

أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية  
- دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى- سوق اهراس

THE IMPORTANCE OF APPLYING STRATEGIC COST MANAGEMENT IN ACHIEVING  
THE COMPETITIVE ADVANTAGE IN THE ECONOMIC INSTITUTION.  
-A PRACTICL STUDY AT THE GREATER BELGHITH MILLS- SOUK AHRAS

د.سوا لم صلاح الدين <sup>1</sup>\*

<sup>1</sup> جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس، مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين (الجزائر)،

se.soualem@ univ-soukahras.dz

تاريخ الاستلام : 2020/07/16 ؛ تاريخ المراجعة : 2020/12/10 ؛ تاريخ القبول : 2021/07/14

### الملخص

تناولت هذه الدراسة إظهار العلاقة بين تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وأهميته في إرساء ميزة تنافسية داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بدراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى بولاية سوق اهراس، وهذا من خلال تقسيمها إلى قسمين قسم نظري تم التطرق فيه إلى مفهومي إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية، وآخر ميداني تمت من خلاله دراسة العلاقة بين إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة تنافسية وذلك بتوزيع استبيان على عينة من إطارات المؤسسة محل الدراسة ، وباستعمال مختلف الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات، توصلت الدراسة وبصورة أساسية إلى أن تطبيق أساليب وتقنيات إدارة التكاليف الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية يعد أحد المداخل الإستراتيجية لتوليد واكتساب مزايا تنافسية.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، إدارة التكاليف، إدارة التكاليف الإستراتيجية ، الميزة التنافسية.

تصنيف M41, M37:JEL

### ABSTRACT

This study aimed to show the relationship between the application of strategic cost management and its importance in establishing a competitive advantage within the Algerian economic institution, with a field study at greater belghith mills in the state of Souk Ahras. and this by dividing this study into two parts, a theoretical section in which the concepts of strategic cost management and a competitive advantage were addressed, and another field section through which the relationship between strategic cost management and competitive advantage, by distributing a questionnaire to a sample of the frameworks of the institution under study, and by using various statistical tools to analyze the data. The study concluded mainly that the application of methods and techniques of strategic cost management in economic institutions is one of the strategic approaches To generate and gain competitive advantages.

**Key words:** costs, cost management, strategic cost management, competitive advantage.

JEL classification : M41, M37

\* سوا لم صلاح الدين ، se.soualem@ univ-soukahras.dz

مقدمة

## أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى - سوق اهراس، (ص: 1- ن)

أفقت التغييرات المتسارعة والمتلاحقة التي شهدتها العالم في العقود القليلة الماضية بظلالها على العلاقات الاقتصادية الدولية ودعمت الاتجاه نحو العولمة وما صاحبها من تطورات. وقد أظهرت تلك التحولات التغييرات الدراماتيكية التي عرفتها الكثير من المؤسسات بسبب حدة المنافسة، تطور تكنولوجيا التصنيع وما ترتب عليها من ابتكارات تقنية متغيرة، بالإضافة إلى قصر دورة حياة المنتجات مما ترتب عليه ضرورة البحث عن رغبات العملاء ومن ثم إشباعها. وحتى تستطيع الشركات أن تعمل في ظل تلك البيئة المتغيرة والعمل على إرضاء عملائها عليها أن تكون قادرة على المنافسة ولن تكون تلك المؤسسات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة الهدف منها إدارة التكلفة وخلق قيمة للعملاء.

ونظرا لتزايد أهمية المتغيرات الإستراتيجية ( مثل الجودة، التكلفة والوقت ) بالنسبة للإدارة، انتقلت إدارة التكاليف من الدور التقليدي المتمثل في حساب تكاليف المنتوجات والرقابة التشغيلية إلى تركيز استراتيجي أوسع هو إدارة التكاليف الإستراتيجية.

### أولاً: مشكلة الدراسة

في خضم الخصائص الجديدة للبيئة الاقتصادية الحالية، أصبحت الأساليب التقليدية للمحاسبة عن التكاليف تواجه بعض القصور والعجز عن جعل المؤسسات بكافة أنواعها غير قادرة على المنافسة، الأمر الذي يحتم على هذه المؤسسات استخدام كل ما لديها من أساليب محاسبية إدارية فعالة تتميز بتقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمؤسسة وفي تحقيق أهدافها الإستراتيجية. وعلى ضوء ذلك تتمحور مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

### هل يساهم تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بمطاحن بالغيث الكبرى سوق اهراس؟

#### ثانياً: فرضيات الدراسة:

لقد تم بناء فرضيات الدراسة اعتماداً على مشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة حيث أن فرضيات الدراسة تعد إجابات آنية للظاهرة المدروسة، وحلولاً متوقعة للمشكلة موضوع الدراسة، حيث ينطلق هذا البحث من الفرضية الرئيسية التالية:

– " يساهم تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بمطاحن بالغيث الكبرى- سوق اهراس، أي أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية و تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة محل الدراسة."

#### ثالثاً: أهمية الدراسة

خلال العقود الأخيرة أصبح لزاماً على المنظمات الاستجابة للاتجاهات والتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية وذلك باعتماد أساليب أحدث وأفضل لإدارة أعمالها، ومن بين هذه الأساليب الجديدة التي استخدمت في المنظمات نذكر: إدارة الجودة الشاملة، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إعادة هندسة العمليات، التحسين المستمر وأساليب أخرى. تتطلب هذه الأساليب من المنظمات استجابة ومرونة في تزويد العملاء بمنتجات وخدمات ذات قيمة مضافة وبأسعار تنافسية، ولذلك اكتشفت المنظمات أنها مطالبة بإدارة بيئة معقدة وسريعة التغير دون أن يكلفها ذلك تكاليف كبيرة. وفي ظل هذه البيئة المتغيرة شهدت المنظمات ولادة مدخل محاسبي جديد هو إدارة التكاليف الإستراتيجية.

#### رابعاً: أهداف الدراسة

الغرض من تناولنا لهذا الموضوع ينصب حول محاولة تحقيق الأهداف الآتية:

- محاولة إبراز أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في المؤسسات الجزائرية باعتباره أحد المداخل الإستراتيجية لتوليد واكتساب مزايا تنافسية؛
- تحسين ورفع تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما ينجر عنه من قدرة هذه الأخيرة على الانخراط في المنظومة الاقتصادية الإقليمية والدولية من خلال بيان دور إدارة التكاليف الإستراتيجية في توفير معلومات تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في اكتساب مزايا تنافسية؛
- بيان مدى جدوى تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية في للمؤسسات الاقتصادية؛
- استكشاف المعوقات التي قد تحول دون تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في المؤسسات الجزائرية .

#### خامساً: منهج الدراسة:

يستخدم الباحث في إطار إعداد هذه الدراسة وسعيًا لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقف عند حدود وصف الظاهرة موضوع الدراسة " إدارة التكاليف الإستراتيجية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية لدى الإطارات العاملة في المؤسسة محل

الدارسة بغية الكشف عن حيثياتها وتأكيد درجة وجودها ومستوى الارتباط بين متغيراتها، وتم جمع المعلومات بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي صممت لقياس تصورات إطارات المؤسسة المدروسة اتجاه دور تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية، وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات.

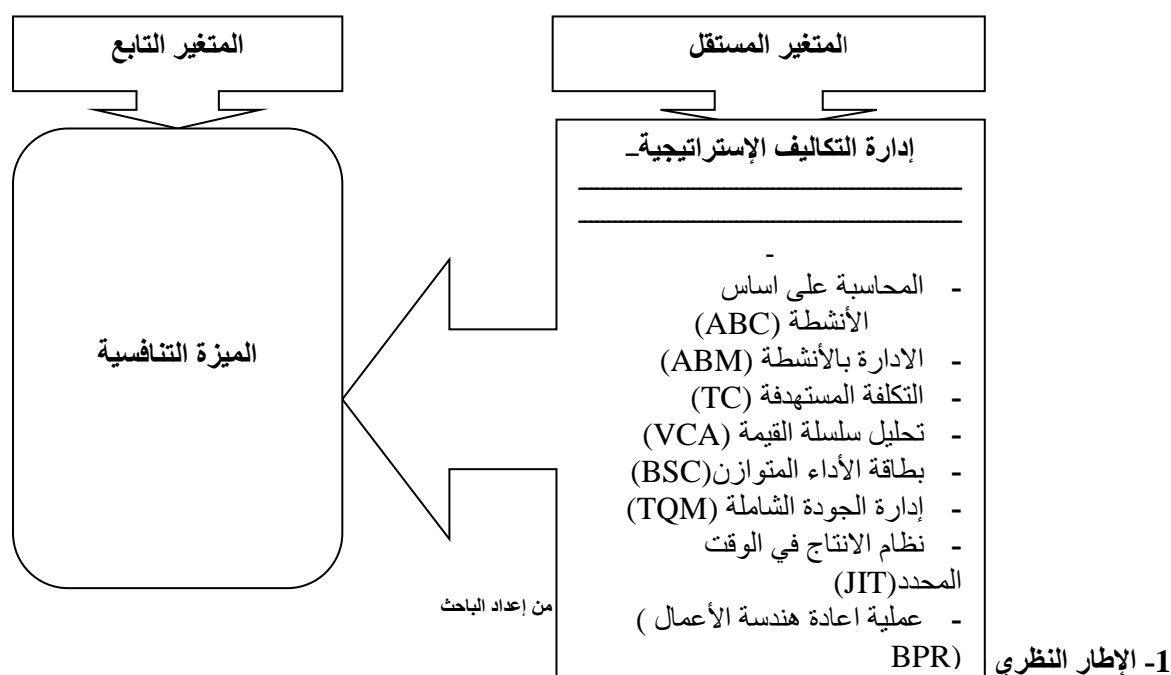
#### سادسا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وللوصول إلى أهداف الموضوع، تم تقسيم البحث إلى جزئين رئيسيين: تناول الجزء الأول الإطار النظري لكل من إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية وكذا أهم الدراسات السابقة والمتعلقة بمتغيرات الدراسة، أما الجزء الثاني من الدراسة والذي كان مخصصا للجانب الميداني وذلك للوقوف على أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية، وإظهار مدى وجود علاقة تأثير بين هذين المتغيرين في مطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق اهراس .

#### سابعا: أنموذج الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على متغيرين اثنين هما: المتغير المستقل ويتمثل في إدارة التكاليف الإستراتيجية من خلال أدواتها وتقنياتها (المحاسبة على أساس الأنشطة، الإدارة بالأنشطة، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة،.....) والمتغير التابع يتمثل في الميزة التنافسية.

الشكل رقم 01: أنموذج الدراسة



#### 1-1 مفهوم إدارة التكاليف الإستراتيجية

لقد أدى ظهور مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى تحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلى اتجاه إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها.

#### 1-1-1 تعريف إدارة التكلفة الإستراتيجية

تعد إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية، وهناك ثلاثة مداخل بديلة لتطبيق أسلوب إدارة التكلفة Cost Management (صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، 2005).

أ. المدخل الأول : استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي.

وفي ظل هذا المدخل يتم استخدام الحاسب الآلي لتحديث أو تجميع بيانات التكاليف مثل أسس تخصيص الموارد بين الأنشطة قبل تحديد مجتمعات التكلفة Pools Cost ، وأيضاً بيانات عن مسببات التكاليف Cost Drivers ، وتعمل إدارة التكلفة على سرعة التطبيق وتخصيص تكلفة هذا التطبيق، إلا أن ذلك لن يحقق كل الأهداف المنشودة منه

ب. المدخل الثاني: إحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي : وفي ظل هذا المدخل يتم تطوير قاعدة البيانات للشركة بحيث تحتوي على البيانات اللازمة لتطبيق إدارة التكلفة ، وتحديد مسار تدفق البيانات بما يضمن التحديث المستمر لها ، ويتطلب تطبيق هذا المدخل الاعتماد بشكل كبير على الحاسبات الآلية .

ج. المدخل الثالث: تصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية : ويتطلب تطبيق هذا المدخل الارتكاز على مجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي:

- تحليل العمليات وتحديد الأنشطة المكونة لها؛
- تصميم مقاييس الأداء وتقييم كل من هذه المقاييس في ضوء النتائج المتوقعة لكل منها ، ويجب أن تكون هذه المقاييس واضحة ودقيقة ، وأن تنصب على العوامل المؤثرة والمسببة لحدوث الأداء ، وألا تقتصر على قياس النتائج المالية فقط ، بل تمتد إلى قياس مستوى الأنشطة المدعمة للمستهلك وأنشطة ضمان الجودة ؛
- تحليل عناصر التكلفة وفقاً للأنشطة الإنتاجية المختلفة؛
- تحليل العمليات والأنشطة في المجال التسويقي وفي مجال خدمة العملاء ؛
- تحليل الربحية على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء ؛
- الارتكاز على قاعدة بيانات تتضمن عناصر التكلفة تبعاً للأنشطة المختلفة بجانب تكاليف عن دورة حياة المنتج وتكلفة ضمان الجودة ؛
- تصميم الأساليب المتطورة لتقييم الأداء ، وهنا يتم قياس عناصر محصلة الأداء سواء كانت هذه العناصر متمثلة في نواحي مالية ، أو متعلقة بوجهة نظر المستهلك أو عن نواحي التطور التكنولوجي بالمنشأة.

ولقد عرفت إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها: عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات(خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيه بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الاستراتيجي له ( علي أشرف حسن، 2010).

كما يقصد بإدارة التكلفة الإستراتيجية ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - دون المساس بالجودة - واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا العملاء ، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الاستراتيجيات وخفض التكاليف وبما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية. تقوم إدارة التكلفة الإستراتيجية وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة بهذا الدور بفعالية خلال دورة حياة المنتج. (صالح عبد الرحمن المحمود ، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، 2005).

كما عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها: إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي عبارة عن منهج متكامل وشامل يعتمد على أدوات وأساليب متناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تركز خصوصاً على إستراتيجية الشركة، العوامل المحركة للتكلفة، التخفيض المستمر للتكلفة( ذوادي مهدي، 2009 ).

ويمكن تعريف مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنه منهج حديث وشامل يضم العديد من الأساليب والأدوات الفعالة التي تعمل على توليد معلومات دقيقة تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة والسليمة المتعلقة بإستراتيجية الشركة وتكاليف الأنشطة ومحركاتها، كما تسعى الإدارة من خلالها لتخفيض تكاليف المنتجات وتدعيم القدرة التنافسية وتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال تقديم منتجات على مستوى عالي من الجودة تلبي رغبات الزبائن ومتطلباتهم المتجددة (صباح فوزي صالح، 2014).

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هي احد المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية حيث تضع تحليلات التكلفة في إطار واسع من اجل استخداما المعلومات في صياغة وتطوير الاستراتيجيات الأفضل، وما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمؤسسة والتخطيط والرقابة وفق منظور إداري وسلوكي متطور، من خلال آلياتها وأدواتها مما يساعدها على

زيادة فعالية استغلال الطاقات اللازمة والمتاحة، بهدف تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج وذلك في سبيل إرضاء الزبائن وتفعيل نظام معلوماتها وبالتالي ترشيد قراراتها.

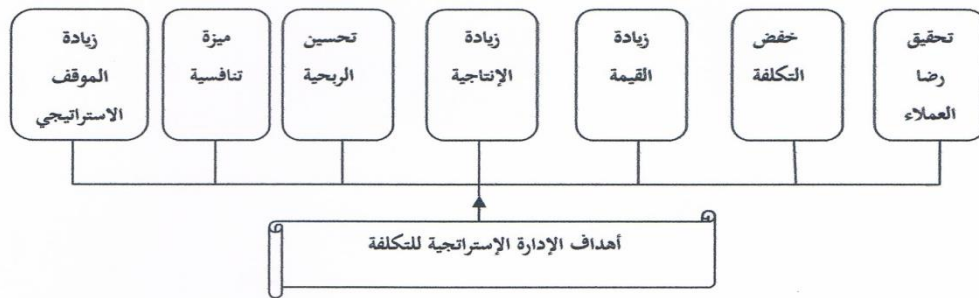
### 1-1-2 أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلى اتجاه لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها.

لقد أصبح نظام إدارة التكلفة التقليدي لا يستطيع مواجهة هذه التغيرات، حيث كان يركز هذا النظام اهتمامه الأساسي بتخفيض التكلفة عاجزا دون النظر إلى تحقيق أهداف أخرى في المستقبل، في حين يسعى مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية وهي: (علي أشرف حسن، 2010)

- التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء إدارة التكلفة في المنشآت الأخرى بهدف التصدي لمواجهة تهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية .
- التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمنشأة، حيث يقدم هذا المفهوم فهماً أوسع لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة، ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.
- التركيز على كسب رضا العملاء، وتحقيق زيادة في الأرباح وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الإستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة . والشكل (رقم 02) يوضح أهداف وأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

الشكل رقم 02: أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة



المصدر: صباح فوزي صالح (2014)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، ص: 32.

### 1-1-3 تقنيات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية

تعد تقنيات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية واحدة من أهم الأدوات التي تستخدمها المنظمات من أجل تحقيق التنفيذ الملائم لإستراتيجية قيادة التكلفة، وانعكاس ذلك على تطوير الميزة التنافسية للمنظمة، ويختلف تركيز المنظمات على استخدام هذه التقنيات من منظمة إلى أخرى، وفقا لعدد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المتعلقة بها، ويمكن توضيح مضامين هذه التقنيات بشيء من التفصيل كما يأتي:

#### 1-3-1-1 المحاسبة على أساس الأنشطة Activity Based Costing Systems:ABC

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب تحديد نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، وبفقد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها (زينات محمد محرم وآخرون، 2005).

### 1-1-3-2 الإدارة بالأنشطة ABM: Activity Based Management

وجدت الإدارة بالأنشطة (ABM) لتكامل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك باستخدام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة في تحليل العمليات لتحديد الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة لحذفها أو على الأقل تخفيضها من جهة، وتحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة من جهة أخرى لتطويرها. ويكون ذلك بالتخلص من النفقات غير الضرورية المكرسة للأنشطة التي لا تخلق قيمة، فحذف هذه الأنشطة يسمح بتخفيض النفقات أو تخصيص الموارد التي كانت موجهة لها في تحسين الأنشطة التي لها قيمة مضافة. ويتمثل المبدأ الذي تقوم عليه الـ ABM في أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف، ولذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويقوم أساس هذا التفكير الجديد على ما يسمى بنموذج الـ ABC / ABM ثنائي الأبعاد). (راضية عطوي، 2017).

### 1-1-3-3 التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة الياباني الأصل الذي ظهر في سنوات الستينات في Toyota Motor Corporation من أفضل الأساليب للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث يعتبر برنامجا كاملا لتخفيض تكاليف المنتجات الموجودة والجديدة على مدى دورة حياتها مع تلبية متطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة وغيرها وذلك من خلال التدقيق في كل الأفكار المطروحة لتخفيض تكاليف المنتج أثناء تصميمه، تطويره ونمذجته.

يقوم هذا الأسلوب على فكرة تخفيض تكاليف المنتج انطلاقا من تصميمه، أي ضرورة التركيز على المراحل القبلية لدورة حياة المنتج والمتمثلة في التصميم، البحث والتطوير والتخطيط من أجل تخفيض تكاليفه. فالقرارات المتخذة في هذه المراحل يجب أن يكون انشغالها الأساسي هو أمثلة الأداء المستقبلي للمنتج. وغالبا ما تركز المنظمات الأكثر كفاءة على المراحل القبلية، لأن عوامل التكلفة الأكثر أهمية تكون في المراحل الأولى لتطوير المنتج، كما أن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أثناء تخطيط وتطوير المنتج تكون أوفر من تلك المتاحة عند الإنتاج، مما جعل أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعتبر مجرد تقنية بسيطة لتخفيض التكاليف، بل هو نظام متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح (راضية عطوي، المرجع السابق).

### 1-1-3-4 تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis (VCA)

يعرف مفهوم تحميل سلسلة القيمة بأنه أحد أدوات التحليل - الإستراتيجي التي تستخدم في تحديد مكان القيمة المقدمة للزبائن والتي من الممكن زيادتها أو تخفيض التكاليف، وكذلك تستخدم من أجل الفهم الأفضل لترابط المنظمة مع المجهزين والزبائن، المنظمات الأخرى داخل الصناعة، وتتضمن أنشطة التحميل لجميع الخطوات الضرورية المستخدمة في توفير المنتج التنافسي للزبون.

وتبدأ عملية التحليل في المؤسسات التصنيعية بالأنشطة المتعلقة بمرحلة إعداد المنتج واختبار المنتجات الجديدة، ثم مرحلة شراء المواد الأولية وعملية التصنيع، وأخيرا مرحلة المبيعات والخدمة، أما في المؤسسات الخدمية فتبدأ هذه العملية من خلال الأنشطة المتعلقة بتحديد مفهوم الخدمة وتصميمها، والغرض منها، وحجم الطلب، ومن ثم التحرك نحو مجموعة الأنشطة التي تقدم الخدمة لغرض خلق رضى الزبون (حيدر شاكر نوري، 2014).

### 1-1-3-5 بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard

تعد بطاقة الأداء المتوازن أحد أهم نماذج تقييم الأداء التي تقوم على دمج كل من الجوانب المالية وغير المالية لتشكيل نظام أكثر شمولية للتعبير عن الوضع الفعلي للمؤسسة يمكنها من فهم وإدراك متطلبات المتغيرات المتعلقة ببيئتها بما تشمل من نقاط قوة ونقاط ضعف ومن فرص وتهديدات ومن هنا ظهرت فكرة اعتماد مدخل إداري يحقق التوازن في قياس الأداء وهو ما جسده بطاقة الأداء المتوازن.

وبطاقة الأداء المتوازن نظام لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي يشمل كل من المؤشرات المالية وغير المالية ويغطي أربعة أبعاد وهي: البعد المالي، بعد الزبائن (العملاء)، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتعلم. مما يسمح باعتبارها نظام مكمّل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبل (ريغة احمد الصغير، 2014).

### 6-3-1-1 إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

يقوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة بحساب وتقليل التكاليف المتعلقة بالجودة، إن تكاليف الجودة يمكن أن تمثل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية التي تتحملها المنشأة، ولكن الإزالة التامة لتكاليف الجودة ليس ممكناً، إن تقليل احد عناصر تكاليف الجودة من الممكن أن يؤدي إلى زيادة عنصر آخر، وتنقسم تكاليف الجودة إلى أربعة مجموعات وكما يلي: (احمد غازي طاهر وآخرون، 2018)

- أ. **تكاليف المنع:** تعمل هذه التكاليف على منع الجودة الضعيفة قبل حدوثها، مثل (دفع أسعار أعلى للموردين لضمان توريد مواد خام ذات جودة عالية، صيانة الأثاث، تدريب العمال).
- ب. **تكاليف التحسين:** هي تكاليف إجراء اختبارات على الجودة في المراحل المختلفة من عملية الإنتاج، مثل (التفتيش على المواد الخام للمورد، والمخزون الغير مكتمل التصنيع، وعلى المنتجات المصنعة قبل شحنها إلى العملاء)
- ج. **التكلفة الداخلية للفشل:** تنتج هذه التكلفة من اكتشاف منتجات معينة قبل بيعها إلى المستهلك، مثل (تكلفة إعادة تصنيع المنتجات المعيبة) كما تتضمن تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة في الأرباح التي كان الخردة التي كان يمكن تحقيقها.
- د. **التكلفة الخارجية للفشل:** تنتج هذه التكلفة من اكتشاف المستهلك لمنتجات معيبة بعد بيع المنتجات وتسليمها، مثل (تكلفة التبديل والضمان، التكاليف الإدارية الخاصة بمعالجة شكاوي ومرتجات العملاء....).

### 7-3-1-1 نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) Just In Time

يعرف بأنه أسلوب العمل الذي يبحث في تقليص جميع مصادر الضياع في الأنشطة الإنتاجية من خلال توفير الجزء الملائم في المكان الملائم وفي الوقت الملائم، ولذلك يتم إنتاج الأجزاء وفقاً لهذا النظام لفرض مقابلة متطلبات التصنيع فقط، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أقصى تخفيض لحجم المخزون، وتخفيض التكاليف وتطوير الجودة (Schroeder, 2007).

### 8-3-1-1 عملية إعادة هندسة الأعمال (BPR) Business Process Reengineering

تباين المفاهيم التي أوردت مصطلح إعادة هندسة العمليات، وعرفت بأنها مدخل وظيفي يتطلب إعادة التصميم الجذري للعمليات الإدارية ذلك لإحداث تغييرات جوهرية في الثقافة، الهيكل وتكنولوجيا المعلومات ولتحقيق تحسينات مفاجئة في الأداء تشمل خدمة الزبون، الجودة، الكلفة والسرعة، كما عرفت إعادة هندسة العمليات على أنها وسيلة إدارية منهجية تقوم على إعادة البناء التنظيمي من جذوره، وتعتمد على إعادة هيكلة وتصميم العمليات الأساسية بهدف تحقيق تطوير جوهري وطموح في أداء المنظمات بما يكفل سرعة الأداء وتخفيض التكلفة وجودة المنتج (احمد غازي طاهر وآخرون، مرجع سبق ذكره).

### 9-3-1-1 المقارنة المرجعية (BM) Benchmarking

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين كونه مصطلح حديث نسبياً في الدراسات الإدارية مما دفع الكثير منهم الى تناوله بالدراسات والتحليل. وتبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فيسميه بعضهم أداة ويدعي آخرون أسلوب وفريق آخر يعتبره طريقة وآخرون يرون أن المقارنة المرجعية عملية وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق.

حيث أن المقارنة المرجعية تعد تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين وجلب المعرفة منهم، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المنظمة أو المنظمات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي (صالح بلاسكة، نور الدين مزباني، 2013).

### 2-1 الميزة التنافسية

يحتل مفهوم الميزة التنافسية حيز ومكانة هامة في مجال الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية، وتعود بدايات هذا المفهوم إلى ثمانينات القرن العشرين حيث بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار والتوسع خاصة بعد ظهور كتابات مايكل بورتر M. Porter بخصوص استراتيجيات التنافس والميزة التنافسية، وكذا التطورات الحاصلة ضمن بيئة المؤسسات الاقتصادية.

### 1-2-1 تعريف الميزة التنافسية

لم تتفق التعاريف المقدمة لمفهوم الميزة التنافسية على صيغة لفظية موحدة إلا أنها تتفق على نفس المعنى أو الجدوى من تحقيقها، حيث أنه تطور حسب تطور الفكر الاستراتيجي ووجهة النظر إلى المؤسسة في حد ذاتها وكذا ديناميكية البيئة الاقتصادية للمؤسسات عبر الزمن، لذا سيتم التطرق إلى بعض التعاريف الأساسية المقدمة على النحو التالي:

- تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع (M. Porter, 1993).

- تعرف الميزة التنافسية على أنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومناافع للزبائن تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر الزبائن الذين يقبلون هذا الاختلاف والتمايز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون. (علي السلمي، 2001)

- يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجيات التنافسية، ويرتبط تنسيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما القيمة المدركة لدى العميل، وقدرة المنظمة على تحقيق التميز. (مصطفى محمود أبو بكر، 2008).

- ارتبط وصف الميزة التنافسية بمساهمات "بورتر" الذي عدها هدف استراتيجي. وحددها بنوعين أساسيين من الميزة التنافسية، وهما ميزة الكلفة وميزة الاختلاف، بينما اتجه "هوفر" إلى النظر إلى الميزة التنافسية بكونها الموقع الفريد الذي تتبوؤه المنظمة مقابل موقع منافسيها من خلال توظيف الموارد.

وتهدف الميزة التنافسية من نظم المعلومات الإستراتيجية إلى تطبيق تكنولوجيا المعلومات واستخدامها بشكل رائد بغرض التقدم على المنافسين. ويمكن تناول الميزة التنافسية المستدامة كإطار موجه للتفكير الاستراتيجي لقرارات المنظمة الإستراتيجية. وهكذا فالميزة التنافسية عمادها الكلفة المنخفضة والتمايز.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أنه على المؤسسة إنتاج سلع أو تقديم خدماتها بطريقة مختلفة ومتميزة عن باقي المنافسين، حيث يكون هذا الاختلاف ايجابياً من وجهة نظر الزبائن، حيث سيضمن هذا الاختلاف ولاء هذا الأخير مما يسمح للمنظمة بالاستمرار والبقاء في ظل معطيات البيئة.

### 2-2-1 خصائص الميزة التنافسية

من أهم خصائص الميزة التنافسية ما يلي: (طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، 2009)

- أن تكون مستمرة و مستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة السبق على المدى الطويل و ليس على المدى القصير فقط.
- إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.
- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.
- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة و يسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد و قدرات و جدارات المؤسسة من جهة أخرى.
- أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف و النتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها في المديين القصير و البعيد.

### 3-2-1 أنواع الميزة التنافسية



اقترح Wisemara تصنيف للميزة التنافسية وقد أطلق على ذلك نظرية القوى الإستراتيجية الدافعة وتعدّ تحركات تنافسية (هجومية-دفاعية) تقوم بها المنظمة ويمكن تحديد هذه التحركات بأربع قوى أساسية (مزايا تنافسية). (سوالم صلاح الدين، 2020).

-**ميزة التميز:** تتميز خدمات/منتجات المنظمة عن المنافسين وذلك من خلال إضافة خصائص فريدة للخدمات/المنتجات مما يعطيها جاذبية تنافسية في السوق ونادرا ما تكون الخدمات/المنتجات ذات التكلفة الأقل هي نفسها متميزة.

-**ميزة التكلفة:** وهي التي لا تعني أن تقدم السلع والخدمات بأقل مستويات التكلفة. وإنما أن تكون بتكلفة ذات علاقة بنوعين مما يجعل تلك السلع والخدمات جاذبة في السوق لكي تعطي عائدا مقبولا على الاستثمار.

-**ميزة النمو:** تحقيق التميز من خلال التوسع بالحجم أو من خلال التوسع الجغرافي أي توسيع الرقعة الجغرافية التي تقدم تلك المنظمة خدماتها/منتجاتها مما يعكس على حصتها السوقية بالنمو والذي يعد أحد عوامل التفوق التنافسي.

-**ميزة التحالف:** وهي اتفاقيات تحدها المنظمة مع منظمات أخرى من أجل تحقيق واحدة أو أكثر من استراتيجياتها وهي أيضا ترتيبات تنظيمية وسياسات عملية تسمح للمنظمة المنفصلة أن تكون جسدا واحدا تشارك في السلطة وفي التعاقد وفي المعرفة وتعد التحالفات جزء مهم من حيث تكون حالات من الاندماج من منظمات أخرى أو من خلال اتفاقيات التسويق أو تشكيل المشاريع المشتركة أو التملك/ شراء منظمات أخرى -المرتبطة بالقوى الدافعة، التكلفة، التمييز والنمو.

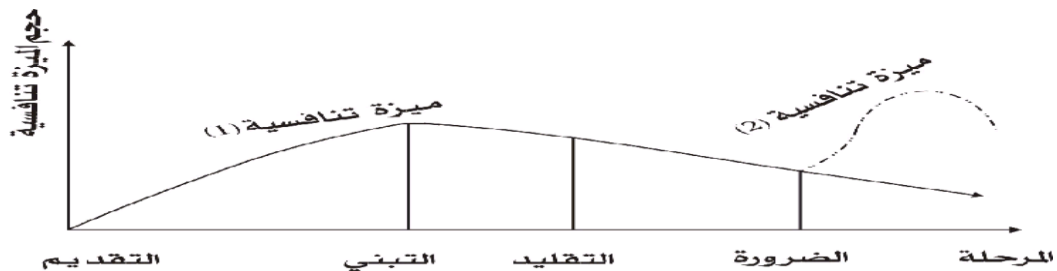
#### 4-2-1 محددات الميزة التنافسية

تتحدد الميزة التنافسية ببعدين هامين هما : حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس (نبيل مرسي خليل، 1998).

##### أ- حجم الميزة التنافسية

يكون للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمنظمة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المنظمات المنافسة، وعموما كلما كانت الميزة أكبر كلما صعب على المنافسين مجاراتها، وكما هو الحال بالنسبة للمنتجات الجديدة التي تملك دورة حياة فإن للميزة التنافسية دورة حياة أيضا تميزها حيث تبدأ هذه الدورة بمرحلة التقديم أو النمو السريع، ثم تليها مرحلة التنبني من قبل المنظمات المنافسة، ثم مرحلة الركود حيث تعمل المنظمات المنافسة على تقليد الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها وتنتهي بمرحلة الضرورة أين تحتاج المنظمة إلى تقديم تكنولوجيا جديدة لتخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تمييز المنتج، ومن هنا تبدأ المنظمة في تجديد أو تطوير وتحسين الميزة الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للمستهلك، والشكل الموالي يبين مراحل دورة حياة الميزة التنافسية.

الشكل رقم 03: دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل(1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، ص: 86.

يتضح من خلال هذا المنحنى مختلف المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية، حيث لا يمكن أن تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة، والتعرف على الوقت المناسب لإجراء التحسين والتطوير أو إنشاء ميزة جديدة، فللميزة التنافسية طبيعة ديناميكية، يجعل أمر مراجعتها شيئا عاديا يدخل ضمن البحث عن التحسين المستمر لنشاط المؤسسة (عمار بوشناف، 2002).

##### ب- نطاق التنافس أو السوق المستهدف

يقصد بالنطاق مدى اتساع أنشطة و عمليات المنظمة بغرض تحقيق مزايا تنافسية فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المنظمات المنافسة، ومن أمثلة ذلك الاستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، استخدام

نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة أو مناطق مختلفة أو صناعات مترابطة. وهناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي: (نبيل مرسي خليل، 1998)

- **نطاق القطاع السوقى:** يعكس مدى تنوع مخرجات المنظمة والعملاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.
- **النطاق الرأسي:** يعبر عن أداء المنظمة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع (أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء)، فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمنظمة في تغيير مصادر التوريد.
- **النطاق الجغرافي:** يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المنظمة ويسمح هذا النطاق للمنظمة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة و الوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد).
- **نطاق الصناعة:** يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنظمة فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المنظمة.

### 3-1 الدراسات السابقة

فيما يخص الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع، هناك العديد من الدراسات التي تناولت المواضيع التي شملتها الدراسة، غير أن هناك نقصا فادحا وكبيراً في الدراسات والبحوث التي شملت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتطبيق. وفيما يلي عينة عن أهم الدراسات العربية والأجنبية والمتعلقة بمتغيرات الدراسة:

- صباح فوزي صالح (2014)، **الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانته بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، حيث تم توزيع ( 48 ) استبانته على تلك الشركات واستخدام برنامج التحليل الإحصائي للدراسات الاجتماعية لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج الدراسة. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تليي حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، كما تستخدم إدارات الشركات أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط وبنسب متفاوتة.
- راضية عطوي (2017)، **الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1. هدفت الدراسة إلى إعطاء إطار مفاهيمي شامل يمكن من خلاله دراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بالدارة الإستراتيجية للتكلفة، انطلاقاً من الإستراتيجية والإدارة الإستراتيجية حتى التوصل تدريجياً إلى دراسة أهم التقنيات و الأساليب المعنية بالدارة الإستراتيجية للتكلفة. أما الدراسة التطبيقية التي اعتمدت على استبيان شمل 17 مؤسسة صناعية جزائرية كبيرة الحجم، فحاولت تحديد أهم المسائل (الفرص والمعوقات) التي قد تواجه التطبيق الفعلي لأساليب الدارة الإستراتيجية للتكلفة من قبل المؤسسات المدروسة. وبينت النتائج المتوصل إليها أن الأساليب المعنية ترتبط بشكل كبير بهيكل المنظمة وأنه على الرغم من البساطة النظرية التي تقوم عليها الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إلا أن اعتمادها يطرح مشاكل تتعلق أساساً بالنظام الإنتاجي القائم.
- حيدر شاكر نوري (2014)، **تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية**، مجلة ديبالى للبحوث الإنسانية، العدد 63، جامعة ديالى، العراق. هدفت الدراسة الى استعراض الجانب الفلسفي للمفاهيم المتعلقة بتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تستخدمها نظم المحاسبة الإدارية للحصول على المعلومات التي تتضمنها تقارير التكاليف التي تقدمها لمديري منظمات الأعمال وتوضيح كيفية إسهام تلك التقنيات في تخفيض تكاليف السلع والخدمات. وتوصلت الدراسة ان المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر تؤدي دوراً مهماً في تعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال وتطويرها يعتبر ميزة تنافسية من خلال توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة والتي يتم الحصول عليها عن طريق استخدام تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية الأمر الذي ينعكس على

التطبيق الملائم لإستراتيجية قيادة الكلفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية وان استخدام تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية لا يؤدي فقط إلي تخفيض التكلفة بل يمتد أثرها ليشمل تحقيق باقي عوامل النجاح الحرجة والمتمثلة بالجودة ورضا الزبون والإبداع وزيادة سرعة تسليم المنتجات فضلا عن تطوير إمكانية البحث عن أساليب حديثة لتحقيق الإبداع والإبداع والتحسين المستمر في كافة أنشطة سلسلة القيمة داخل المنظمة.

- Aksu, I (2013), **System Dynamics Approach as Tool of Strategic Cost Management**, The International of Social Sciences, Vol.15 N°.1 .

هدفت الدراسة إلى إدخال مدخل ديناميكيات النظام لعالم المحاسبة والذي يبين أن أهم الأحداث تحصل كنتيجة لبلوغ بعض التراكمات (غالبا ما تكون خفية) لمستويات معينة مع الوقت. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن استخدام هذا المدخل والذي تتمثل مبادئه الأساسية في أهمية العلاقات السببية، أهمية السببية الدائرية (مسببات ردود الفعل) عبر الوقت، توجيه نمط السلوك الديناميكي (بدلا من توجيه الحدث)، الهيكل الداخلي كسبب أساسي للسلوك الديناميكي (المنظور الذاتي) ومنظور النظم، كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف. إضافة إلى أن متخذي القرار يمكنهم من خلال هذا المدخل تقييم البيانات غير المالية التي تحسن أداء الأعمال الاقتصادية ومختلف السيناريوهات التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف البيئة. كما توصلت الدراسة إلى أن مدخل ديناميكيات النظام لا يحدد فقط هيكله سلوك التكلفة على أساس السببية دون الحاجة إلى تصنيف ثابت للمتغيرات في محاسبة التسيير التقليدية، وإنما يعرض العلاقة بين المتغيرات بشكل بسيط وفعال مما يسمح للمسيرين بالوصول إلى المعلومات المستخدمة في القرارات الإستراتيجية قبل حدوث الأنشطة، وعلى ضوء هذه المعلومات تنتج سياسات مناسبة لتحقيق أهداف الوحدات.

## 2- منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها التطبيقية

بعد أن تم الوقوف في الجانب النظري على الإطار النظري لإدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية، نحاول في هذا الجزء المخصص للجانب الميداني الوقوف على أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية، وإظهار مدى وجود علاقة تأثير بين هذين المتغيرين في مطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق اهراس .

### 1-2 مجتمع وعينة الدراسة

نقصد بمجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمعا آخر، بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهتم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة. ( السعدي رجال، 2013)

يتمثل مجتمع الدراسة في الإطار الإداري بالمركب محل الدراسة، تتمحور نشاطات المركب وفقا لنظام عقلائي مدروس يعمل حسب المواصفات الدولية حيث يستخدم مواد أولية (القمح) ذي مقاييس نوعية معتبرة تقوم باقتنائها بصرامة وشروط حسب مقتضات السوق العالمية بمواصفات أعلى مستوى، كما تقوم بتحليل صارمة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله، كما تقوم بتحليل صارمة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله.

وتعتبر "مطاحن بالغيث الكبرى" في ريادة الترتيب من حيث الكم والكيف على مستوى مطاحن الشرق لامتيازها بمواصفات تقنية و نوعية. علما بأن المؤسسة منخرطة في الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

ولقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، شملت إطارات 03 مديريات أساسية، حيث تحتوي كل مديرية على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها. بالإضافة إلى مصلحة مراقبة الجودة والنوعية، كون إطارات تلك المديريات والمصالح الأكثر دراية بالوضع التنافسي للمركب وبالقرارات الإستراتيجية لها، حيث تمكنا من توزيع 50 استمارة إلا أننا لم نتمكن من استرجاع إلا 46 استمارة قابلة للمعالجة الإحصائية. وفيما يلي ملخص الاستبيانات الموزعة والمستردة والقابلة للتحليل:

الجدول رقم 01 : الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100%	50	عدد استمارات موزعة
92%	46	عدد الاستمارات الواردة
08%	04	عدد الاستمارات المفقودة

أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى - سوق اهراس، (ص ص: 1-18)

عدد الاستثمارات الملغاة	00	00
عدد الاستثمارات القابلة للتحليل	46	% 90

المصدر: من إعداد الباحث

## 2-2 أداة الدراسة وإجراءات تطبيقها

أ. أداة الدراسة: بعد الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة تم إعداد استبيان خصص كأداة أساسية لجمع المعلومات حول إدارة التكاليف الإستراتيجية ودورها في تحقيق ميزة تنافسية، بحث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- المحور الأول: يضم المعلومات الشخصية ويتكون من 3 مفردات.
  - المحور الثاني: إدارة التكاليف الإستراتيجية ويتكون من 16 مفردة.
  - المحور الثالث: يضم الميزة التنافسية ويتكون من 10 مفردات.
- وقد كانت الإجابات كل فقرة وفق مقياس لكرات الخماسي

الجدول رقم 02: مقياس لكرات الخماسي

5	4	3	2	1	التصنيف
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحث

وقد قمنا في هذه المرحلة بتصميم الأسئلة بصفة بسيطة، وتسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث.

## ب. توزيع الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان النهائي جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة، وقد تمت هذه العملية بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر العدد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم استمارة الاستبيان بأنفسنا، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة أيام، و عموما يمكن حصر عملية استرجاع قوائم الاستبيان في الاتصال بموظفي المركب الذين استعنا بهم لاستلام الاستثمارات.

## ج. التحليل الإحصائي للاستبيان

اعتمدنا في تحليل البيانات الإحصائية على استخدام النسب المئوية و التكرارات، حيث قمنا بتفريغ البيانات و جدولتها، و حساب التكرارات لإجابات المقصيين عن كل سؤال من عينة البحث، و قد تم الاستعانة ببرنامج spss في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة.

## 3-2 عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

### أ. اختبار الثبات الفاكرونباخ

لقد تم إجراء خطوات الثبات على المجتمع حسب طريقة معامل الفا كرونباخ فحصلنا على معامل الثبات قدره (0.810)، و عليه اتضح أن أداة القياس تتمتع بالثبات و الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 03: اختبار الفاكرونباخ لمحاور الدراسة

عدد الأسئلة	الفاكرونباخ
26	0.953

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

### ب. اتجاه إجابات العينة حول محاور الدراسة

جدول رقم 04: الأوزان للكرات الخماسي

أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى - سوق اهراس، (صص: 1- 18)

الأرقام	1	2	3	4	5
تصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الحدود	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: من إعداد الباحث

#### 4-2 تحليل و تفسير بيانات متغيري الدراسة المستقل والتابع

تم استخدام مختلف مقاييس الإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية واستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستبيان الخاصة بكل من المحور المتعلق بإدارة التكاليف الإستراتيجية، وعبارات المحور المتعلق بالميزة التنافسية، ومن ثم تحديد اتجاه الإجابة وترتيبها حسب الأهمية.

#### أ. تحليل و تفسير العبارات الخاصة بإدارة التكاليف الإستراتيجية

جدول رقم 05: نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات إدارة التكاليف الإستراتيجية.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إدارة التكاليف الإستراتيجية	الفقرات
1	موافق	0.90	3.83	تمتلك المؤسسة تصور واضح لإدارة الجودة الشاملة .	س 14
2	موافق	0.73	3.78	يوجد تعاون وتنسيق كامل بين أقسام وإدارات المؤسسة للوصول لتنفيذ التكلفة المستهدفة.	س 07
3	موافق	0.76	3.78	تهدف عملية إعادة هندسة العمليات تحقيق تطوير جوهري وطموح في أداء المنظمات بما يكفل سرعة الأداء وتخفيض التكلفة وجودة المنتج	س 09
4	موافق	0.87	3.72	تمتلك المؤسسة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج .	س 10
5	موافق	0.72	3.72	تطبيق المؤسسة لمدخل إدارة التكلفة يساعد على الوصول للهدف الرئيسي وهو البقاء والنمو والاستمرارية.	س 04
6	موافق	0.89	3.67	تبنى المؤسسة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	س 16
7	موافق	0.84	3.67	تقوم المؤسسة بالتركيز على تحقيق الخفض الاستراتيجي للتكلفة منذ المراحل الأولى لدورة حياة المنتج ومرحلة التصميم .	س 08
8	موافق	0.77	3.65	إدارة التكاليف في المؤسسة مسؤولة عن توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد القرارات الإستراتيجية	س 02
9	موافق	0.95	3.63	تعتمد إدارة المؤسسة على كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق نظام الجودة الشاملة .	س 15
10	موافق	0.71	3.63	تعتبر المؤسسة إدارة التكاليف من منظور استراتيجي منهجا شاملا يعتمد على أدوات وأساليب لتحسين كفاءة وفعالية نظام المعلومات .	س 05
11	موافق	0.83	3.63	لدى المؤسسة معرفة بنظام التكاليف المستهدفة.	س 06
12	موافق	0.93	3.57	استخدام المؤسسة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى قرارات إدارية دقيقة.	س 11
13	موافق	0.96	3.54	يتضمن نظام بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسة مقاييس مالية .	س 12
14	موافق	0.94	3.52	تعد المقارنة المرجعية تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين وجلب المعرفة منهم، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة.	س 01
15	موافق	0.98	3.5	يؤدي نظام الانتاج في الوقت JIT إلى تحقيق أقصى تخفيض لحجم المخزون، وتخفيض التكاليف وتطوير الجودة	س 03
16	محايد	0.92	3.35	يتضمن نظام بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسة مقاييس غير مالية كمؤشرات العلاقة بالزبان والعمليات الداخلية والنمو والتعلم.	س 13

أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى - سوق اهراس، (صص: 1- 18)

	موافق	0.78	3.60	المجموع	R1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** تشير الأرقام في الجدول رقم (05) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي هي 3.60 بانحراف معياري 0.78، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار [3.40-4.19] ما عدا العبارة رقم 13 بمتوسط حسابي 3.35 وانحراف معياري 0.92 حيث يقع هذا المتوسط ضمن المجال [2.60-3.39] التي تشير إلى درجة إجابة محايد، ومنه يمكن القول أن اتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الأول R1 ككل تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف ضعيف مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية حول إدارة التكاليف الإستراتيجية بـ تحليل و تفسير العبارات الخاصة بالميزة التنافسية

جدول رقم 06: نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات الميزة التنافسية

الفرقات	الميزة التنافسية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الترتيب
س9	تهتم المؤسسة بتحديد الوضع التنافسي وزيادة عدد السلع البديلة.	3.45	1.244	موافق	1
س1	تحرص المؤسسة على استطلاع آراء الزبائن بشكل مستمر.	3.42	1.065	موافق	2
س3	تتلقى المؤسسة كافة رغبات الزبائن من منتجات ذات جودة عالية.	3.42	1.037	موافق	3
س8	تهتم المؤسسة بتخفيض التكاليف مقارنة بالمؤسسات الأخرى الناشطة في نفس القطاع.	3.37	0.843	محايد	4
س2	تهتم المؤسسة بزيادة نسبة السيطرة على أسواق المنتجات من خلال التكلفة المنخفضة.	3.34	0.937	محايد	5
س5	تقوم المؤسسة بمراقبة جودة المنتجات بشكل مستمر.	3.28	1.250	محايد	6
س7	تبلغ المؤسسة الزبائن بالالتزامات المالية المستحقة في الوقت المناسب.	3.25	0.780	محايد	7
س10	تسعى المؤسسة لعملية التحسين المستمر.	3.25	0.780	محايد	8
س6	تحرص المؤسسة على تقليص نسبة العيوب في المنتجات.	3.22	1.113	محايد	9
س4	تتعلق الأهداف التي تحتويها الإستراتيجية التنافسية بتحقيق مستويات أعلى لإرضاء الزبائن.	3.17	1.339	محايد	10
R2	المجموع	3.34	0.715	محايد	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** يتضح من خلال الجدول أن عبارات المتعلقة بالميزة التنافسية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.34 ويقع هذا المتوسط ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي [2.6-3.39] وهي الفئة التي تشير إلى درجة محايد والتي تؤكد محايدة أغلبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا يظهر في الانحراف المعياري 0.715 والسبب في ذلك يرجع إلى عدم الدراية والمعرفة الكافية لأغلبية أفراد العينة لأبعاد ومحددات الميزة التنافسية.

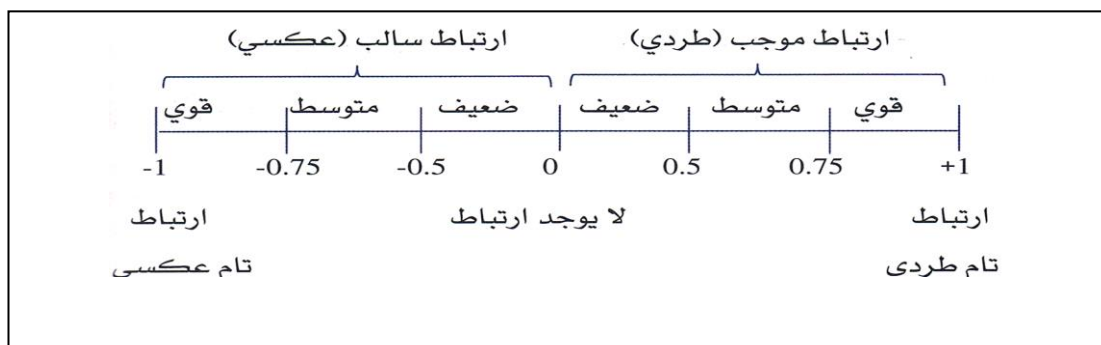
## 5-2 اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة

بعد القيام بتفريغ وتحليل الاستبيان بواسطة برنامج spss الإحصائي، و لاختبار فرضية الدراسة من خلال قياس قوة و متانة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة (التابع والمستقل) تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون (pearson)، وكذا لتحديد نوع العلاقة بينهما هل هي علاقة طردية أو عكسية حيث :

أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية بمطاحن بالغيث الكبرى - سوق اهراس، (ص ص: 1- 18)

- الفرضية الأولى: (فرضية العدم)  $H_0$ : لا توجد علاقة بين إدارة التكاليف الإستراتيجية و الميزة التنافسية .
  - الفرضية الثانية: (فرضية البديل)  $H_1$ : توجد علاقة بين إدارة التكاليف الإستراتيجية و الميزة التنافسية.
- و لاختبار العلاقة بين إدارة التكاليف الإستراتيجية و الميزة التنافسية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون و تحليل النتائج يكون بالاعتماد على الشكل التالي:

الشكل رقم(02) : مقياس معامل الارتباط لبيرسون



الجدول رقم(07) :معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة

	R1	R2
R1	1	.594**
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)		,000
N	46	46
R2	.594**	1
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)	,000	
N	46	46

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

- **التعليق:** من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط Pearson بين محوري الدراسة R1 و R2 يساوي 0.594 وهي قيمة موجبة قريبة من الواحد أي أن العلاقة بين المحورين علاقة طردية متوسطة. و عليه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  القائلة أنه لا توجد علاقة بين إدارة التكاليف الإستراتيجية و تحقيق الميزة التنافسية.

### الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية والتي كانت مطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق اهراس ميداناً لها، معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيس يتمحور حول : هل يساهم تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بمطاحن بالغيث الكبرى سوق اهراس؟ ومن خلال محاور الدراسة وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأدوات والوسائل المشار إليها، يمكن عرض نتائج هذه الدراسة والاقتراحات المقدمة في ما يلي:

### النتائج العامة للدراسة

- من خلال دراسة البحث وإسقاطه عملياً والتعرف على مشكلاته، يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:
- تعد تقنيات وأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية واحدة من أهم الأدوات التي تستخدمها المنظمات من أجل تحقيق التنفيذ الملائم لإستراتيجية قيادة التكلفة، وانعكاس ذلك على تطوير الميزة التنافسية للمنظمة

- أن إدارة التكاليف الإستراتيجية تنظر إلى صورة التكلفة قبل أجزائها، أي دراسة ومراجعة أي قرار يرتبط بالتكلفة للتأكد من أنه يعزز الموقف الإستراتيجي للمؤسسة.
- يؤدي تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية إلى تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع التنافسي للمؤسسات.
- أن الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية تتمثل في ذلك المفهوم الاستراتيجي والديناميكي الذي يظهر تفوق المؤسسة مقارنة بالمنافسين في شكل قيمة.
- أن تحقيق ميزة تنافسية في سوق تنافسي مطلب تسعى إليه كل منظمة تريد البقاء وتحقيق أرباح، ويوفر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أدوات وأساليب مهمة للإدارة الإستراتيجية من أصل الوصول إلى ذلك المؤسسة من خلال إعداد وتطوير لاستراتيجيات خفض التكاليف وبما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين كل من إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية في المؤسسة محل الدراسة.

### التوصيات

- وعلى ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، نقترح على أصحاب القرار في مركب مطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق اهراس، بعض الإجراءات والتدابير التي نعتقد أنه ستؤدي إلى التطبيق السليم لأساليب وتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالشكل الذي يؤثر بالإيجاب ويدعم توجيهها لتحقيق الميزة التنافسية، كالتالي:
- الحرص على إدراك الدور المهم الذي تؤديه تقنيات وأساليب إدارة التكاليف الإستراتيجية وذلك من خلال التفكير في إعادة هيكلة الأنظمة المحاسبية التقليدية للمركب لتتماشى مع تبني المنظور الإستراتيجي لإدارة التكاليف.
  - اعتبار عملية تطوير نظام لمحاسبة التكاليف الإستراتيجية في المركب عملية مستمرة، لا تتوقف عند انجاز مراحل محددة وذلك بسبب التطور المستمر في تقنيات المعلومات وتطبيقاتها المختلفة، كما أن المعلومات التي يوفرها هذا النظام تعد أهم المصادر الداخلية والخارجية للميزة التنافسية.
  - ضرورة السعي لربط أساليب وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بأهداف المركب الإستراتيجية لتعظيم قيمة المركب وتعزيز قدرتها التنافسية.
  - توفير بيئة تكنولوجية حديثة لتسهيل تطبيق أساليب إدارة التكاليف الإستراتيجية بشكل متناسق ومتكامل.
  - تدريب العاملين وتحسين مكتسباتهم المرتبطة بالمستوى التعليمي والفني، لما له من أهمية بالغة في زيادة إدراكهم ووعيهم التكاليفي، من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة من قبل خبراء ذوي الاختصاص في علم الإدارة والمحاسبة.

### أفاق الدراسة

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة ولتحقيق المزيد من البحث والتحليل يوصي الباحث بتبني دراستين مستقبليتين في الميدان المبحوث، الأولى- مدى فعالية تطبيق نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية والثانية- دور إدارة التكاليف الإستراتيجية في اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية.

### المراجع

1. صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ( 2005)، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل ، المجلد السادس، العدد الثاني، ص: 16.
2. علي أشرف حسن (2010)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية: دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص: 15.
3. صالح عبد الرحمن المحمود ، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سبق ذكره، ص: 17.



4. ذوايدي مهدي (2009) ، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد التاسع ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص: 206.
5. صباح فوزي صالح (2014) ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، ص: 29.
6. علي أشرف حسن، مرجع سبق ذكره، ص: 29.
7. زينات محمد محرم وآخرون (2005) ، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص: 394.
8. راضية عطوي (2017) ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، ص: 150.
9. راضية عطوي، المرجع نفسه، ص: 114.
10. حيدر شاكر نوري (2014)، تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية، مجلة دبالى للبحوث الإنسانية، العدد 63، جامعة دبالى، العراق، ص: 366.
11. ريغة أحمد الصغير (2014) ، تقييم أداء المؤسسات الصناعية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، ص: 63.
12. احمد غازي طاهر وآخرون (2018) ، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في إستراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية : الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جهان- أربيل العلمية، إصدار خاص العدد (الجزء A)، ص: 518.
13. Schroeder, G. Roger (2007), **Operations Management, Contemporary Concepts & Cases**, 3rd ed., McGraw- Hill Irwin, U.S.A, P:392.
14. احمد غازي طاهر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 522.
15. صالح بلاسكة، نور الدين مزياني (2013) ، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة / المرعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص: 57.
16. M.Porter (1993), **Avantage concurrentiel des Nations**, Inter Edition, P: 48.
17. علي السلمي (2001)، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، ص: 104.
18. مصطفى محمود أبو بكر (2008)، إدارة الموارد البشرية مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص: 13-14.
19. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس (2009)، الإدارة الإستراتيجية من منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص: 309.
20. سولم صلاح الدين (2020)، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق اهراس، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06- عدد 02، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف، ص: 162.
21. نبيل مرسي خليل (1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، ص: 85.
22. عمار بوشناف (2002)، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تميتها وتطويرها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص: 26-27.
23. نبيل مرسي خليل، مرجع سبق ذكره، ص: 86-87.

24. السعدي رجال(2013)، الإحصاء الوصفي، مؤسسة الرجاء للطباعة والنشر، الجزائر، ص: 18.