) .Cost Management A strategic Emphasis .Fifth Edition . New York: McGraw-Hill.
- Gerry Johnson and other .(2009) .Fundamentals of Strategy .England: First published, Person education Limited.
- horongren , C et al .(2009) .comptabilite de gestion; traduction et adaptation francaise par langlois 4 .émeédition .paris: nouveaux Horizons.