

المقدمة

تشتمل على الآتى:

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

تعمل الشركات الصناعية في إطار محيط تنافسي نشتر كفيها شركا تماثلة و منافسة لها ، و عليه قد أصبحنا ضروري معرفة تطلعات الشركات المنافسة و الوقت و فعند الإمتزاتجيات و السياسات التي تتبعها في الوقت الحاضر ، تجاهاها في المستقبل من خلال توفير البيئة التنافسية الملائمة لت حقيقة كفاءة تخصيص الموارد ، استخدامها و تشجيعا لإبداع و الابتكار ، بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية و تعزيزها . وبالرجوع إلى تطور التنافس نجد هقد أقرت بوجود الإنسان و الشركا و استمرار بقائها في ظل اشتداد المنافسة و لاسيما بعد انفتاح اقتصادياتنا و لعل بعضها ، حيث تتجلب ضرورت تحقيق ما يسمي بالميزة التنافسية .

إستراتيجية تنافسية مثلا تتميز و التحكم في التكاليف كإستراتيجية تتعزز مكانة الشركات المتواجدة بالسوق باستعمالها كوسائل لل حماية و مواجهة مما يتيح لها فرصة الحصول على أكبر حصة سوقية لتستطيع البقاء ، ذلك باعتبارها أساسا ليمستحثة تناسبها التطورات .

ولقد أدبالتطور التقني السريع في العصر الحديث ، بالإضافة إلى تعدد العمليات الصناعية ، و زيادة حجم الشركات الصناعية ، و تعدد المنتجات ، التغييرات الكبيرة في مجتمعات الإنتاج و العوالم الإنتاجية ، و تركيبة الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة ، كما أدب الظهور لبعض الأساليب الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف ، و من بين هذه الأساليب أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة ، حيث حظي هذا الأسلوب باهتماما كبيرا

من الباحثين و الكتاب في مجال الإدارة ، و يعود هذا الإهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في تحديد أهداف منهجية في قياس سعر التكلفة و متابعة أداء الأنشطة و ما أضافه من قيم لنظام التكاليف التقليدية ، مما يعنى أن تطبيقها يؤدي إلى تحسين الأداء في الشركة و من ثم تعزيز القدرة التنافسية ، كما أنها كأسلوب أخر ساهم في تخفيض التكاليف كأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ، و أسلوب إدارة الجودة الشاملة ، و غيرها من الأساليب التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية ، و التي بدورها تضمن للشركة لارتفاع الإنتاجية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة .

تمثل الأسعار تعبيرا نقديا لقيمة السلع و الخدمات المقدمة للمستهلك ، و تعد عملية التسعير من العمليات المهمة و ذات الأثر البالغ على نجاح و استمرار الشركات الصناعية ، نظراً لما لها من تأثير على القدرة

الربحية و، عادة توزيع الدخل القومي المخصص للاستهلاك ، اذ أنه بتحديد الأسعار يستطيع الفرد أن يوزع دخله بين مايعده ضرورياً من السلع ومايعد كمالياً . وعموماً فإن لعملية التسعير مجموعة من الأهداف التي تحققها والتي تختلف فيما بين الشركات , كما أن العملية تتأثر بمجموعة من العوامل التي تتطلب الاستجابة لها .

مشكلة الدراسة

هناك العديد من الدراسات السابقة تناولت موضوع التسعير وأساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية وبالإطلاع على الدراسات السابقة وجد الباحث أن هناك فجوة فيها، فمنها دراسة (نضال، أنعام، 2007م)، التي هدفت الى دراسة فلسفة وآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مع بيان الإجراءات اللازمة إتخاذها

وبيان أهمية إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف

المنافسة الشديدة دراسة (غضابرانية، 2014م)، إستخدام التكنولوجيا الحديثة لأنظمة التكلفة، الادارة التسعير و الموازنة علناً أساساً لأنشطة لبناء الميزة التنافسية هدفنا الدراسة الإستعراض مقارنة تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية اعتماداً بالدرجة الأولى على التعاقد الناتج بين أساليب التكلفة، الادارة ، التسعير والموازنة علناً أساساً

الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة، مما يسمح بتجسيد تحليل

سلسلة القيمة ك تقنية مستخدمة لتحليل ووصف أنشطة الشركة التي تضيف قيمة ومساهمتها في تحقيق القيمة النهائية للمنتج وذلك إستجابة لحاجة الشركة لمواكبة تطورات ومستجدات البيئة التنافسية الحديثة، دراسة (د. جلييلة عيدان الذهبي، 2007م)، إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، ظهرت أهمية الدراسة من أهمية تسعير المنتجات ولا سيما بالنسبة للشركات الصناعية التي تعيش في ظل ظروف بيئية تشهد العديد من التطورات والتغيرات المستمرة والسريعة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه وما يعده ذو قيمة حسب وجهة نظرة ، هدفت الدراسة الى عملية التسعير والمداخل المستهدفة لذلك فضلاً عن بيان المدخل المعاصرة في التسعير وأثره في إستهداف التكلفة، دراسة (خالد محمد، 2011م) نظام محاسبة التكاليف في المصارف التجارية ودورها في تسعير الخدمات المصرفية، تمثلت مشكلة الدراسة في الاسئلة الاتية: هل يتم إستخدام ادارات

المصارف التجارية معلومات نظام محاسبة التكاليف فى تسعير الخدمات المصرفية .ماهى الطرق والإساليب الواجب إستخدامها فى تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية.ماهى العوامل المؤثرة فى صياغة واتخاذ قرارات تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية, دراسة(أحمد خالد, 2010 م)القياس لمحاسبى لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيورها, تمثلت مشكلة الدراسة فى الصعوبات التى تواجهها إدارة العديد من المصارف فى قياس تكلفة الخدمات المصرفية التى تقدمها لإعتمادها على نظام المحاسبة المالية والذى لا يوفر معلومات تفصيلية نتيجة للتوسع الهائل فى القطاع المصرفى فالمعلومات التى يقدمها لاتساعد على قياس تكلفة النشاط بصورة دقيقة وفعلية , الأمر الذى يؤثر على التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ولتخاذ القرارات , لذلك نجد أن المشكلة تكمن فى عدم معرفة المصارف للتكلفة الحقيقية للخدمة المصرفيةوالتى تساعد على تسعير الخدمة بناء على تكلفتها ويترتب على ذلك إخذ القرارات بصورة سليمة وبعين على وضع الاستراتيجيات بصورة واضحة.

تناول الباحث بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع التسعير وهو جزء من دراسته ومن ثم فان الدراسات السابقة لم تختبر بصورة مباشرة التسعير بليستخدام أساليب التكاليف الحديثة وأثره فى الميزة التنافسية , حيث أن بعض الدراسات تناول القياس المحاسبى للتكاليف وكيفية التسعير , وبعضها تناول إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية المستهدفة,واعتمد الباحث لتبريره لهذه الفجوة فى عدم تناول الدراسات السابقة على تناول السعر من خلال إستخدام أساليب التكاليف الحديثة واثر ذلك على الميزة التنافسية.

أما بالنسبة لمتغير أساليب التكاليف الحديثة والذى يشمل (التكلفة المستهدفة,التكلفة على أساس النشاط , الإنتاج فى الوقت المحدد,الجودة الشاملة), توجد عدد كبير من الدراسات منها, دراسة (د.عمرعيد,2009) معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تمثلت مشكلة الدراسة فى وجود معوقات فى تطبيق أسلوبالتكلفةعلى أساس النشاط فى شركات التصنيع الغذائى فى الجمهورية اليمنية ' هدفت الدراسة الى التعرف على العلاقة بين تكلفة أسلوب التكاليف على أساس النشاط وامكانية تطبيقه , التعرف على وعى ومعرفة المحاسبين بأسلوب التكاليف على اساس الأنشطة فى الشركات الصناعية اليمنية دراسة (أ.م.د. خولة حسين , وآخرون, 2014) استخدامتقنيةمراجعةوتقويمالبرامج (PERT) فيتحسينأسلوبالتكلفةعلىأساسالنشاط.تمثلت مشكلة الدراسة

في معاناة أغلب شركاتنا لقطاع الصناعات غير المباشرة ،
وعدم التوزيع العادل لهذا التكاليف لعلها هدف التكلفة ، وزيادة حدة المنافسة ، وغياب التخطيط السليم
بما يتلاءم مع التغيرات التي تواجه القطاع الصناعي (عامة) وعينة البحث (خاصة) دراسة (أشر فعزمي، 2008)،
اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على أنشطته على تعظيم الربحية، تمثلت مشكلة الدراسة في الأسئلة
الآتية: هل يساهم أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة
منخفضة تكلفة الخدمات الصحية
وبشكل كبير على تعظيم الربحية في حال تطبيقه؟ هل تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية
الاساسية
والامكانات اللازمة لتطبيق أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة فقياس تكلفة
خدماتها الصحية؟ هل توجد معوقات لتطبيق
أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة
هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على
الأنشطة
في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع الملكية؟ دراسة
صلاح محمد عيس، 2007)، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، تمثلت مشكلة
البحث من خلال التساؤل التالي: كيف يمكن معالجة عناصر التكاليف باستخدام أسلوب التكاليف المبنية على
الأنشطة؟ هل تواجه الجامعات الفلسطينية معوقات تحول دون تطبيق أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة ؟
كيف يمكن أن يساهم تطبيق أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالجامعات الفلسطينية؟ دراسة
د. عباس، د. فاطمة ، 2010)، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف لعلها أساساً للأنشطة
(ABC) ، تكمن مشكلة الدراسة في عدم اهتمام الشركات العراقية بتطبيق أساليب التكاليف الحديثة ،
وضعف إدراك العاملين لمفهوم مكملة إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف لعلها أساس
الأنشطة وما يمكن أن يحققه من علاقة تكاملية في حال تطبيقهما معاً في أوضاع وتأثيرهما الفاعل في بقاء الشركات في سوق
المنافسة دراسة (د. محمود أحمد، 2010)، التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة
وعدم الميزة التنافسية، تمثلت مشكلة الدراسة من خلال التساؤل التالي :
هل يمكن تحليل سلسلة القيمة لأداة الرئيسة في إدارة وتحليل التكلفة لإستراتيجية .
لإيجادها المضامين الخاصة بكيفية اختيار الشركة لسياسة المنافسة من منظور أسلوب إدارة التكاليف الإستراتيجية أمراً
مهماً لعملية تحليل التكلفة . هل يؤدي استخدام تحليل أسباب التكلفة إلى زيادة قدرة الشركات التنافسية دراسة (د. على
مجاهد)، مقترح إجرائي متكامل لإساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال

في مواجهة تحديات العولمة، هدفت الدراسة الجموع ترتيباً أهم أدوات إدارة التكلفة فإطاراً يحقق التكامل بين هذه الأدوات ويزيد من كفاءة استخدامها، وبخاصة في مجال الخلق وتدعيم الميزة التنافسية للشركات الصناعية في إطار مساعيها لمواجهة تحديات العولمة، دراسة، (درويش مصطفى الجخلب ، 2007م)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الاداء المالي، مشكلة الدراسة تدور حول السؤال الرئيس التالي: هل يمكن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية كمؤسسة خدمية وفقاً لأسس وبالتكاليف المبني على الأنشطة؟ وما مدتها تأثير ذلك على معرفة تفاصيل التكلفة ومسابقاتها والعمل على تخفيضها؟ وانعكاس ذلك على جودة القرارات الإدارية؟، دراسة، (مصعب محمد، 2014 م)، قياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية، تمثلت مشكلة الدراسة في غياب للعلاقة بين محاسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي السوداني حيث لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف يوفر معلومات تكلفية ملائمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في هذا القطاع.

تناول الباحث العديد من الدراسات السابقة الخاصة بأساليب التكاليف الحديثة وهو احد متغيرات دراسة الباحث وبعد اجراء المقارنات بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث وجد ان هناك اختلافات في بعض الجوانب ، فتناولت الدراسات السابقة موضوع اساليب التكاليف الحديثة وربطها بتحقيق الميزة التنافسية وبعضها ربطها بتخفيض التكلفة والبعض الاخر ربطها بالتسعير، ولم تتناول أى من الدراسات السابقة موضوع أساليب التكاليف الحديثة ومساهماتها في تسعير المنتجات وأثر ذلك الميزة التنافسية.

اما بالنسبة للمتغير التابع الميزة التنافسية فهناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع نذكر منها ، دراسة، (ابوبكر احمد، 2013م) أساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني). تمثلت مشكلة الدراسة في حاجة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم للأساليب اللازمة لمواجهة مشكلة المنافسة ، وتم التعبير عن مشكلة الدراسة في السؤال التالي : ما هو دور اساليب التكلفة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ؟ وهدفت الدراسة التي توضح مفهوم التكلفة الاستراتيجية ومفهوم الميزة التنافسية ، والتعرف على أساليب التكلفة الاستراتيجية ذات التوجه الاستراتيجي. وتأتي أهمية الدراسة في وضع اطار نظري لموضوع أساليب التكلفة الاستراتيجية وتغطية أوجه القصور في الدراسات السابقة ودراسة العلاقة بين الأساليب

الاستراتيجية لمحاسبة التكاليف ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطومدراسة,(طلال خالد عبد الباسط, 2010), دور ادارة التغيير فى خلق الميزة التسويقية التنافسية, تمثلت مشكلة الدراسة فى ان الشركات المنتجة فى السودان لاتستند على ادارات التسويق منها على استراتيجيات تغيير واضحة تمكنها من خلق الميزة التنافسية المطلوبة دراسة,(محمد خوجلى, 2015 م),ادارة علاقات العملاء واثرها فى بناء الميزة التنافسية,تمثلت مشكلة الدراسة فى ان مفهوم ادراة علاقة العملاء يعتبر من المفاهيم الحديثة نسبيا وقد أدى ذلك الى غياب الفهم الصحيح لهذا المفهوم لدى القيادات الادارية فى بعض منظمات الأعمال مما ترتب عليه انخفاض الوعى التنظيمى بأهمية تطبيقه ودوره الفعال فى تحقيق النجاح الاستراتيجى للمنظمات, دراسة,(حاتم محمد, 2010 م),أثر نظام ادارة الجودة الشاملة فى إكتساب القدرة التنافسية, فى سياق هذه المشكله تسال الباحث ماذا تعنى القدرة التنافسية وماهى محققاتها وماذا تعنى لفعالية وكفاءة الاداء , وماهى أثر تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة فى دعم القدرة التنافسية . وتكمن اهمية الدراسة فى كونها واحدة من الدراسات الميدانية القلائل ان لم تكن الوحيدة التى تحاول الربط بين ثلاثة محاور ادت تاثير ملموس فى تحقيق القدرة التنافسية لدى المنظمات العاملة فى سوق تنافسى وهى محاور (الانتاج والتسويق والجودة الشاملة), دراسة,(امال محمد, 2008 م),تنافسية الصناعة السودانية فى ظل العولمة, تمثلت مشكلة الدراسة فى أن صناعة الجلود فى السودان ورغم توفر احد أهم مقوماتها وهى المادة الخام إلا أنها تعتبر صناعة غير منافسة ولم تستطيع الدولة حتى الان تهيئة المناخ المناسب لهذه الصناعة ذات الميزة النسبيةدراسة,(احمد ضو البيت , 2013 م), أثر إستراتيجيات ادارة الموارد البشرية فى إيجاد ميزات تنافسية بالشركات الصناعية تمثلت مشكلة الدراسة فى طرح سؤال رئيسى وهو كيف يمكن لإستراتيجيات إدارة الموارد البشرية ان تجعل من الموارد البشرية بالشركتميزة تنافسية لها ؟ كماهدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم الميزة اوالميزات التنافسية والى توضيح الاستراتيجيات التى تجعل الموارد البشرية ميزة تنافسية للشركات الصناعية ومدى تطبيقها فى الشركات الصناعية.

تناول الباحث بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الميزة التنافسية وهو جزء من دراسته ومن ثم فان الدراسات السابقة لم تختبر بصورة مباشرة التسعير بأستخدام أساليب التكاليف الحديثة واثره فى الميزة التنافسية , حيث أن بعض الدراسات تناول استراتيجية الموارد البشرية فى إيجاد ميزات تنافسية,

ومنها ماتناولت القياس المحاسبى للتكاليف وكيفية التسعير , وبعضها تناول تنافسية الصناعة السودانية فى ظل العولمة,ومنها ماتناولت اثر نظام ادارة الجودة الشاملة فى اكتساب الميزة التنافسية ومنها ماتناولت دور ادارة التغيير فى تحقيق الميزة التسويقية التنافسية,كل هذه الدراسات السابقة لم تتناول موضوع الميزة التنافسية بشكل مباشر كما جاء بالعنوان (التسعير بأستخدام أساليب التكاليف الحديثة واثره على الميزة التنافسية).

بناءً على ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

- 1.هل توجد علاقة بين التسعير والميزة التنافسية ؟.
- 2.هل هناك علاقة بين التسعير و اساليب التكاليف الحديثة فى الشركات الصناعية ؟.
- 3.هل هناك علاقة بين أساليب التكاليف الحديثة و الميزة التنافسية فى الشركات الصناعية ؟.
- 4.هل تؤثر أساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية ؟.

أهداف الدراسة

تتحقق الدراسة الأهداف التالية :

- 1.معرفة العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية .
- 2.الاهتمام بدراسة العلاقة بين التسعير واساليب التكاليف الحديثة فى الشركات الصناعية .
- 3.معرفة العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة و الميزة التنافسية فى الشركات الصناعية.
4. معرفة تأثير أساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة فى :

أ. الأهمية العلمية, تتمثل فى :

1. تستمد الدراسة أهميتها من خلال الوصول الى السعر المناسب الذى يساهم فى تحقيق الميزة التنافسية .

2. تمثل الدراسة إمتداداً للدراسات والبحوث التى تستوجب ضرورة التطوير والتحديث فى الأساليب والأدوات المحاسبية والتكاليف لتحقيق التكامل بين الأعمال المتقدمة, والأدوات المحاسبية المطبقة بها .

3. أن دور الاساليب الحديثة للتكاليف مؤثر جدا فى التحديد الدقيق لتكلفة المنتج وبالتالي المساهمة فى تسعير المنتجات الذى يؤثر فى تحقيق الميزة التنافسية .

4. الاطلاع على الادوار الرئيسية التى تقوم بها أساليب الحديثة للتكاليف فى عملية (تخفيض التكاليف , تخصيص المصروفات غيرالمباشرة) .

ب. الأهمية العملية, تتمثل فى:

1. مساعدة الشركات الصناعية فى التحول من الطرق التقليدية فى تسعير منتجاتها الى اساليب التكاليف الحديثة حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية .

2. التعرف على مدى تطبيق الاساليب الحديثة للتكاليف فى الشركات الصناعية بالسودان .

3. حاجة الشركات الصناعية للتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات الصناعية بشكل دقيق وتخفيض التكاليف الصناعية للمنتجات المقدمة للعملاء لتحقيق الميزة التنافسية .

4. الإهتمام بتسعير المنتجات بأعتبارها أحد العوامل الرئيسية لتحقيق الميزة التنافسية

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية :

بناءً على عناصر المشكلة المحددة مسبقاً تقوم الدراسة بإختبار الفرضيات التى تم صياغتها كآلاتى:

الفرضية الأولى: هناك علاقة بين التسعير والميزة التنافسية .

الفرضية الثانية: هناك علاقة بين التسعير و أساليب التكاليف الحديثة فى الشركات الصناعية .

الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين أساليب التكاليف الحديثة و الميزة التنافسية فى الشركات الصناعية.

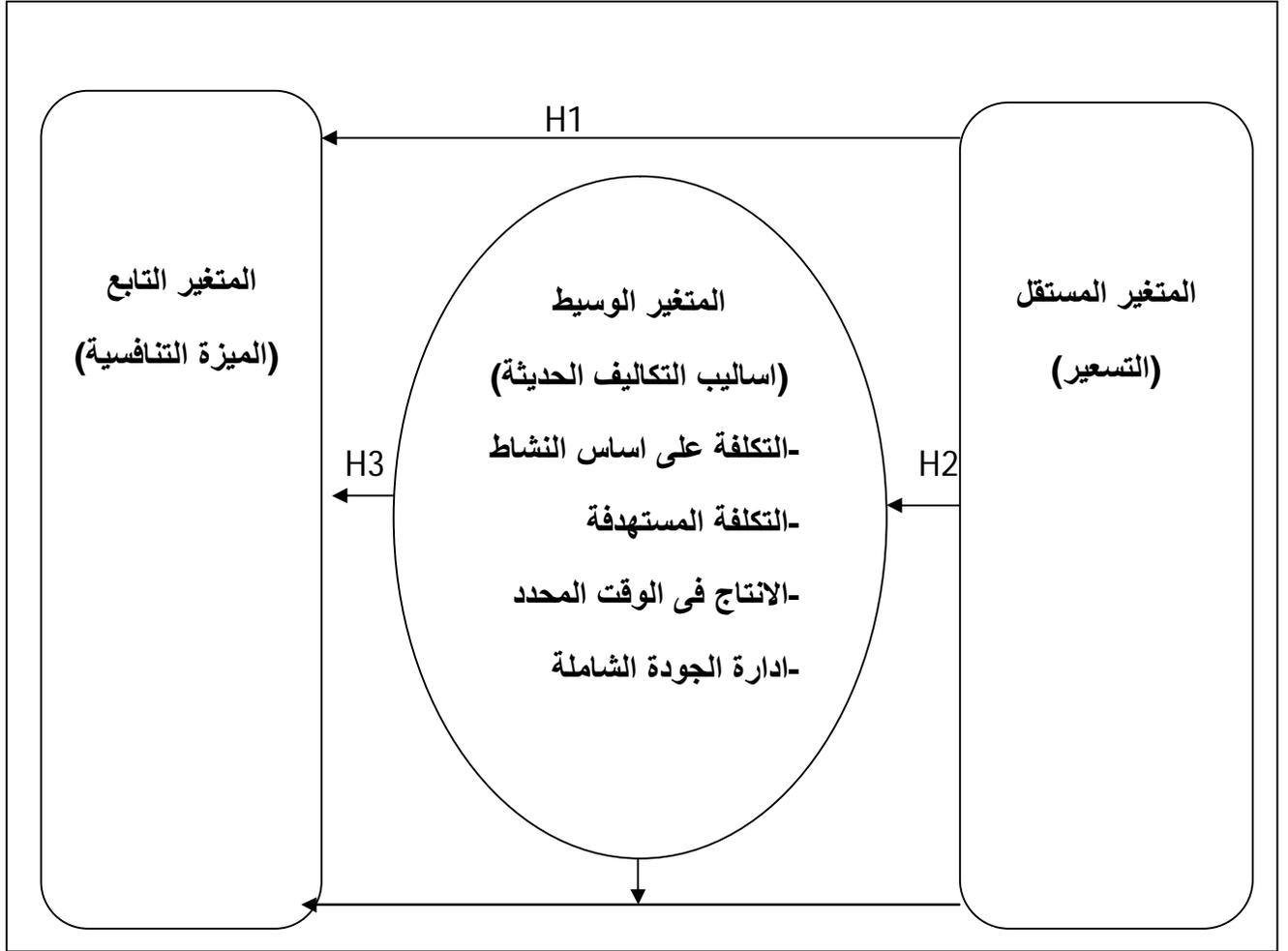
الفرضية الرابعة: أساليب التكاليف الحديثة تؤثر على العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية.

النموذج التصويري للدراسة

يوضح الشكل (1) النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة

شكل (1)

النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث : 2016م

منهجية الدراسة

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع , ويهتم بوصفها وصفا دقيقا, ويوضح خصائصها ويعمل على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية

للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها . والاستعانة بالأساليب الاحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة الى الاطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة .

نظريات الدراسة

استندت الدراسة الى عدد من النظريات فى اطار الفكر المحاسبى وجميع هذه النظريات اما منبثقة من نظرية المحاسبة الايجابية (الواقعية) أو انها تحقق أهدافها , وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به فى مجال المحاسبة , والتعرف على نظم القياس المختلفة التى يمكن الاستعانة بها لاختصاص الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة التى تمكن من تكوين النظرية .

1.النظرية الشرطية : تفترض هذه النظرية أن احتمال وقوع الحدث يكون مشروطا بالفعل المختار , ومن ثم فان اختيار الادارة من بين بدائل تخفيض التكلفة يكون مشروطا بالقيود المفروضة على المنشأة , حيث يتم افتراض وجود علاقات متشابهة بين خصائص المنشأة واختيار السياسات المحاسبية ¹ .

2.النظرية السلوكية : تفترض هذه النظرية أن الادارة تقوم بتحديد التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط للحد من مشاكل ارتفاع التكاليف .

3.نظرية الوكالة والتعاقدات : تنظر هذه النظرية الى المنشأة على انها منظومة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الاطراف ذوى المصالح المتعارضة , وتنشئ تلك العلاقات مجموعة من المشاكل عرفت "بمشاكل الوكالة" التى تنتج من حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والاصيل , وسعى كل طرف الى تعظيم منفعة الذاتية حتى ولو على حساب المنفعة الذاتية للأطراف الأخرى .ومن ثم فان الادارة "الوكيل" يكون لديه الدافع الى استخدام بدائل السياسات المحاسبية التى تؤدى الى زيادة ثروته . كما تنامي الدور التعاقدى للمعلومات المحاسبية بين الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة , وأن الادارة تغير السياسات المحاسبية لتحقيق أغراض تعاقدية .

4.نظرية ردود الافعال الحكومية : تفترض هذه النظرية أن المنشأة التى تحقق ارباح كبيرة تصبح محل اهتمام ونقد مستمر من قبل السياسيين والمستهلكين والنقابات والجمهور بصفة عامة , ومن ثم تتعرض

¹ عباس مهدي الشيرازى , نظرية المحاسبة , (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع , 2005م) , ص 17 .

الى اجراءات سياسية تسمى هذه الاجراءات وما يترتب عليها من اعباء والتزامات بالتكاليف السياسية , مما يدفع مديري المنشآت الى تغيير السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح لتجنب تلك الاعباء .¹

5.نظرية المحاسبة الايجابية : تهتم بتحسين عملية التنبؤ بالاحداث , والتركيز على ردود أفعال الاطراف المعنية بأحداث , ومدى استجابة ادارة اى منشأة للمعايير المعمول بها, نظرية المحاسبية الايجابية تشرح وتفسر المحاسبة كماهى كائنة فعلا, وتفسر ما يتم من ممارسات محاسبية فى الواقع العملى والاثار الناتجة عن ذلك على كل من الافراد والموارد المتاحة للمنشأة². يستخدم الباحث هذه النظرية لتفسير أساليب وأدوات ادارة التكلفة وكيفية تطبيقها وآثارها على التكاليف.

مصادر جمع البيانات

تتمثل مصادر جمع البيانات فى الاتى :

المصادر الاولية:الإستبانة

المصادر الثانوية : الكتب والدوريات والمراجع ,الرسائل الجامعية والتقارير والانترنت.

حدود الدراسة :

تتخصر حدود الدراسة فى الاتى :

الحدود المكانية : عينة من الشركات الصناعية بالسودان.

الحدود الزمانية : 2017 م.

هيكلية الدراسة

تضمنت الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة, المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للتسعير ويعرض من خلال: المبحث الأول ، مفهوم وأهداف وأهمية وخصائص التسعير، المبحث الثاني، أهمية قرارات التسعير، أما المبحث الثالث إستراتيجيات وطرق تسعير المنتجات، الفصل الثاني بعنوان الإطار النظرى لأساليب التكاليف الحديثة ، ويعرض من خلال: المبحث الأول، مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة المبحث الثاني، مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة على اساس النشاط , المبحث الثالث ، مفهوم وأهداف وخصائص أساليب التكاليف الحديثة الأخرى ،

¹ د. أمين السيد لطفى نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالى عن الالتزامات وحقوق الملكية، (الاسكندرية: لدار الجامعية للنشر، 2007م)، ص.115.

² الهادى ادم محمد ابراهيم ، نظرية المحاسبة ، (الخرطوم : مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2009م)، ص.257.

الفصل الثالث الإطار النظري للميزة التنافسية ويعرض من خلال،المبحث الأول مفهوم وأهدافالميزة التنافسية ،المبحث الثاني،إستراتيجيات الميزة التنافسية ،المبحث الثالث، مدى تأثير أساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية،الفصل الرابع يتمثل في الدراسة الميدانية ويعرض من خلال،المبحث الأول،نبذة تعريفية عن عينة الدراسة،المبحث الثاني إجراء وتحليل البيانات،المبحث الثالث إختبار فرضيات الدراسة ، الخاتمة ستتضمن النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة

أطلع الباحث على العديد من الدراسة السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة ,التي تم تناولها كآلاتي :

1.دراسة,عبدالمنعم فليح عبدالله,1994, (محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن

تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة) (1)

تناولت الدراسة أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة , حيث تتمثل مشكلة الدراسة في ارتباط نظم التكاليف التقليدية بنظم صناعية كثيفة العمل قليلة الآلية , مما جعل الاهتمام من حيث التخطيط والرقابة منصب بصورة أكبر على تكلفة العمل والموارد وإستخدام العمل كأساس لتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة . مما جعل الافتراض غير صالحة في بيئة التصنع الحديثة , وقد هدفت الدراسة تحديد آثار وإعكاسات نظم التصنيع الحديثة على نظم التكاليف , وبيان مدى ملائمة النظم التقليدية للتكاليف لقياس تكاليف المنتجات في ظل النظم الصناعية المتقدمة , ومحاولة تحديد المتغيرات المناسبة في مفاهيمه وأسس نظم التكاليف المطبقة لتلائم مع البيئة الجديدة التي تعمل فيها نظم التكاليف لقد استخدم الباحث المنهج التكاملي وتوصلت الدراسة الى اهم النتائج التالية : اثرت نظم التصنيع المتقدمة على هيكل التكاليف بالشركات الصناعية حيث زادت نسبة تكاليف التكنولوجيا الى اجمالي التكاليف وقلت تكلفة العمل المباشر.ان استمرار تبني المفهوم الضيق للتكاليف المباشرة وقصرها على تكلفة العمل والموارد المباشرة يترتب عليه تسوية تكاليف المنتجات حيث تحدث كثير من تكاليف

¹ د . عبدالمنعم خليج عبدالله, " محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة(القاهرة : جامعة القاهرة , كلية التجارة بنى سويف ,مجلة الدراسات المالية والتجارية , العدد التاسع سبتمبر 1994).

التكنولوجيا لاجل منتجات معينة , يعتبر أسلوب التكاليف وفقا للنشاط مدخلا مناسباً لتطوير نظم محاسبة التكاليف التقليدية .

مما سبق يتضح ان هذه الدراسة ركزت على أسلوب التكاليف وفقا للنشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة وتناولت الدراسة كيفية تحميل المصروفات غير المباشرة على انتاج الوحدة الواحدة للمنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة . بينما تناولت دراستي أسلوب التكلفة وفقا للنشاط في تحديد سعر المنتج وأثر ذلك السعر على تحقيق الميزة التنافسية للشركات العاملة في مجال الصناعات .

2.دراسة, علاء, 2005م(تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية عند عمال القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما هي أهم ممارسات إدارة سلسلة التوريد؟ وما هي أهميتها لتحقيق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال؟ ما المقصود بإدارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد؟ وما هي أهدافها؟ وما هي أهميتها هافى تحقيق ميزتها التنافسية في الشركات الصناعية؟ .

هليد عمال الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد من القدرة التنافسية للشركات؟ كيف يمكن التحققيدياً من تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد عند عمال القدرة التنافسية للشركات الصناعية؟. تمثلت أهداف الدراسة في بيان أثر الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية عند عمال القدرة التنافسية للشركات ومن نتائج الدراسة تعتبر ممارسات إدارة سلسلة التوريد (مدخل تحسين الأداء التنافسي من خلال تكامل وظائف الداخلية للشركات وربطها مع العمليات الخارجية للموردين والعملاء والأعضاء الآخرين في سلسلة التوريد) من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية حيث ساهمت في تخفيض التكاليف في الأعمال نحو إقامة علاقات مغلقة طويلة الأجل تحت مفهوم سلسلة التوريد باعتبارها نظاماً يشمل البيئة الخارجية متضمنة كافة أعضاء سلسلة التوريد الذين يعملون من خلال مفاهيم الشراكة والتحالف الاستراتيجي بما يحقق فوائد أكبر لكل عضو في ظل الحفاظ على الحجم والشخصية المعنوية لكل وحدة من أعضاء السلسلة .

¹ د. علاء محمد البتانوني تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية عند عمال القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية , (بنى سويف : جامعة بنى سويف , كلية التجارة , مجلة المحاسبة والمراجعة, 2005م).

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت تأثير الربط والتكامل بين ممارسات ادارة سلسلة التوريد وادارة التكاليف الاستراتيجية على قدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية وتناولت الدراسة كيفية تحقيق الميزة التنافسية عن طريق سلسلة التوريد , بينما تناولت دراسة الباحث كيفية تحقيق الميزة التنافسية من خلال أساليب التكاليف الحديثة التي تساهم في تحديد أسعار المنتجات ومن خلال السعر المناسب ممكن أن تتحقق الميزة التنافسية .

3.دراسة ,صلاح, 2007م (إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية)¹.

تمثلت مشكلة البحث خلال التساؤل التالية: كيف يمكن معالجة عناصر التكاليف باستخدام نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية؟ هل تواجه الجامعات الفلسطينية معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ؟ كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالجامعات الفلسطينية؟ هدفتهذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية ، وتحديد مدتها تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف ، واتخاذ القرارات الإدارية ، والرقابة على الموارد المتاحة ، ولتحقيق هذا لأهدافها الباحث بوصف تحليل النظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعة الإسلامية وتم الاعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة على المقابلات الشخصية مع عمداء الوحدات الأكاديمية بالإضافة إلى البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة ، وتقسيمها على مجتمعات التكلفة ، واختيار مسببات التكاليف الملائمة ، لتطبيق الإطار المقترح على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة . وقد أظهرت النتائج اختلاف تكاليف الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصص العلمي بسبب التفاوت في ما بينها في الطلب على الأنشطة ، وهو ما يشير إلى لموضوعية ودقة نظام (ABC) في قياس التكاليف ، وكذلك يقيس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام الأكاديمية ، ويحدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد على هيكل اتخاذ القرارات الإدارية السليمه وزيادة فعاليتها وكفاءة الرقابة .

¹ صلاح محمد عيس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، (عزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2007م).

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت أسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال تطبيقه في الجامعات لتحديد ساعة العمل المعتمدة وتكلفة الطالب , وكيفية مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في اتخاذ القرارات الادارية . بينما تناولت دراستي تطبيق نظام ال ABC في تسعير المنتجات في الشركات الصناعية واثر ذلك في تحقيق الميزة التنافسية

4.دراسة ,سلطان, 2007م(طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل يمكن تقييم تكاليف عدم الجودة ؟, ماهي العلاقة بين تحسين الجودة والتكلفة ؟ ظهرت أهمية الدراسة في أنها تناولت أحد أساليب التكاليف الحديثة في تخفيض التكاليف ,حيث هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ,ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض , عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة واثرها على التكلفة النهائية وبالتالي على السعر ,والوصول الى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة .توصلت الدراسة الى أن تحسين الجودة يؤدي الى تخفيض عدم الجودة . اتبعت الدراسة المنهج التحليلي والمنهج الوصفي , أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمستهلك عن طريق الاستمرار في دراسة حاجاته ورغباته .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت جودة المنتجات وأثرها في تخفيض التكاليف وأثر ذلك في تحقيق المنافسة في السوق على بينما تناولت دراستي جودة المنتجات ودورها في تسعير المنتجات وأثرها على الميزة التنافسية . فالفرق بين الدراستين يتمثل في أن الدراسة سعت الى تخفيض التكلفة من خلال الجودة بينما تميزت دراستي في الوصول الى السعر المناسب من خلال الجودة

5.دراسة , فيصل, 2007م(التكاليف علماً أساساً لأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة)²

يمكن تحديد مشكلة البحث بشكل عام في عدم توفر نظام تكاليف كفوء يضم تقديم معلومات تكاليفية للخدمات الصحية في المؤسسات

، وذلك في ظل استخدام النظام التقليدي للتكاليف السائدة حالياً في المؤسسات الصحية،

¹ سلطان كريمة, طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات, (الجزائر: جامعة سكيكدة, رسالة ماجستير غير منشورة, 2007م).

² فيصل زماط حسن السليم, التكاليف علماً أساساً لأنشطة (abc) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة , (المستنصرية: جامعة المستنصرية, كلية الإدارة والاقتصاد , مجلة لإدارة والاقتصاد, العدد السابع والستون 2007م).

لا سيما وان القطار العام بصورة عامة والقطار الصحي بصورة خاصة عانوا من تنظيم المحاسبة والادارة السيئة لمدة طويلة من الزمن ، وما يترتب على ذلك من عدم تقديم الخدمات اللازمة بالشكل المناسب. هدفت الدراسة الى تقديم نموذج تكاليف مقترح ، يتضمن طرقا لاجراءات ABC في المؤسسات الصحية الصغيرة ، تمثلت اهمية الدراسة في استخدام نظام تكاليف ميسر عليهم خلا لا لسيطرة علم معلومات التكاليف والتحكم بها بشكل كفوء ، لالغاء التكاليف التي لا تؤدي لزيادة قيمة ، وتوجيهها نحو الانشطة التي تؤدي لزيادة قيمة للمنتج والخدمة ، وبالتالي تحسين نوعية الانتاج (سلعة او خدمة) ، حيث ان كفاءة نظام التكاليف يمكن ان تحقق كفاءة الاداء وكفاءة الرقابة والتخطيط واعداد الموازنات .

يمكن استخدام نظام تكاليف ميسر عليهم بشكل كفوء مثل نظام ABC في المؤسسات الصحية الصغيرة وبالأخص في عينة البحث ، من حيث إمكانية تصميم هذا النظام وإمكانية تطبيقه . وتتمثل النتائج والتوصيات في : نظام (ABC) اكثر موثوقية من نظام التكاليف التقليدية ، لقابليته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق . جوهر نظام (ABC) يكمن في استخدام موجهات التكلفة التي تمثّل اعادة تخصيص التكلفة للأنشطة ، وهي الامتياز الرئيسي بين حساب التكاليف التقليدية (ABC) ، ان نظام التكاليف المطبق في العيادات الطبية الشعبية حاليا ، أما انه غير موجود أصلا ، وان نظام التكاليف لا يبين علما س علمية ، نظام التكاليف المطبق في القطار الصحي عموما ، وفي عينة البحث بشكل خاص حيث توصلت الى الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية ، مثل عدم احتساب الاندثار ، وكذلك احتساب بعض المصاريف الرأسمالية كمصاريف ايرادية ، وغيرهما من الأخطاء ،

نظام التكاليف المطبق في القطار الصحي عموما ، وفي عينة البحث بشكل خاص حيث توصلت الى الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية ، مثل عدم احتساب الاندثار ، وكذلك احتساب بعض المصاريف الرأسمالية كمصاريف ايرادية ، وغيرهما من الأخطاء .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اسلوب التكاليف على اساس الانشطة وامكانية تطبيقه في المؤسسات الصحية الصغيرة ، وكيفية تجاوز عقبات عدم تطبيقه ، ومعالجة مشكلته تحمّل المصروفات غير المباشرة ومعالجة الاندثار . بينما تناولت دراسة الباحث اساليب التكاليف الحديثة ومن ضمنها اسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحديد الأسعار واثّر ذلك على الميزة التنافسية .

6.دراسة , إنعام, 2007م(التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد اتخاذ قرار التسعير على العديد من الاعتبارات التي لا تتعلق فقط ببيانات التكاليف، وإنما تعداها إلى الطبيعة المنتجا المنافسة، ودرجة وطبيعة المنافسة في سوق المنتج وسلك المنافسين . لذا فإن اتبنا على منهج التقليدي في التسعير أصبح لا يملك نمال المنافسة في حدود السعر السائد في السوق التنافسي الذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة. هدفت الدراسة إلى دراسة فلسفة وآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، معينا لإجراءات اللازم اتخاذها للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها، وبيانا أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في اقتصاد المعاصر ، تكمن أهمية الدراسة في أنها تهيئتنا ولو احدا منا همالقرارات الإدارية وهو قرار التسعير، حيث يعد سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد الطلب على المنتجات وتدفقا لإيراد المنشأة، إضافة إلى التعرف على واقعا أساليب التسعير المستخدمة في بعض المنشآت ومحاولة الارتقا عنها . كما تبرز أهمية من خلال التركيز على دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تلبي رغبة الإدارة ومساعدتها في إدارة المنشأة بكفاءة عالية وبقائها في حالة منافسة مع المنشآت الأخرى، فالتعديل في أوقات المستهلكين وافتتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض يتطلب من المحاسبة الإدارية أن تتبنى أسلوبا جديدا يعترف بحدود المنافسة، ولم يعد يسمح بتحديد السعر وفق التكلفة المنتج بل أصبح تحديد التكلفة يتم وفقاً لأسعار البيع التي قبلها السوق وهذا ما يسمي بأسلوب التكلفة المستهدفة، تستند الدراسة إلى الفرضيتين الآتيتين، تطبيقا على صناعة الأدوية البيطرية الأردنية المناهج التقليدية في التسعير، نتطبيقا المناهج التقليدية في التسعير في ظل بيئة المنافسة المفتوحة لا يمكن الوحدة الاقتصادية من الحصول على حصة أكبر من السوق وزيادة الربحية. " ومن نتائج البحث : أدت التطورات الجارية في عصر العولمة، وحرية التجارة، وتعدد أشكال المنافسة إلى ضرورة تطوير أنظمة التكاليف، للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها : الزبائن، المنافسون، التكاليف وعوامل سياسية وقانونية وبيئية. هنا كاستراتيجية لتسعير المنتجات الجديدة هما استراتيجية الاختراق

¹نصالح محمد رضا الخلفوا، إنعام محسن سنزويلف ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز - مجلة جامعة الملك عبد العزيز : كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 1 ، العدد 21، 2007م). صص: 159 - 200،

للتسعير، واستراتيجية التصفح للتسعير، ويعتمد اختيار المنشأة لأحدى الاستراتيجيتين على عدة عوامل منها :
أهداف المنشأة لتحقيق فرص النجاح المتوفرة للاستراتيجية المختارة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت التسعير بأستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وكيفية مساعدة الادارة فى أتخاذ القرارات الادارية بينما تناولت دراسة الباحث التسعير بأستخدام أساليب التكاليف الحديثة والتي من ضمنها التكلفة المستهدفة وتميزت دراستى ايضا بتناول تأثير التسعير على الميزة التنافسية.

7.دراسة، جلييلة، 2007م(استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة فى بيئة الأعمال الحديثة)¹.

إعتمدت الدراسة على فرضية تكمن فى: يساهم إعتداد أسلوب التكلفة المستهدفة فى تحقيق أسعار المستهدفة والتي تمثل ما يرغب الزبون بدفعها مقابل المنتجات المقدمة وبالشكل الذى يحقق العائد المرغوب على الاموال المستثمرة. إهتمت الدراسة بتسعير المنتجات ولا سيما بالنسبة لمنظمات الأعمال التى تعيش فى ظل ظروف بيئية تشهد العديد من التطورات والتغيرات المستمرة والسريعة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه وما يعده ذو قيمة حسب وجهة نظرة , هدفت الدراسة الى دراسة عملية التسعير بأستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة, فضلا عن بيان الاساليب المعاصرة فى التسعير وأثره فى استهداف التكلفة واقتراح منهجية والية لتطبيق ذلك الاسلوب. وخلصت الدراسة الى أن تغذية التكلفة المستهدفة تتطلب الأخذ بالاعتبار السعر المستهدف والذى منه يتم الرجوع لتحديد واستهداف التكلفة .
يتضح للباحث ان الدراسة تناولت إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة فى بيئة الأعمال الحديثة, وكيفية تحقيق السعر بناء على التكلفة المستهدفة, بينما تناولت التسعير على أساس لاساليب التكاليف الحديثة وأثره على الميزة التنافسية وتتضمن هذه الاساليب أسلوب التكلفة المستهدفة.

8.دراسة، درويش، 2007م،(دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة فى تطوير الاداء المالى)¹.

¹ د . جلييلة عيدان الذهبى، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة فى بيئة الأعمال الحديثة، (بغداد: جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد، 2007م).

مشكلة الدراسة تدور حول أسوأ الالترئيسي

التالي: هليمكننا عداد موازنة الجامعة لإسلامة كمؤسسة خدمية وفقاً لأسلوب التكاليف المبنية على

الأنشطة؟ وما مدتها تأثير ذلك على معرفة تفاصيل التكاليف ومسبباتها والعمل على تخفيضها؟

وانعكاس ذلك على جودة القرارات الإدارية؟. إهتمت الدراسة

توفيراً طار تطبيقياً لأسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة ببحثي تحقيقاً لفهم الكافي

لهذا الأسلوب آلية تطبيقه في الواقع العملي والمسا عدة في عداد موازنة الجامعة

الإسلامية بما يخدم أهدافها ويؤدي لزيادة الكفاءة والعلية في الأداء الأمر الذي

يحقق الوفاء بالنفقات وضبط عناصر الإيرادات وتحقيق الاستفادة القصوى فيها علنا حسنوجه. هدفت الدراسة الى

دراسة الإطار الفكري لأسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة وتباطؤ تطوير الأداء في المؤسسات الخدمية .

ليستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونهم أكثر المناهج

استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية ولأنهينا سبباً لظهور موضوع البحث وقام

الباحث باستخدام المصادر الثانوية والأولية في الدراسة وتتكون المصادر الثانوية من الكتب والمجلات العلمية المتخصصة.

أما المصادر الأولية فتمثلت بالمقابلات الشخصية والملاحظة

والقيام بعمليات التحليل لمختلفة البيانات المجمعة فيما يخدم الوصول إلى إجابة عن أسئلة الدراسة.

تم تحديد مجموعة من أسئلة ليجاب عليها من خلال إجراء الدراسة وهي:

هل يمكننا عداد موازنة الجامعة الإسلامية بجزء حسب أسلوب التكاليف المبنية على

هل يعتبر أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة أسلوباً مناسباً لتحديد التكاليفي المؤسسات التعليمية؟

هل يوفر أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة معلومات أكثر تفصيلاً تسهم في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة؟

هل يساهم أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الخدمية؟ ومن نتائج توصيات الدراسة

:إن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة

إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف لخدمة المنتج.

إن المصاريف العامة (التكاليف غير المباشرة) في الموازنة الحالية تتعكس سلباً على

¹ درويش مصطفى الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، (عزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)،

دقة تكاليف المخرجات والذيل ليوافق أساساً مناسباً للقياس والمقارنة. إن المصاريف العامة (التكاليف غير المباشرة) منها ما يمكن تخفيضه بشكل مباشر علماً بأنشطة والأخرى تحتاج إلى أساس مستوزع مناسبة. اعتماد أسلوب التكاليف المبنية على نظام للتكاليف في الجامعة الإسلامية. التحول من النظام الحالي المعتمد في إعداد الموازنة تدريجياً إلى أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة.

اتضح للباحث أن الدراسة تناولت موضوع دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، يحقق الفهم الكافي لهذا الأسلوب آلية تطبيقه في الواقع العملي والمساعدة في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية بما يخدم أهدافها ويؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء، بينما تناولت دراسة أساليب التكاليف الحديثة بغرض تحديد سعر المنتج ومساهمة السعر في تحقيق مزايا تنافسية لضمان وجود الشركة في سوق الأعمال.

9. دراسة، محمد، 2008م (نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان) (1).

تمثلت الدراسة في الدور الذي يمكن أن تساهم به الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف في تحديد أسعار الصادرات السودانية. وهدفت الدراسة لبيان أوجه القصور التي تعاني منها نظام محاسبة التكاليف التقليدية وعدم فاعليتها في تحديد أسعار الصادرات. ولتحقيق هدف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: الفرضية الأولى لا تمكن نظم التكاليف التقليدية في توفير معلومات ملائمة لتسعير الصادرات السودانية بصورة دقيقة. الفرضية الثانية: يؤثر تطبيق الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف في تحديد أسعار الصادرات السودانية. الفرضية الثالثة: هنالك صعوبات تواجه تطبيق الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف في تحديد أسعار الصادرات السودانية وختمت الدراسة بأهم النتائج والتوصيات الآتية: الشركات السودانية العاملة في مجال الصادرات لا تهتم باحتساب تكاليف البحث والتطوير ما بعد الإنتاج تحديد أسعار الصادرات السودانية بناء على التكلفة الفعلية للمنتج زائداً إضافة. لا تهتم الشركات المصدرة باحتساب التكلفة على أساس دورة حياة المنتج والعمل في تخفيضها مما يؤدي لزيادة أسعار الصادرات، ضرورة إعادة النظر في الضرائب والرسوم المفروضة على

(1) محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في تسعير الصادرات، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة 2008م).

الصادرات حتى تتمكن في المنافسة العالمية , ضرورة استخدام الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف حتى يتم توفر معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات تسعير الصادرات الأمر الذي يزيد من مقدرتها التنافسية , ضرورة وجود مركز للمعلومات عن الصادرات السودانية يعكس الأنشطة والميدان التجاري وأنشطة السوق العالمية في مجال الصادرات .

يتضح للباحث أن الدراسة تناولت الاتجاهات المعاصرة في تحديد أسعار الصادرات السودانية ولم توضح الدراسة ماهية الاتجاهات المعاصرة بصورة مباشرة ، بينما تناولت دراستي تسعر المنتجات الصناعية على أساس أساليب التكاليف الحديثة وتأثيرها على الميزة التنافسية .

10. دراسة, عثمان, 2008م(تخفيض التكاليف كمدخل لعمالة الميزة التنافسية)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الاتي :
إلى أي مدى يمكن أن يشكّل تخفيض التكاليف مدخلاً لتحسين الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الجزائرية؟ , هدفت الدراسة إلى الإلقاء الضوء على أحد أهم العناصر التي تميزها تنافسية لدى

العديد من الشركات العالمية، في حين لا يزال يمثل شبحاً يهدد الشركات الجزائرية، بغية تحسين هذه الأخير تبمداً أهمية هي في ظل اقتصاد السوق وتحرر المنافسة، استمدت الدراسة أهميتها من حداثة الموضوع ومدى ضرورتها في ظل المنافسة خاصة في ظل

تجانس المنتجات، بالإضافة إلى كونها إطار متكامل يحقق تنمية وتطوير المركز التنافسي من خلال التحكم في التكاليف , توصلت الدراسة إلى: علنا رغمنا لتزايد المستمر في الطلب على المادة الإسمنتية لأننا الشركة ظلت في وضعية سباتية دون أن تستجيب لهذا النمو والتغير اتقيا لطلبوهذا غير مرغوب فيه. اوصت الدراسة بالاتي:
الاهتمام بالخاصة البيئية الخارجية للمؤسسة عن طريق متابعة كالاتحولات الطارئة عليها لدراساتها من التكييف والتعايش معها .
يتضح للباحث ان الدراسة تناولت تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية وتعرضت الدراسة الباهمية تخفيض التكاليف في تسعير المنتجات . بينما تناولت دراستي مساهمة الاساليب التكاليف الحديثة في التحديد التقيق لتكاليف المنتجات اثر ذلك على تسعير المنتجات والتي تؤدي بدورها الى تحقيق الميزة التنافسية .

¹ عثمان نبودحوش, تخفيض التكاليف كمدخل لعمالة الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية, (الجزائر: جامعة سكيكدة,

كلية التسيير والعلوم الاقتصادية, رسالة ماجستير غير منشورة, 2008م).

11.دراسة, امال , 2008 م (تنافسية الصناعة السودانية فى ظل العولمة)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى ان صناعة الجلود فى السودان ورغم توفر أحد اهم مقوماتها وهى المادة الخام الا انها تعتبر صناعة غير منافسة ولم تستطيع الدولة حتى الان تهيئة المناخ المناسب لهذه الصناعة ذات الميزة النسبية . كما هدفت الدراسة الى تحليل واقع صناعة الجلود فى السودان وعكس العوامل المؤثرة فيه وكيف تجعل من صناعة الجلود فى السودان صناعة منافسة . اتت أهمية الدراسة من قدرة صناعة الجلود على التنافس الخارجى فرضيات الدراسة اتت من عدم وجود سياسة مستقرة حول صناعة الجلود . اوصت الدراسة بتحديد الهدف تجاه قطاع الجلود , هل يريد السودان تصدير الجلود خاما ام مصنعة ثم اتخاذ سياسة شجاعة تجاه ما يختاره . الاهتمام بالجوانب البيئية وانشاء وحدات معالجة حديثة لكل مربعة .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت عدم مقدرة الشركات السودانية العاملة فى مجال صناعة الجلود على منافسة الاسواق العالمية والقاء الضوء على كيفية صناعة المنافسة العالمية واختلفت الدراسة عن دراستى فى حصر التنافس فى قطاع معين .

12.دراسة, أشرف, 2008م(أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة على تعظيم الربحية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى الاسئلة الآتية: هل يساهم نظام التكاليف المبنية على الأنشطة فى تمكين المستشفيات الخاصة

وبشكل وديال تعظيم الربحية فيها التطبيقه؟ هل تتوفر لدى المستشفيات الخاصة البنية الأساسية

والامكانات اللازمة لتطبيق أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة في قياس تكلفة

خدماتها الصحية؟ هل توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة لتطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة ,

هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة فى المستشفيات الخاصة وبين نوع

الملكية؟. استندت الدراسة الى عدة فرضيات منها, لا يساهم أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة فى تمكين

¹امال محمد صديق صالح تنافسية الصناعة السودانية فى ظل العولمة دراسة تحليلية لقطاع صناعة الجلود, (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة دكتوراة, غير منشورة, 2008 م).

² أشرف ميمسعود أبو مغلي, اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة على تعظيم الربحية, (القاهرة: جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا, كلية العلوم الإدارية والمالية, رسالة ماجستير غير منشورة, 2008).

المستشفيات الخاصة على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ويشكل ويؤدي إلى تعظيم الربحية في حال التطبيق ، لا تتوفر لدى المستشفيات الخاصة البنية الأساسية والامكانات اللازمة لتطبيق أسلوب التكاليف المبنية على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية ، لا توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة لتطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة ، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في المستشفيات وبين نوع الملكية في المستشفيات وتأثيرها على أهمية هذه الدراسة من كونها محاولة ليسعمن خلالها الباحثون اكتشاف الفرص المتاحة لتطبيق أسلوب محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في المستشفيات الخاصة، وعماداً كانت هذه المعوقات تتحول دون تطبيق هذا الأسلوب. توصلت الدراسة إلى نظر التطور السريع الذي شهدته قطاعات الخدمات الصحية في الأردن بشكل عام وفي محافظة العاصمة عمان بشكل خاص، ولما لهذا القطاع أهمية سواء أكانت من الناحية الإنسانية أو المتمثلة بتقديم خدمات الرعاية الصحية طبعاً في الوقت المناسب وضمن جودة عالية وبأسعار ملائمة، أو من الناحية الاقتصادية نظرًا للمحدودية للموارد المتاحة وارتفاع أسعارها عالمياً فإنها لا بد على هذا المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة بما يؤدي بالضمان تقديم الخدمة بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها. يتضح للباحث ان الدراسة تناولت أثر تطبيق التكلفة على اساس النشاط على تعظيم الربحية وتخفيض تكلفة الخدمة المقدمة للمريض بينما تناولت دراسة الباحث أسلوب التكلفة على اساس النشاط في تحديد سعر البيع واثار ذلك على الميزة التنافسية .

13. دراسة، سناء، 2009م (أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد¹ (Just-In-Time)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأثر لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة في الأردن، من خلال (تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتج وتخفيض نسب التالف وتحقيق التوافق التنافسي وتخفيض عاملاً للوقت). وقد حاولت الدراسة الإجابة عن الأسئلة الآتية: ما مدى تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؟ ما أثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)

¹ سناء عينايا يعقوب، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just-In-Time)، (عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا: كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

فيتعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة في الأردن؟ ولتحقيقاً هذا فالدراسة، قامت الباحثة بإعداد استبانة شملت على (58 فقرةً بصيغتها النهائية، وتم التأكد من صدقاً لأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين، كما تم

التأكد من ثباتها باستخدام معامل (كرونباخ ألفا)، إذ بلغ معامل الثبات الكلي للأداة (0.903) ،
وللإجابة عن السؤال الثاني، استخدمت الباحثة المتوسطات الحسابية والانحرافات
وقد توصلنا للدراسة إلى مجموعة من النتائج كما نأههما: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.01$)

لتطبيق أسلوب (JIT) في تعظيم ربحية الشركات من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج.
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.01$) لتطبيق نظام (JIT)
في تعظيم ربحية الشركات من خلال تحسين جودة المنتج.

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.01$) لتطبيق أسلوب
(JIT) في تعظيم ربحية الشركات من خلال تحقيق التفوق التنافسي

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت موضوع تطبيق أسلوب التكاليف الانتاج في الوقت المحدد في
تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتج وتوحيدها وتخفيضها نسبياً لتفوق التنافسي وتخفيضها معاملة الوقت بينما
تناولت دراستي التسعير باستخدام أسلوب التكاليف الحديثة والتي من ضمنها الانتاج في الوقت المحدد
في تحديد سعر المنتج وتأثير هذا السعر في تحقيق الميزة التنافسية.

14. دراسة، عمر، 2009م (معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة)¹.

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود معوقات في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في شركات
التصنيع الغذائي في الجمهورية اليمنية ' هدفت الدراسة الى التعرف على العلاقة بين تكلفة أسلوب
التكاليف على أساس النشاط وامكانية تطبيقه ، التعرف على وعى ومعرفة المحاسبين أسلوب التكاليف
على اساس الأنشطة في الشركات الصناعية اليمنية .إهتمت الدراسة من كونها تبحث في أحدث وأهم
أساليب التكاليف الحديثة الذي قد يسهم إستخدامه في رفع الكفاءة الانتاجية وزيادة قدرتها التنافسية .
استندت الدراسة الى عدة فرضيات تمثلت في عدم وجود معرفة ووعى بالنسبة للمحاسبين أدت الى عدم
تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، ارتفاع تكلفة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة '

¹ د عمر عيد مسلم الجعيدى، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (عزة: فلسطين ، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ،
أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد السادس ديسمبر)2009.

عدم توفر أنظمة المعلومات اللازمة , عدم قناعة الادارة بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة , عدم توفر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الأسباب التي أدت الى عدم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ان عدم وجود المعرفة والوعى بهذا الأسلوب لاتقف عائقا أمام تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت معوقات نظام التكاليف على أساس الأنشطة وكيف يمكن يسهم إستخدامة في رفع الكفاءة الانتاجية وزيادة قدرتها التنافسية بينما تناول الباحث استخدام اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب من أساليب التكاليف الحديثة في تسعير المنتجات الصناعية والتأثير على تحقيق الميزة التنافسية.

15. دراسة, عباس, فاطمة, 2010م (التكامليين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC))¹

تكم مشكلة الدراسة في عدم اهتمام الشركات العراقية بتطبيق أساليب التكاليف الحديثة , وضعف ادراك العاملين لمفهوم مكل من إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس

الأنشطة وما يمكن أن يحققه من علاقة تكاملية في حال الفاعل في الشركة في دنيا الأعمال .

التوضيح مبدأ أهمية إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بوصفها عنصرين جاحياً لشركة , ينبغي حد اثنوع من التكامليينها عندما تستطيع تلك الشركات

تطبيقهما معاً بحيث يسهماً جنباً إلى جنب في زيادة جودة المنتج وتخفيض التكاليف. تمثلت أهمية الدراسة في إبراز الدور الذي يمكن أن تؤديه إدارة الجودة الشاملة في رفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات ,

وبياناً أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في خفض تكلفة المنتجات , يستند البحث إلى الفرضية القائلة إن التكامليين ABC و TQM يسهم في زيادة

مستوى الجودة للمنتج من ثمَّ المساهمة في تخفيض التكاليف لفرضنا الجودة والتكلفة من عوامل نجاح الشركة. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) لديها القدرة على تحقيق ميزة تنافسية

¹ د.عباسنوار كحيط الموسوي , د.فاطمة صالح مهدي الغريان, التكامليين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC), (المستصرية: جامعة المستصرية , كلية الادارة والاقتصاد , مجلة الادارة والاقتصاد , العدد الثمانون 2008م).

تتمثل جودة العمليات والأنشطة أساساً للحصول على منتجات ذات جودة عالية ، و أسلوب (ABC) وفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشر التغير المالية لقياس موجهات التكلفة تحتوي على مقاييس الوقت، الجودة، والكمية.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت التكامل بين ال TQM و ABC بحيث يساهم انجباً الجنب في زيادة جودة المنتج وتخفيض التكاليف بينما تميزت دراسة الباحث في التكامل بين اساليب التكاليف الحديثة ومن ضمنها ادارة الجودة والتكلفة على اساس النشاط واستخدامهما في التسعير وتأثيرهما على الميزة التنافسية.

16. دراسة, صالح, هشام, 2010م (استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض)¹.

تكمن أهمية البحث من خلال العرض الدور الذي تؤديه إدارة التكلفة في شركاتنا لعمال في تمكينها من التحكم بدرجات كبيرة بتكاليفها، وكذلك لارتفاع الجودة المطلوبة وتبنيها لقرارات الرشيدة وتوجيه أنظار الشركة حول الإستراتيجية الملائمة التي تحققها لأهدافها بأقل التكاليف الممكنة. تتمثلت مشكله الدراسة في معاناة بعض الشركات الصناعية في العراق بصورة عامة من ارتفاع في التكاليف، ومن ثم فإن هذا الارتفاع يؤثر في سعر المنتج وربحية الشركة واعتماد تلك الشركات علينا استراتيجيات تقليدية في خفض التكاليف لتواكب التغيرات الحاصلة داخل الشركة وخارجها، منها لا بد من تبني استراتيجيات حديثة، منها كان لا بد من تبني استراتيجيات تتلاءم مع بيئة وطبيعة عمال الشركة بحيث تهدف لتلك الإستراتيجية إلى خفض تكلفة الإنتاج والمحافظة على الجودة المطلوبة هدف من أهداف الدراسة العرضية استخدام سلسلة القيمة بوصفها إستراتيجية حديثة في إدارة وتخفيض التكاليف، وكيف يمكن أن تعتمد عليها الشركة عينة البحث بهدف خفض التكاليف والارتفاع أو المحافظة على مستوي الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في الأسواق المحلية. اعتمدت

¹ دكتور صالح إبراهيم مونس الشيباني ، هشام عمر محمود عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض، (الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد - مجلة تنمية الرفاد العدد ' 97 مجلد 32 لسنة 2010)، ص ص 65-97.

الدراسة على الفرض القائل بأن اعتماد استراتيجية تحليلات هندسة القيمة بصورة خاصة يعمل على تخفيض تكلفة الإنتاج ويقلل المبالغ المخصصة للمحافظة على الجودة ومن ثم تحسين ربحية الشركة. في ضوء أهمية الدراسة وفرضيتها اعتماد المنهج الوصفي من خلال الرجوع إلى رسائل و بحوث وكتبرية وأجنبية وانترنت ذات العلاقة بالموضوع لخلقاً لأرضية النظرية التي يعتمد عليها في التطبيق الميداني , ومن ثم اعتماد المنهج التحليلي من خلال التطبيق في الشركة . توصلت الدراسة الى إننا لساليبا الحديثة هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية وهي نتاج لتلازم منطقيين التهديدات والفرص التي تواجهها المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت سلسلة القيمة كأحد استراتيجيات ادارة التكلفة لخفض تكاليف الانتاج وكذلك لارتفاع الجودة المطلوبة وتبني القرارات الرشيدة وتوجيه انظار الشركة حول الإستراتيجية الملائمة التي تحقق هذا الأهداف بأقل التكاليف الممكنة نتاج , بينما تناولت دراسة الباحث سلسلة القيمة في تسعير المنتجات وتأثيرها على القيمة الميزة التنافسية.

17. دراسة, محمود, 2010م (التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعما لميزة التنافسية)¹.

تكمن مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الآتية : هل يمثل تحليل سلسلة القيمة الأداة الرئيسية في إدارة وتحويل التكلفة الإستراتيجية يعد فهم المضمون الخاص بكيفية اختيار الشركة لقياس المنافسة من منظور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية أمراً هاماً ملية تحليل التكلفة . هل يؤدي استخدام تحليل مسببات التكلفة إلى زيادة قدرة الشركات التنافسية. تتمثل أهداف الدراسة في , دراسة تحليلية لمضموناً بعد نظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة , إستكشافاً لاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة , دراسة مبررات استخدام وتطوير مدخل قياس التكلفة علناً أساس نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية. اعتمدت منهجية الدراسة على ضوء طبيعة وأهداف الدراسة , اعتمدت الدراسة على كمن المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في إعداد البحث تحقيقاً لأهداف ومشكلة الدراسة سيتم اختبار الفروض الآتية تحليل سلسلة القيمة لا يمثل أداة الرئيسة في إدارة وتحويل التكلفة الإستراتيجية

¹ الدكتور محمود أحمد إبراهيم, التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعما لميزة التنافسية (الموصل : جامعة الموصل, كلية الإدارة والاقتصاد - مجلة تنمية الراءفين, مجلد ٣٢, العدد ١٠١ السنة 2010م).

من منظور نظام إدارة التكاليف لإستراتيجية فإن فهم المضا من الأخص بة كيفة اختيار

الشركة لسياسة المنافسة هو أمر غير مهم لعملية تحليل التكلفة

أناستخدام تحليل مسبات التكلفة لا يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة التنافسية . يمكن تلخيص أهم

النتائج التي توصل إليها الدراسة في: نظام التكاليف المطبقة في الشركة الصناعية في سوريا تحتنا جال التطوير و عا قظر ،

وبالتالي هذا يؤدي إلى عدم ملاءمة نظام التكاليف في مجال الرقابة وتخفيض

المطبق في الشركة (ساو توصيلاً) في توفير المعلومات والتكاليفية التي يمكنها لإدارة

الاعتماد عليها في العديد من المواقف لإدارية مما ستوجب تطويرها لتفعيل وتحسين الوظيفة الرقابية في الشركة

نظام تحليل التكاليف لإستراتيجية ظهر لي عالج قصوراً بمحاسبة التكاليف التقليدية،

ولاسيما فيما يتعلق بعداد معلومات اتخذت تحقيقاً إستراتيجية الشركة لمواجهة ظروف

المنافسة العالمية، وذلك عن طريق تحليل التكاليف ومنفعة الأنشطة، المنتجات، العمليات وغيرها .

ويركز التحليل على المنتجات، المنافسين والمستهلكين ويتسم بالتوجه طويل

الأجل، وبينما التحليل على استغلال الميزة التنافسية تتمتع بها الشركة وهي إمكانيات

تحوزها الشركة وتجعلها في مركز أفضل من منافسيها في السوق يتميز نظام تحليل التكلفة الإستراتيجية بتوسيع نطاق إنتاجها

علوماتها المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضاً مثل عوامل النجاح... ،تساعد في دعم المركز التنافسي

واتخاذ القرارات .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت تحليل التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية ،

إستكشافاً لاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة بينما تناولت دراسة الباحث

اساليب التكاليف الحديثة لتحديد الاسعار واثر ذلك على الميزة التنافسية .

18. دراسة، ولاء، 2014م (إطار مقترح لتحقيق إدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة

المنتج للوصول للمزايا التنافسية للمنشآت الصناعية)¹

تحدد مشكلة الدراسة من خلال المحاور والتساؤلات التالية : المحور الأول:

هل يسا عداستخدام أسلوبي دورة حياة المنتج في تحقيق أهداف لإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالنسبة

¹ ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، إطار مقترح لتحقيق إدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج للوصول للمزايا التنافسية للمنشآت الصناعية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة 2014م).

للشركات التي تعمل بتطبيقه؟. المحور الثاني :

هل يسا عد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بمفرد هفيتحقيقاً هدا لإدارة لإستراتيجية للتكلفة

خلال دور حياة المنتج بالنسبة للشركات التي تعمل بتطبيقه؟. المحور الثالث: هل يسا عد استخدام مدخال محاسبة علأسا

سالنشاط بمفرد هفيتحقيقاً هدا لإدارة لإستراتيجية

للتكلفة خلال دور حياة المنتج بالنسبة للشركات التي تعمل بتطبيقه؟. هدت

بناء إطار مقترح لتحقيق لإدارة لإستراتيجية للتكلفة من خلال دور حياة المنتج، بشكلي توابك

معالمتغيرا البيئية الحديثة من خلال ثلاثة أدوات أساسية تناولتها

أسلوب دور حياة المنتج، أسلوب التكلفة المستهدفة، مدخال محاسبة علأسا للنشاط .

تمثلنا لأهمية العلمية والعملية لهذا الدراسة في النقاط التالية: إنا لإدارة لإستراتيجية لتكاليف المنتج خلال مراحل دور حياتها

عبر مناهما لأموال التي تهتم

الصناعية التي تسعى البقاء والإستمرار، من خلال تحقيق مزايا تنافسية لها إن تخفيض التكاليف يعتبر هدفاً عاماً تسعى إليها كافة

الشركات، وهذه الدراسة مقترضا إطاراً مقترحا يساعدا على تخفيض تكاليف الأنشطة خلال كافة مراحل دور حياة المنتج

. تمثلت فروض الدراسة في : توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب التكاليف علأسا ودور حياة المنتج،

وتحقيقاً لإدارة لإستراتيجية للتكلفة. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وبين تحقيقاً لإدارة

الإستراتيجية للتكلفة من خلال دور حياة المنتج. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف علأسا للنشاط

، وبين تحقيق

الإدارة لإستراتيجية للتكلفة من خلال دور حياة المنتج. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة ومحد

اسبه التكاليف علأسا أساسا للنشاط، وبين تحقيقاً لإدارة لإستراتيجية للتكلفة خلال دور حياة المنتج. تركز منهجية

الدراسة علم محورين رئيسيين هما: المحور الأول :

الجانب النظري ويتعلق هذا الجانب بتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمتغيرات

الدراسة المؤثرة على تحقيقاً لإدارة لإستراتيجية للتكلفة، المتمثلة في أسلوب دور حياة المنتج،

أسلوب التكلفة المستهدفة، مدخال محاسبة علأسا للنشاط. المحور الثاني

الجانب التطبيقي

ويتعلق هذا الجانب بإعداد إطار مقترح يمكن من خلاله تحقيق

الإدارة لإستراتيجية للتكلفة خلال دور حياة المنتج، بإضافة إلنا اختبار فروض الدراسة في الواقع

العملية من خلال الدراسة الميدانية، وينتهي هذا الجانب بمناقشة النتائج لإحصائية. ومن نتائج هذه الدراسة ان الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تعبر عن نظام متسع لإدارة من خلالها لتوفير بيانات ومعلومات مناسبة لإتخاذ القرارات، وأن هذا النظام لديها أهدافها التي تسعى لتحقيقها، ووظائفها التي يقوم بها لتحقيق هذا لاهداف، ونواحيها يقوم بالتركيز عليها لتوفير البيانات والمعلومات المناسبة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت تناولت الادارة الاستراتيجية للتكلفة ومن ضمنها التكلفة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة من خلال دورة حياة المنتج لتحقيق مزايا تنافسية بينما تناولت دراسة الباحث أساليب التكاليف الحديثة والتي من ضمنها التكلفة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة بغرض تحديد الاسعار ومعرفة مدى تأثير ذلك على الميزة التنافسية .

19. دراسة, على, 2006م)

أطارٍ جرائم مقترحتكم أساسا لبيادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة¹

هدفت الدراسة لجمع وترتيباً هم أدوات ادارة التكلفة فطاري حققا لتكامليين
هذا لأدوات ويزيد من كفاءة استخدامها، وبخاصة في مجال تحقيق وتدعيم الميزة التنافسية للشركات
الصناعية فطاري مساعدها في مواجهة تحديات العولمة. تتمثل أهمية الدراسة في انه
يضع امام العالمين في مجال ادارة التكلفة في الشركات الصناعية اطارا
منطقيا يمكنهما ان يعملوا على تطبيقه عمليا مناخا خلفا وتدعيم الميزة التنافسية التي تمكنهم من مواجهة تحديات العولمة
قدمت هذه الدراسة طارا نظريا يضم مجموعة كبيرة من أدوات ومداد ادارة التكلفة التي
تتخربها الكتابات المحاسبية في شكل متناثر وغير متكامل . وتمثلت مساهمة هذه الدراسة
في محاولة جمع وربط هذه الأدوات في شكل منطقي حيث تتكامل في دورها هذه الأدوات وتتعاظم مساهماتها .
وهذا الاطار يمايو فر للباحثين ولمكتاب في مجال المحاسبة طريقة جديدة تعرض ويحثها الأدوات .
يستخدم الباحث كلامنا المنهجيا لاستقراء المنهجيا لاستنباط في جميع المعلومات
الخاصة بادوات ادارة التكلفة وبناء اطار مقترحتكم لفي هذه الأدوات في شكل منطقي يمكن تطبيقه عمليا . واعتمدت هذه
الدراسة بشكل كبير على المراجع المكتوبة في جمع . هذه الدراسة كما اعتمدت

¹ دكتور. على مجاهد احمد السيد,, أطار اجرائم مقترحتكم أساسا لبيادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة, (طنطا : جامعة طنطا : كلية التجارة, 2006م).

الدراسة علنا المدخل للمعيار في بناء الاطار المقترح. ويمكن استخلاص نتائج الدراسة في ان النظام العالمي الجديد أو ما أصطلح على تسميتها بالعمولة قد أفرز العديد من التحديات الصناعية لعلمنا أبرزها اشتداد حدة المنافسة والتلمتقتصر على منافسة الشركات المحلية وانما تخطت حدود المكان لتصبح منافسة عالمية وتخطت حدود الزمان فأصبحت منافسة وقتية. ان هليس من نسبيلاً أمام الشركات الصناعية وسو بمواجهة هذا المنافسة بحلول استراتيجية وليس بحلول مؤقتة. يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اساليب ادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية ومساهمة الدراسة فمحاولة جمع وربط هذا الادوات كشكل منطقي حيث تتكامل في هادوار هذا الادوات وتتعاظم مساهماتها. بينما تناولت دراسة الباحث اساليب التكاليف الحديثة لغرض التسعير ومعرفة مدى تأثير ذلك على الميزة التنافسية .

20. دراسة, فؤاد, 2010م (مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية)¹

تكمن مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة من عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستو أداء الشركات الصناعية في ظل الظروف البيئية التنافسية الصناعية الحالية، لذلك اهتمت هذه الدراسة بتبياناً هما لآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج، والحفاظ على مستوى متميز من الجودة، وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة، والاهتمام بمستوى جودة يضمن أداء محاسبيلد عما القدرة التنافسية بما يليب طموح الشركات في إدارة الجودة والتكلفة والأداء لمواجهة تحديات المنافسة. هدفنا للدراسة التقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية إقليمياً ودولياً، أما الاستعانة بالمنهج التحليلي من خلال المصادر والمراجع المحاسبية من كتب دوريات تعليمية بالإضافة إلى استخدام الإنترنت. ومن نتائج الدراسة، اتضح أن الجودة أقوم بالعوامل لها مة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل إستراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء .

أمكن للمدخل المتكامل لجمع بين ادوات إدارة التكاليف ممثلة بالإننتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة

¹د. فؤاد أحمد محمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (اب : اليمن ، جامعة اب ، كلية التجارة والعلوم الادارية ، جامعة اب ، 2010م).

والعائد المحاسبي، إضافةً إلى تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضماناً عادةً هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل أداء المتوازن الأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة القيمة المنتجة التي تبيّن وضعها العميلو البحث عن مستقبلها. وواصلت الدراسة بأعلى الشركات الصناعية التركيز على جودة الأداء لضماناً الميزة التنافسية للشركة في ظل إستراتيجيات المنافسة من خلال سلسلة القيمة التي تحققها العميل. علماً أن الشركات الصناعية تحديثاً للتكاليف لتأمين أداء إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى إستراتيجية التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة القيمة العميلو البحث عن مستقبلها.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، وبياناً لآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج، والحفاظ على مستوى متميز من الجودة، وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة، بينما تناولت دارسة التسعير على أساس أساليب التكاليف الحديثة وأثره على الميزة التنافسية، وفي التحديد الدقيق لتكلفة المنتج وبالتالي المساهمة في تسعير المنتجات الذي يؤثر في تحقيق الميزة التنافسية.

21. دراسة، حاتم، 2010م (أثر نظام إدارة الجودة الشاملة في اكتساب القدرة التنافسية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ماذا تعنى القدرة التنافسية وماهى محققاتها وماذا تعنى لفعالية وكفاءة الاداء، وماهى اثر تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة فى دعم القدرة التنافسية. وتكمن اهمية الدراسة فى كونها واحدة من الدراسات الميدانية القلائل ان لم تكن الوحيدة التى تحاول الربط بين ثلاثة محاور ادت تاثير ملموس فى تحقيق القدرة التنافسية لدى المنظمات العاملة فى سوق تنافسى وهى محاور (الانتاج والتسويق والجودة الشاملة). كما سعت الدراسة الى تحقيق عدة اهداف من ضمنها تحديد اثر تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة فى مصانع البلاستيك الفلسطينى كمتغير مستقل على اكتساب القدرة التنافسية كمتغير تابع. ومن اهم النتائج والتوصيات التى خرجت بها الدراسة: حيث

¹حاتم محمد مطوع عسفة، اثر نظام ادارة الجودة الشاملة فى اكتساب القدرة التنافسية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الدراسات التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م).

اظهرت الدراسة بان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين اشباع حاجات العملاء كاحد متغيرات نظام ادارة الجودة الشاملة واكتساب القدرة التنافسية لمصانع البلاستيك الفلسطينية. يجب على مصانع البلاستيك مقارنة جودة منتجاتها بمنتجات المنافسين لها فى السوق لان ذلك يعتبر جزء لا يتجزأ من دراسة قوة المنافسين ونوع انتاجهم ,واظهرت هذه الدراسة اثر الجودة الشاملة على اكتساب القدرة التنافسية .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اثر نظام الجودة الشاملة على الميزة التنافسية,ومحاولة الربط بين ثلاثة محاور ادت تاثير ملموس فى تحقيق القدرة التنافسية لدى المنظمات العاملة فى سوق تنافسى بينما تناولت دراستى اساليب التكاليف الحديثة والتي من ضمنها فى تسعير المنتجات ومن ثم تاثير ذلك على الميزة التنافسية و التعرف على مدى تطبيق الاساليب الحديثة للتكاليف فى الشركات الصناعية بالسودان .

22.دراسة, احمد, 2010م,(القياس لمحاسبى لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها) (1) .

تمثلت مشكلة الدراسة فى الصعوبات التى تواجهها ادارة العديد من المصارف فى قياس تكلفة الخدمات المصرفية التى تقدمها لاعتمادها على نظام المحاسبة المالية والذى لا يوفر معلومات تفصيلية نتيجة للتوسع الهائل فى القطاع المصرفى فالمعلومات التى يقدمها لاتساعد على قياس تكلفة النشاط بصورة دقيقة وفعلية , الامر الذى يوتر على التخطيط والرقابة وتقويم الاداء واتخاذ القرارات , لذلك نجد ان المشكلة تكمن فى عدم معرفة المصارف للتكلفة الحقيقية للخدمة المصرفية والتى تساعد على تسعير الخدمة بناء على تكلفتها و يترتب على ذلك اتخاذ القرارات بصورة سليمة ويعين على وضع الاستراتيجيات بصورة واضحة. كما هدفت الدراسة الى بناء نظام لقياس تكلفة الخدمات المصرفية وتسعيرها , وما يمكن ان يقدمه هذا النظام من معلومات اكثر دقة من المحاسبة المالية .

أهتمتالدراسة من الدور الذى يقوم به القطاع المصرفى فى تنفيذ السياسة النقدية للدولة وقد كانت النتائج والتوصيات على الآتى:وضع نموذج لمحاسبة التكاليف فى القطاع المصرفى السودانى يساهم فى

¹ احمد خالد محمد الفويل, القياس لمحاسبى لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها (نموذج مقترح بدراسة تحليلية تطبيقية فى الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية),(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة غير منشورة 2010 م)

تحديد وقياس تكلفة الخدمات المصرفية بصورة سليمة . أن تراعى المصارف عند تاهيل وتدريب العاملين خاصية الانتماء لكل مركز تكلفة على حدا .

يتضح للباحث ان الدراسة اشارت الى ضرورة استخدام محاسبة التكاليف فى القطاع المصرفى بدلا من استخدام المحاسبة المالية وذلك فى تحديد اسعار الخدمات المصرفية . بينما كان الاختلاف مع دراستى فى انها تناولت الطرق الحديثة لتكاليف لتسعير المنتجات و أثر ذلك على الميزة التنافسية .

23.دراسة,طلال,2010م(دور ادارة التغيير فى خلق الميزة التسويقية التنافسية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن الشركات المنتجة فى السودان لاتستند على ادارات التسويق منها على استراتيجيات تغيير واضحة تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية المطلوبة . وتمثلت اهمية الدراسة فى أنها احد الاسهامات الهادفة لوضع إطار نظرى متكامل لتقييم اثر ودور ادارة التغيير لتحقيق الميزة التنافسية لوظيفة التسويق .كمان أهداف الدراسة تمثلت فى التعرف على بيان اهم عناصر التغيير واثارة المترتبة فى تحقيق الميزة التنافسية , والتعرف على اسباب مقاومة التغيير والتخفيف من حدتها . وخلصت الدراسة الى تبنى الشركات لادارة التغيير واتباعها كسياسة بدل من مواكبتها للمتغيرات التى تطرا على البيئة التسويقية,لتحقيق ميزة تسويقية تنافسيةوأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستخدام أحدث ماتوصلت الية التكنولوجيا والتقانات فى مجال الصناعة لضمان جودة المنتجات التى تؤهل للحصول على الميزة التنافسية ليس محليا فقط بل على المستوى العالمى .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت ضرورة استخدام التغيير كاداة لخلق الميزة التنافسية وتعتبر الدراسة احد الاسهامات الهادفة لوضع إطار نظرى متكامل لتقييم اثر ودور ادارة التغيير لتحقيق الميزة التنافسية لوظيفة التسويق بينما تركزت دراستى على استخدام التكاليف الحديثة فى التكلفة لضمان السعر المناسب والتنافس العالى ومساعدة الشركات الصناعية فى التحول من الطرق التقليدية فى تسعير منتجاتها الى اساليب التكاليف الحديثة حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية .

¹طلال خالد عبدالباسط ,دور ادارة التغيير فى خلق الميزة التسويقية التنافسية ,دراسة مقارنة لبعض الشركات المنتجة للمشروبات الغازية بولاية الخرطوم ,(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا,رسالة دكتوراة غير منشورة, 2010 م).

24.دراسة,خالد,2011م,(نظام محاسبة التكاليف فى المصارف التجارية ودورها فى تسعير الخدمات المصرفية)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى الاسئلة الاتية:هل يتم استخدام ادارات المصارف التجارية معلومات نظام محاسبة التكاليف فى تسعير الخدمات المصرفية .ماهى الطرق والاساليب الواجب استخدامها فى تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية ماهى العوامل المؤثرة فى صياغة واتخاذ قرارات تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية . كما هدفت الدراسة الى معرفة العوامل المؤثرة فى تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية , والتعرف على اساليب تحديد اسعار الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية فى فلسطين وتكمن اهمية الدراسة فى التعرف على دور نظام محاسبة التكاليف فى تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية , وبيان دور نظام محاسبة التكاليف فى ظل زيادة حدة المنافسة التى تواجهها المصارف فى الوقت الحاضر بحيث اصبح استمرار هذه المصارف متوقفا على قدرتها على تقديم منتجاتها باسعار تنافسية وجودة عالية وبتكلفة اقل . ومن اهم النتائج والتوصيات : لا تشارك اقسام محاسبة التكاليف فى تسعير المنتجات الصناعية . ان تتبع ادارات التكاليف فى الشركات الصناعية العاملة الى الادارة العليا حرصا على اصال المعلومات فى الوقت المناسب لمتخذى قرارات التسعير .

يتضح للباحث ان دراسته تميزت فى كونها ركزت على الطرق الحديثة لنظام محاسبة التكاليف فى تسعير الخدمات المصرفية وبيان دور نظام محاسبة التكاليف فى ظل زيادة حدة المنافسة التى تواجهها المصارف فى الوقت الحاضر بحيث اصبح استمرار هذه المصارف متوقفا على قدرتها على تقديم منتجاتها باسعار تنافسية وجودة عالية وبتكلفة اقل بينما ركزت دراسى على تناول أساليب التكاليف الحديثة فى تسعير المنتجات الصناعية,وبيان حاجة الشركات الصناعية للتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات الصناعية بشكل دقيق وتخفيض التكاليف الصناعية للمنتجات المقدمة للعملاء لتحقيق الميزة التنافسية .

¹خالد محمد ابراهيم المدهون,نظام محاسبة التكاليف فى المصارف التجارية ودورها فى تسعير الخدمات المصرفية, دراسة ميزانية على المصارف التجارية فى فلسطين,(الخرطوم :جامعة السودانللعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراة ,غير منشورة, 2011 م).

25.دراسة,محمد,2011م(الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى ظهور الحاجة الى تطوير اساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات الشركات من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ولتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة, وبالتالي ضرورة تطوير الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالشركات الصناعية لتواكب تلك التطورات . اضافة الى ضعف الوعى التكليفى بمصنعى سنار وعسلاية مع الالمام بأهمية ودور الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى تحديد انتاج السكر. واستمدت هذه الدراسة أهميتها من انها تلقي الضوء على تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وابرار دورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية بمصنعى سنار وعسلاية كما هدفت الدراسة الى معرفة مدى تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعى غرب سنار وعسلاية وابرار دورها فى تحديد تكاليف انتاج السكر. كما اوصت الدراسة بقدرة استخدام الاساليب الحديثة لنظام محاسبة التكاليف فى مصنعى سنار وعسلاية .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تميزت بضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف الحديثة بدلا من النظام التقليدى وذلك لتحديد وقياس تكلفة الانتاج بينما دراستى تميزت باستخدام طرق التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الانتاج والمساهمة فى التسعير لاكتساب القدرة التنافسية فى السوق .

26.دراسة,ايمن,2011م(قياس فعالية وكفاءة اساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبترو)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى اتباع الشركات السودانية المنتجة للبترو لاساليب محاسبة التكاليف الحديثة . والتي اصبحت واحدة من متطلبات بيئة التصنيع الحديثة خاصة فى ظل المنافسة الشديدة التى تشهدها تلك البيئة الحديثة , وان اساليب محاسبة التكاليف التقليدية ليست ذات جدوى فى هذه البيئة

¹ محمد البشير ابراهيم محمد ,الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها فى الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية, دراسة تطبيقية على مصنعى سكر غرب سنار وعسلاية,(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة , غير منشورة, 2011 م).

² ايمن طه حمد النيل , قياس فعالية وكفاءة اساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبترو, دراسة تطبيقية , (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراة الفلسفة , غير منشورة 2011 م).

وطرح الباحث ذلك خلال التساؤلات الاتية : هل هناك عوائق تمنع تطبيق الاساليب الحديثة فى صناعة وانتاج البترول فى السودان ؟ ماهى الاسباب المنطقية وراء اتباع الاساليب التقليدية وعدم اتباع الاساليب الحديثة ؟ كما هدفت الدراسة الى التعرف على بيئة التصنيع الحديثة وذلك من خلال دراسة نظم الادارة والانتاج الحديثة والفوائد التى تحققها فى ظل زيادة وتحسين الانتاجية والتسويق وزيادة الارباح . واهتمت الدراسة بمعرفة مدى الاهتمام بتطبيق اساليب محاسبة التكاليف الحديثة فى الشركات المنتجة للبترول فى السودان وقياس وتقييم مدى فعالية وكفاءة تلك الاساليب عند تطبيقها. واوصت الدراسة بضرورة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط لانه ملائم لطبيعة النظم الادارية والانتاجية المطبقة فى الشركات المنتجة للبترول فى السودان لذا يجب تطبيقها فى تلك الشركات .

يتضح للباحث ان الدراسة تحدثت عن ضرورة استخدام اساليب التكاليف الحديثة وبالاخص اسلوب التكلفة على اساس النشاط, الى التعرف على بيئة التصنيع الحديثة وذلك من خلال دراسة نظم الادارة والانتاج الحديثة والفوائد التى تحققها فى ظل زيادة وتحسين الانتاجية والتسويق وزيادة الارباح واختلاف الدراسة عن دراستى فى انها دعت الى ضرورة استخدام طرق التكاليف الحديثة وذلك للمساعدة فى التسعير لمواكبة المنافسة فى السوق , ومعرفة تأثير أساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية.

27. دراسة, تامر, 2012م (تطوير نظم التكاليف فى المنشآت السياحية لتدعيم قدرتها التنافسية)¹

تمثلت مشكلة الدراسة ومحاولة تطوير نظام التكاليف فى الشركات السياحية من خلال وضع إطار لهذا النظم , بالنسبة للشركات التى ليس لديها نظم التكاليف , وتحسينا المطبق منها , بالنسبة للشركات التى لديها نظم التكاليف , باستخدام أساليبها المتلائمة مع طبيعة كل شركة من الشركات محل الدراسة. تمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى تطوير نظام التكاليف المطبقة فى الشركات السياحية من خلال

القيام بدراسة ميدانية بهدف التعرف على مشاكل التطبيق واستخدم هذا النظم معاً لوضعها فى الواقع بما يساهم فى عدم مناحية عند تشخيص أدمشاكل التطبيق فى تلك المنشآت وتقديم مقترحات أكثر واقعية لمعالجة تلك المشاكل , افترضت الدراسة عدة فرضيات هى:

لاتوفر نظم التكاليف الحالية المطبقة فى المنشآت السياحية المعلومات اللازمة لمدعما القدرة التنافسية

¹ تامر ابراهيم رمضان سيد, تطوير نظم التكاليف فى المنشآت السياحية لتدعيم قدرتها التنافسية, (2012),

يُؤدبإستخداممنظمامحاسبةالتكاليفعلناسالانشاطواسلوبالتكلفةالمستهدفةفبالمنشآت
السياحيةإلنتد عيماالقدرةالتنافسيةللتلكالشركات ، وينقسمهذاالفرضالفروضالفرعيةالتالية :
يُؤدبإستخداممنظمامحاسبةالتكاليفعلناسالانشاطفالشركاتالسياحيةإلنتد عيماالقدرةالتنافسيةللتلكالشركات ،
يُؤدبإستخداماسلوبالتكلفةالمستهدفةفبالشركاتالسياحيةإلنتد عيماالقدرةالتنافسيةللتلكالشركات ،
يُؤدبالتكامليننظمامحاسبةالتكاليفعلناسالانشاط، اسلوبالتكلفةالمستهدفةفبالشركاتالسياحيةإلنتد عيماالقدرةالتناف
سيةللتلكالشركات استمدت ، هذا
الدراسةأهميتهاالهدفالأساسالبحثفمحاولةتطويرنظامالتكاليفالمطبقةفبالشركاتالسياحية ،بما
يمكنللكالشركات منالبقاومنافسةفالسوقالسياحيوذلكمنخلالاستخدامأدواتإدارة التكلفة
(نظاممحاسبةالتكاليفعلناسالانشاط ، واسلوبالتكلفةالمستهدفة ،
تمثلتأهمتوصياتالباحثفضرورةتبنيالمنشآتالسياحيةلأدواتإدارةالتكلفة
لأهميتهافبتحقيقالإستمراروالنمووتد عيماالمركزالتنافسليها .

يتضح للباحث ان الدراسة مشابه الى حد ما درستى مع اختلاف استخدام دراستنا أسلوب ال ABC
واسلوب TC فى التسعير وتأثير ذلك على الميزة التنافسية .

28.دراسة ،الدكتورخالدالقطيني ،2012م) دورالمحاسبةالإدارية والادارة
الإستراتيجيةفيتد عيماالقدرةالتنافسية)¹ .

تمثلت مشكلة الدراسةفيسعىالشركاتإلإرضاءالزبائنبتقديممنتجمنافسومتميز
عناقيالمنتجاتالموجودةفالسوقمنحيثالسعروالجودة ،ظهرتالعديدمنالأساليب
الإداريةالحديثة،وازديادشدةالمنافسةبدرجةكبيرةفبينالشركاتالمنتجةفيظلالنتطور
التكنولوجييمراحلالإنتاجوالصنيعكعاملللتنافسينالمؤسساتويروزالدورالهامالذي
تؤديهاالأدواتوالساليبالمعرفةالمحاسبيةفياالتخطيطالإستراتيجي ،
الفكرالمحاسبيوالماليحتميةتحسينورفعكفاءةوقاأليةالأساليبالمحاسبيةوالمحاسبين ،
ومنهناتعاطماًهميةالأدواتوالأساليبالمحاسبيةبوصفهامصدرللتفكيروالتخطيط

¹ الدكتورخالدالقطيني ، دورالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفيتد عيماالقدرةالتنافسية ، كليةالاقتصاد(حلب:جامعةحلب ، كليةالإدارةوالاقتصاد-
جامعةالموصل ، مجلة تنميةالرافدين،مجلد 34 ، العدد 108 ، لسنة 2012)، ص ص 189 - 189 .

الإستراتيجية أساساً الميزة التنافسية المستدامة ،والمحدد الأساس للتقييم وصنع القرارات الإدارية في بيئة المؤسسة ، وفي ظل الظروف الحالية للمحاسبة ومحاولاتها المتقدمة في وضع التكنولوجيا كعامل أساسى لتطويرها ،واسهاماتها فى التنافسية بين المؤسسات ،كانا التفكير

الكبير فى رفع كفاءة وفعالية المحاسبة والمحاسبين عن طريق أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر إستراتيجية ،ونظراً لعدم قدرة المحاسبة الإدارية على تلبيبة احتياجات الإدارة ،

الأمر الذى يتطلب من الشركات السعي لاستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية التى تخدم اتخاذ القرارات الإستراتيجية ومواكبة التطورات التكنولوجية فيما لا لتصنيع وبالتالي يمكن الشركات من امتداد عيم قدرتها التنافسية . ظهرت أهمية الدراسة فى ناحيتين :

الأهمية العلمية للدراسة : تتمثل فى محاولة من الباحثين إضافة جانب نظرى لموضوع الدراسة ،وهو الربط بين موضوع المحاسبة الإدارية وإدارة الإستراتيجية والميزة التنافسية فى ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة ،بعد جرد ومسح الدراسات السابقة ومقارنتها مع موضوع الدراسة

الحالية وتحديد مجال التميز للدراسة عنها . الأهمية العملية للدراسة : تتمثل فى تناول وتوضيح جوانب أهمية التوجه الإستراتيجى فى تعزيز الميزة التنافسية من خلال المجالات التى تشملتها الدراسات العملية ،حيث تزداد الأهمية التطبيقية والعملية لموضوع البحث فى ظل زيادة حدة المنافسة والتغيرات المتسارعة فى بيئة التصنيع

الحديثة عالمياً ،أهمها التطورات التكنولوجية وانعكاس ذلك على واقع البيئة الصناعية فى سوريا وبشكل خاص فى مدينة حلب ،الشركات العامة أنموذجاً . تمثلت أهداف الدراسة فى بيان دور الإدارة الإستراتيجية فى تفعيل الدور الإستراتيجى للمحاسبة

تحديد أثر استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية على المحاسبة لتدعيم القدرة التنافسية . يمكن تحديد الفرضيات التى تناولها الباحث بما يلى :

يؤدى الربط بين المحاسبة والأساليب الإدارية الإستراتيجية إلى ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية . يؤدى استخدام المحاسبة الإدارية لأساليب الإدارة الإستراتيجية إلى تدعيم القدرة التنافسية للشركة وزيادة الحصة السوقية لها . اعتمد الباحث المنهج الوصفي فى صياغة الجانب النظرى من البحث والمنهج التحليلي

(دراسة الحالة) من خلال الدراسة التطبيقية . وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها ،دور المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية فى تدعيم الميزة التنافسية ،وأثر المحاسبة الإدارية

والادارة الإستراتيجية في تفعيل الدور الإستراتيجي للمحاسبة

، وكذلك

انعكاساً ساليباً لإدارة الإستراتيجية على دور المحاسبة في تدعيم القدرة التنافسية للشركة، أما

أما التوصيات التي تقدمتها الدراسة، فيمكن تلخيصها بضرورة وتوفير الظروف والملائمة في

الشركة محل الدراسة لتطبيقاً ساليباً لإدارة الإستراتيجية في المحاسبة التي تتلائم مع أساليب التصنيع الحديثة والسياسات لإستراتيجية في المحاسبة وأهمية قيام الشركة محل الدراسة بإخضاع العاملين للدور التدريبي لتطوير مهاراتهم وخبراتهم.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اساليب الادارة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية بينما تناولت دراستي أساليب التكاليف الحديثة في تسعير المنتجات وتأثير ذلك على الميزة التنافسية .

29. دراسة, عمران, سعدلي, 2012م, (أثر إدارة الجودة الشاملة على تنافسية المؤسسة الاقتصادية)¹.

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الآتي : ما هو أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تعزيز القدرة التنافسية للشركة الاقتصادية وكيف يمكن تحقيق إدارة الجودة الشاملة، وكذا العمل على تطويرها في ظل تحديات السوق؟ تمثلت أهمية الدراسة في توضيح الدور الذي تؤديه إدارة الجودة الشاملة في تطوير وتحسين القدرة التنافسية للشركة الاقتصادية. هدفت الدراسة

تحديد مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وإيضاح جوانبها المتعلقة بها، وتأثيرها على تنافسية الشركة الاقتصادية. وافترضت الدراسة الآتي :

الجودة هي تحقيق رغبات الزبائن الحالية والمستقبلية وقد مرت بمرحلة لتصل إلينا المعنى الشاملة تعتبر إدارة الجودة الشاملة من أهم المدخلات للسييرية، بحيث تفتقر تصورات جديدة للشركة وتعمل على جعل عملية التوجهد والزبون، عملية سهلة التجسيد، ويعد تطبيقها من إدارة الجودة

الشاملة في المؤسسة، إحدى الوسائل الفعالة التي تجعل منتجات المؤسسة تتمتع بالجودة التي ينتظرها الزبون، وذلك يسمي محلها بالتميز والتفوق. ومن أهم النتائج والتوصيات الآتي :

صار هدف تعظيم الربح هدفا ثانوي أو ليس أساسياً، بعدما أصبحنا شركة مجبرة على إرضاء زبائننا، الجودة عنصر مهم يجعلنا المؤسسة الأخذ به في عملية الإنتاج. الجودة الشاملة إحدى وسائل وأساليب تحقيق أهداف الشركة المختلفة.

¹ عمران محمود و سعدلي فطيمة، أثر إدارة الجودة الشاملة على تنافسية المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة الماجستير غير منشورة، 2012م)

بما أن المورد البشري هو الركيزة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة، فعلى المؤسسة الإهتمام بالآفراد وتحفيزهم، فمغير المعقول
مطالبة الفرد ببذل جهد كبير، وهو لا يشعر بالأمان داخل المؤسسة دون أن تقدم له حوافر مادية.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت أثار إدارة الجودة الشاملة على تنافسية المؤسسة الاقتصادية و الى
تحديد مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وإيضاح الجوانب المتعلقة بها، وتأثيرها على تنافسية الشركة الاقتصادية. بينما
تناولت دراستى ادارة الجودة كأحد الاساليب الحديثة فى تحديد اسعار المنتجات ومساهمة هذه
الاسعار فى تحقيق مزايا تنافسية فى الشركات الصناعية فى السودان.

30.دراسة , A.Vetrivel, Jelsy, 2012¹

(Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore)

هدفت الدراسة الى التنبؤ بتكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، مساعدة الصناعة لتلبية المنافسة بطريقة فعالة
، خفض ميزنة التكاليف وقياس الأداء ، تحديد المنتجات الجديدة للمستقبل ، تمثلت مشكله الدراسة فى
محاولة معالجة ومعرفة الفجوة على البحوث السابقة والإجابة على الأسئلة التالية. هل طريقة تقدير
التكاليف بناء على النشاط تمكن من التنبؤ بالنفقات و تعكس النفقات الفعلية لمنسوجات مصانع الغزل
؟ هل يمكن استخدام طريقة تقدير التكاليف المستهدفة فى تصميم لمنتج تنافسي فى الغزل والنسيج ؟
هل يمكن للتكلفة القائمة على النشاط ان تهدف وتستخدم أساليب حساب التكاليف على أنها فعالة فى
أدوات الإدارة فى تحسين أرباح مطاحن الغزل ؟ توصلت الدراسة الى النتائج التالية : التكلفة على
أساس النشاط يمكن استخدامها للتنبؤ بتكلفة أفضل، تكلفة ABC يمكن استخدامها لتحديد الخسارة فى
صنع المنتجات، التكلفة على اساس النشاط يمكن ان تستخدم فى تخفيض التكاليف .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت استخدام التكلفة على اساس النشاط فى تخفيض تكاليف المنتجات ،
الى التنبؤ بتكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، مساعدة الصناعة لتلبية المنافسة بطريقة فعالة ، خفض ميزنة
التكاليف وقياس الأداء ، تحديد المنتجات الجديدة للمستقبل بينما تناولت دراستى استخدم اسلوب التكلفة
على اساس النشاط باعتبارة احد اساليب التكاليف الحديثة فى تخفيض التكلفة والمساهمة فى تسعير
المنتجات بغرض تحقيق الميزة التنافسية .

¹Dr. Jelsy Joseph ,Mr. A.Vetrivel, **Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore, 2012.**

31.دراسة, عزت, 2013م(التكاليف الحديثة ودورها فى تقويم اداء القطاع الصناعى بالسودان)¹

تمثلت مشكلة الدراسة فى قصور محاسبة التكاليف التقليدية فى مواكبة التغيرات الحديثة مما أدى الى عدم قدرة الشركات الصناعية فى التحكم فى تكلفة وجودة المنتجات وعدم تحديد تكلفة المنتج بشكل اكثر دقة وتحملة بنصيبه من تكلفة الانتاج فى ظل متغيرات البيئة الصناعية التى تتسم بسرعة التغيير , وصيغت مشكلة الدراسة من خلال عدة تساؤلات :هل يؤثر اسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تقويم اداء المنشآت الصناعية بالسودان ؟ هل يصلح اسلوب التكلفة المستهدفة كاداة رقابة وتقويم اداء الانشطة الانتاجية ؟ كما هدفت الدراسة فى توضيح الدور الاساسى لاسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تخصيص التكلفة الاضافية فى القياس لتكلفة الانتاج بصورة صحيحة وتقويم اداء الانشطة الانتاجية , كما أهتمت الدراسة ببيان اثر المتغيرات الحديثة على طبيعة ومفاهيم الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف التى واجهت كثير من قصور فى تحديد التكاليف الاضافية فى البيئة الصناعية الحديثة . كما اوصت الدراسة بأن اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدى الى تخفيض تكاليف المنتجات ذات العمليات الصناعية المحدودة ودورة حياة انتاجية قصيرة مما يساعد فى تحديد جودة الاداء المطلوبة للمنتج فى مرحلة الاولى وفقا لخيارات محددة من سعر وخصائص المنتج .التكلفة المستهدفة يمكن التعبير عنها بشكل نقدى مما يسهل عملية تقويم اداء النشطة الانتاجية .

يتضح من خلال استعراض الدراسة السابقة انها ركزت على اسلوب التكلفة المستهدفة وفى توضيح الدور الاساسى لاسلوب التكلفة على اساس النشاط فى تخصيص التكلفة الاضافية فى القياس لتكلفة الانتاج بصورة صحيحة وتقويم أداء الانشطة الانتاجية, بينما تميزت دراسى بإستخدام الاساليب الحديثة فى التكاليف ومن ضمنها التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط , مساعدة الشركات الصناعية فى التحول من الطرق التقليدية فى تسعير منتجاتها الى اساليب التكاليف الحديثة حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسي .

¹عزت كمال عبدالله , التكاليف الحديثة ودورها فى تقويم اداء القطاع الصناعى بالسودان , (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراةغير منشورة, 2013 م).

32.دراسة,فيصل,2013م(تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط واثره على قياس تكلفة المنتجات)(¹)

تمثلت مشكلة الدراسة فى قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة فى قياس تكلفة المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية , ورقابتها وتخفيض تكاليف انتاجها , حيث ان مصانع شركة السكر السودانية تتبع الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لقياس تكلفة منتجاتها , على الرغم من الدور المهم الذى تحتله مصانع السكر ومسئولياتها ضمن منظومة الاقتصاد الوطنى . وعلى الرغم من اهمية استخدام اسلوب التكاليف وفقا للنشاط , الا انه لم يحظ حتى الان بالاهمية المطلوبة لهذه المصانع مما افقدها فرص تحسين ادائها المالى والمساهمة الفعالة فى الاقتصاد الوطنى وبناءة على ماسبق ذكره يمكن صياغة الاسئلة التالية :هل يمكن قياس تكلفة المنتجات بدقة عن طريق استخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بمصانع شركة السكر السودانية .هل يمكن للطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ان تقدم معلومات مفيدة تساعد على تخطيط ورقابة تكاليف المنتجات بمصانع السكر السودانية .هل يمكن لاسلوب التكاليف وفقا للنشاط قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية بمصانع شركة السكر السودانية . كما هدفت الدراسة الى التعرف على الدوافع التى ادت الى ظهور اسلوب التكاليف وفقا للنشاط ومفهومة ومراحل تطوره ومقوماته وخطوات تطبيقه .وكانت اهمية الدراسة فى ندرة الابحاث المحاسبية فى اسلوب التكلفة وفقا للنشاط بمصانع السكر فى السودان . كما خلصت الدراسة الى دراسة محركات التكلفة وفقا لاساليب عملية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق التكاليف وفقا للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية .اجراء المزيد من الدراسات فى مجال اسلوب التكلفة وفقا للنشاط لايضاح الجانب النظرى والتطبيق وتذليل العقبات التى تعترض تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية .هل يمكن لأسلوب التكاليف وفقا للنشاط قياس تكلفة المنتجات بصورة

¹ فيصل القاسم سنين,تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط واثره على قياس تكلفة المنتجات .(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراة , غير منشورة,2013 م).

موضوعية بمصانع شركة السكر السودانية كما هدفت الدراسة الى التعرف على الدوافع التي ادت الى ظهور اسلوب التكاليف وفقا للنشاط ومفهومة ومراحل تطوره ومقوماته وخطوات تطبيقه. يتضح للباحث ان الدراسة تناولت تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط واثره على قياس تكلفة المنتجات , و الى دراسة محركات التكلفة وفقا لاساليب عملية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق التكاليف وفقا للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية بينما تناولت دراستى التسعير باستخدام اساليب التكاليف الحديثة واثره على الميزة التنافسية. ومساعدة الشركات الصناعية السودانية فى تحقيق الميزة التنافسية.

33. دراسة, احمد, 2013م (اثر استراتيجيات ادارة الموارد البشرية فى إيجاد ميزات تنافسية بمنظمات الاعمال)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى طرح سؤال رئيسى وهو كيف يمكن لاستراتيجيات ادارة الموارد البشرية ان تجعل من الموارد البشرية بالشركة ميزة تنافسية لها ؟ كما هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم الميزة او الميزات التنافسية والى توضيح الاستراتيجيات التى تجعل للموارد البشرية ميزة تنافسية للشركات الصناعية ومدى تطبيقها فيها . كما اهتمت الدراسة بدراسة احدى مكونات الانشطة الداعمة لصناعة الميزة او الميزات التنافسية وهو دور استراتيجيات الموارد البشرية فى جعل المورد البشرى ميزة تنافسية بالشركات الصناعية . و اوصت الدراسة بان تقوم الشركات الصناعية بالعمل بنظام الادارة الاستراتيجية فى ادارة الموارد البشرية والوحدات المكونة لها مثل استقطاب او جذب العاملين , قسم التعيين , قسم التدريب وتنمية الموارد البشرية , قسم التعويضات , وغيرها من اقسام ادارة الموارد البشرية المختلفة . يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت اثر استراتيجيات ادارة الموارد البشرية فى ايجاد ميزات تنافسية بمنظمات الاعمالو التعرف على مفهوم الميزة او الميزات التنافسية والى توضيح الاستراتيجيات التى تجعل للموارد البشرية ميزة تنافسية للشركات الصناعية ومدى تطبيقها فيها مقارنة بدراستى التى ركزت على التسعير على اساس اساليب التكاليف الحديثة واثر ذلك على المنافسة , و مساعدة الشركات

¹ احمد ضو البيت صالح ضو البيت. اثر استراتيجيات ادارة الموارد البشرية فى ايجاد ميزات تنافسية بمنظمات الاعمال, (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ,رسالة دكتوراة ,غير منشورة, 2013 م).

الصناعية فى التحول من الطرق التقليدية فى تسعير منتجاتها الى اساليب التكاليف الحديثة حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية .

34.دراسة,ابوبكر,2013م(اساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها فى دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعى السودانى)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى حاجة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم للاساليب اللازمة لمواجهة مشكلة المنافسة , وتم التعبير عن مشكلة الدراسة فى السؤال التالى : ماهو دور اساليب التكلفة الاستراتيجية فى دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ؟ وهدفت الدراسة التى توضيح مفهوم التكلفة الاستراتيجية ومفهوم الميزة التنافسية , والتعرف على اساليب التكلفة الاستراتيجية ذات التوجه الاستراتيجى. وأهتمت الدراسة فى وضع اطار نظرى لموضوع اساليب التكلفة الاستراتيجية وتغطية اوجه القصور فى الدراسات السابقة ودراسة العلاقة بين الاساليب الاستراتيجية لمحاسبة التكاليف ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم . ومن اهم النتائج : تعمل اساليب التكلفة الاستراتيجية على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم . يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف مرحلة تصميم المنتج وتحقيق التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم . كما اوصت الدراسة بربط نظام التكاليف باستراتيجية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لمساعدة ادارة هذه الشركات فى اتخاذ القرارات الرشيدة .ادراك ادارة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لاهمية اساليب التكلفة الاستراتيجية (التكلفة المستهدفة - الانتاج فى الوقت المحدد) .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت ضرورة استخدام التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية,التى توضيح مفهوم التكلفة الاستراتيجية ومفهوم الميزة التنافسية , والتعرف على اساليب التكلفة الاستراتيجية ذات التوجه الاستراتيجى بينما تميزت دراستى فى ضرورة استخدام الاساليب الحديثة للتكاليف وذلك للمساهمة فى السعر ودعم الميزة التنافسية .

¹ابوبكر احمد الهادى عبدالرحيم,اساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها فى دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعى السودانى, دراسة ميدانية عن عينة من الشركات الصناعية - ولاية الخرطوم (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراة , غير منشورة,2013م).

35.دراسة، Selim, 2013¹

Target Costing Based On The Activity-Based Costing Method And A Model Probosal

توصلت الدراسة الى:مع العولمة، تغيرت شروط المنافسة والمستهلك ازداد الوعي.الآن، الشركات تنافسية بقدر قدرتها على التعامل مع توفير طلبات المستهلكين الجديدة والاحتياجات في الجودة والسعر والوقت المستهلك الرغبات. وقد أدت هذه التغييرات إلى وضع نهج استراتيجية جديدة في نطاقها التكاليف والمحاسبة الإدارية، واحدة من هذه النهج هو التكلفة المستهدفة. مع تحديد التكاليف المستهدفة، يتم تخطيط التكاليف المستقبلية والسيطرة عليها قبل ظهورها وهذا يرافق وفورات كبيرة في التكاليف. الغرض من هذه الطريقة هو إنشاء عملية الإنتاج التي تحقق الربح المطلوب. وبهذه الطريقة، يتم استخدام الأسلوب الجديد في عملية تطوير المنتجات لموازنة الربحية والتخطيط للتكلفة، مع أخذ رضا العملاء في الاعتبار.

يتضح للباحث أن الدراسة تناولت الجودة وتأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية وأن تحقيق رغبات المستهلك من جودة وسعر وتوفير خدمات مابعد البيع تؤثر في تنافسية الشركات الصناعية بينما تناولت دراستي التسعير باستخدام أساليب التكاليف الحديثة وتأثير ذلك على تحقيق الشركات للميزة التنافسية .

36.دراسة، غضاب, 2014م) استخدام التكاملي للتقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير

التسعير والموازنة علنا أساسا لأنشطة لبناء الميزة التنافسية)².

تهدفنا لدراسة الإستعراض مقاربة تخفيض التكلفة كأبرز مزايا تحقيق الميزة التنافسية بالشركة الاقتصادية اعتمادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة، الاوارة، التسعير والموازنة علنا أساس

¹ Selim Yuksel Pazarceviren, Target Costing Based OnThe Activity-Based Costing Method Aed A model Proposal, Istanbul Commerce University, European Scientific Journal December 2013 /SPECIAL/ edition vol.4 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431

²غضاب رانية، استخدام التكاملي للتقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسعير والموازنة علنا أساسا لأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية (الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , قسم العلوم التجارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014م).

الأنشطة والتكاليف ما بينهما كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة. نتائج البحث

حيث تتسلسل وفقا للسياق المنهج للدراسة كما يلي :

"توفر نظام معلومات الـمعلوماتية محبب وتوفر المعلومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من أجل اتخاذ القرار الصحيح" وعليه توصلت

الدراسة إلى النتائج التالية: يسمح استخدام التكاليف كأساس للقيام بالأنشطة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات الحاسوبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا مثل : العوامل المفتاحية للنجاح، القيمة التحفيزية للعملاء، الأهمية النسبية للمنتجات؛ تتوفر لدى مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بالمعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أي أن جميع أركان المقترحة بنموذج الدراسة هي حقيقية وتمثل البنية التحتية لتطبيق الأنظمة المالية؛ إن تبني مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة سيمكنها من تجاوز

الكثير من الصعوبات التي تعجز الأنظمة التقليدية عن حلها في ظل التغييرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة، مما يؤكد مساهمة فعاليتها في تخفيض تكاليف الشركة والتي أثبتنا أنها تشكلوا ضحايا لفصل التطبيقين

خلال إدرجتك الـأنشطة غير المضيفة للقيمة والأنشطة الواجب تخفيض تكاليفها؛

هناك معلومات تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الجزئية بصفة عامة والشركة قيد الدراسة بصفة خاصة مثل عدم معرفة متخذي القرار أن النظام متجنبه لم تحل

تكاليف التحول إلى النظام الجديد، اعتقاد أن تكلفة تطبيق النظام متفوقا لـمنافعة متوقعة من تطبيقه. الفرضية الثانية :

"يعد تطبيق أنظمة الإدارة، التسعير والموازنة على أساس

الأنشطة موهونا بنجاح حوصلة مخرجات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كمرجع أساسي من حيث خلصت الدراسة إلى النتيجة التالية: ينتج أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كمحصلة عن إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وذلك من خلال توفير متطلبات تطبيقه، حيث يستند المخرجات النظام التكلفة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، وإذ ما تم تطبيقه

ظام ABM تتاح الفرصة لإدراج نظام الموازنة والتسعير على أساس الأنشطة وهنا

تكون الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة امتداد لـأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة؛ الفرضية الثالثة :

"بناء على تنافسية يقتضي تحليل سلسلة القيمة للشركة وتحديد الأنشطة المحدثة للقيمة بالتكاليف المتعددة فئات الأنشطة." حيث توصلت

الدراسة إلى النتائج التالية: يمثل تحليل سلسلة القيمة للشركة عملية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة

طية التي لا تضيف القيمة، بالإضافة إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل الإنتاج من خلال الدراسة

العلاقة بين العمليات - الأنشطة -

التكاليف بالشركة الاقتصادية؛ إن التعاضد الناشئ بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة ليس عدلنا شتر اكجميع مكوناتنا

لسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكاليف بما عتداده على خلق علاقات تطويرية لأجل اعتمادنا على المنافع

المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة؛

يعد تحليل سلسلة القيمة مدخلنا لجعل تخفيض تكاليف الأنشطة بالشركة بالإستناد إلى القيمة المضافة

للتعاضد الناتج بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة. اوصت الدراسة بالاتي:

ضرورة التحول لتدريج نحو تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة والأساليب المتكاملة مع هو على

مراحل حيث يبدأ بقسم أو وحدة إنتاجية وينتهي بتطبيقه على مستوي الشركة ككل؛

إنشاء أقسام مستقلة لمحاكاة التكاليف بالشركة خاصة الصناعات التي تدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا؛

ضرورة الاهتمام بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومنها الأساليب القائمة على أساس الأنشطة فيجب أن

تخطب مساحة معتبرة من مقرر المحاسبة التكاليف والمحاكاة الإدارية وكذا الحالات العملية وذلك بهدف

تطوير مختلف المهارات النظرية والعملية؛

العمل بمنهجية تحليل سلسلة القيمة، بتحليل تكاليف الأنشطة المقسمة الرئيسية وتدعيمها وذلك من شأنه

المساعدة على التمييز بين الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة من نظيرتها ذات التكاليف المنخفضة مما يساهم في

علنا اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت

استخدامنا للتكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، الإدارة، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية أو

لإستعراض مقاربية تخفيض التكلفة كأبرز مداخل تحقيق الميزة التنافسية بالشركة

الاقتصادية اعتمادا بالدرجة الأولى على التعاضد الناتج بين أنظمة التكلفة، الأداة، التسعير والموازنة على أساس

الأنشطة والتكامل فيما بينها كمصدر للضبط المستمر للتكاليف بغرض توليد القيمة بينما تناولت دراسة التسعير على

أساس أساليب التكاليف الحديثة وأثره على الميزة التنافسية، والاطلاع على الأدوار الرئيسية التي تقوم

بها بالأساليب الحديثة للتكاليف في عملية (تخفيض التكاليف، تخصيص المصروفات غير المباشرة).

37. دراسة, صباح, 2014م (الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات)¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مبادئ استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لمداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتصميم استبانها لاعتماد عناصر الدراسة النظرية والدارسات السابقة، حيث تم توزيع (48) استبانها على الشركات المستخدمة من أجل التحليل لإحصائيات الدارسات الاجتماعية لتحليل البيانات والوصول إلى النتائج الدراسية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تلبية حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات، كما تستخدم إدارات الشركات أدوات مداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط وينسب متفاوتة، حيث يساهم عدم مداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على تنفيذ عملية الرقابة، وتحقيق أهداف الشركة الإستراتيجية كتعزيز قيمة الشركة وتعزيز الموقف التنافسي لديها، كما أظهرت الدراسة الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل وهي: قناعة ورضا الإدارات بالنظام المطبق لديها وعدم الرغبة في التغيير، والحصار الاقتصادي والسياسي على فلسطين، وعدم وجود قسم خاص ومستقل لتحديد التكاليف في الشركة ونقص المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا المدخل عندما لا يملك الكافية. وقد قدمت الدراسة عدّة توصيات أهمها ضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بمداخل إدارة التكلفة

الإستراتيجية بشكل متكامل، والسعي لربط أدوات هذا المدخل بأهداف الشركة الإستراتيجية لتعزيز قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية، وضرورة تحديد قسم خاص ومستقل لتحديد التكاليف والسعي لتفعيل وتعزيز عملية التعاون والاتصال بين المؤسسات الأكاديمية التعليمية وبين شركات القطاع الخاص لتلبية احتياجات سوق العمل من الكوادر البشرية المؤهلة، ونشر الوعي التكاليفي لدى العاملين في الشركات الخدمية من خلال تقديم الدورات العلمية والمهنية المتخصصة من قبل خبراء ذوي الاختصاص، وتوفير قاعدتي بيانات معلومات كافية عن التكاليف لإعطاء صورة واضحة لمتخذي القرارات في الشركة لمواجهة

¹ صباح فوزى صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، لتمويل، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)

القيود الخارجية والتصدي للمنافسة الشديدة في بيئة الأعمال الحديثة، وضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيقاً أهداف الشركة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات، و
إلى التعرف على مبادئ استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع
غزة ومدى إدراك إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات بينما تناولت دراسة الباحث التسعير على أساس
أساليب التكاليف الحديثة واثره على الميزة التنافسية ومعرفة العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة و
الميزة التنافسية في الشركات الصناعية

38. دراسة، مجدي، 2014م (مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية)¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة
الفلسطينية، وبيان مدى إدراك مفاهم ومبادئ أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على
منتجات بأقل التكاليف بنفس الجودة وتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة عند تخفيض تكلفة
المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
وأسلوب هندسة القيمة، وقد أظهرت النتائج أنه يتوافق لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق أسلوب
التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات

الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تتدرج كما هي بمبادئ أهمية
استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها وتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق
تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أنها كبعض الصعوبات التي قد تواجهها
الشركات عند تبنيها للمدخل التكاملي، التكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيقها كمدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. وأ
وصت
الدراسة
بأنه يأتي:

قيام الشركات بتبنيها ما رأتها من خبرات مديرها الماليين عبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبيق

¹ مجدي وائل الكبيسي

مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، (دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41،
العدد 2، 2014م).

تلك المداخل، وتشجيعاً لقطاع الصناعات عموماً في فلسطين علماً وكتابة وتنبؤاً بالتطورات الحديثة في إدارة التكاليف لتيسر لتلك الشركات تحقيق المزيد منا لأرباحاً في ظل البيئة التنافسية السائدة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت مدد تطبيقاً لتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ، بينما دراستى تطرقت لموضوع التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة للمساهمة في تحديد الاسعار ومن ثم تأثير ذلك على الميزة التنافسية .

39.دراسة،مصعب،2014م(قياسالتكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها فى دعم القرارات الاستراتيجية) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى غياب للعلاقة بين محاسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية فى القطاع الصناعى السودانى حيث لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف يوفر معلومات تكلفية ملائمة فى الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية فى هذا القطاع .هدفت الدراسة الى بيان العلاقة بين الميزة التنافسية فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية وبيان مدى امكانية تطبيق اسلوب التكلفة وفقاً للنشاط الصناعى السودانى . أهتمت الدراسة بمحاولة للمقارنة بين الاساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف وكذلك مساعدة الدراسة للقطاع الصناعى على معرفة الطريقة التى توفر منها معلومات اكثر دقة عن تكاليف المنتجات باستخدام أسلوب التكاليف المبنية على اسلوب التكلفة على اساس النشاط ، لتحسين عملية اتخاذ القرارات . واوصت الدراسة بانشاء نظام متكامل للتكلفة يقود الى تسعير عادل للمنتجات التى يقدمها القطاع الصناعى وضرورة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط فى القطاع الصناعى للاستفادة من مخرجاته فى صنع القرارات الاستراتيجية .

يتضح للباحث ان الدراسة اشارت الى ضرورة استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط فى القطاع الصناعى وذلك لغياب التكلفة واتخاذ القرارات بينما دراستى اشارت الى استخدام الاساليب الحديثة وذلك للمساهمة فى التسعير والميزة التنافسية .

¹مصعب محمد عوض محمد قياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها فى دعم القرارات الاستراتيجية دراسة حاله القطاع الصناعى فى السودان -المنطقة الصناعية بحرى نموذجاً،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة، غير منشورة 2014م.

40.دراسة,خالد,2014م(التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط

كاداتين لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى تبنى الشركة السودانية للتوليد الحرارى نظام تكلفة تقليدى عند تحديد قياس تكلفة الكيلو واط / ساعة لمحتاطها المنتشرة فى السودان مما ينعكس ذلك سلبا على هذا القياس وتساؤل الباحث : هل تقضى الطرق المستخدمة فى حساب تكاليف الانتاج عن معلومات دقيقة لتكلفة الانتاج . وهدفت الدراسة الى قياس تكلفة انتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كاداتين لادارة التكلفة الاستراتيجية , كما تاتي اهمية الدراسة فى المساهمة فى تدعيم جهود البحث العلمى ومحاسبة التكاليف والذى اكدت الدراسة السابقة والكتابات ذات الصلة على مستوى المكتبة السودانية والمكتبة العربية قلة الدراسات التى تناولت استخدام الاساليب الحديثة للتكاليف فى تحديد وقياس تكلفة انتاج المنتج . أوصت الدراسة بضرورة توافر البنية الاساسية والامكانات اللازمة لتطبيق ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية والتكامل بينها يؤثر على تحديد وقياس تكلفة انتاج الكهرباء , ضرورة تبنى الاساليب الحديثة فى قياس التكاليف ومنها التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط وذلك بغرض الوصول الى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة . يتضح للباحث ان الدراسة ركزت على ضرورة الاعتماد على اسلوب التكلفة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة لتحديد تكلفة المنتج بينما تناولت دراستى الاعتماد على دراسة التكلفة على اساس النشاط والمستهدفة بغرض الوصول الى السعر المناسب وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية فى السوق .

41.دراسة,مرتضى,2014م(مكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء

فى المنشآت الصناعية السودانية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن تطبيق التكلفة وفقاً لنشاط ينحصر فى الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول النامية عن المستوي الأفريقي ، أما الشركات الصناعية السودانية فهي بعيدة كل البعد عن

¹خالد محمد احمد عبدالله ,التكامل بين اسلوبى التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط كاداتين لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء , (الخرطوم : جامعة السودان,رسالة دكتوراه,غير منشورة,2014م.

⁽²⁾ مرتضى محمد علي الصديق(مكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء فى المنشآت الصناعية السودانية ، دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا الدراسات العليا , رسالة دكتوراه ,غير منشورة 2014م).

تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط والبعض منها يطبق أسلوب التكاليف التقليدية الذي يعطي معلومات عن تكلفة المنتجات تتصف بعدم الدقة في التخصص مما يعد من المقومات الأساسية التي تحد من عملية الرقابة على عناصر تكلفة المنتجات ومن ثم فقد المقدر على تقويم الأداء الإنتاجي الصرف . هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في الشركات الصناعية السودانية. كما تأتي أهمية البحث في الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ووضع الحلول والتوصيات التي تساعد في عملية تطبيقه وأوصت الدراسة بتعريف الشركات والإدارات بأسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وما تقدمه من مزايا في مجال القلة على تكلفة المنتجات . والاهتمام بالدوران والكورسات التدريبية للعاملين بمختلف مستوياتهم الوظيفية في المنشآت الصناعية السودانية استخدام للتقنيات الحديثة والمتطورة لما في ذلك من أثر إيجابي في رفع كفاءة الأداء البشري. يتضح للباحث أن الدراسة تناولت ضرورة استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقويم الأداء بينما تختلف عن دراستي في أنها استخدام كافة الأساليب الحديثة للتكاليف والتي من ضمنها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط

42. دراسة، أحمد، (2014م) مقترح لاستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج

الصناعي في السودان (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عجز قطاع التكاليف التقليدية بمطاحن سين للغلال عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة ومساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة لذلك قدمت الدراسة نموذج مقترح لاستخدام الاتجاهات الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي بتطبيق على مطاحن سين للغلال ومعرفة تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في الشركات الصناعية السودانية ، أهتمت لدراسة بدراسة العديد من الدراسات والبحوث تناولت الأساليب الحديثة للتكاليف في جانب عمل واحد وهو توزيع التكاليف الإنتاجية غير المباشرة على الوحدات المنتجة ولم يجد الباحث أي دراسة من الدراسات السابقة تناولت نموذج محاسبة مقدم يساعد محاسبي التكاليف في كيفية تأسيس نظام تكاليف يحتمل عن مقومات مرجعها المبادئ والأصوات القليلة لمحاكاة التكاليف ، كما هدفت الدراسة الى

(1) أحمد محمد الحسن عبد الرحمن العربي، نموذج محاسبي مقترح لاستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان دراسة تطبيقية مطاحن للغلال، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014 م).

دراسة نظم التكاليف الحديثة بغرض تحديد إمكانية تطبيقها في صناعة الغلال في السودان . ومن أهم النتائج والتوصيات :أنهالك حاجة ضرورية لتطبيق الاتجاهات الحديثة لتخصيص للتكاليف الصناعية غير المباشرة لتواكب التطور التكنولوجي في البيئة الإنتاجية .العمل في توعية متخذي القرار بأهمية نظم التكاليف باستخدام الأساليب الحديثة.

يتضح للباحث أن الدراسة تناولت استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف وذلك لتحديد التكلفة الإنتاجية وقدم الباحث نموذج مقترح , بينما تختلف عن دراستي في أنها تناولت الأساليب الحديثة بالإضافة لتأثيرها على سعر المنتج وأثر ذلك على منافسة المنافسين في سوق العمل .

43.دراسة,خولة, السيد, 2014م(استخدامتقنيةمراجعةوتقويمالبرامج (PERT)

فيتحسينأسلوبالتكلفةعلىأساسالنشاط)¹.

تمثلت مشكلة الدراسة في معاناة أغلبشركاتالقطاعالصناعيمنارتفاعكبير فيحجمالتكاليفالصناعيةغير المباشرة , وعدمالتوزيعالعادللهذهالتكاليفعلىأهدافالتكلفة , وزيادةحدةالمنافسة , وغيابالتخطيطالسليم بمايتلاءمالتغيراتالتتواجهاالقطاعالصناعي(عامة)وعينةالبحث(خاصة) , كذلكالصعوبةفيأعادة توجيهالجهودلتحسينالربحيةوالتعمقفيتحليلالأنشطة , وتحديدالأنشطةالمستغلةللموارد, ثمربطهذه الأنشطةبالمنتجاتالنهائيةللوصولإلىالتكلفةالحقيقيةوالعادلةللمنتجات.تمثلت أهمية الدراسة في أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في احتساب تكاليف المنتجات . هدفالدراسة التطبيقيةتقنيةمراجعةوتقويمالبرامج معأسلوب (ABC) منخلالتطبيق مراحلالتخطيطوالجدولةوالرقابةوإجراءالمقارنةللوصولإلىالانحرافات علمنتجاتقسمحياكة الجوارببوضعقدبائلاما لأدارةلغرضأخذالقرار . لغرضالوصولإلىالدراسةأستتدت

الدراسةالفرضيةأساسيةمفادها
تقنيةمراجعةوتقويمالبرامجيؤديالفهموتحسينوتنفيذأسلوبالتكلفةعلىأساسالنشاط (

اعتمدالباحثفيالجانبالنظريعلنا لأسلوبالاستقراييمنالصادر والمراجع والبحوثالمتوافرةفيشبكةالمعلوماتالدولية(الانترنت) , أماالجانبالعمليفلقدتمتالاعتمادعلناالمنهج

¹أم.د. خولة حسين حمدان , د.السيد عباس هاشم مهلهل, استخدامتقنيةمراجعةوتقويمالبرامج (PERT) فيتحسينأسلوبالتكلفةعلىأساسالنشاط , (مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد التاسع, العدد 26 , 2014).

الوصف من خلال البيانات المالية والمقالات، واللقاء مع المسؤولين بالشركة عينة البحث فضلاً عن المتابعة الميدانية. وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، قصور الأنظمة التقليدية لتحميلات تكاليف التعامل مع التطور السريع مما يجعلها لا يمكن استخدامها الحاسوب ، مما يعرّضها أمام مواجهة المنافسة الدولية ، التي تتطلب منا إدارة الشركة أن تتفهم تكاليفها ومعرفة مسبباتها (غير المباشرة منها) والتي تتشكّل لعبء الأكبر بسبب ارتفاع التكاليف ، والعمل على تخفيضها و من ثمّ زيادة الربحية . اذّ عينة البحث تستخدم المكننة الحديثة في الإنتاج ، مما يعنى تقليل الاعتماد على العنصر البشري وهذا يعنى زيادة التكاليف غير المباشرة وانخفاض التكاليف المباشرة ، حيث يتم تحميل المنتجات تكاليف رواتب عالية جداً وغير حقيقية (لتساهم بعملية الإنتاج) ، مندونا لأخذها لاعتبار التكلفة الحقيقية لعنصر الاجور، لهذا تم تخفيض الرواتب بالنسبة 5% عند تنفيذ الأساليب الحديثة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اسلوب التكلفة على أساس النشاط من خلال ربطة ببرنامج ال (PERT) بينما تناولت دراستنا استخدام اسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تسعير المنتجات .

44. دراسة، صديق، 2014م (الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية) (1)

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في توفير معلومات تكلفة تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي شهدتها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً ، وبها أن مصانع السكر في السودان جزى في الشركات الصناعية التي تتأثر بهذه المنافسة التي تحكم في تكاليفها فلا بد من استخدام أساليب إنتاجية حديثة في تحسين منتجاتها . وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في مصانع السكر بالسودان ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم اختيار الطرق المناسبة لمصانع السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف . وتأتي أهمية الدراسة في ضعف استيعاب حملة

(1) صديق آدم محمد أبكر ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، دراسة ميدانية لعينة في مصانع السكر في السودان ، (الخرطوم: جامعة السودان ، رسالة كتوراه، غير منشورة ، 2014م).

الزمالات ومحاسبو التكاليف بمصانع السكر بالسودان وأوصت الدراسة بضرورة استخدام طرق وأساليب التكاليف الحديثة بمصانع السكر في السودان وذلك لخفيض التكاليف والتحكم فيها .
يتضح للباحث أن الدراسة أشارت إلى ضرورة استخدام أساليب التكاليف الحديثة للتحكم وتخفيض التكلفة بينما اشارت دراستي إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف للتسعير والمنافسة .
45.دراسة,حسنى, 2015م(مدخلاتلكلفةالمستهدفةلد عمالقدرةالتنافسية)¹.

هدفت الدراسة الى التعرف علىمدىتطبيقمدخلاتلكلفةالمستهدفةلد عمالقدرةالتنافسيةلمصانعالباطون الجاهزبقطاعغزة , افترضت الدراسة "انتطيقمدخلاتلكلفةالمستهدفةيؤدبالتطويرالمنتجاتود عمالقدرة التنافسيةلمصانعالباطونالجاهزبقطاعغز, تمثلت مشكلة الدراسة فى على السؤال الاتى:هلبيدنتطبيقمدخلاتلكلفةالمستهدفةالتطويرالمنتجاتود عمالقدرةالتنافسيةلمصانع الباطونالجاهزبقطاعغزة؟ وتوصلناالدراسةإلى أن تطبقمصانعالباطونالجاهزبقطاعغزةأسلوبالكلفةالمستهدفةخاصةفيمايتعلق بالتركيزعلبالعمالوكسبرضا هموالاهتمامبمبخصائصومواصفاتالمنتجوتخفيضه,والتي تعتبرمنأهمالعواملالمؤثرةفيتحديدالكلفةالمستهدفة وتوصلت الدراسة الى العملعلنازاله المعوقاتالتييحدثمننتطبيقأسلوبالكلفالمستهدفةفيمصانعالباطون الجاهزبقطاعغزةسواءالداخليةوالخارجية.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت مدخلاتلكلفةالمستهدفةلد عمالقدرةالتنافسيةبينما تناولت دراستي موضوع الكلفة المستهدفة فى تحديد الاسعار اولا ويعدها معرفة اثر ذلك على الميزة التنافسية.

46.دراسة,محمد, 2015م(ادارة علاقات العملاء واثرها فى بناء الميزة التنافسية)⁽²⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة فى ان مفهوم ادارة علاقة العملاء يعتبر من المفاهيم الحديثة نسبيا وقد ادى ذلك الى غياب الفهم الصحيح لهذا المفهوم لدى القيادات الادارية فى بعض الشركات الصناعية مما ترتب عليه انخفاض الوعي التنظيمى باهمية تطبيقه ودوره الفعال فى تحقيق النجاح الاستراتيجى للشركات.

¹ د .حسنيعبدينمحمدعابدين , مدخلاتلكلفةالمستهدفةلد عمالقدرةالتنافسيةلمصانعالباطونالجاهزبقطاعغزة(عزة:جامعةالأقصى, مجلة سلسلةالعلومالإنسانية,المجلدالتاسعشر,العددالأول,يناير2015م)صص293-324 .

² محمدخوجلى محمداحمد " ادارة علاقات العملاء واثرها فى بناء الميزة التنافسية فى القطاع المصرفى , (الخرطوم :جامعة السودان كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة , غير منشورة , 2015 م).

كما ان معظم الدراسات السابقة تناولت مفهوم الميزة التنافسية من خلال التكلفة المنخفضة او الربحية , ولم تلتفت هذه الدراسات الى العمل الصحيح هو العنصر الاساسى فى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة . هدفت الدراسة الى التعرف على اثر ممارسة ادارة علاقات العملاء فى تحقيق الميزة التنافسية . كما تاتي اهمية الدراسة فى التعريف بالنظريات التى تناولت مفهوم ادارة علاقات العملاء , والنظريات التى تناولت الميزة التنافسية , واثبات ان ممارسة ادارة علاقات العملاء لها اهمية فى تحقيق الميزة التنافسية مما يعطى متخذى القرارات ان يتجهوا للاهتمام بها وذلك بفهمهم ان العملاء يمثلون موردا من الموارد التى يمكن غيرها تحقيق الميزة التنافسية .

يتضح للباحث ان البحث ركز على تحقيق الميزة التنافسية من خلال ادارة علاقات العملاء بينما تميزت دراستى بتحقيق الميزة التنافسية من خلال دقة تكاليف المنتج والذى بدوره يحدد السعر المناسب وذلك يودى الى تحقيق الميزة التنافسية العالية .

47.دراسة, اشرف, 2015م(اثر العائد على الاصول ودرجة الرفع المالى على الاداء المالى بتطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى ظل الازمة المالية العالمية) (1).

تمثلت مشكلة الدراسة فى طرح سؤال جوهرى : هل من الممكن إيجاد نموذج مناسب يختبر أثر العلاقة بين معدل العائد على الاصول ودرجة الرفع المالى على الاداء المالى مقاسا بالعائد على حقوق المساهمين فى ظل تطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط وعدم استقرار النظام المالى العالمى لدى شركة حديد الاردن . تاتي اهمية الدراسة العلمية فى كونها من الدراسات الحديثة والاولى فى هذا الموضوع كما تستمد الدراسة اهميتها العملية لانها تبحث فى موضوع يربط بشكل مباشر بين المنافع والمزايا التى يمكن ان يوفرها العائد على الاصول وعلى حقوق المساهمين من خلال العلاقة المباشرة بينهما . كما هدفت الدراسة الى اختيار العلاقة بين اسلوب التكلفة وفقا للنشاط وبين الاداء المالى لدى شركة حديد الاردن وشركاتها التابعة . كما اوصت الدراسة بضرورة ضرورة الابقاء على العلاقة الايجابية بين

¹ اشرف حسنى صالح عوض الله, اثر العائد على الاصول ودرجة الرفع المالى على الاداء المالى بتطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى ظل الازمة المالية العالمية دراسة حالة شركة حديد الاردن وشركاتها التابعة , (الخرطوم: جامعة السودان كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراة, غير منشورة 2015م).

اسلوب التكلفة وفقا للنشاط وتحسين ادائها المالى فى ظل تحديات العولمة المعاصرة وعدم استقرار النظام المالى العالمى .

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اثر استخدام التكلفة على اساس النشاط ودوره فى الاداء المالى. بينما تميزت دراستى بتطبيق الاساليب الحديثة والتي من ضمنها اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى تحديد اسعار المنتجات الصناعية واثرت تلك الاسعار على الميزة التنافسية .

48.دراسة¹, Majeed,2015

(The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage: An analytical study)

وتعتبر التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر أهم التقنيات بين تقنيات الإدارة الاستراتيجية المحاسبية في مجال إدارة التكاليف الاستراتيجية ، فهي تهدف إلى تطوير الأداء الاستراتيجي للمنظمات وتعزيز وقدرتها على المنافسة، ومن خلال إيجاد سبل لخفض التكاليف وتحسينها جودة منتجاتها. ما هو المقصود من الجميع من تقنية التكلفة المستهدفة، وتقنية التحسين المستمر؟ ما هي المتغيرات التي ساهمت في ظهور كل من هذه اثنتين من التقنيات؟ ما هي أهمية التكامل بين هذين والتقنيات في تحقيق خفض التكاليف والمزايا التنافسية ل المنظمات؟ لذلك، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فلسفة التكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر مع إشارة إلى وجوانب التكامل فيما بينها وأهميتها في تخفيض التكاليفوميزة تنافسية للشركة. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة من خلال استعراض الأدب المتاحة حول اثنتين من التقنيات، ووجدت الدراسة أن ذلك وتقنيات التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر هي من بين أهم التقنيات لإدارة التكاليف الاستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة لتنفيذ استراتيجيات تنافسية، و أن التكامل بينهما يؤدي إلى تأثير كبير فيالنتفيذ الناجح لاستراتيجيات التنافسية - أقل تكلفة، والتمايز، والتركيز.

¹ Dr. Majeed Abdul Hussien Hatif Al-Maryani,2015'**The strategic impact of integration** between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage: An analytical study, Merit Research Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance (ISSN: 2408-7068) Vol. 3(4) pp. 046-053, August, 2015 Available online <http://www.meritresearchjournals.org/aaef/index.htm> Copyright © 2015 Merit Research Journals

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت أهمية دور التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تقنيات الادارة الاستراتيجية وتعزيزها للميزة التنافسية بينما تميزت دراستى من خلال تناول التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من ضمن اساليب التكاليف الحديثة ومساهمتهما فى تسعير المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية .

49.دراسة Mahdi,¹ 2015

(Investigation of Difference between Target Costing Setting (TCS) Users and Non-Target Costing Setting (Non-TCS) Users in Iranian Companies)

تمثلت مشكلة الدراسة فأن عددا قليلا من الشركات الإيرانية ربما بدأت في استخدام أو تخطط لاستخدام التكلفة المستهدفة، وهناك القليل من نتائج البحوث لدعم ذلك. ولذلك، هناك حاجة ماسة إلى إجراء تحقيق في التكاليف المستهدفة في إيران. تبحث الدراسة الحالية في استخدام التكاليف المستهدفة في إيران. وعلى وجه الخصوص، فإن الغرض من ذلك هو تحديد الفروق في الخصائص التنظيمية بين مجموعتين من الشركات التي تضم أكثر من 50 موظفا باستخدام إعداد التكاليف المستهدفة وعدم استخدام إعداد التكاليف المستهدفة. وعلاوة على ذلك، فإن الاختلافات في الأداء بين إعداد التكاليف المستهدفة ومستخدمي إعداد التكاليف غير المستهدفة. ومن المأمول أن تكون هذه البحوث قادرة على تسليط الضوء على التكاليف المستهدفة في بيئة الصناعة الإيرانية. وتشير النتائج إلى أن لدى مستخدمي حساب التكاليف المستهدفة تصورا أكثر تفاعلا للمزايا المحققة من التكاليف المستهدفة مقارنة بمستخدمي إعداد التكاليف غير المستهدفة. ولا يستخدم أي مستخدم استراتيجيا محددة للتكاليف، ومن الواضح أيضا أن جميع الشركات لا تعتبر التكاليف المستهدفة مرتبطة باستراتيجيتها التنافسية. ووجد أيضا أن ليس كل عناصر التعقيد تسبق بالضرورة الهدف من حساب التكاليف. ويظهر فرق كبير في الرضا عن التكاليف بين مستخدمي إعداد التكاليف المستهدفة والمستخدمين غير المستهدفين لتحديد التكاليف الذين يفكرون في تقدير التكاليف أو ينظرون فيها ويرفضونها. وبالمثل، يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين الأداء من مستخدمي حساب التكاليف المستهدفة ومستخدمي إعداد التكاليف غير

¹, Mahdi Naqdi Bahar, Investigation of **Difference between Target Costing Setting (TCS) Users and Non-Target Costing Setting (Non-TCS) Users in Iranian Companies** Research Scholar, Department of Commerce, University of Kerala, Thiruvananthapuram, Kerala, India MAGNT Research Report (ISSN. 1444 -8939) Vol.3 (7). PP: 61-83, 2015

المستهدفة عندما يشار إلى أن فوائد التكاليف المستهدفة تفوق التكاليف. وتشير النتائج إلى أن التكاليف المستهدفة مفيدة في بيئة الشركات الإيرانية.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت التكلفة المسهدفة فى تحديد تكلفة المنتج بينما تناولت دراستى أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب التكاليف الحديثة فى تسعير المنتجات وتأثير ذلك على الميزة التنافسية 50.دراسة,ادريس,2017م(تحديد التكلفة المستهدفة فى ظل الموازنة على اساس الانشطة واثرها فى تخفيض التكاليف)¹.

تمثلت مشكلت الدراسة بالتساؤلات التالية : هل تحديد التكلفة المستهدفة يؤثر فى تحليل الانشطة الصناعية ؟ هل يؤثر تحديد التكلفة المستهدفة فى تحليل مسببات التكلفة ؟ هل الوصول الى التكلفة المسموح بها يؤثر فلى تحليل اداء الانشطة ؟ هل الموازنة على اساس الانشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل الانشطة ؟ هل الموازنة على اساس الانشطة توثر فى العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل مسببات التكلفة ؟ هل الموازنة على اساس الانشطة تعدل العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل اداء الانشطة ؟ اهتمت الدراسة بالربط بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة , للوصول الى تخفيض ايجابى فى التكلفة وتحقيق ميزات للشركات الصناعية فى ظل خصائص البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية والصناعية المتقدمة , هدفت الدراسة الى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للانشطة الصناعية , ودراسة تحليل أثر العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة فى تحليل الانشطة , التعرف على دور الموازنة على أساس الأنشطة على العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف, أستخدمت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى , توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها : يؤدى تحليل الانشطة الى الكشف عن مواطن القصور فى أنشطة الشركة التى تحتاج الى عمليات تحسين , ويوضح أى تحتاج الى حزم أو تخفيض فى الموارد التى تستهلكها تلك الانشطة , القيام بعمليات التحسين المستمر لعمليات الانتاج فى مختلف الانشطة يساعد فى تجنب الانشطة غير الضرورية , الموازنة على اساس الانشطة تعدل العلاقة الايجابية بين التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف .اوصت الدراسة بالآتى : ضرورة التركيز

¹ - ادريس الصديق عثمان على , التكلفة المستهدفة على أساس الموازنة على اساس الانشطة واثرها فى تخفيض التكاليف,(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه غير منشورة, 2017م).

على اداء العمليات الضرورية ذات القيمة المضافة , والعمل على رفع الكفاءة الانتاجية . وتتبع مصادر التكلفة حتى يمكن حذف تكاليف الانشطة غير المضيفة للقيمة قبل حدوثها .وتحليل الموقف الخارجى لمكونات البيئة الخارجية للشركة من موردين وعملاء ومنافسين , لتوجيه قدرة الشركة للتعرف على مواطن القدرة والخفض الحقيقي للتكلفة.

يتضح للباحث ان الدراسة تناولت اسلوب التكلفة المستهدفة فى ظل الموازنة على أساس الانشطة واثرا فى خفض تكلفة المنتج بينما تناولت دراستى التكلفة المستهدفة فى تحديد أسعار المنتجات وتأثير ذلك على الميزة التنافسية للشركات الصناعية .

يستخلص الباحث من خلال عرض الدراسات السابقة وتناول مشكلاتها وأهدافها وأهميتها وفروضها وماتوصلت اليه النتائج والتوصيات أنه استفاد منها فى مجال دراسته , الا انها لم تتطرق بشكل مباشر الى التسعير بأستخدام أساليب التكاليف الحديثة واثره على الميزة التنافسية وأن بعض الدراسات سعت الى الربط بين التسعير واساليب التكاليف الحديثة والبعض منها سعى الى الربط بين التسعير والميزة التنافسية . كما يتضح للباحث ان الدراسات التى تطرقت الى التسعير لم تتطرق الى أساليب التكاليف الحديثة وأن التى تحدثت عن الاساليب الحديثة للتكاليف لم تربطها بالتسعير أوالميزة التنافسية , لذلك اتت دراسة الباحث لتربط بين المتغيرات الثلاثة(التسعير , أساليب التكاليف الحديثة ,والميزة التنافسية) .

الفصل الاول

الإطار النظري للتسعير

تمثل الأسعار تعبيراً نقدياً لقيمة السلع والخدمات المقدمة للمستهلك , وتعد عملية التسعير من العمليات المهمة وذات الأثر البالغ على نجاح وأستمرارمنظمات الأعمال نظراً لما لها من تأثير على المقدرة الربحية وأعادة توزيع الدخل القومي المخصص للأستهلاك , اذ أنه بتحديد الأسعار يستطيع الفرد أن يوزع دخله بين مايعده ضروريا من السلع ومايعد كماليا .وعموما فان لعملية التسعير مجموعة من الأهداف التي تحققها والتي تختلف فيما بين المنظمات ,كما أن العملية تتأثر بمجموعة من العوامل التي تتطلب الأستجابة لها .

ويعرض هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وخصائص التسعير

المبحث الثاني : أهمية قرارات التسعير

المبحث الثالث : استراتيجيات وطرق تسعير المنتجات

لاول

مفهوم وأهداف وخصائص التسعير

مما لا شك فيه ان أول مشكله تواجه إدارة المشروع هي مشكلة السعر الذى يتم به بيع منتجاتها والذى يتم من خلال تغطية تكاليف الانتاج مع تحقيق هامش ربح يمكنه من استرداد الموارد المستثمرة فيه , ونتيجة لتعدد الحاجات ومحدودية الموارد ظهرت مشكله الثمن او السعر لهذه الموارد لذا كان على ادارة المشروع الاجابة على التساولات الاتية :لماذا تختلف اسعار السلع او السلعة ذات الخصائص الواحدة؟ ولماذا نجد ان ثمن السلعة اكبر او اقل من ثمن السلعة الاخرى ؟ وماهى العوامل المؤثرة على الثمن تحديدا ارتفاعا وانخفاضا ؟ وماهى علاقة الثمن بالكميات المطلوبة او المعروضه ؟ ان للثمن أثر مباشر فى اشباع حاجات الافراد وزيادة الرفاهية المادية لهم, ان اشباع الحاجات فى المجتمع يقوم على التبادل ويقوم على اساس نقدى مربوط ارتباطا وثيقا بأسعار السلع والخدمات الاخرى وبالدخول الفردية للافراد من ناحية أخرى , فأنخفاض الاسعار أو زيادة الاشباع من السلع والخدمات و يودى الى زيادة الرفاهية وانخفاض الدخل ليودى الى انخفاض الرفاهية.(1) ان دخول الافراد ماهى الأجر او فؤائد أو أرباح وهى عوائد عوامل الانتاج والتي تعتبر فى حد ذاتها أسعار لعوامل الانتاج المختلفة وبالتالي فأن أسعار السلع والخدمات أو اسعار عوامل الانتاج هى التى تحدد مستوى الرفاهية فى المجتمع.(2) ويقول احد الكتاب (3) انه لا يمكن تحديد مفهوم للسعر قبل ان يتم مقارنة القيمة أو المنفعة وهى مفاهيم متفاوتة ومرتبطة مع بعضها البعض. فالمنفعة هى خاصية المنتج التى تجعله قادر لاشباع الحاجة وتحقيق الرغبة , والقيمة هى القياس الكمي لمساواه المنتج (سلعة أو خدمة) بالمنتجات الاخرى فى عملية التبادل وتتبع أهمية السعر من عدة جوانب :السعر هو أكثر المتغيرات التى يلمس

(1) د. محمد سعيد النجار , نظرية الثمن, (القاهرة : المطبعة العالمية , 1965م) ص 20.

(2) د. خليل برعى , الاسعار , (القاهرة : مكتبة نهضة الشرق الاوسط , 1979م) ص 9.

(3) د. محمود الصميدعى , وردينة عثمان , التسويق المصرفى, (عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع) ص 287.

المستهلك أثرها بوضوح , كما أنه متغير كبير المرونة اى يمكن تعديلها بسهولة وهذه الميزة غير متوفرة فى المزيج التسويقي .

أولاً: مفهوم التسعير :

يعتبر السعر أحد عناصر المزيج التسويقي المهمة التى يؤثر فيها ويتأثر بها, والهدف الاساسى من قيام أى مشروع من المشروعات مهما اختلف نوع النشاط الذى يقوم به هو الحصول على عائد مادمى أو معنوى من القيام بالمخاطرة بالاستثمار فيه يلعب السعر دورا هاما فى تحديد درجة السلعة تسويقيا .ان سعر المنتجات أو الخدمات التى تقدمها الشركات على وجه التحديد تؤثر الى حد كبير على كل من مبيعات و ارباح الشركة .ان تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات من المشاكل التى تواجه كافة المنشآت سواء كانت هادفة الى الربح ام لا يلعب السعر دورا هاما وبلازا فى توجيه استراتيجية المنافسة.

ثانياً: تعريف السعر

السعر لغة الذى يقوم عليه الثمن وجمعة أسعار , أسعروا أو سعروا بمعنى واحد اى اتفقوا على سعر , وفى الحديث الشريف قيل للنبي (ص) سعر لنا فقال ان الله هو المسعر اى انه هو الذى يرخص الاشياء اويغليها فلا اعتراض لاحد عليها لذلك لايجوز التسعير والتسعير تقدير السعر.(1)والمقصود هو ان السعر يتحدد بتلاقى قوى العرض بالطلب وهكذا نادى الفكر الاسلامى بذلك منذ اربعة عشر قرنا , اما مفهوم السعر من ناحية تسويقية فيعرف بانه القيمة التى يدفعها المستهلك لبائع السلعة أو الخدمة نظير حصوله عليها اى ان السعر هو المقابل النقدى الذى يحدده البائع ويرتضيه المشتري (2) وعرف بانه المقابل المادى أو المعنوى الذى يحصل عليه المنتج أو البائع نظير بيعة سلعة أو تقديم لخدمة معينة (3) , وعرف بأنه المبلغ النقدى الذى يدفع مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة , بينما يعرف كل من kotler & Armstrong السعر على انه تعبير عن القيمة التى يدفعها المشتري للسلعة أو الخدمة (4) , كما عرف السعر على انه القيمة التى يدفعها المستهلك لبائع السلعة أو الخدمة

(1) الامام ابي الفضل جمال الدين بن منظور الافريقى, معجم لسان العرب فى اللغة, (دار النوادر للنشر, 1290هـ)

(2) د. عبدالعليم محمد عبود , مبادئ التسويق (القاهرة : جامعة القاهرة) ص35.

(3) د. هشام البساط , الاتجاهات الحديثة فى التسويق المصرفى (بيروت) ص141

(4) Koster & Armstrong & Introduction. New. Jersey hall.1995.p28

المعروضه لقاء الحصول عليها , كما عرف ايضا السعر بانه القيمة المعطاه لسلعة أو خدمة معينة والتي يتم التعبير عنها فى شكل نقدى , فالمنفعة التى يحصل عليها المستهلك من شراء سلعة أو خدمة معينة يعبر عنها فى شكل قيمة معينة يتم ترجمتها من جانب الشركة فى شكل سعر معين يدفعه المستهلك ثمنا لهذه المنفعة , وبالتالي السعر المدفوع لايعكس فقط المكونات المادية للسلعة ولكن يمكن ان يشمل ايضا العديد من النواحي مثل النفسية , شهرة المنتج , مجموع الخدمات المقدمة والمرتبطة ببيع السلعة أو الخدمة , عرف على انه انعكاس أو تجسيد قيمة الشئ للمستهلك خلال فترة محددة بصورة اوسع يمكن القول بان السعر هو مجموع من فوائد أو استخدام أو الاستفادة من سلعة أو خدمة⁽¹⁾ , عرف بانه ترجمة قيمة المنتج (سلعة أو خدمة) فى وقت معين الى قيمة نقدية. ويمكن القول أن مسألة القيمة مسألة مرنة فقد تكون القيمة غير ملموسة كأشعور بالفخر والعز عند امتلاك سلعة معينة أو خدمة محددة وان هذه القيمة تختلف باختلاف المستهلكين واختلاف الاوقات بالنسبة لنفس المستهلك وهنالك من يقول بان السعر تعبير نقدى لقيمة السلعة أو الخدمة ويمثل إدارة فعالة فى مجال توزيع الموارد الاقتصادية المختلفة على كافة المستويات⁽²⁾ , يجب ان يتم مقارنة السعر بالقيمة أو المنفعة وهى مفاهيم متفاوتة ومرتبطة مع بعضها البعض .وعرف بأنه القيمة التى يدفعها المستهلك لبائع السلعة أو الخدمة لقاء الحصول عليها ويقصد به الوحدات النقدية أو الكمية النقدية التى يحددها فيرضى بها بقبولها لقاء تخلية عن السلعة⁽³⁾ ويعبر عن السعر قيمة السلعة أو الخدمة سواء من وجهة نظر البائع او المشتري.التسعير هو القيمة معبرا عنها بوحدات وهى المظله التى ينطوى تحتها السعر , فهو نشاط تسويقي يرتبط بفلسفة المنظمة وتوجهاتها واهدافها ويعد اختيار السياسة السعرية عاملاً مهما لتحقيق اهداف المنظمة المختلفة نظرا لتاثيرها الكبير على سلوك المستهلك وتفضيلاته من ناحية , وسلوك المنافسين من ناحية اخرى.⁽⁴⁾ هو المقابل الذى يدفعه المشتري طوعا للحصول على سلعة او خدمة تتضمن منافع وفوائد مرغوبة للمستهلك⁽⁵⁾ . هو تحديد الاسعار لبعض السلع والخدمات , من قبل

(1) Assail . Henry ,marketing management streaky & Action, new York univerctiy-1995.p11

(2) محمد سعيد عبد الفتاح ,ادارة التسويق, (بيروت: الدار الجامعية للنشر 1992م)ص382.

(3) نسيم حنا ,مبادئ التسويق (الرياض :دارالمريخ للنشر, 1985م)ص335 .

(4) جونسن فيرا ,دراسة لنظام الاستراتيجية الصناعية فى العراق (بغداد: مجلة الصناعى ,العدد الاول, 1971م).

(5) د. عصام رشيد حويش, السياسة السعرية والية تكوين السعر العراقية, (بغداد: وزارة التخطيط المعهد القومى للتخطيط , 1980م).

جهات السلطة المختصة والزام اهل الاسواق بتلك الاسعار تحقيقا للمصلحة⁽¹⁾ . توظيف السعر لخدمة النظام القائم فمن مراجعة الادبيات الاقتصادية نجد انه يقوم على تقييم السعر بالنقد المتداول بحيث يحقق هذا التقييم فائضا للمنتج على أن يشكل هذا الفائض نسبة عادلة من تكلفة الانتاج ولا يرهق كاهل المستهلك. كما ان راء الاقتصاديين قد ذهبت فى تفسير مفهوم القيمة باعتبارها , مضمون السعر , اذ اعتبر ادم سميث العمل مقاسا للقيمة التبادلية للسلعة وان قيمة اية سلعة للشخص الذى يملكها تساوى مقدار العمل الذى مكنه فى الحصول الحصول عليه. للاسعار دور كبير فى بقاء المنظمة فى الامد الطويل وذلك ان عدم تغطية التكلفة او عدم تحقيق هامش مناسب من الربح لغرض اعادة الاستثمار او التوسع يعنى الخروج من الاسواق تدريجيا كما انها تسهم فى عملية توزيع جزء من الدخل القومى المخصص للاستهلاك , فبتحديد الاسعار يستطيع الفرد ان يختار الطريقة التى توزع بها دخلة على السلع. السعر هو المبلغ الذى يطلبه البائع من المشتري مقابل حصول المشتري على المنتج , أو هو مجموع القيم التى يتبادلها المشترون مع البائعين فى سبيل حصولهم على المنتج واستخدامهم له.⁽²⁾ كما ينظر للسعر بالنسبة للمشتري على انه الشروط التى يتم على ضوءها الحصول على السلع التى يرغب فى شرائها , من هنا يتحدد مفهوم السعر بالنسبة للمشتري والبائع⁽³⁾ . يعرف السعر بأنه المقابل النقدي المدفوع للحصول على كمية معينة من السلع أو الخدمات أو هو مقدار التضحية المادية أو المعنوية التى يتحملها الفرد فى سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة .⁽⁴⁾ السعر هو القيمة النقدية المحددة لمنفعة السلعة أو الخدمة حينما تعرض فى السوق .⁽⁵⁾ . السعر كمية من النقود اللازمة لمبادلتها مع مزيج من صفقات السلعة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها.⁽⁶⁾ . يمكن تعريف السعر السعر على انه مبلغ من المال يمثل ثمنا للسلعة أو الخدمة , وبشكل أوسع السعر يمثل مجموعة القيم التى يحصل عليها المستهلك نتيجة امتلاكه للسلعة أو الخدمة.⁽⁷⁾ .وهناك من يعتبر السعر ما هو الا فن

⁽¹⁾مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , المجلد 13 / ع 48 , سنة 2007 م .

⁽²⁾فليب كوتلر , جارى ارمسترونج , اساسيات التسويق,(الرياض:ترجمة سرور على دار المريخ , 2009) , ص 585 .

⁽³⁾د. أمين عبدالعزيز حسن , استراتيجية التسويق فى القرن الواحد والعشرين , (القاهرة: دار قباء للنشر , 2001) , ص 209.

⁽⁴⁾د.عبدالسلام ابو قحف , التسويق من وجهة نظر معاصرة(بيروت : مطبعة الاشعاع الفنية2001م), ص 118.

⁽⁵⁾Darmon , Laroche ,Petrof ,LE MARKETING ,Mc GRAW – editeurs, 4 editeurs, 4 edition , 1990.p : 519.

⁽⁶⁾د. طارق الحاج وآخرون , التسويق من المنتج الى المستهلك , (عمان: دار صفاء للنشر, 2000 م), ص 109 .

⁽⁷⁾د. محمود جاسم الصميدى , ردينة عثمان يوسف , الاساليب الكمية فى التسويق , (عمان: دار المناهج للنشر , 2001 م), ص 116 .

فن مبنى بشكل اساسى على تنبؤات وارهء شخصية نوعية حول عوامل ذات مدى واسع تؤثر على سلوكية المستهلكين والمنافسين معا .⁽¹⁾السعر هو القيمة النقدية للمنتج أو الخدمة . واكثر توضيحا فان السعر يمثل مجموع قيم التبادل التى حصل عليها الزبون نتيجة حيازته أو امتلاكه او استعماله للمنتج (2).

يتضح للباحث ان السعر هو المقابل المادى الذى يضحى به المشتري أو المستهلك (او طالب السلعة او الخدمة) فى سبيل الحصول على السلعة او الخدمة لتحقيق رغباته واشباع حاجاته ، ومن هذا التعريف ممكن استخلاص العناصر التالية :

1. مقابل مادي

2. التضحية أو المخاطرة

3. الحصول على السلعة أو الخدمة

4. تحقيق الرغبات

5. أشباع الحاجات

ثالثاً: مكونات السعر

يتكون السعر من عدة عناصر نؤجزها فى الاتى:-

التكلفة : وتشمل تكاليف الانتاج من مواد واجور ومصروفات مباشرة وغير مباشرة (تكاليف الانتاج الكلية)

نسبة الاضافة: وهى المبلغ او النسبة الواجب اضافتها الى قيمة التكلفة الكلية .

الخصومات : والخصم هو التخفيض فى السعر المعلن او سعر الفاتورة ونجد عدة انواع من الخصومات هى:

أ. الخصم التجارى : وهو تخفيض فى السعر يستفيد منه المشتريينالذين يعملون فى مجال التجارة بهدف تغطية تكاليف ادائهم لوظائفهم التجارية.

⁽¹⁾د. فهد سليمان الخطيب , محمد سليمان العود , مبادئ التسويق , (عمان مفاهيم اساسية , دار الفكر, 2000 م), ص 109.

⁽²⁾حميد عبدالنبي الطائي , بشير عباس العلق , تسويق الخدمات , (عمان : الاردن , دار اليازورى العلمية للنشر والتوزيع, الطبعة العربية 2013م)ص5.

ب. الخصم الموسمي: وهو تخفيض فى السعر يستفيد به المشتري نظير قيامه بشراء فى مدة معينة مثل التخفيضات التى تكون فى موسم الاعياد وغيرها .

ج. خصم الكمية: وهو خصم يمنحة البائع للمشتري مقابل شراء كميات كبيرة .

عناصر السعر خارج السعر المعلن: ان العناصر السابقة (التكلفة ونسبة الاضافة والخصومات)هى التى تكون السعر المعلن فى الفاتورة والذى يتم عبر التفاوض بين البائع والمشتري , ولكن هنالك عناصر لايشملها السعر المعلن أو المحدد فى الفاتورة ولكنها يتحملها المشتري فعلا كاحد عناصر السعر الحقيقى وهى لاتدفع للبائع ولكن الى اطراف أخرى فى النظام التسويقي مثل مصاريف الانتقال والوقت الضائع اثناء عملية التسويق .

يستطيع الباحث اضافة مكونات السعر التالية :

1. مجارة المنافسين : وذلك بان يكون سعر السلعة أو الخدمة اقل من اسعار المنافسين مما يجعل الشركة تلجا للتسعير على اسعار المنافسين .

2. جودة المنتج :تسعى بعض الشركات بان تضيف قيمة اضافة للسعر المعلن نظير الجودة التى يتمتع بها المنتج مقارنة بسلع ومنتجات المنافسين .

3. اسم الشهرة :بحيث تقوم بعض الشركات الصناعية بوضع قيمة اضافة على السعر الموجود مسبقا وذلك لشهرة منتجاتها فى السوق.

رابعاً: خصائص قرارات التسعير

تتسم قرارات التسعير بالعديد من الخصائص مثل : (1)

1.الفعالية : حيث تتمثل الفعالية فى درجة تحقيق المنشأة لاهدافها وتتعدد الاهداف التى تسعى المنشأة الى تحقيقها من خلال قرارات التسعير , فكلما كانت قرارات التسعير تحقق أهداف المنشأة كلما اتسمت بالفعالية .

2. السرعة : حيث ينتج عن تعديل قرارات التسعير اثار سريعة فى الاجل القصير (1) ولكن يرى (2) أن سرعة تأثير تعديلات قرارات التسعير تتوقف على مرونة الطلب على المنتج ومدى توفر منتجات بديلة.

(1) عبدالرحمن مصطفى عبدالعظيم , استخدام تكلفة دورة حياة المنتج فى ترشيد قرارات التسعير , (حلوان:جامعة حلوان : كلية التجارة ,رسالة ماجستير غير منشورة ,2012م) .ص51.

3. الشمول: حيث أن اتخاذ قرارات التسعير يستند الى معلومات من داخل وخارج المنشأة , فتتضمن المعلومات الداخلية معلومات تدور حول العوامل التنظيمية والمالية والادارية والانتاجية والتسويقية , بينما تتضمن المعلومات الخارجية معلومات تتعلق بالظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية .⁽³⁾

4. المرنة : حيث يمكن تحديد سعر واحد للمنتج أو أسعار متعددة وتحقق المرونة في قرارات التسعير منافع عديدة فيما يتعلق بمراعاة الاختلاف في امكانيات العملاء وطبيعة السوق .⁽⁴⁾

5.الجمع بين المنظور قصير وطويل الاجل : فقد يتم قرارات التسعير للاجل القصير مما يجعل من المعلومات التاريخية عنصرا هاما لاتخاذ هذه القرارات , وقد يتم اتخاذ قرارات التسعير للاجل الطويل مما يجعل بعض المعلومات التي يتم الاعتماد عليها لاتخاذ هذه القرارات ترتبط بالتنبؤ بالمستقبل . يتضح من عرض خصائص قرارات التسعير اهمية هذه القرارات للمنشأة وكذلك تعدد المتطلبات التي يلزم توفرها حتى يمكن اتخاذ هذه القرارات مثل ضرورة توافر نظام معلومات متكامل يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ هذه القرارات وكذلك ضرورة تضافر الجهود في المنشأة وتحقيق التكامل بين الادارات المختلفة لتوفير هذه المعلومات وايضا الاهتمام بعلاقة المنشأة مع البيئة المحيطة . يستطيع الباحث اضافة الخصائص التالية لقرارات التسعير:

- 1.المفاجأة: بحيث تتصف قرارات التسعير بمفاجأة المنافسين ففي الوقت الذي يكون فيه التنافس مشددا في السوق تلجا الشركة الى تخفيض أسعارها وذلك لتنشيط مبيعاتها.
2. الجاذبية : وذلك بجذب المستهلكين الجدد الى منتجات الشركة نتيجة لطرح اسعار مغرية لهم ودخول اسواق جديد.

⁽¹⁾د سليم الياس وآخرون , الموسوعة الادارية الشاملة الادارة ومبادئها , (بيروت: مركز الشرق الاوسط الثقافي للطباعة والنشر والترجمة والتوزيع , 2009 م) ..

⁽²⁾عبدالرحمن مصطفى عبدالعظيم, مرجع سابق ص.51.

⁽³⁾د. سمير أبو الفتوح صالح، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - مدخل معاصر لدراسة القرارات في البيئة التنافسية"، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2000 م) ص.347.

⁽⁴⁾Kasarin C.et.AL.,Pricing and scheduling decisisions with leadtime flexibility,European Journal of Operation Research, Vol . 171, 2006 ,p .166.

خامساً: أهداف التسعير

وكما تختلف أهداف الشركات فيما بينها, فإن أهداف التسعير تختلف أيضاً فيما بينها , ويرجع ذلك الى العديد من الأسباب الخاصة بظروفها وطبيعة منتجاتها وكذلك طبيعة المنافسة السائدة واتجاهات السوق , وعموماً يمكن تحديد أهداف التسعير بالآتى¹:

الاهداف المتعلقة بتحقيق الارباح :

يتمثل الهدف من اتخاذ قرارات التسعير فى العمل على تحقيق الارباح المقبولة من وجهة نظر الادارة والملاك أو تعظيم الارباح من خلال العمل على زيادة الايراد الكلى عن التكلفة الكلية أو العمل على تحقيق العائد المستهدف على الاستثمار⁽²⁾.

عملياً توجد صعوبة كبيرة فى تحديد تعريف واضح لهذا الهدف الى جانب أن تنفيذه صعب جدا لعدم وجود معايير أو مقاييس متفق عليها كما تم انجازة لذلك يمكن النظر بهذا الهدف من خلال درجة الرضى الموجودة لدى ادارة المشروع حول ماتحقق من ارباح.⁽³⁾

هذه الاهداف تمثل اهدافا كمية يمكن على تحقيقها من خلال بعض الاهداف غير الكمية مثل المحافظة على المستهلكين الحاليين , جذب مستهلكين جدد , الدخول فى اسواق جديدة .

وتظهر هذه الاهداف بوضوح فى المنشآت الهادفة للربح سواء كانت صناعية أو تجارية أو خدمية وتحقق العائد على راس المال المستثمر يمكن ان يحتسب على مستوى كل ساعة أو خدمة , أو على مستوى جميع السلع والخدمات التى تتعامل بها المنظمة وكما هو معروف فان مايعد عائدا مناسباً لمشروع ما قد لا يكون مناسب لغيره , فضلا عن ان نسبة هذا العائد تختلف من وقت لآخر . كما ان تحديده يرتبط بعدد من العوامل المرتبطة بظروف المنظمة ذاتها والظروف الخارجية , ونوع الصناعية التى تعمل بها.⁽⁴⁾ ولسوء الحظ معظم الشركات فى الدول النامية والتى اعتمدت العائد على الاستثمار كهدف رئيسى للتسعير حققت ماحققتة من عوائد عن طريق التجربة والخطأ ويرجع السبب الى ذلك أن كل المعلومات المفروض توافرها عن التكاليف الكلية والايرادات للتنبوء بالاستثمار المرغوب غير متاح

¹ الشربيني مرجع سابق , 1997م , ص 317

⁽²⁾ Carl M , et . Al .,Op . Cit . ,PP. 539 , 540 .

⁽³⁾ فتحي احمد ذياب عواد,المبيعات والتسويق فى المنظمات المعاصرة, (دار الرضوان للنشر والتوزيع,2013م – 1434 هـ).

⁽⁴⁾ مجله العلوم الاقتصادية والادارية , المجلد 13 / ع 48 سنة 2007 م.

بشكل دقيق لدى معظم الشركات. وتحاول عدة شركات خدمية وضع أسعار خدماتها لغرض تعظيم الارباح الجارية وذلك من خلال تقدير حجم الطلب والتكاليف على أساس مستويات مختلفة للأسعار وبالتالي اختيار السعر الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الربح أو النقد أو العائد على الاستثمار , فضلاء عن الاداء .⁽¹⁾

الاهداف المتعلقة بالمبيعات :

يتمثل الهدف من اتخاذ قرارات التسعير في العمل على تحقيق حجم معين من المبيعات , وذلك من خلال المحافظة على حصة المنشأة في السوق أو العمل على زيادتها حيث يتمثل هذا الهدف في تحقيق حجم مبيعات يمثل نسبة معينة من المبيعات في القطاع الذي تعمل فيه المنشأة⁽²⁾. ويؤدي تحقيق هذا الهدف الى توفير تدفقات نقدية في الاجل القصير وذلك عند البيع النقدي , وقد تستغنى المنشأة عن الرغبة في تحقيق مستوى معين من الارباح طالما ان مبيعات المنتج في ازدياد⁽³⁾. ويتضمن هذا الهدف العمل على تحقق بعض الاهداف غير الكمية مثل الرغبة في استمرارية المنشأة على المدى البعيد والعمل على توفير السيولة وانتشار منتج المنشأة على نطاق واسع.⁽⁴⁾

الاهداف المتعلقة بمواجهة المنافسين :

يتمثل الهدف من اتخاذ قرارات التسعير طبقاً لهذه الحالة في محاولة جعل قرارات التسعير لمنتج المنشأة تتماثل مع أسعار البيع لمنتجات المنافسين المماثلة , وبالتالي يؤدي تحقيق هذا الهدف الى المحافظة على ثبات سعر المنتج وحصة المنشآت في السوق , وتزداد الرغبة في تحقيق الاهداف المتعلقة بمواجهة المنافسين كلما ازدادت حدة المنافسة التي تواجهها المنشأة. كما يعد هذا الهدف هدفاً عاماً لمعظم المنظمات اذ يتم تحديد الاسعار بالشكل الذي يمكنها من مواجهة المنافسة لسلعها

⁽¹⁾ حميد عبدالنبي الطائي , بشير عباس العلاق , تسويق الخدمات , كتاب محكم علميا, (عمان - الاردن , دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع , الطبعة العربية 2013م).

⁽²⁾ عبدالرحمن مصطفى عبدالعزيز , استخدام تكلفة دورة حياة المنتج في ترشيد قرارات التسعير , (حلوان: جامعة حلوان : كلية التجارة , رسالة ماجستير غير منشورة , 2012م) . ص 55.

⁽³⁾ Ibid , p . 542 .

⁽⁴⁾ Kosting I., Op.Cit ., p. 87

وخدماتها وبما يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية , كما يمكن ان يستخدم كاداة لاجراج المنافس الضعيف من السوق⁽¹⁾.

الاهداف المتعلقة بمراعاة المستهلكين :

يهدف اتخاذ قرارات التسعير طبقاً لهذه الحالة الى ضرورة مراعاة المستهلكين وتحقيق التوازن بين سعر بيع المنتج وقدرات وامكانيات المستهلكين⁽²⁾ حيث يمثل المستهلكون محركاً اساسياً فى تحديد السعر وتؤدى معرفة المستهلكون بكيفية اتخاذ قرارات التسعير والاسباب التى تتسبب فى تعديلها الى التأثير على قرارهم بشراء المنتج من عدمه⁽³⁾ .

اهداف اخرى :

قد تسعى بعض المنشآت الى استخدام سعر معين لغرض الوصول الى أهداف أكثر تحديدا . فمثلا طرح خدمات بأسعار منخفضة لتجنب المنافسة فى السوق أو طرح اسعار بنفس المستوى لتثبيت وضع المنشأة ازاء الحالة التنافسية فى السوق .⁽⁴⁾

يتضح من عرض اهداف قرارات التسعير انها قد تتعارض مع بعضها البعض حيث قد يتعارض هدف تحقيق المبيعات مع هدف تحقيق الربح فيما يتعلق برفع السعر او تخفيضة , كذلك قد يتعارض هدفى مواجهة المنافسين ومراعاة المستهلكين مع هدف تحقيق الربح وذلك عند تحديد الحد القصى للربح . ويمكن اضافة الاهداف التالية:⁵

1. يحدد السعر اختيار تقنيات الإنتاج وطرق تنظيم الإنتاج بحيث يبيح دياً لاختيار اقل التكاليف وأكثرها كفاءة قورياً .

⁽¹⁾ د. محمد ابراهيم عبيدات , استراتيجية التسويق - مدخل سلوكى , (عمان: المستقبل للنشر والتوزيع , الطبعة الثانية, 1997م). ص 160.

⁽²⁾ د. سليم الياس وآخرون , الموسوعة الادارية الشاملة الادارة ومبادئها , (بيروت: مركز الشرق الاوسط الثقافى للطباعة والنشر والترجمة والتوزيع , 2009 م), ص 240 .

⁽³⁾ David M., et. AL., **persuasion Knowledge and consumer reaction to pricing tactic** , journal of retailing , vol .83, no.2, 2007, p 199.

⁽⁴⁾ حميد عبدالنبي الطائى , بشير عباس العلاق , تسويق الخدمات , كتاب محكم علميا, (عمان : الارين , دار اليازورى العلمية للنشر والتوزيع, الطبعة العربية 2013م), ص 7.

⁽⁵⁾ د. عبد خلف عبد الجناى , تكامل التجارة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره فى تخفيض التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير (بغداد: جامعة بغداد , كلية الادارة والاقتصاد , قسم المحاسبة).

2.

يساعد السعر فتديد واختيار السلعة المنتجة وكمية إنتاجها وبالتالي تخصيصها لمنتجاتها المتاحة في إنتاج السلعة الخدم
اتالمختلفة فلا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تحصل على أرباحها المتبع منتجاتها بأسعار تزيد عن التكلفة اللازمة لإنتاج.

3 تحقيق التوازن بين العرض والطلب إذا إننا المقومات الأساسية لأية خطة اقتصادية تحقيق التوازن

بين العرض والطلب الكلي والطلب الكلي والتوازن بين العرض والطلب عليها وأي اختلاف ذلك

تستعمل للأسعار كأداة حاسمة لترشيد استعمال السلع والخدمات عادة التوازن بين الإنتاج والاستهلاك لأجل توفير أمافي
الأجل الطويل في تحقيق أهداف التوازن بين العرض والطلب عن طريق تغيير هيكل الإنتاج ذاته وتغيير حجمه.

4. يساعد تحديد السعر في توزيع الناتج القومي بين المستهلك المحلي والتصدير، إذ أن الأسعار تقوم

بوظيفة مهمة في هذا المجال من خلال زيادة مستوى الأسعار للاستهلاك المحلي وتشجيع إنتاج السلع القابلة
للتصدير من خلال تخفيض أسعار مستلزمات إنتاجها.

5.

إعادة توزيع الدخل القومي بين الفئات الاجتماعية وتم ذلك من خلال تحديد أسعار السلع الرئيسية التي تستهلكها كلفة في ضوء الأهد
افوالمعايير الاقتصادية والاجتماعية التي تقرها الدولتها ستراتيجتها في هذا المجال .

فإن تخفيض أسعار سلع الاستهلاك الأساسية عن زيادة نفد دخل الفئات الاجتماعية ذات الدخل

المحدود في حين أن أسعار السلع الكمالية غو ضرورية يؤدي إلى نقل نصيب الدخل الحقيقي للفئات ذات الدخل النقدية العالية.

6. إن التسوية لا يعد

غاية بحد ذاتها ولكنها بعد احدا الوسائل لتحقيق أهداف المنشآت التي تتضمن تحقيق الأرباح ومعدل نمو للوحدات الاقتصادية فضلا
عن تحقيق التوازن في السوق وتوفير حصة سوقية لها.

7 من خلال قرار التسوية تستطيع الوحدة الاقتصادية أن توسع حصتها السوقية لغرض تنويع مركزها التنافسي في السوق.

8. التحفيز وتشجيع التطور التقني : إذ يمكن استخدام التسعير كأداة فعالة في اعتماد نظام فعال

للحوافز والمكافآت , وفي استخدام البدائل المتاحة من عناصر الإنتاج التكاليف وزيادة الانتاجية ,

فضلا عن استخدام التكنولوجيا المتطورة في الإنتاج سيسهم في خفض التكلفة ورفع مستوى الانتاجية

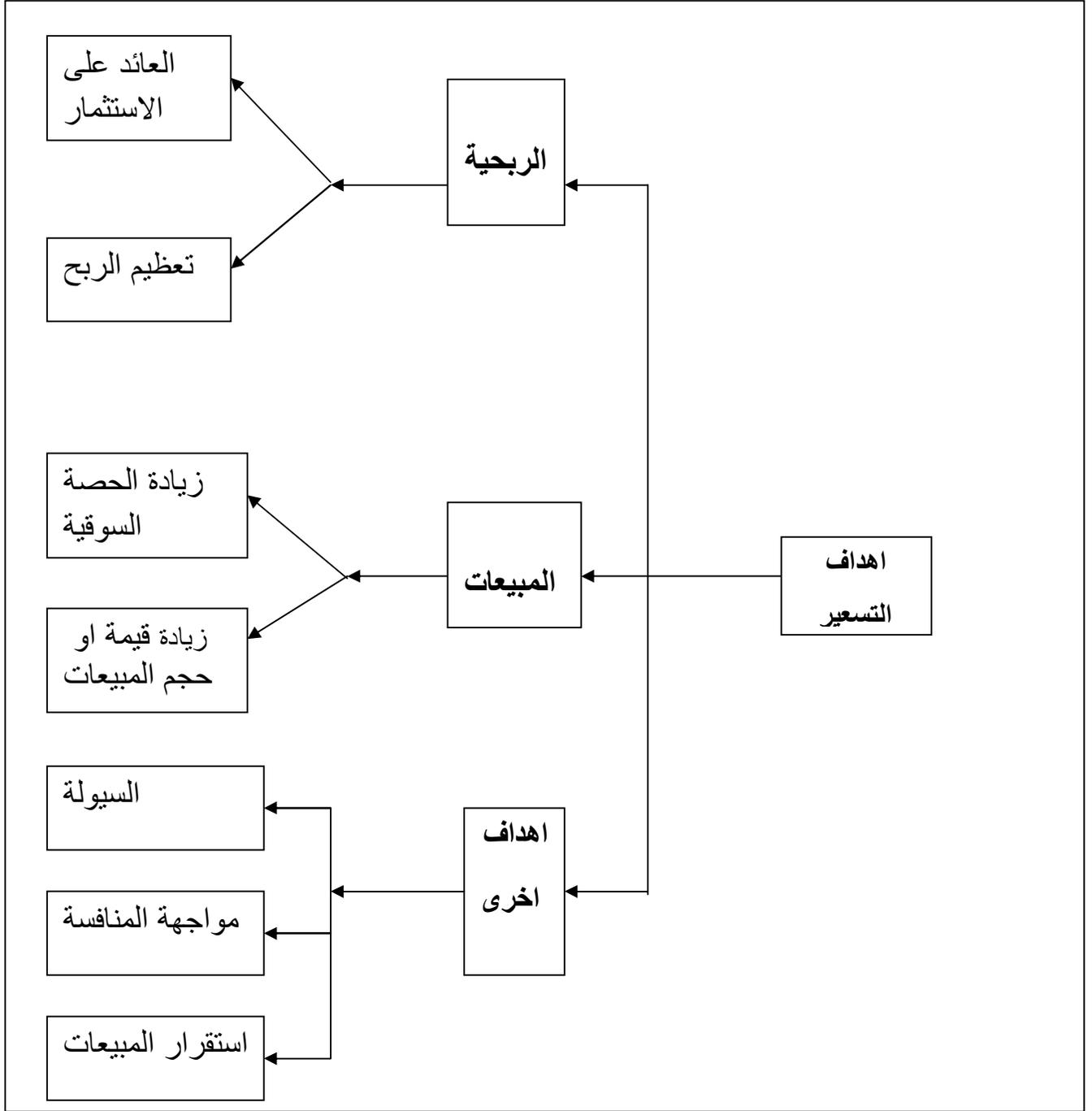
وإستخدام الأسعار كأحد الأبعاد التنافسية للمنظمة .

9. توزيع الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات البديلة وبالشكل الذي يعكس أولويات الخطة الانتاجية .

يرى الباحث أن الهدف من اتخاذ قرار تسعير المنتجات هو ضمان الربح المناسب الذي يحقق الاستمرارية للمنشأة فى سوق المنافسة , وكلما كان السعر مناسب ادى ذلك الى تنشيط المبيعات ومواجهة المنافسين الحاليين والمحتملين . وكما هو معروف فان عائد لمشروع ما قد لا يكون عائد مناسب لمشروع اخر لذلك تركز معظم الشركات الصناعية بعملية تحديد الاسعار لتحقيق هدف عائد مناسب لرأس المال المستثمر .
ويوضح الشكل (1/1/1) أهداف التسعير .

شكل (1/1/1)

أهداف التسعير



المصدر : هناء عبدالحليم سعيد , ادارة التسويق القاهرة , (جامعة القاهرة ,كلية الزراعة, 1993 م) ص 195⁽¹⁾.

يتضح للباحث أن أهداف التسعير يمكن تلخيصها في الآتي:

⁽¹⁾ هناء عبدالحليم , ادارة التسويق , (القاهرة : جامعة القاهرة كلية الزراعة 1993 م), ص 195 .

1. استمرارية الشركة فى سوق المنافسة.

2. تحقيق الارباح .

3. تحقيق عائدات استثمارية

4. تحقيق ايرادات على المبيعات

5. التركيز على الجودة

6. محاربة المنافسين

7. جذب المستهلكين الجدد

8. الحفاظ على المستهلكين الحاليين

المبحث الثاني اهمية قرارات التسعير

اولاً خطوات التسعير :

لا شك أن تحديد سعر السلعة هو من لقرارات الهامة التي تواجه المنشأة لما للسعر من أهمية في قرارات المستهلك ليشرء أو عدمه ، و تزداد أهمية هذا القرار إذا كانت السلعة جديدة أو إذا كانت السوق جديدة ، ناهيك عن دور المنافسة في التأثير على أسعار سلع المنشأة ، بالإضافة إلى بقية العوامل التي تؤثر على لقرارات التسعيرية .

إن تحديد سعر السلعة يأتي محصلة لسلسلة من الخطوات التي يمر به قرار التسعير و التي من أهمها¹:

1. تحديد أهداف التسعير .
2. تحديد الطلب .
3. تحليل التكلفة وإيراد .
4. تحليل أسعار المنافسين .
5. إختيار سياسة التسعير .
6. تحديد السعر .

1. تحديد أهداف التسعير :تختلف أهداف التسعير من منشأة لأخرى و تتر اوح هذه الأهداف من البقاء والاحتفاظ بالحالة لل ائنة إلى تعظيم الربح و زيادة الحصة السوقية و قد سبق أن تم مناقشة ذلك بشئ من التفصيل فيالمبحث الاول من الفصل الأول ، مع ملاحظة أنه لا بد أن يتم التمييز بين الأهداف قصيرة الأجل و الأهداف الطويلة الأجل ، إذ نكراً ما يوجد هذين النوعين من الأهداف في المنشأة ، و بالتالي فإن الهدف القصير الأجل يجب أن يكون مساعداً في تحقيق الهدف طويل الأجل ، كما أنه في بعض الأحيان قد تتعدد أهداف التسعير في المنشأة لواءحدة و أحيانا للسلعة لواءحدة و ذلك حسبالشريحة السوقية التي توجه إليها السلعة .

¹ فهد سليم الخطيب , محمد سليمان عواد , مبادئ التسويق مفاهيم أساسية , (عمان: دار الفكر للطباعة والنشر , 2000م).

2. تحديد الطلب: إن للسعر الذي تحدده المنشأة لسلعتها أثره على مستوى الطلب على هذه السلعة فالتغيير في الأسعار يؤدي إلى تغيير في الكميات المطلوبة و في الأوضاع الطبيعية فإن العلاقة بين السعر و بين الطلب تتكون علاقة عكسية ، بمعنى أن انخفاض السعر يؤدي إلى زيادة الطلب بينما زيادة السعر تؤدي إلى انخفاض الطلب و لكن ذلك يتطلب ثبات للعوامل الأخرى المتعلقة بالمستهلك ، القدرة لشرائية ، رغبتك و أذواق و حاجات المستهلكين ، و كذلك ثبات للعوامل الأخرى المتعلقة ببنية الميزجالتسويقي (السلعة و الترويج و التوزيع) . إن تحليل الطلب خطوة من خطوات التسعير لابد و أن يشمل تحليل مرونة الطلب و التي تتعلق بمدى التغيير النسبي في الكمية المطلوبة مقارنة بالتغيير النسبي في السعر و التي يمكن التعبير عنها رياضياً بالمعادلة التالية :

$$\frac{\text{التغيير النسبي في الكمية المطلوبة}}{\text{مرونة الطلب}} =$$

التغيير النسبي في السعر

ك1 - ك

حيث التغيير النسبي في الكمية المطلوبة = . % 100 x ك

حيث : ك : الكمية المطلوبة عند سعر معين .

ك1 : الكمية المطلوبة بعد تغيير السعر .

س1 - س

و التغيير النسبي في السعر = . % 100 x س

حيث : س1 : السعر الأصلي .

س : السعر الجديد .

و السؤال الذي يطرح نفسه هو متى يمكن اعتبار الطلب مرنا ، و للإجابة على هذا السؤال فإننا نقول

إن هذا يتوقف على نسبة التغيير في الكمية المطلوبة مقارنة بنسبة التغيير في السعر و هنا يمكن أن

نجد على الأقل ثلاثة مستويات من مرونة الطلب :

أ. طلب مرن عندما تزيد مرونة الطلب المحسوبة عن الواحد .

ب. طلب محايد عندما تكون مرونة الطلب المحسوبة تساوي الواحد .

ج . طلب غير مرن عندما تقل مرونة الطلب عن الواحد .

3. تقدير التكلفة وإيراد :

أ. تقدير التكاليف :

يمكن النظر إلى التكاليف على أنها تشكل القاعدة التي لا يستطيع القائمون على النشاط التسويقي تسعير منتجاتهم بأقل منها على المدى الطويل ، بينما يمكن اعتبار الطلب هو الحد الأعلى الذي لا يستطيعون تجاوزه . أيضا يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف التي تتكبدها المنشأة أثناء عملها لتوفير السلع و الخدمات و هذه هي التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة .

1. التكاليف الثابتة الكلية هي التي لا يتغير في مجموعها الحاصل في عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة ، و من أمثلتها : إيجار المحل ... إلخ ، و هذه التكاليف الثابتة ليست ثابتة ثباتا مطلقا بمعنى أنها غير قابلة للزيادة أو النقصان .

2. التكاليف المتغيرة الكلية : تشير مجموع التكاليف المتغيرة و المتعلقة مباشرة بإنتاج أو بيع السلعة و يشمل هذا النوع من التكاليف تلك التكاليف المتعلقة بالمواد الأولية ، أجور العمال ، أجور النقل ، و يفترض أن تكون هذه التكاليف صفرًا عندما لا يكون هناك إنتاجا على الإطلاق و يشتق من التكاليف المتغيرة الكلية متوسط التكاليف المتغيرة و هو نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة .

3. مجموع التكاليف : هو عبارة عن مجموع التكاليف الثابتة و مجموع التكاليف المتغيرة للوحدات المنتجة أو المبيعة و هذه أيضا تتأثر بعدد الوحدات المنتجة أو المبيعة فكلما زادت هذه الوحدات كلما زادت هذه التكاليف و ذلك نتيجة لزيادة مجموع التكاليف المتغيرة نتيجة الزيادة في استخدام المواد الأولية و الأيدي العاملة لإنتاج المواد الإضافية .

4. متوسط التكاليف الكلية : و ينتج ذلك من قسمة التكاليف الكلية (الثابتة + الكلية) على عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة و تنخفض هذه التكاليف كلما زادت عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة نتيجة لانخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة

5. التكلفة الحدية : و هي التكلفة التي تتكبدها المنشأة نتيجة إنتاج وحدة واحدة إضافية أي التكاليف التي تتحملها المنشأة لإنتاج هذه الوحدة .

التغير في التكلفة الكلية
التكلفة الحدية =
التغير في الكمية لمطلوبة

ب. تقدير لإيرادات :

يقصد بإيراد الكلي مجموع ما يرد إلى المنشأة من مبالغ نتيجة المبيعات و غيرها و تختلف لإيرادات عن لأرباح بأن جزءا من لإيرادات يأتي لتغطية التكاليف و ما يزيد عن التكاليف يكون أرباحا ، أم لإيرادات الحدي ، فيقصد به التغير في لإيرادات الكلي نتيجة بيع وحدة واحدة إضافية و في حال تساوي السعر لجميع الوحدات المباعة فإن هذا يعني أن لإيرادات الحدي يتساوى مع متوسط لإيرادات و هو مجموع لإيرادات الناتج عن عمليات البيع مقسوما على عدد الوحدات المباعة ، و لكن الذي يحدث في الحياة العملية أن المنشآت قد تعمل على تخفيض أسعارها لتتمكن من بيع كميات إضافية و بالتالي ينخفض لإيرادات الحدي حتى يتساوى مع التكلفة الحدية بحيث تصل لأرباح إلى الصفر ، و إذا استمرت المنشأة في تخفيض السعر فإنها تستحق خسائر .

4. تحليل أسعار المنافسين:

بينما يساعد تحليل الطلب و تحليل الكلفة و لإيرادات على تحديد الحد الأعلى و الحد الأدنى للسعر فإن تحليل أسعار المنافسين يساعد المنشأة على اختيار السعر المناسب القادر على منافسة العلامات المنافسة لسلعة المنشأة ، تسعى المنشآت دائما على متابعة أسعار السلع المنافسة و يمكن أن يتم ذلك بطريقة مباشرة و ذلك باستخدام موظفين مهمتهم متابعة أسعار المنافسين أو يمكن أن يتم ذلك عن طريق شراء أقوائم البيع لتلك المنشآت ، كما يمكن الاستفسار من المشتريين عن تقديراتهم لأسعار سلع المنشأة و جودتها ، و في بعض الدول " مثل الو.م.أ " التي تسمح للمنشآت بإعلان مقارنة أسعارها مع أسعار المنشآت المنافسة ، نجد أحيانا أن المنشأة تعتمد لمقارنة سعرها السلعة ما مع الأسعار المنافسة لتبين للمستهلك انخفاض سعرها عن أسعار المنافسين .

5. اختيار السياسة التسعيرية :

يقصد بالسياسات مجموعة لتوجيهات و القواعد و المبادئ التي يلتزم بها المخططون و المنفذون و يسترشدون بها في كل مرحلة من مراحل العمل ، و السياسات التسعيرية لا تخرج عن هذا المفهوم

كونها الفلسفة الدالة أو مجموعات الإجراءات المصممة للتأثير على السعر و بالتالي تمديد هذا السعر ،
و تسعى السياسات التسعيرية إلى تحديد دور التسعير كواحد من عناصر المزيج التسويقي و عند
تحديد السياسات التسعيرية لابد من مراعاة مجموعة من العوامل و التي أهمها :

1. القدرة على التعامل مع السلع الجديدة .
2. مراعاة الظروف التنافسية.
3. التقيد بالتعليمات الحكومية و خاصة ما يتعلق منها بالتسعير .
4. أخذ الظروف الاقتصادية بعين الاعتبار .
5. تنفيذ أهداف التسعيرة .
6. القدرة على مساعدة رجال التسويق على مواجهة و حل المشاكل العملية المتعلقة بتحديد الأسعار .
6. اختيار طريقة التسعير :

بعد أن تحدد المنشأة سياستها التسعيرية و أخذ بعين الاعتبار لكافة العوامل التي تؤثر في لقرارات
التسعيرية و متابعة خطوات التسعير التي سبق شرحها فإن المنشأة تكون قد وصلت إلى اختيار طريقة
التسعير التي تحقق أهدافها و تنسجم مع سياستها التسعيرية ، و عادة يكون سعر المنشأة في مكان ما بين
سعرين متطرفين أحدهما سعر منخفض لا يتوقع أن يحقق أية أرباح و الأخر سعر مرتفع لا يتوقع أن
يحقق أية مبيعات و في نقطة ما بين هذين السعيرين يمكن للمنشأة أن تتناور لتختار السعر المناسب ، و
عن أساليب و طرق تحديد السعر سوف نعالجه في الفصل الأخير كذلك .

يستطيع الباحث اضافة خطوات التسعير التالية:

1. تحديد تكلفة المنتج .
2. مراعاة اسعار المنافسين .
3. مراعاة تغلبات اسعار العملات الاجنبية مقارنة بالعملة المحلية .
4. مراعاة المواد الخام الموجودة بالمخازن .
5. تحديد السعر النهائي للسلعة .

ثانياً: أهمية قرارات التسعير

تمثل قرارات التسعير اهمة كبيرة للمنشآت ,حيث تحديد أسعار بيع منتجات المنشأة و الإيرادات المتوقعة لها والتي على ضوءها يمكن تخطيط بقية الانشطة فى المنشأة من تطوير للإنتاج وتمويل وتوظيف وغيرها من الانشطة (1) , ويمثل سعر البيع المنتج وسيلة فعالة للرقابة على نشاط المنشأة وذلك للتأكد من ان ادارة المنشأة تعمل وفقاً للخطة الموضوعة وكذلك العمل على تقييم عمل الادارة فى تحقيق الاهداف التى يتعين الوصول اليها.(2)

كما ان اتخاذ قرارات التسعير بما يحقق الاهداف المرجوة منها يؤدى الى نمو المنشأة واستمرارها وتحقيقها للارباح والمبيعات المرغوب فيها وكذلك مواجهة المافسين خاصة فى ظل تسارع وتيرة المنافسة وشدتها , واخيراً مراعاة ظروف المستهلكين بما يمكن المنشأة من تحسين علاقتها بعملاءها وكسب ثقتهم , وحتى يتم اتخاذ قرارات التسعير والتي تعد من اهم واصعب القرارات التى يتم اتخاذها فى المنشأة يجب مراعاة العديد من العوامل التى تؤثر فى اتخاذ قرارات التسعير .

ثالثاً:العوامل المؤثرة فى قرارات التسعير

تتأثر قرارات التسعير بمجموعة من العوامل يجب أخذها فى الحسبان عند رسم السياسة السعرية للمنتجات والخدمات وان هذا العوامل لا تتعلق فقط بتكاليفها وإنما كذلك بالنظر وفالطالب المحيط بسوق المنتج يمكن تقسيم هذه العوامل الى نوعين رئيسيين هما العوامل للداخلية و العوامل الخارجية .

1. العوامل الداخلية المؤثرة على قرارات التسعير :

تتعدد العوامل الداخلية المؤثرة على قرارات التسعير وتتعلق هذه العوامل بما يتم داخل نطاق المنشأة وتتضمن هذه العوامل :

أ. توافر نظام معلومات متكامل : يتمثل الهدف الاساسى من نظام المعلومات فى العمل على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتخطيط الانشطة المختلفة فى المنشأة والرقابة على هذه الانشطة

(1)د. مها محمود رمزى , أثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير,(عمان: الاردن, الادارى,معهد الادارة العامة , العدد 104 ,2006م), ص 196 .

(2)د. اسماعيل يحيى التكريتى , وآخرون , المحاسبة الادارية قضايا معاصرة ,(عمان : الحامدة , 2007 م), ص 196 .

وتقييم الاداء , وتتدفق هذه المعلومات عبر مجموعة من قنوات الاتصال التي تتضمن عدة تقارير يتم توجيهها الى المستويات الادارية المختلفة.(1)

ويعتبر نظام معلومات المحاسبة الادارية احد الانظمة الفرعية للمعلومات داخل المنشأة ويعتبر اكثرها شيوعاً في مجال اتخاذ القرارات , ويتوقف نجاحه في ترشيد القرارات على مدى ملائمة ودقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها.(2)

وتتعدد المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرارات التسعير وبالتالي تتعدد الادارات التي تعمل على توفيرها داخل المنشأة, حيث توفر ادارتا التسويق والمبيعات معلومات عن المنافسين والموزعين واحتياجات المستهلكين وتوزيع سلوكهم المستقبلي فيما يتعلق بالسعر والتكلفة وحجم المبيعات المتوقع.(3)

وتقوم ادارة التمويل بتوفير معلومات عن السيولة المتوفرة بالمنشأة ومدى كفايتها أو أن هناك رؤية من قبل المنشأة للعمل على زيادة السيولة بما سيؤثر على قرارات التسعير من حيث رفع الاسعار وتعديل طرق السداد .

كما تعمل ادارة الانتاج على توفير معلومات عن طبيعة العمليات الانتاجية وخصائص المنتج ومواصفاته , وتقوم ادارة التكاليف بتوفير معلومات عن تكاليف المنتج وتعتبر معلومات التكاليف هامة جدا لاتخاذ قرارات تسعير صحيحة .(4)

ب. الاهداف التسويقية للمنشأة : من العوامل المهمة المؤثرة على اتخاذ قرارات التسعير وتتعدد هذه الاهداف ما بين الرغبة في تحقيق الربح أو الوصول الى حجم مبيعات معين أو مواجهة المنافسين أو ارضاء المستهلكين , وتؤثر هذه الاهداف على اتخاذ قرارات التسعير سواء بزيادة السعر أو تخفيضه أو العمل على ثباته لفترة من الزمن .

ج. استراتيجيات المزيج التسويقي : السعر يعتبر احد اهم عناصر المزيج التسويقي (السعر والمنتج والترويج والتوزيع) والذي تستخدمه المنشأة لتحقيق اهدافها التسويقية وتتاثر قرارات التسعير بالقرارات

(1) د. محمود على الجبالي , النظام التكاليفي كنظام للمعلومات "قراءة تحليلية في انظمة التكاليف,(عمان: الاردن, الادارى , معهد الادارة العامة,العدد 101 , 2005م) , ص ص 86 - 92 .

(2) د . محمد محمد منصور , دراسة تحليلية لاعادة هندسة المحاسبة الادارية لتوفير المعلومات المحاسبية للملازمة ,(حلوان:جامعة حلوان,كلية التجارة وادارة الاعمال, المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية , العدد الاول, 2002م) , ص 253.

(3) David J . Business Models , Business Straegy and Innovation , Long Range Planning , Vol . 43,2010,p.188.

(4) Carl M .,et . AL.,Op.Cit.,p.535.

الآخري المتعلقة بعناصر المزيج التسويقي مثل قرارات تصميم المنتج وتوزيعه وترويجة وذلك حتى يتم وضع برنامج تسويقي فعال لتحقيق اهداف المشاة⁽¹⁾ حيث تؤثر قرارات تصميم المنتج على قرارات التسعير فمثلا لو كان قرار التصميم بأنتاج منتج نمطي يمكن اتخاذ قرار تسعير بتخفيض السعر , أما لو كان قرار التصميم بأنتاج منتج مبتكر أو مطور فإنه يمكن قرار تسعير بسعر مرتفع لتغطية تكاليف البحوث والتطوير .

كما تؤثر قرارات الانشطة الترويجية على قرارات التسعير حيث انه كلما زاد اهتمام المنشاة بالانشطة الترويجية تستطيع المنشاة اتخاذ قرارات تسعير بزيادة السعر , ويمكن تحديد سعر بيع ترويجي للمنتج ليتم الدمج بين عنصرين من عناصر المزيج التسويقي هما عنصرى السعر والنشاط الترويجي ويمكن ان يؤدي هذا السعر الى تحقيق زيادة فى المبيعات خلال الاجل القصير والطويل على حد سواء.⁽²⁾ وتعتبر خدمات مابعد البيع احد العناصر الترويجية التى تعتمد عليها المنشاة لجذب العملاء وتمثل نوع من العلاقة بين المنشاة والعملاء اذ تتطلب الاتصال المستمر مع العملاء , بما يمكن المنشاء من تحقيق رضا العملاء لانها تعمل على توفير الاشباع الافضل لاحتياجاتهم⁽³⁾. وتتمثل القرارات المتعلقة بتوزيع المنتج فى توفير منافذ بيع فى اماكن متعددة وقريبة من السوق المستهدف لخدمة اكبر عدد ممكن من العملاء ,ويمكن ان تؤثر هذه القرارات على القرارات المتعلقة بتسعير المنتج.

د. الفترة الزمنية المتعلقة بالقرار :ويمكن تقسيم قرارات التسعير الى قرارات قصيرة الاجل وقرارات طويلة الاجل وتؤثر الفترة الزمنية المتعلقة بالقرار على التكاليف التى تؤخذ فى الاعتبار عند اتخاذ قرارات التسعير خاصة عند تسعير الاوامر الانتاجية الخاصة فى حالة وجود طاقة انتاجية عاطلة فى المنشاة .حيث تاخذ قرارات التسعير قصيرة الاجل فى الاعتبار التكاليف المتغيرة فقط دون التكاليف الثابتة نظرا لقصر الفترة الزمنية وصعوبة تغطية التكاليف الثابتة خلالها , بينما تاخذ قرارات التسعير

⁽¹⁾فليب كوتلر , جارى ارسترونج , مرجع سابق , ص 591 .

⁽²⁾Guiomar M.et .,AL .,The Dilemma of Pull and push -price promotion ,Journal of Retailing , Vol .no .86.1.2010.p.62

⁽³⁾وفاء صبحى التميمي ,اثر خدمات مابعد البيع على درجة ولاء المستهلك للعلامة التجارية: دراسة ميدانية عن مستهلكى خدمات الهواتف النقالة فى مدينة عمان الكبرى,(عمان:الاردن ,الادارى , معهد الادارة العامة , 2008 م), ص 18.

طويلة الاجل كلا من التكاليف الثابتة والمتغيرة فى الاعتبار حتى تتمكن المنشأة من تغطية كل التكاليف وتحقيق استمراريته على المدى البعيد.⁽¹⁾

هـ . خصائص المنتج : تؤثر خصائص المنتج على قرارات التسعير المتعلقة به ⁽²⁾ , وتشمل خصائص المنتج مكوناته المادية والوظائف التى سيؤديها عند استخدامه وكذلك جودته , ويتم الاعتماد على فكرة ان السعر المرتفع يعتبر مؤشرا على جودة المنتج وذلك عندما يتسم قرار شراء المستهلكين لهذا المنتج بقدر من عدم التاكيد المتعلق بخصائص المنتج وجودته .⁽³⁾

كما تؤثر خصائص المنتج على طبيعة العملية الانتاجية وعوامل الانتاج المستخدمة ومن ثم تؤثر على تكاليف المنتج بما يؤثر على عملية اتخاذ قرارات التسعير المتعلقة بالمنتج .

و . العوامل التنظيمية والجهة المسؤولة عن اتخاذ هذه النوعية من القرارات : يؤثر الهيكل التنظيمى فى المشاة على قرارات التسعير , كما ان تفويض السلطة يؤثر على تحديد الجهة المسؤولة عن اتخاذ القرارات ومن ثم التأثير على القرار نفسه . حيث يتم التعاون بين الادارات المختلفة داخل المنشأة مثل ادارة الانتاج , التسويق , التمويل , التكاليف وذلك عند اتخاذ قرارات التسعير لمنتجات المنشأة .⁽⁴⁾

ويجب ان تحدد المنشأة من خلال هيكلها التنظيمى الجهة المسؤولة عن وضع السعر , ويختلف الامر حسب حجم المنشأة . حيث يتم اتخاذ فى المنشآت الصغيرة من خلال الادارة العليا بينما فى المنشآت الكبيرة التى يتسع حجم نشاطها يمكن الاعتماد على مديرى التسويق والمبيعات فى اتخاذ قرارات التسعير , ويمكن ايضا السماح لرجال البيع بالتفاوض مع العملاء فى حدود مدى معين من الاسعار يتم الموافقة عليه من قبل الادارة العليا , كما يمكن ان يتضمن الهيكل التنظيمى للمنشأة قسم للتسعير تكون مهمته تحديد أفضل الاسعار لبيع المنتج , ويجب على الجهة التى ستتخذ قرارات التسعير الحصول على المعلومات الكافية عن تكلفة المنتج والهدف من وراء اتخاذ هذهالقرارات والعوامل المحيطة بها والمؤثرة عليها ⁽⁵⁾ .

⁽¹⁾ د . اسماعيل يحيى التكريتى , وآخرون , مرجع سابق , ص 202.

⁽²⁾ د . سليم الياس , وآخرون , الموسوعة الادارية الشاملة للتسويق , مرجع سابق ص 210.

⁽³⁾ Carl M.et, AI.OP . Cit.p.558

⁽⁴⁾ Kostis I ,OP . Cit.,p.95

⁽⁵⁾ فليب كوتلر , جارى ارسترونج , مرجع سابق , ص 599 .

ز. التكاليف: تعد تكلفة المنتج هي القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات التسعير , وتتوفر المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتج بصورة أكثر وضوحاً وتوثيقاً مقارنة بالمعلومات عن العوامل الأخرى المؤثرة على قرارات التسعير خاصة العوامل الخارجية .⁽¹⁾ وتمثل تكلفة المنتج الحد الأدنى الذي يمكن ان يتم تسعير المنتج به , الا في بعض الحالات الاستثنائية التي ترى فيها المنشأة تسعير المنتج باقل من تكلفتة مثل الرغبة في التخلص من المخزون الراكد .ويمكن تقسيم التكاليف المتعلقة بالمنتج الى مجموعات من التكاليف حسب الانشطة التي تتسبب في حدوث هذه التكاليف وذلك خلال مراحل دورة حياة المنتج ويمكن ان يطلق على هذه الانشطة مصطلح أنشطة سلسلة القيمة بما تتضمنها من أنشطة ما قبل الانتاج والانتاج وما بعد الانتاج⁽²⁾.

2. العوامل الخارجية المؤثرة على قرارات التسعير

تتأثر عملية اتخاذ قرارات التسعير لمنتجات المنشأة بالعديد من العوامل الخارجية , والتي قد تخرج عن نطاق تحكم المنشأة وسيطرتها , وتتضمن هذه العوامل :

أ. طبيعة السوق الذي تعمل فيه المنشأة : تؤثر طبيعة السوق الذي تعمل فيه المنشأة على قرارات التسعير , حيث تختلف عملية اتخاذ قرارات التسعير للمنتج الذي يباع في السوق المحلي عن المنتج الذي يباع في السوق الاجنبي وذلك لاختلاف هيكل التكاليف في حالة البيع المحلي عن التصدير ويمكن تغيير هامش للمنتج في حاله تصديره عن الهامش المحدد له في حاله بيعه في السوق المحلي. ويجب على المنشأة مراعاة التشريعات الضريبية والتجارية للبلد المصدر اليها المنتج في حاله البيع في السوق الاجنبي وكذلك مراعاة تقلبات اسعار الصرف .

ب. طبيعة الطلب على المنتج: تؤثر طبيعة طلب العملاء على المنتج على تسعيره , حيث ان الطلب يمثل كمية الوحدات المطلوبة من المنتج بواسطة العملاء خلال فترة زمنية معينة , ويتأثر الطلب على المنتج بعدد من العوامل مثل توفر سلع بديلة واسعار هذه السلع متوسط دخل المستهلك , نفقات الدعاية والاعلان , مرونة الطلب السعرية⁽³⁾. وتتأثر نظرة العملاء للمنتج وطلبهم له بالمنافع المرتبطة

⁽¹⁾ نضال محمد رضاء , انعام محسن حسن , التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع الادوية البيطرية الاردني , (الرياض: السعودية , الاقتصاد والادارة , مجلة جامعة الملك عبدالعزيز , مجلد 21 , 2007 م), ص 165 .

⁽²⁾ د. مكرم عبد المسيح ياسيلي , المحاسبة الادارية الاصلية والمعاصرة , (المنصورة , المكتبة العصرية , 2007 م) , ص 440 .

⁽³⁾ د. سمير ابو الفتوح صالح مرجع سابق . ص 330 .

به وجودته وخصائصه وحيث ان العملاء هم طالبو المنتج يجب ان يتم دراسة قرارات التسعير من وجهة نظرهم , وذلك لان اى زيادة غير مدروسة فى السعر قد تؤدى الى رفض العملاء للمنتج واتجاههم لمنتجات المنافسين (1). قد يتم الطلب على بعض المنتجات بانه طلب موسمي يتاثر بعنصر الوقت (2) . ممايعنى امكانية اتخاذ قرارات تسعير مرتفعة فى فترة الموسم وتخفيضه بعد انتهاء الموسم ,ومن أمثلة هذه المنتجات السخانات فى فصل الشتاء واجهزه التكييف فى فصل الصيف .

ج. درجة المنافسة التى تواجهها المنشأة : تؤثر درجة المنافسة التى تواجهها المنشأة على قرارات التسعير , ويمكن تقسيم السوق من حيث درجة المنافسة التى يواجهها المنتج الى انواع كالآتى (3) :

1. سوق المنافسة الكاملة : وفيه يتكون السوق من عدد كبير من المشترين والبائعين , ليس لاي بائع او مشتري تأثير على السعر السائد فى السوق , حيث يستطيع البائعون بيع الكمية التى يريدونها بالسعر السائد فى السوق كما يستطيع المشترى شراء الكمية التى يريدونها بالسعر السائد فى السوق . وبالتالي ليس من مصلحة البائعين العمل على اتخاذ قرارات تسعير مرتفعة أو منخفضة حيث لايمكن تمييز المنتجات عن بعضها البعض وبالتالي لن تزيد حصة النشأة فى السوق .

2. سوق المنافسة الاحتكارية : وفيه يتكون السوق من عدد كبير من المشترين والبائعين ويتم تحديد مدى معين من الاسعار يباع به المنتج فى السوق وليس سعر واحد , ويمكن ارجاع ذلك الى ان البائعين يستطيعون تمييز منتجاتهم عن بعضهم البعض من حيث الجودة والخصائص .

3. سوق احتكار القلة : وفيه يتكون السوق من عدد قليل من البائعين الذين لديهم درجة حساسية مرتفعة لاستراتيجيات تسعير وتسويق بعضهم البعض .

4. سوق الاحتكار الكامل : وفيه يتكون السوق من بائع واحد فقط يستطيع ان يبيع منتجه بالسعر الذى يريده وفقاً لاهداف المنشأة ودرجة تحمل العملاء واستجابتهم للزيادة فى السعر .

يتضح من تحديد انواع المنافسة التى تواجهها المنشأة فى السوق أن درجة المنافسة تؤثر على درجة حرية المنشأة فى اتخاذ قرارات التسعير وامكانية تعديلها حيث أنه كلما كانت درجة المنافسة زادت درجة

(1) د. مكرم عبد المسيح باسيلي , المحاسبة الادارية الاصلية والمعاصرة , (المنصورة , المكتبة العصرية , 2007 م), ص 439 .

(2) Snigdha B, Ashish, **Optimal Procurement and Pricing Policies for inventory modls with price and time dependent seasonal demand**, Mathematical and computer modelling .VOI .51.2010,P.700

(3) فليب كوتلكر , جارى ارمسترنج ' مرجع سابق , ص ص 599 - 600 .

الحرية فى اتخاذ قرارات التسعير وكلما زادت درجة المنافسة قلت درجة حرية المنشأة فى اتخاذ قرارات التسعير .

ويجعل متخذى قرارات التسعير ان يكونوا ملمين بطبيعة المنافسين والبدائل المتاحة لهم فى مواجهة مايتخذ من قرارات , ويتطلب ذلك دراسة طبيعة استجابة المنافسين وهياكل تكاليفهم لتغيير قرارات تسعير المنشأة .⁽¹⁾ ومن الممكن ان تؤثر درجة المنافسة على التكاليف فكلما زادت درجة المنافسة قد تضطر المنشأة الى جعل هيكل تكاليفها متقارب مع هيكل تكاليف المنافسين .⁽²⁾ فى حين تمثل المعلومات التكاليفية أهمية بالغة اياً كانت درجة المنافسة التى يواجهها المنتج حيث يمكن القول أنه فى ظل تزايد درجة المنافسة وشدتها تكون معلومات التكاليف مفيدة فى توجيه الادارة الى اتخاذ قرارات متعلقة ببقائها فى السوق أو تركة , عندما تقل درجة المنافسة فانه يمكن اعتبار تكلفة المنتج تمثل اساسا لتحديد السعر .⁽³⁾

د. مراحل دورة حياة المنتج : تؤثر المرحلة التى يمر بها المنتج خلال دورة حياته على قرارات التسعير التى يتم اتخاذها لتسعيره , ويتاثر تحديد المرحلة التى يمر بها المنتج خلال دورة حياة التسويق بعدة امور متداخلة مثل درجة المنافسة وطبيعة الطلب على المنتج , حيث درجة الطلب على منتج المنشأة. يستطيع الباحث اضافة العوامل المؤثرة على التسعير التالية :

1. مرونة الطلب .
2. التكاليف .
3. المنافسين .
4. منافذ التوزيع .
5. جودة المنتج .
6. طبيعة المستهلكين الحاليين .
7. جذب المستهلكين الجدد .

⁽¹⁾ د . سمير ابو الفتوح صالح مرجع سابق , ص 330 .

⁽²⁾ عبدالرحمن مصطفى عبدالعظيم فرماوى , استخدام تكلفة دورة حياة المنتج فى ترشد قرارات التسعير, دراسة نظريه تطبيقية(القاهرة: جامعة القاهرة ,كلية التجارة قسم المحاسبة).

⁽³⁾ د . مها محمود رمزى , مرجع سابق , ص ص 58-62 .

8. السياسات الحكومية.

9. اسعار العملات .

10- الاجراءات القانونية.

رابعاً: الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تسعير السلع والخدمات

ان قرار التسعير يتطلب مراعاة افكار واعتبارات منها ارضاء العميل , والتحسين المستمر والتركيز الثنائى الداخلى والخارجى . فنجد انه عند وضع اسعار منخفضة لمنتجات جيدة هذا امر هاماً لارضاء المستهلك وهو يمثل تركيزاً خارجياً لكن عند وضع مثل هذه الاسعار المنخفضة فهنا الامر يتطلب تخفيض التكاليف فى نفس الوقت ومن هنا يتضح اهمية التحسين المستمر كتركيز داخلى , ومدخل اساسى لتخفيض التكاليف وتدنيها اضافة الى عوامل اخرى نورد بعضها منها فيما يلى : (1)

1. ارضاء العميل من خلال تقليل العمالة : وهو مدخل تخطيطى يمكن المنظمة من تقييم المتطلبات المرغوبة من العملاء وفعالية تاتي من ترجمة احتياجات العميل وتوقعاته مباشرة أى المتطلبات الهندسية , والتصنيع , فبدلاً من وضع مواصفات المنتج داخلياً ثم وضع الامل على بيعها وتوزيعها وتسويقها فالعميل يعطى مواصفات سلعة وبالتالي فان هذا المدخل يؤكد على أن مايرجوه العميل حقيقة سينتج من البداية ويحقق هذا مميزات عديدة من أهمها تحقيق رضاء العميل عن سعر السلعة وعدم التحول للمنتجات المنافسة اضافة الى تحسين جودة المنتج والاقبال من فاقد المواد والوقت المحدد لتسليم المنتج .(2) اضافة الى انه يتوجب على الادارة أن تفحص مشاكل التسعير من خلال اعين عملاتها , فزيادة السعر يؤدي بالعميل الى رفض منتجات الشركة واختيار منتج بديل يحقق رغبات محددة للعميل بطريقة اكثر فاعلية (3).

2. التحسين المستمر للعملية : التحسين المستمر : هو اسلوب لتخفيض التكاليف لمنتج معين من خلال عمليات ومراحل تصنيعه وذلك بتطوير وتحسين أساليب أداء عمليات وأنشطة الانتاج

(1) هونجرن واخرون " محاسبة التكاليف (مدخل ادارى جزء 1 , 2) " تعريب احمد حامد حجاج ومحمد عصام زايد , دار المريخ عام 2000م, ص 665 .

(2) ايدجى باد يرو, الدليل الصناعى الى أيزو 9000, ترجمة فؤاد هلال , (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع 1995, الطبعة الثانية 1999 م).

(3) هونجرن واخرون " محاسبة التكاليف (مدخل ادارى جزء 1 , 2) " تعريب احمد حامد حجاج ومحمد عصام زايد , دار المريخ عام 2000 م . ص 664 .

والتصنيع. ويعتبر تحسين العملية المستمر مدخلا للنسياب المنتظم للتحسين فى اى عملية ويطبق

هذا المصطلح دائما لتحسين جودة الادارة فهو يحقق مزايا عديدة من اهمها :

أ.تكلفة أقل لتحقيق الجودة ومنتجات ذات جودة عالية وتحقيق رضاء أفضل للمستهلكين .

ب. القدرة على الاستمرار فى المنافسة وبيئة متقدمة لاسهام العاملين .

ج.حصة أكبر فى السوق من خلال الجودة العالية والسعر المنخفض للسلعة أو الخدمة .⁽¹⁾

3.الانتاج فى الوقت المحدد : ان جوهر فكرة الانتاج فى الوقت المحدد هو ازالة الفاقد نتيجة الانتظار

, والفاقد نتيجة المواد المعيبة أو المعاد تشغيلها , والتخزين الفاضل عن الحاجة والمساحات غير

الضرورية وهذا يحقق تخفيضا فى التكلفة , وتحسينا فى الايرادات مع تخفيض فى الاستثمار المطلوب

, اذ يستلزم الانتاج فى الوقت المحدد الحصول على المواد الصحيحة بالكميات الصحيحة فى الوقت

المناسب , والاقتصاد على انتاج الكمية المطلوبة من العملاء فى السوق يهدف الانتاج فى الوقت

المحدد الى تخفيض التكلفة والسيطرة على تكلفة المخزون والرقابة عليها .⁽²⁾

4. تطبيق ادارة الجودة الشاملة : فالجودة حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات والافراد

والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات . ان تطبيق الجودة الشاملة اساسيا

فى تحليل وتحسين العمليات فى المنشأة والعمليات الاساسية تؤثر فى العميل ولها علاقة قوية به ,

وتحسينها يؤدي الى ارضاء العميل ورفع قيمة الشركة التى تمثل الاستثمار وزيادة حصة السوق وادارة

التكاليف .

وهذه التأثيرات تنتج مع المخرجات والنتائج الاساسية لعملية التحسين هى :

1.تقليل التكلفة المباشرة : حيث يتم تقليل الفائدة من المواد والعمالة والمعدات الى اقصى درجة ممكنة.

2.تقليل الدورة الزمنية للعمل : تقليص الانشطة والمهام غير المجدية والتى لاتضيف قيمة , وكذلك

تصحيح وتقليل الاخطاء الى اقصى درجة , وهذا ايضا يؤدي الى تقليل التكلفة المباشرة .

⁽¹⁾يدجى باد يرو,الدليل الصناعى الى أيزو 9000, وترجمة فؤاد هلال , (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع 1995 الطبعة الثانية 1995م).

⁽²⁾Tyndall . G.R.1990 “Just In Time Logistice Added Value For manufacturing Cost Management Journal of Cost Management . (spring) pp54-59.m

3. تحقيق ارضاء أكبر للعميل الذى يحصل على السلعة أو الخدمة الاجور والاسرع والارخص ,
وارضاء العميل يؤدي الى زيادة الحصة فى السوق وتحسين الوضع التنافسى وزيادة العائد .⁽¹⁾
- يتضح للباحث أن خطوات تسعير المنتجات فى الشركات الصناعية تتم عبر الخطوات التالية :
1. تحديد مقدار الربح الذى يحقق أهداف الشركة
 2. تحديد حوجة السوق من المبيعات.
 3. تحليل التكلفة ولإير اد.
 4. قراءة وتحليل أسعار المنافسين .
 5. دراسة العوامل الداخلىةوالخارجية المحيطة بالشركة .
 6. تحديد سعر البيع.

(1) فرانسيس ماهونى وكارا جى . ثور ترجمة عبدالحكيم الخزامى , ثلاثية ادارة الجودة الشاملة , (دار الفجر للنشر والتوزيع عام 2000 م,مها ربحاوى, الادارى العدد99).

المبحث الثالث

استراتيجيات وطرق تسعير المنتجات

توجد عدة طرق لتحديد السعر ويمكن أن تتبع المنشأة طريقة واحد أو أكثر من طريقة لتسعير منتجاتها التي تقرر بيعها. يتوقف تحديد أسعار المنتجات المعروضة إلى حد كبير على نوعية هيكل السوق الذي تعرض فيه تلك المنتجات ولذلك سيتم عرض خصائص كل سوق لهذه الأسواق على حده كما يلي :

سوق المنافسة الكاملة: وفيها تستطيع الشركة بيع اية كمية من المنتج الذي تصنعه وبسعر السوق نفسه.¹ وتعرف بأنها تلك السوق التي توجد فيها فيها العديد من المنشآت التي تنتج منتجات أو سلع متجانسة ، كما يكون الدخول فيه أو الخروج منه سهلاً وتعرف أنها أيضا تلك السوق التي يستطيع كل من البائع والمشتري التحكم أو التأثير بأسعار السلع والخدمات⁽²⁾. ويتميز هذا السوق بالعديد من الخصائص ومنها :

يوجد عدد كبير من الباعين والمشتريين ولديهم معرفة تامة بظروف السوق والأسعار ليس لمنشأة واحدة القدرة في التأثير على أسعار السوق وتوصف المنشآت بأنها آخذة للقيمة ، ويتم تحديد السعر بواسطة قوى السوق من عرض وطلب. المنتجات تكون متجانسة وتتصف بنفس الجودة ومحددة من وجه نظر المستهلكين. هناك حرية كاملة للدخول والخروج من السوق. تبحث اي منشأة عن تعظيم أرباحها . يلاحظ أن مثل هذا النوع من السوق نادر الوجود في العصر الحالي لان معظم المنتجين يميلون لإستخدام التمييز لتلافى تماثل السلع مع منافسيهم ، ولكن من الممكن أن يسود مثل هذا النوع في اسواق المنتجات الزراعية وما شابهها من السلع ذات الإنتشار الواسع والتي يصعب على منتجها تحقيق التميز اللازم لمنتجاتهم .

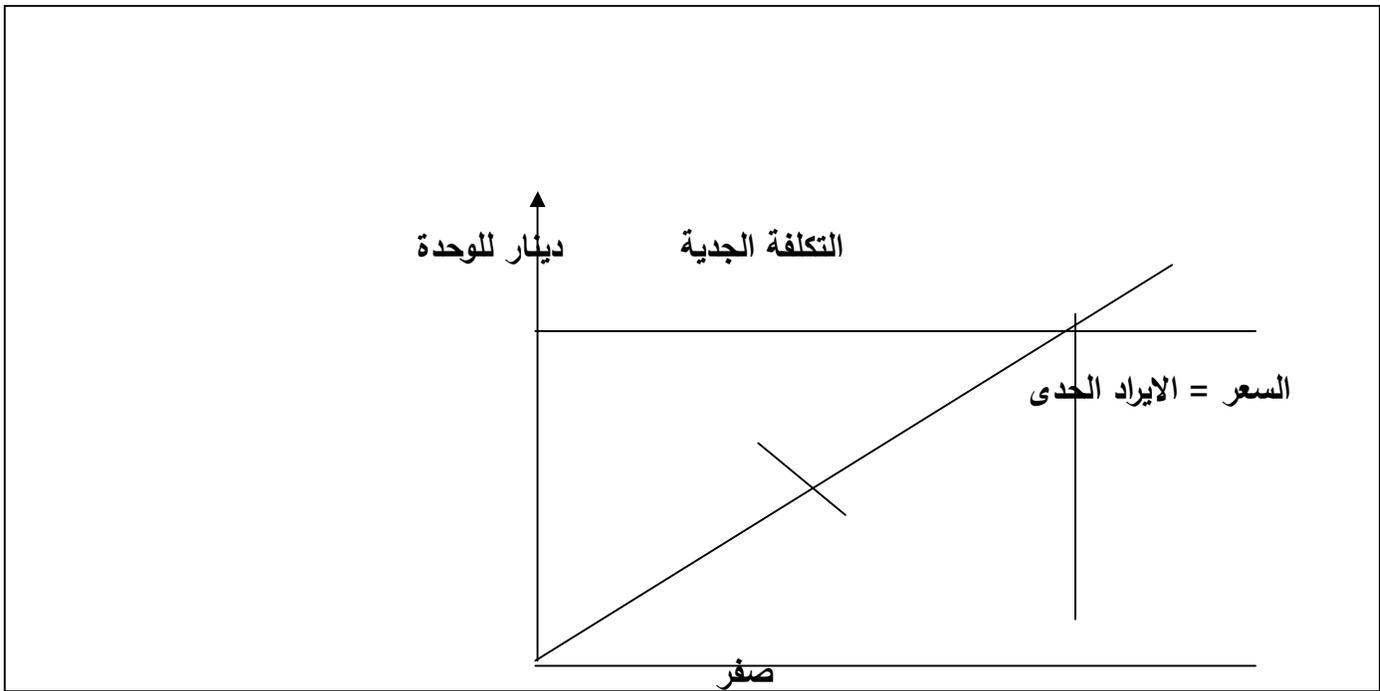
¹ Horngren, Charles T., Gary L., Statton, William O., "Management Accounting", 10th ed. Prentice Hill, International Inc., New Jersey. 1996,p182

⁽²⁾ د. توفيق عبد الرحيم حسن ، مبادئ الإقتصاد الجزئي ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2005م)، ص127.

في ظل هذه الظروف يتحدد سعر السلعة في السوق تبعا لتفاعل قوى العرض والطلب . ويمكن بيان العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى في سوق المنافسة التامة بالشكل (1/3/1) العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى في سوق المنافسة الكاملة .

شكل (1/3/1)

العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى في سوق المنافسة الكاملة



الحجم بالوحدات

Source: Horngren, Charles T. & Foster, George & Srikant M. Datar, “Cost Accounting Managerial Emphasis”, 10th ed. Prentice Hall Inc. 2000: p178

ويتحدد سعر السوق عند النقطة التي تكون فيها الكميات المطلوبة من السلعة تعادل سعر الكميات المعروضة من قبل المنتجين.¹

وعليه فإن أى زيادة فى الكميات المعروضة يؤدي الى انخفاض فى سعرها وكذا الحال مع الكميات المطلوبة , اذ ان اية زيادة فيها تؤدي الى ارتفاع سعر بيعها . ويتضح بأن العلاقة بين السعر والطلب هي علاقة عكسية , فى حين أن العلاقة بين السعر والعرض هي علاقة طردية.

السوق الإحتكارية : يسود هذا النوع من المنافسة عند قيام المنتجين بانتاج السلع المتشابهة ولكنها غير مماثلة فى النوعية والجودة . وفى هذه الحالة لكل منتج سوقا مستقلا للصنف الذى ينتجه , الامر الذى يمكنه من وضع سياسة سعرية مستقلة لمنتجاتها فى ضوء تقديره لكمية الطلب الخاصة بالسلعة التى ينتجها , ولكى يتمكن من تحقيق أكبر ربح ممكن فانه يحاول انتاج وبيع الكمية التى تساوى غيرها ايراده الحدية والذى يقصد به الايراد الاضافى الناتج عن بيع وحدة اضافية واحدة.² مع تكاليف الحدية التى يقصد بها الزيادة الحاصلة فى مجموع التكلفة والناتجة من انتاج وبيع وحدة اضافية واحدة من السلعة المنتجة.³

وتحدث عندما تكون هناك منشأة واحدة تتحكم فى الإنتاج فى صناعة ما , وتتميز هذه السوق بالخصائص الآتية⁽⁴⁾.

1. وجود منتج واحد او عدد من المنتجين المنفقين على توحيد سياستهم الإنتاجية والتسويقية لإستقلال سوق معين.

2. عدم توافر سوق قريبة للسلعة .

3. وجود عوائق للدخول إلى سوق السلعة لأى منتج جديد .

¹ Gabor, Ander, "Pricing Principles & Practice", London, Hieneman Education Books, 1977.p9.

² Horngren, Charles T. & Foster, George & Srikant M. Datar, "Cost Accounting –Managerial Emphasis", 10th ed. Prentice Hall Inc. 2000.p178.

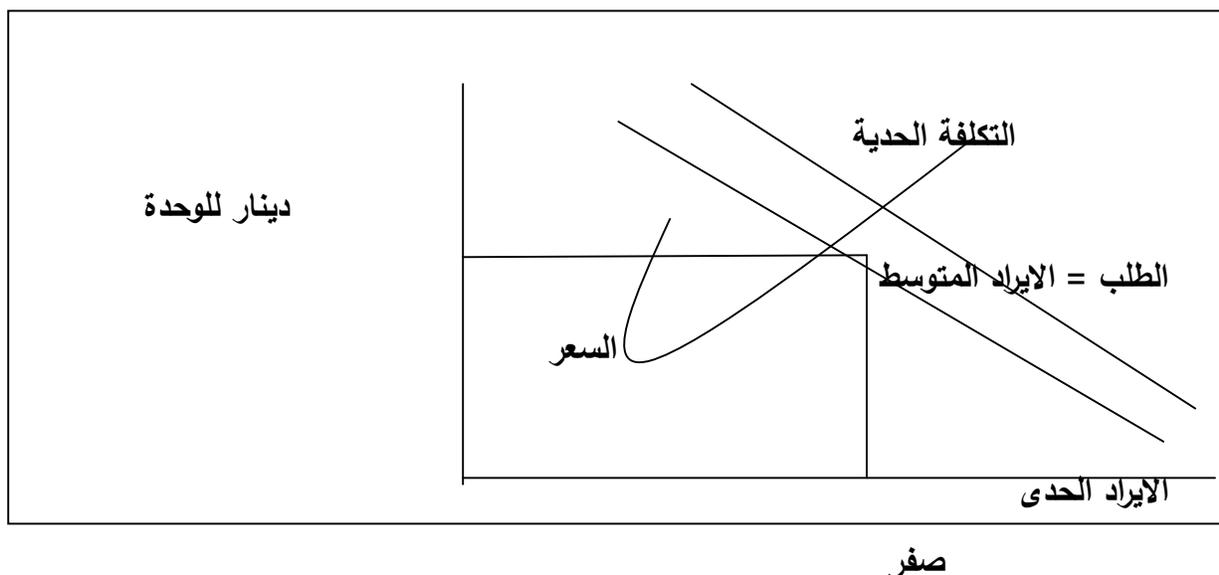
³ Lynch, Richard M & Robert W. Williamson, "Accounting For Management Planning & Contra", 2nd ed. New Delhi Tata. McGrawtill Publishing Co. Ltd, 1982.p395.

(4) د. نسيم حنا ، مرجع سابق، ص337.

يسود هذا النوع من المنافسة فى الاسواق التى تتعامل بصناعة السيارات مثلا , أو الأجهزة الكهربائية وغيرها , اذ يعود عدم التماثل الى نوعية السلعة أو علاقتها التجارية أو موقع سوق البيع. يمكن تمثل العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى بالشكل (2/3/1) العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى فى سوق المنافسة الاحتكارية .

شكل (2/3/1)

العلاقة بين التكلفة الحدية والايراد الحدى فى سوق المنافسة الاحتكارية



الحجم بالوحدات

Source Horngren, Charles T. & Foster, George & Srikant M. Datar, "Cost Accounting Managerial Emphasis", 10th ed. Prentice Hall Inc. 2000: 179

يعتمد السعر المحدد للسلعة فى ظل هذا النوع من المنافسة على درجة المنافسة , فكلما كان أكثر احتكاراً أدى الى زيادة سيطرته على السعر والعكس صحيح .

الإحتكار المطلق⁽¹⁾: وهى عكس المنافسة التامة حيث يتمتع البائع بحرية كاملة بالتحكم فى الكمية المعروضة من السلعة , وذلك لان المنتج للسلعة محتكر لها , بحيث لا يوجد من ينافسه فى انتاجه , يعنى هذا النوع من الأسواق التى يكون فيها بائع يتحكم فى العرض الكلى للسلعة ويكون قادراً على التحكم بالسعر المناسب له وتحديد الكمية المعروضة , إلا يستطيع التحكم بالسعر والكمية معاً نظراً

(1) د. توفيق عبد الرحيم ، مرجع سابق ، ص 128 .

لتوافر البدائل المستمرة لكل المنتجات وهي حالة نظرية ليس لها وجود مطلق في الواقع. من الناحية العملية يمثل الاحتكار حالة غير واقعية , لأنه يفرض وجود شركة واحد تقوم بانتاج سلعة لا مثيل لها في السوق وليس بالامكان دخول شركة جديدة الى هذا السوق¹ احتكار القلة : ويعرف بأنه الحالة التي تكون فيها كل المخرجات (الإنتاج) مركزة في منشآت قليلة , ويتسم إحتكار القلة بالخصائص الآتية:

- 1.السوق مسيطر عليه ما بين اثنين إلى حوالى عشرة منشآت .
 - 2القرارات تضع بطريقة تضامنية ، وعلى المنشآت تحديد استراتيجيتها التسويقية لكي تنافس منافسيها القريبين ولكن عليها في نفس الوقت محاولة توقع ردود أفعال منافسيها والتفكير في الخطوة القادمة .
 - 3.هناك عوائق واضحة تحد من الدخول .
 - 4.المنتجات يمكن أن تكون متجانسة أو متميزة .
 - 5.عدم التأكيد والمخاطر المرتبطة بالمنافسة السعرية ربما تقود على الصرامة السعرية .
 6. المنشآت ربما تختار تعظيم الأرباح وربما لا تختاره .
- ويقسم هذا النوع على قسمين فرعيين هما⁽²⁾ :

احتكار قلة تام : ويعنى وجود عدد قليل من البائعين مع تماثل منتجاتهم .
احتكار غير قلة تام ويعنى وجود عدد قليل من البائعين ولكن منتجاتهم غير متماثلة وإنما متميزة .
خامسا:المنافسة الإحتكارية : هو هيكل للسوق قريب جداً من نموذج المنافسة الكاملة ، نسبة للعدد الكبير من البائعين المنافسين ويتسم بالآتى :

- 1.يوجد عدد كبير من البائعين والمشتريين .
2. هناك عوائق قليلة تحد من الدخول فى السوق ، ومن السهل على المنشأة استرداد نفقاتها الرأسمالية عند الخروج من السوق .
- 3.يواجه المستهلكون بالعديد من المنتجات المتميزة ولكل منشأة مستوى منخفض من القوة الإحتكارية .
- 4.للمنشآت تأثير قليل على أسعار السوق وبالتالي يمكنها ان تحدد سعر السوق .

¹ كريم مهدي الحساوي , مبادئ علم الاقتصاد , (بغداد , مطبعة أو فيست 1990م), ص 224.

⁽²⁾كريم مهدي الحساوي , مبادئ علم الاقتصاد , مرجع السابق, ص 128 .

5. أى منشأة تبحث عن تعظيم أرباحها .

من الإستعراض السابق لأنواع الأسواق والخصائص المميزة لكل منها يلاحظ ان المنافسة الكاملة هي السمة السائدة لمعظم المنتجات من السلع والخدمات على مستوى العالم خاصة في ظل التطور التكنولوجى المتسارع وظهور البدائل بنسبة كبيرة .

أولاً: استراتيجيات التسعير

هناك استراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة الاوليها استراتيجية الاختراق للتسعير بينما تعرف الاستراتيجية الثانية باستراتيجية التصفح للتسعير :

وتقضي استراتيجية الاختراق للتسعير برفع أسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة اقبال الزبائن على الأسعار المنخفضة عادة في حالة وجود سلعة منافسة بنفس الجودة . وتتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح القصيرة المدى من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل . أما استراتيجية التصفح عند تحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح

في المدى القصير للمنتجات الجديدة، ومن ثم تخفيضها للأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.¹ وهناك العديد من استراتيجيات التسعير التي تستخدمها المنشآت سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل وسواء كان ذلك لمنتجات قائمة أو جديدة ومنها :

استراتيجية السعر الكاشط : هي احدى استراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة وتقوم على وضع أسعار عالية والبيع للعملاء الذين لديهم حساسية قليلة تجاه الأسعار هذه الإستراتيجية تستخدم لتحقيق هدف تعظيم هامش الربحية وتكون ملائمة في الحالات الآتية :

1. عندما يكون الطلب المتوقع غير محدود نسبياً بمعنى ان العملاء لا تكن لديهم حساسية عالية تجاه الأسعار .

2. لا يتوقع إمكانية توفير تكاليف كبيرة عند انتاج كميات كبيرة ، أو تكون هناك صعوبة في التنبؤ بوفورات التكاليف التي لا يمكن تحقيقها عند إنتاج كميات كبيرة .

3. أولاً تكون للمنشأة موارد لتمويل النفقات الرأسمالية الكبيرة والضرورية لإنتاج أحجام كبيرة من الإنتاج مع الحصول على هامش ربح منخفض .

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2002م)

ترجع اسباب نجاح هذه الإستراتيجية التسعيرية للآتي (1) :

أ. يتصف الطلب على السلعة الجديدة عادة بعدم المرونة .

ب. هناك جزء معين السوق كالمجدين مثلاً ، ممن لا يترددون فى شراء السلعة بالسعر المرتفع .

ج. تسمح هذه الطريقة بتحقيق الأرباح السريعة لتغطية تكاليف البحث والتطوير الكبير الذى يسبق عادة تقديم السلعة الجديدة .

د. تساهم الأرباح الكبيره الناتجة عن الأرباح العالية فى تلك الفترة فى تغطية التكاليف الترويج العالية عند تقديم السلعة .

هـ. يؤدى السعر العالى إلى خلق انطباع معين لدى المستهلكين عن الجودة العالية للسلعة .

و. يمكن اتباع السعر العالى وعمل تخفيضات دورية فى سعر السلعة يمكن للمشروع عن طريقها الوصول إلى أجزاء جديدة من السوق .

استراتيجية الإختراق (التغلغل) : تعتمد استراتيجية التغلغل عن تحديد سعر منخفض للسلعة عند تقديمها كمحاولة من المشروع للحصول على حصة سوقية بزيادة الطلب على المنتجات . وتكون هذه الإستراتيجية ذات فاعلية فى الحالات الآتية :

أ. فى حالة توقع ان يكون الطلب على السلعة ذو مرونة عالية أى تكون للبائعين حساسية عالية تجاه الاسعار ، وتزداد الكمية المطلوبة بانخفاض الأسعار .

ب. توقع انخفاض كبير للتكاليف بزيادة حجم الإنتاج .

ج. تكون طبيعة المنتج من ذلك النوع الذى يغزى على الشراء بكميات كبيره .

د. وجود تهديد بظهور منافسة وشيكة .

من المخاطر التى تتعرض لها هذه الإستراتيجية التسعيرية هو أن العملاء ربما يستنتجون بأن انخفاض السعر قد يعود لإنخفاض الجودة ويحدث ذلك غالباً فى الحالات الآتية :

أ. عندما لا يكون العملاء متأكدون من العلامة المميزة للجودة السابقة لعملية الشراء كما أن جودة بعض المنتجات يصعب ضبطها لتعقيدها بينما تكون بعض المنتجات من الصعب الوصول لها بسهولة إذ لا يمكن تجريبها أو الحكم عليها قبل بيعها مسبقاً .

(1) د. نسيم حنا ، مبادئ التسويق (الرياض : دارالمريخ للنشر، 1985م) ص 350.

ب. عندما تكون المخاطرة العالية للعملاء ناتجة عن اتخاذ قرارات خاطئة ، فعندما تكون المخاطرة الناتجة عن الإختيار السيء عالية ، إذ غالباً ما يعتمد العملاء على السعر لتوقع الجودة ، فقد تختلف المخاطرة بين أنواع وأشكال المنتجات ، والفوارق المدركة بين المنتجات من نفس الشكل ووضعية الإستهلاك .

استراتيجية التضخم : وتعتمد على تحديد أسعار عالية للسلعة تسود في الأجل الطويل بغرض خلق انطباع الجودة العالية للسلعة الذى ينتج عن السعر المرتفع ، وتتطلب هذه الإستراتيجية تحديد أسعار عالية كسياسة دائمة للمشروع وعدم تخفيض الأسعار حتى لو تواجد المنافسون الآخرون الذين يتبعون سياسة السعر المنخفض فى بيع السلع المشابهه او البديلة وتصلح هذه السياسة فى الحالات الآتية⁽¹⁾:

1. رغبة المشروع فى بناء انطباع الجودة العالية عن السلعة .
2. عدم رغبة المشروع فى الدخول فى حروب الأسعار مع المنافسين .
3. رغبة المشروع فى خدمة جزء من السوق الذى يتصف بقدرته على دفع السعر العالى.
4. تميز السلعة أو المشروع المنتج بمزايا خاصة كالشهرة العريضة .

استراتيجية التوسع : وتعتمد على استخدام السعر المنخفض جداً لكسب الأسواق على حساب المنافسين والنيل من حصصهم ، وتعتبر سياسة الإغراق السعري نوعاً من أنواع استراتيجية التوسع ، ويقصد بالإغراق السعري قيام دولة ما ببيع سلعتها فى الاسواق الدولية الأخرى بسعر يقل عن تكلفة إنتاج هذه السلع بها وذلك حتى بعد إضافة التعريفية الجمركية وتكاليف النقل إليها ، ويهدف مثل هذ النوع من السياسات للقضاء على الصناعات المحلية حتى يتسع السوق للسلع الدخيلة.

استراتيجية تعطيل المنافسة : تعتمد هذه الإستراتيجية على تحديد سعر منخفض للسلعة يعتبر من وجه نظر المنافسين غير مجز للدخول إلى سوق السلعة ، ويستخدم المشروع عادة فى حالة تقديم السلع الجديدة بغرض العمل على تعطيل المنافسين المحتملين من الدخول على ميدان إنتاج السلع حتى يتسنى للمشروع تخفيض تكاليف الإنتاج واحتلال مركز الصدارة فى سوق السلعة .

استراتيجية القضاء على المنافسين : تعتمد هذه الإستراتيجية على مبدا استخدام سياسة السعر المنخفض الذى لا يكفى لتغطية تكاليف الإنتاج للقضاء على المنافسين والتخلص منهم ، إذ عندما يسود

(1) د. نسيم حنا ، مرجع سابق ، ص 350 ، 352.

السعر المنخفض لفترة طويلة يعجز المنافسون خاصة الصغار منهم عن مجاراه هذا السعر المنخفض وبذلك ينجح المنتج بهذه الطريقة فى التخلص فى كثير من المنافسين حتى يتمكن فيما بعد من رفع الأسعار فوق معدلها الطبيعي.

ثانياً: مناهج وطرق تسعير المنتجات والخدمات¹

توجد عدة طرق يتم من خلالها تحديد أسعار المنتجات والخدمات ويتوقف ذلك إلى درجة كبيره على المدنى الزمنى طويل أو قصير الأجل ونوعية السلع والخدمات بالإضافة للبيئة المحيطة مثل المنافسين والقوانين والبيئة وسلوك المستهلكين ، وتوجد عدة طرق من أهمها المنهج الإقتصادي للتسعير ، والتسعير على أساس التكلفة ، التسعير حسب مقدرة السوق او العملاء والتسعير على اساس اسعار المنافسين :

المنهج الإقتصادي للتسعير

وفق نظرية الإقتصاد الجزئى يتحدد السعر الأمثل لسلعة معينة من وجه نظر النظر الإقتصادية عند السعر الذى يعظم الفرق بين الإيراد الكلى والتكاليف الكلية .

بناء على المنهج يتم قياس ربح المنشأة بالفرق بين إجمالى الإيراد وإجمالى التكاليف ، ويمكن التوصل إلى اقصى ربح للمنشأة بإنتاج تلك الكمية التى يتساوى عندها الإيراد الحدى من بيع المنتج مع تكلفته الحدية ، ويتم قياس الإيراد الحدى بمقدار الزيادة فى الإيراد الكلى نتيجة بيع وحدة إضافية واحدة من المنتج بينما تقاس التكلفة الحدية بمقدار الزيادة فى إجمالى التكاليف الناتجة عن إنتاج وبيع وحدة إضافية من المنتج .

يلاحظ انه فى ظل المنافسة الكاملة يوجد العديد من البائعين وليس لاي منهم المقدرة على التأثير على السعر وبالتالي ليس للمنشأة اتخاذ قرار تسعيرى لأنه يمكنها من بيع كل منتجاتها وفق السعر السائد فى السوق وسيتم فقد بعض الأرباح إذا تم عمل خصم كمية حتى ولو بنسبة صغيره ومن جهه أخرى فإن محاولة البيع باى سعر أعلى من سعر السوق سيؤدى ذلك لفقد المبيعات ويتم تعظيم الربح عن طريق الإنتاج والبيع حتى مستوى تساوى التكلفة الحدية مع سعر السوق .

¹ نضال محمد رضاء , واخرون , التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1، 2007م) ص 171.

فى ظل الأسواق غير المنظمة تقوم المنشأة بوضع قرارات التسعير ، حيث تواجه انحدار فى مستوى منحنى الطلب على منتجاتها النهائية لأن هناك علاقة عكسية بين السعر والطلب ، إذ يزداد الطلب بانخفاض السعر ويؤدى نزول منحنى الطلب لإنخفاض نموذج الإيراد لدى الإقتصاديين .

يقوم المنهج الإقتصادى على الإفتراضات الآتية :⁽¹⁾

1. أنه يمكن للمنشأة تقدير كل منحنيات الطلب على منتجاتها ومنحنيات التكاليف التى توضح سلوك التكلفة مع المتغيرات فى حجم الإنتاج والمبيعات ، ويعنى ذلك إن سعر بيع الوحدة يتناقص مع زيادة حجم المبيعات ويقتضى الامر لزيادة حجم المبيعات تخفيض سعر البيع .

2. عدم ثبات التكلفة الكلية لوحدة المنتج ، ولذلك فإن إجمالى التكاليف سوف يزداد بمعدلات غير ثابتة ، وبما ان معدل الزيادة فى إجمالى التكاليف أقل من معدل الزيادة فى إجمالى الإيرادات ، فإن المنشأة تقوم بزيادة أرباحها عن طريق بيع وا إنتاج وحدات أكثر من المنتج ، وعند نقطة معينة فإن معدل الزيادة فى إجمالى التكاليف سيعادل معدل الزيادة فى إجمالى الإيرادات ، وعند تلك النقطة لا فائدة من الإستمرار فى إنتاج وحدات أكثر حيث أن الربح لن يتأثر .

المشاكل التى تواجه المنهج الإقتصادى للتسعير :

يواجه هذا المنهج العديد من المشاكل والتى تعد من أوجه القصور التى يعانى منها وتشمل⁽²⁾:

أ. صعوبة تحديد منحنى الطلب : إذ يصعب توفر المعلومات الدقيقة والكاملة عن الإيرادات والتكاليف التى يمكن تحليلها بدقة للوصول إلى السعر المناسب ، حيث أن هذه المعلومات تقريبية إلى حد كبير لذا فهى غير كافية وغير دقيقة بحيث تمكن من التوصل لنموذج تقريبي لمنحنيات التكاليف والإيرادات والطلب إضافة لضرورة معرفة رد فعل المنافسين للمتغيرات فى السعر الذى تقوم به إحدى الشركات بشكل منفرد ، فقد تؤدى أفعال المنافسين لفشل كل الجهود التى بذلت للتنبؤ بالطلب عن مستوى سعر معين .

ب. إمكانية تطبيق النموذج الإقتصادى فقط فى حالات المنافسة الإحتكارية والإحتكار التام وعدم امكانية تطبيقه فى أى حاله وسط بين الحالتين ، إذ يتصف السوق فى بعض الحالات فى بعض

(1) د. أحمد حسين على حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الاسكندرية:مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، 1997م). ص14.

(2) د. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الادارية ، (عمان:دار وائل للنشر، 2002م). ص236

الحالات باحتكار القلة الذى يكون فيه عدد قليل من المنشآت الكبيره المتنافسة مع بعضها البعض ، ولا يتيح النموذج الإقتصادى للتسعير المجال للمنشأة لإتخاذ الإجراءات المضادة المناسبة لقرارات التسعير المتخذة من قبل المنشآت المنافسة .

ج. يركز هذا المنهج على تسعير المنتج فقط لتسويقه ولكن هناك عوامل أخرى لا يأخذها فى الحسبان وتؤثر على تسويق المنتج وزيادة عدد الوحدات المباعة منه مثل تصميم المنتج والدعاية .

د. يفترض المنهج أن المنشأة ترغب فى تحديد سعر المنتج لتحقيق أقصى حد من الأرباح مما قد يؤدي لعزوف العملاء عن الشراء بحجة أن المنشأة تحاول فقط تحقيق أقصى قدر من الأرباح مهملة الجوانب الأخرى ، لذلك تحاول العديد من المنشآت تحقيق أرباح معقولة لإستثماراتها وتحديد الاسعار المناسبة لتحديد تلك الأرباح والمحافظة على عملائها وزيادة عددهم ما أمكن بدلاً من محاولة تحقيق أقصى ربح ممكن مع خسارة عملائها فى المدى البعيد .

صعوبة تحديد منحنى التكلفة الحدية : إذ يرى المحاسبون أن التكاليف المتغيرة هى تلك التى تتغير مع تغير حجم الإنتاج فى المدى القصير غير أن هذا التعريف لا يصلح لقرارات التسعير وقرارات تشكيله الإنتاج فى المدى الطويل خاصة بالنسبة لخطوط الإنتاج الرئيسية حتى يكن المنتج مربحاً فى المدى الطويل يجب أيعطى الإيراد المتحقق من هذا المنتج كل التكاليف المتغيره فى المدى القصير بالإضافة للتكاليف الآتية :

تكاليف الموارد الإنتاجية (الطاقة المتاحة) اللازمة لهذا المنتج مثل أقساط الإهلاك للأصول الثابتة ويلاحظ أن تخصيصها يكون حكماً مبنى على التقدير الشخصى .

المصاريف البيعية والإدارية العامة وعادة لا تدخل هذه المصروفات فى القرارات الخاصة بالتسعير وتحديد تشكيلة المنتجات وتعد تكاليف غارقة ، والواقع أنها مصاريف تساعد على إنتاج وتصميم وتسويق وخدمات منتجات الشركة وتزداد بازدياد حدة المنافسة فى الإنتاج والتسويق لذلك يجب أخذه فى الحسبان كجزء من تكاليف الإنتاج فى الأجل الطويل .

تكلفة رأس المال المستثمر ، ويطلق عليه المحاسبون ربح العمليات ويعتبر تكلفة من وجهه النظر الإقتصادية ويجب أخذها فى الإعتبار عند تقدير دالة التكلفة الحدية فى المدى الطويل وتتمثل فى تكلفة رأس المال المستثمر فى الأصول الثابتة المستخدمة فى الإنتاج إضافة للإستثمارات فى صافى

رأس المال العامل النامي المطلوب للإنتاج وتعد هذه التكلفة بمثابة تكلفة فرصة بديلة لرأس المال المستخدم فى إنتاج وبيع المنتجات يجب أخذها فى الإعتبار عند اتخاذ قرارات التسعير .
هذا المنهج نموذج لمنتج وحيد ، حيث يفترض النموذج الإقتصادى دئماً أن المنشأة تقوم بإنتاج منتج واحد ويفترض ضمناً بزيادة الأرباح تحقق زيادة الإنتاج والمبيعات من منتج وحيد متجانس وبذلك لا يصلح هذا النموذج لتمثيل المنتجات المتعددة .

التسعير على أساس التكلفة

يذكر (1) أن هناك عدة طرق لتحديد الاسعار بناء على التكلفة . وعلى محاسب التكاليف أن يفهم سلوك ومفاهيم التكلفة لأنه لا توجد طريقة واحدة لتحديد التكلفة الافضل بالنسبة لكل مشاكل التسعير، تعتبر التكاليف هى العامل الحاسم فى اتخاذ قرارات التسعير قصيرة الأجل وقرارات التسعير طويلة الأجل ومن قبل التعرض لمناقشة استخدام مداخل التكاليف المختلفة فى التسعير سيتم التعرض أولاً لفئات التكاليف التى يمكن استخدامها فى تحديد تكلفة المنتج تتمثل فئات التكاليف التى يمكن استخدامها فى تحديد تكلفة المنتج إلى ستة فئات أساسية هى :

تكاليف البحث و التطوير ويعنى بها تكاليف تقديم الأفكار المتعلقة بالسلع والخدمات أو العمليات باختبارها .

تكاليف تصميم السلع والخدمات أو العمليات من غير التخطيط التفصيلى وهندسة تصميم السلع والخدمات أو العمليات باختبارها .

تكاليف الإنتاج وخلالها يتم تحديد وقياس وتجميع تكاليف الموارد والتنسيق بينها لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة .

تكاليف تسويق وتشتمل على تكاليف تعريف الأفراد والجماعات بالسلعة أو الخدمة وحثهم على شرائها .
تكاليف التوزيع وتشمل تكاليف توصيل السلع والخدمات للعملاء .

(1)Corr, A.V., "The Role of Cost in pricing "Management Accounting , Nov ., 1974..

تكاليف خدمة العملاء وتشتمل على تكاليف الأنشطة المعاونة المقدمة للعملاء ويلاحظ أن كل هذه الفئات الست يمكن أن تشتمل على تكاليف مباشرة وغير مباشرة بين طياتها ، ويتطلب تحديد التكاليف التي ستستخدم في قرار التسعير المعين إتباع الخطوات التالية⁽¹⁾:

تحديد التكاليف التي ستدخل ضمن تكلفة المنتج والتي تستخدم في التسعير ، ويجب الإختصار على فئات التكاليف الملائمة فقط وهي التكاليف المستقبلية التي تختلف أو تتغير مع بدائل القرار المطلوب اتخاذه ، إما تلك التكاليف غير الملائمة أو التي لا تختلف ولا تتغير فيجب تجاهلها .

تحديد التكاليف المباشرة على المنتجات ضمن فئة كل من فئات التكاليف .

تحديد التكاليف غير المباشرة على المنتجات ضمن فئة كل من فئات التكاليف .

تحديد التكاليف الكلية للمنتج بجمع التكاليف المباشرة على المنتج من الخطوة (2) مع التكاليف غير المباشرة على المنتج من الخطوة(3).

هناك عدة مداخل للتكاليف تستخدم للتسعير لعل من أهمها⁽²⁾ :

على أساس التكلفة الكلية .

على اساس التكلفة المتغيرة .

على اساس التكلفة التفاضلية .

على اساس التكلفة المعيارية .

على اساس تكلفة التحويل .

على اساس التكلفة المباشرة .

مدخل التسعير على أساس التكلفة الكلية⁽³⁾

بالنسبة للتكلفة الكلية فقد وصف⁽⁴⁾ التكلفة الكلية كاساس طبيعي للتسعير ، على اساس أن الشركة يجب أن تعيد تغطية تكاليفها الكلية أو عمليا تخرج من مجال الاعمال . ويحدد⁽⁵⁾ ظروف تطبيق

⁽¹⁾د. أحمد حسين على حسين ، مرجع سابق ،ص 21-23.

⁽²⁾Rayburn , L.G, "Cost Accounting : Management Approach "6 th Edition , Irwin , 1996 .

⁽³⁾رى انش جاريسون واريك ، المحاسبة الإدارية ترجمة ، د . محمد عصام الدين زايد (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م ،) ، ص 1010

⁽⁴⁾Anthony .R.N., "Management Accounting , Irwin , 1960 .

⁽⁵⁾Wouters , J . F, " Why Managers use cost Allocation : A Research Note , " **Accounting and Business Research** , Vol . 26, No. 4 , 1996 .

التكلفة الكلية فيذكر أن الدليل التجريبي يرى أنه في كثير من الحالات يحدد المديرون أسعار البيع باستخدام التكاليف الكلية ، وتبنى دراسة نظرية ترى أن عدم التأكد وعدم امكانية الغاء القرار من الاسباب الهامة لاستخدام التكاليف الكلية في التسعير .

بناءً على هذا المدخل يتم تحديد السعر بالتكلفة الصناعية + إضافة ، والتكلفة عبارة عن تكلفة صنع الوحدة الواحدة ولا تشمل هذه التكلفة على المصروفات البيعية والمصروفات الإدارية بدلاً من ذلك تكون الإضافة بدرجة كافية لتغطية مصروفات البيع والمصروفات الإدارية وذلك تحقيق هامش ربح مرض .

يمكن تحديد الإضافة عن الممارسة الصناعية السائدة أو تقديراً أو بناء على مستوى الربح المرغوب فيه .

يمكن استخدام هذا المدخل في الحالات الآتية :

1. وجود عدم تأكد بمعرفة التكاليف النهائية للعمل والتي تكون معقولة لإتمام العقد .
2. الإحتكار الذي يقدم من خلاله أكثر من منتج ، ويكون التسعير على أساس إجمالي التكلفة الصناعية زائداً إضافة أكثر الطرق عدالة لإسترداد التكاليف الثابتة .

مزايا مدخل التسعير على أساس التكلفة الكلية :

من اهم مزايا هذا المدخل في التسعير ما يلي⁽¹⁾:

- أ . الأخذ غى الإعتبار التكاليف الثابتة في التسعير والتي يجب تغطيتها على المدى الطويل .
- ب . سهولة احتساب السعر المستهدف للمنتج أو المنتجات .
- ج . سهولة الدفاع السعر وتبريره أمام الأطراف المختلفة الخارجية .
- د . محاولة تشجيع ثبات الأسعار على المدى الطويل وبالتالي الإعتماد على ذلك في التخطيط طويل الأجل .

هـ . التغلب على مشكلة الغموض المتعلقة بالطلب على المنتجات واتخاذ القرارات السليمة طبقاً لعلاقة الطلب مع الأسعار وإن اتباع هذا المنهج سيجد من مغامرة بعض المدراء في قبول أسعار غير ملائمة لمنتجاتهم .

⁽¹⁾د. أحمد حسن ظاهر ، مرجع سابق ، ص 242.

رغم المزايا التي يتمتع بها هذا المدخل إلا أن هناك بعض المآخذ وأوجه القصور التي يعانى منها ولعل من أهمها :

1. هذا المدخل يتجاهل العلاقة بين السعر والكمية المباعة فى السوق ففى حالة أى انخفاض فى منحنى الطلب فإن المنشأة لا تتمكن من بيع نفس الكميات بنفس ذلك السعر قبل انخفاض منحنى الطلب.

2. قد يخلق مشكلة دائرية فى التسعير إذ أن التسعير مرتبط بالتكاليف والتكاليف مرتبطة بحجم الإنتاج والبيع وحجم البيع مرتبط بالأسعار المطروحة فى الأسواق .

3. الممارسات والتقاليد المحاسبية غير الملائمة لإتخاذ القرارات ربما تؤثر على تخصيص التكاليف على منتجات محدد.

4. عدم لدقة فى تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج.

مدخل التسعير على أساس التكلفة المتغيرة

فى ظل هذا المدخل تشتمل التكاليف على التكاليف المتغيرة للمنتج بما فى ذلك التكاليف المتغيرة للبيع والإدارة وإن الإضافة للتكاليف يجب أن تكون كافية لتغطية التكاليف الثابتة⁽¹⁾. مما يعنى أن هذا المدخل يركز على سلوك التكاليف فى تسعير المنتجات بدلاً من التركيز على وظائف التكاليف .

توجد عدة بدائل لإستخدام مدخل التسعير على أساس التكلفة المتغيرة هى :

أ. وضع إضافة للتكاليف المتغيرة للوصول إلى إجمالى التكلفة لتحديد السعر وتتم الدراسة المتأنية للعلاقة بين التكلفة ، الحجم ، الربح لتحديد معادلة التكلفة المتغيرة ، ويرى مؤيدو هذه الطريقة أنها تمكن الإدارة من تحديد الأسعار فى الأجل الطويل والأجل القصير لأن أثر اختلاف الأسعار يمكن ربطه بإجمالى التكاليف الثابتة .

ومن أهم الإنتقادات الموجه لهذا المدخل ما يلى :

تركيزه على التكاليف المتغيرة وهامش المساهمة فقط .

تعامل التكاليف الثابتة كتكاليف غير ملائمة ولا يوضع لها اعتبار .

ب . التسعير على اساس التكلفة الحدية :

⁽¹⁾رى اتش جاريسون ، مرجع سابق ، ص 1011 .

يركز هذا الأسلوب على المساهمة في تغطية التكاليف الثابتة والأرباح التي تنتج من عملية إضافية ، ويقوم هذا الأسلوب على إضافة للتكاليف الحدية التي تعنى الزيادة في التكلفة نتيجة إنتاج وحدة إضافية واحدة لأن التكاليف المتغيرة والثابتة تدخل ضمن التكاليف الحدية والتي أساسها تحدد الإضافة ، هذا الأسلوب يلائم أوضاع محددة خاصة ذات الطبيعة قصيرة الأجل ولكن يجب تطبيقها بحذر ووضع كل الحقائق المرتبطة في الاعتبار ، إضافة لذلك فإن الجزم بأن الشركات يجب عليها تؤسس أسعار البيع بناءً على التكلفة المتغيرة أو التكلفة الحدية على أن الإيراد الحدى يساوى التكاليف الحدية يفترض أنه يمكن للمنشأة تقدير منحى الطلب لأى من منتجاتها . وهذا الافتراض تفتقده معظم الشركات .

إن أسلوب التسعير على أساس التكلفة المتغيرة والتكلفة الحدية يمكن أن يكون استخدامه ملائماً في الحالات الآتية :⁽¹⁾

1. عندما تواجه المنشأة ظروف اقتصادية صعبة ويمكن تحسين الربح إذا تم الحصول على إيراد أكبر من التكلفة الحدية أو المتغيرة بدلاً من الحصول على أى إيراد مثل هذا الإيراد يحقق مساهمة في تغطية التكاليف الثابتة التي تتحملها المنشأة من قبل .
2. عند وجود طاقة إنتاجية عاطلة غير مستقلة باعتبار أن ذلك سيؤدى لتغطية التكلفة المتغيرة إضافة لتغطية جزء من التكاليف الثابتة مما يزيد من أرباح المنشأة .
3. عند وجود المنافسة الشديدة على بعض الطلبيات والعطاءات التي تتطلب التنفيذ بأقل سعر متاح .
4. يفيد هذا الأسلوب في عمليات التسعير في الأجل القصير وتخطيط الأرباح لأن الزيادة في التكاليف الناتجة عن المبيعات يمكن مقارنتها بالإيرادات الحدية لتحديد أى مدى يمكن قبول الأمر من عدمه .

وتجدر الإشارة إلى أن طريقة التكلفة المتغيرة تستخدم في تحديد الحد

الأدنى للسعر ، حيث يمثل الأخير التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ، وهو أدنى سعر يمكن للمنشأة أن تبع فيه منتجاتها²

التسعير على أساس التكلفة المعيارية زائداً إضافة

هذا الأسلوب يستخدم التكاليف المعيارية كبديل للتكاليف الفعلية بعمل إضافة لإجمالي التكاليف الصناعية المعيارية أو عمل إضافة للتكاليف المتغيرة المعيارية .

⁽¹⁾ د. أحمد حسن ظاهر ، مرجع سابق ، ص 244 .

الفضل ، مؤيد محمد ، ونور ، عبدالناصر إبراهيم المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2002م) . ص 352 .

د. التسعير على أساس تكاليف دورة حياة المنتج :

يستخدم هذا المدخل إجمالي تكاليف المنتج خلال دورة حياته بدلاً من التكاليف الصناعية فقط ،
وتتمثل فائدة هذا المدخل في أنه يتضمن كافة التكاليف وبالتالي فإن نسبة الإضافة يمكن ربطها مباشرة
بمستوى الربح المرغوب فيه .

إن أهم أوجه القصور التي تعاني منها طرق التسعير على أساس التكلفة بصفة عامة تتمثل في الآتي
(1):

أنها تحجم دور الطلب وتضخم دور التكلفة .
لا تعكس دور المنافسة بشكل كافي .

تتقصها الدقة في توزيع التكاليف إذ أن الوحدات المنتجة لا يمكن تقديرها بدقة في حالة تعدد المنتجات
لدى المنشأة ، وحيث ان التكاليف العامة مهمة ، مما يجعلها توزع بطريقة حكيمية عند التسعير على
اساس التكلفة الحدية .

تستند على منطق يدور في حلقة مفرغة ، حيث أن الكمية المطلوبة تتحدد بواسطة السعر ، والسعر
يعتمد على تكلفة الوحدة وهذه التكلفة بدورها تعتمد على الكمية المطلوبة ، ولذلك فليس هناك وضوح
فيما إذا كان السعر يتحدد بالتكلفة أو أن التكلفة تتحدد بواسطة سعر المنتج .

رغم أوجه القصور التي تعاني منها طرق التسعير على التكلفة إلا أنها يمكن أن تكون ذات جدوى إذا
ما استطاعت المنشأة التحكم في أسعارها متى ما كانت لها القدرة بتقدير البيانات المتوقعة في المبيعات
، وتمكنت من وضع نظرة مستقبلية طويلة المدى وبطريقة علمية لعملياتها وعن طريق التخطيط العلمي
ووضع الإستراتيجيات الملائمة وتحقيق الأهداف المنشودة .

التسعير حسب مقدرة السوق أو العملاء (2)

قد تلجأ بعض المنشآت أحيانا الى تحديد أسعارها حسب مقدرة أو العملاء ، أو بمعنى آخر حسب
مايستطيع ان يدفعه السوق أو العملاء كثمان للسلعة . وفي هذه الحالة يمكن أن تكون التكلفة أحد

(1) أحمد حسن ظاهر مرجع السابق ، ص 204.

(2) المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، مجلة ربع سنوية . مجلد - العدد الثاني ابريل 2007 م ، الجزء الاول . (القاهرة : جامعة عين شمس
تصدرها كلية التجارة).

متغيرات قرار التسعير ولكنها ليست المتغير الاساسى وانما المتغير الاساسى فى هذه الحالة هو مقدرة السوق أو العملاء .

وتلجا المنشآت الى هذا الاساس فى التسعير لزيادة رقم مبيعاتها أو لجذب عملاء أكثر وضمان بيع المنتج وغالبا مايكون ذلك فى الاجل القصير .

وقد تلجا المنشآت الى هذا الاساس ليغضى الاجل الطويل اذا كانت سياسة المنشأة البيع لنوع معين من العملاء أو كان انتاج المنشأة يصلح فقط لنوعية معينة من العملاء .

التسعير فى ضوء اسعار المنافسين

عندما تمارس المنشأة نشاطها فى ظل ظروف فانه من الواجب أن تاخذ فى اعتبارها أسعار المنافسين إذا كانت المنشأة ترغب فى البقاء فى مجال الاعمال .

وعلى ذلك لن تستطيع المنشأة زيادة أسعارها عن أسعار المنافسين ولن يكون هنا مبررا لتخفيضة . وعادة ماتكون المنافسة فى هذه الحالة فى جوانب أخرى غير السعر مثل الجودة وخدمات البيع ومابعد البيع .

وفى هذا المجال يذكر ⁽¹⁾ أنه عند وضع السعر فى ظروف المنافسة بناءة على قائد سعر أو اتباعا لارشادات منمة لاتبنى على الطلب أو التكاليف وتكون المنافسة فى هذه الحالة عن طريق مستوى الجودة أو الخدمة .

كما يركز الكاتب أن هنالك اهتماما متزايدا الان بين المنشآت لوضع الاسعار ليس على اساس تكاليفها ولكن على اساس تكاليف منافسيها . فاذا عرف المحاسب الادارى تكاليف منافسة وطريقة وضع السعر فانه يكون قادرا مقدما على حساب ماسيحصل عليه منافسة . حينئذ لو أن كل العناصر الاخرى ثابتة (مثل الجودة) فانه يستطيع تخفيض هامش الربح قليلا أن يضمن أن أسعار شركته جاذبه بشكل كاف لان تستأثر بنصيب كبير من السوق كما تريد شركته .

ومن جهة أخرى يقترح أحد الكتاب ⁽¹⁾ أنه عند تسعير المنتج لايتم ادخال تكلفة الاهلاك ضمن التكلفة التى يتم على اساسها تسعير المنتج . ويرى الكاتب ان هذا الاجراء يساعد المنشأة على المنافسة بشكل افضل حيث يترتب على هذا الاجراء تخفيض سعر المنتج .

⁽¹⁾Harper , W.M., "Cost and Management Accounting ,” Pitman Publishing , London , 1995 .

وباعتبار ان المنافسة الاحتكارية هي هيكل السوق السائد بدرجة أكبر في الوقت الحاضر , فان هنالك اتجاها متزايدا لتحديد السعر في ضوء سعر المنافسين⁽²⁾ وقد لاحظ الباحث هذا الاتجاه من دراسة النظرية والميدانية المبدئية للمنشأة موضع التطبيق . كما لاحظ الباحث ان هذا الاتجاه قد جعل نشأت عديدة تتغاضى عن بيانات ونظم التكاليف عند تحديد الاسعار اعتقادا منها أنه لم يعد هنالك لزوما لبيانات التكاليف الخاصة بالتسعير طالما يتم التسعير بناء على اسعار المنافسين .

ويرى⁽³⁾ أن تحديد الاسعار في ضوء أسعار المنافسين قد يكون مقبولا أو لا مفر منه ولكن من غير المقبول ان تتخلى المنشآت عن بيانات ونظم التكاليف عند تحديد الأسعار بحجة أن تحديد الاسعار يتم بناء على أسعار المنافسين .

يرى الباحث أنه و بالرغم من أن معظم الشركات الصناعية تهتمأهتمام كبير بعملية تسعير المنتجات الا أن معظم هذه الشركات يبني اسعاره على أسعار المنافسين دون النظر ظروف السوق وتحليل المنافسين , لذلك يجب على الشركات تحديد اسعارها حسب تكاليف الانتاج ودراسة السوق جيدا , وتحليل موقف المنافسين , وبناء الاستراتيجيات طويلة وقصير الاجل بغرض وضع السياسات التسعيرية ,حتى تتمكن الشركة من المنافسة في السوق .

⁽¹⁾Hicks , D.T., 'Modest Proposal For Pricing Decisions Management Accounting ,Nov .,1992.

⁽²⁾Harper , W.M., "Cost and Management Accounting , " Pitman Publishing , London ,1995.

⁽³⁾ د . صلاح بسيوني , تقييم دور محاسبة التكاليف في تحديد الاسعار , (القاهرة: جامعة عين شمس,كلية التجارة ,2007 م).

الفصل الثاني

الإطار النظري لأساليب التكاليف الحديثة

أصبحنا الواضحا نمحاسبة التكاليف ترتبط بالأنشطة الإنتاجية سواء كانت صناعية أو زراعية أو خدمية، وهذا لأنشطة في مجملها تستخدم مستلزمات إنتاجية كالمواد الخامات وتقوم بإجراء عمليات تحويلية عليها باستخدام المزيجا المناسبين هذا العناصر والعمل والفنا لإنتاجا المناسبين مزيج عواملا لإنتاجا لأخر باللازمة حتى يمكن إنتاج السلعة أو الخدمة المرغوبة في الصورة المطلوبة وفي الوقت المناسب ولقد أدا التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعدد العمليات الصناعية، وزيادة حجم الشركات الصناعية، وتعدد المنتجات تكلمنها، إلى تغييراتها في مزيج مستلزمات إنتاجا والعوامل لإنتاجية، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدا بالظهور بعضا لأساليب الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأساليب أسلوبا التكلفة على أساسا لأنشطة الدنيا لاهتماما الكثير من الباحثين والكتابات في مجال الإدارة، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في تحديد تكلفتها في قيااس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافهم في نظام التكاليف التقليدية، مما يعنى أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في الشركة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، كما أنها كأظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كأسلوبا التكلفة المستهدفة، وأسلوبا لإنتاج في الوقت المحدد، ونظاما لإدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديلا لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي دورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى مستوياتها الإنتاجية الحديثة التي منسما لها المنافسة الحادة.

ويعرض هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني : مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة على أساس النشاط

المبحث الثالث : مفهوم وأهداف وخصائص أساليب التكاليف الحديثة الأخرى

المبحث الأول

مفهوم واهداف وخصائص اسلوب التكلفة المستهدفة

اولاً:مدخل التكلفة المستهدفة :

ابتكرت شركة تويوتا خلال القرن العشرين مدخل التكلفة المستهدفة عندما استهدف المحاسبين الاداريين بالشركة ربط انظمة قياس تكاليف المنتجات مع استراتيجيات الشركة خصوصا فيما يتعلق بتقديم منتجات جديدة⁽¹⁾. وقد ترتب على ذلك وبوضوح امكانية استخدام نظم وممارسات المحاسبة الادارية فى تحفيز العاملين لتحقيق استراتيجية الشركة بدلا من استخدامها فقط كوسيلة لامداد الادارة بمعلومات دقيقة وتفصيلية عن الارباح والتكاليف المعيارية والانحرافات. وباستخدام التكلفة المسموح بها التى تتحدد على اساس معلومات السوق استطاع المحاسبين الاداريين ايجاد حافز لدى العاملين لتحقيق تلك التكلفة المستدفة لضمان نجاح واستمرار ربحية الشركة فى السوق التنافسى , ومن ثم العمل باستمرار على تشجيع ادارة الانتاج على التعاون مع ادارات التسويق لتحقيق طلبات السوق والتوجهات التنافسية بدلا من التركيز فقط على مؤشرات الاداء الداخلية التقليدية. وقد ترتب على نجاح شركة تويوتا فى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة استخدام هذا المدخل فى كثير من الشركات اليابانية للمحافظة على ميزتها التنافسية , واستخدام مدخل التكلفة المستهدفة فى اليابان اكثر من استخدامة فى اى مكان اخر فى العالم , واتسع استخدامة من قبل الشركات التى تعمل فى صناعات مختلفة مثل صناعة السيارات و صناعة الالات وصناعة الالكترونيات وكثير من الصناعات فى اليابان. ومع منتصف تسعينيات القرن العشرين أصبح أكثر من 80 % من شركة الصناعات التجميعية الكبرى , 60 % من شركات عمليات التصنيع , وتقريبا 100 % من شركات تصنيع السيارات ومن أمثلة الشركات اليابانية الشهيرة التى تطبق مدخل التكلفة المستهدفة شركة تويوتا ميتسويشى ,شركة سونى , شركة نيسان , شركة ديهاتسو , شركة مازدا , شركة هوندا , شركة كانون , كما أن اكثر من 80 % من الشركات اليابانية المقيدة ببورصة طوكيو طبقت مدخل ادارة التكلفة المستهدفة. وبدات الشركات الامريكية والاوربية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة جزئيا فى اواخر ثمانينيات واول ثمانينات القرن

(1) د. ناصر نور الدين عبداللطيف, المحاسبة الادارية المتقدمة , لأغراض قياس وتصميم الاداء وترشيد التكاليف,(الاسكندرية:جامعة الاسكندرية,كلية التجارة ,استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد,2015م).

الماضى , حيث لاتعتبر الشركات الاسترالية التكلفة المستهدفة اسلوبا نافعا مقارنة مع ممارسات المحاسبية الادارية الاخرى مثل الموازنات وتقييم الاداء والتخطيط الاستراتيجى حيث كانت تلك الشركات الاسترالية تهتم أكثر بالرقابة على تكلفة المنتجات الحالية فى حين أن الفلسفة اليابانية تركز على فكرة تخفيض التكاليف قبل البدء فى الانتاج وفى دراسة استطلاعية وجد أن 65% فقط من الشركات فى الولايات المتحدة تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة و 85% من هذه الشركات تعمل فى تصنيع المنتجات النهائية والاجزاء الوسطية , وان الشركات الامريكية تتجه الى تبنى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فى فترات الازمات اعتقادا منهم أن الشركة ليست فى حاجة الى التكلفة المستهدفة فى فترات التحسن الاقتصادى .

يتضح للباحث ان التكلفة المستهدفة انتشرت وعرفت من خلال ممارسة واستخدام اليابانيون لها فى شركاتهم الكبيرة وخاصة شركات صناعة السيارات واثبتت تجاربهم فى هذا المجال نجاح كبير ,وبعد ذلك تم تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة فى الولايات المتحدة الامريكية واروبا واخير الدول العربية والافريقية

ثانياً: مفهوم التكلفة المستهدفة

عرفت التكلفة المستهدفة بانها نظام لتخطيط الارباح وادارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد اساسى , يأخذ فى اعتبارة متطلبات ورغبات العميل , يركز على تصميم واعادة تصميم المنتج ,يتطلب اعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات يبدا بادارة التكلفة فى المراحل الاولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياة ,وتمثل انشطة سلسلة القيمة جزءا هاما من النظام⁽¹⁾ .كذلك عرف البعض اسلوب التكلفة المستهدفة انها عملية منظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد اسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية العملاء⁽²⁾.ان تخفيض التكلفة وادارتها تعد امور ضرورية لا بد من القيام بها فى كل مراحل تصميم وتطوير المنتج, وبما يعكس فى تخفيض التكلفة لكامل دورة حياة المنتج,

(1) محمد سعيد محمد جنيدى, اطار مفاهيمى لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة , (القاهرة: جامعة القاهرة , مجلة الدراسات المالية والتجارية ,المجلد الثانى ,العدد الثالث, 2001م) , ص 315.

(2) Christian Ax ,Jan Grave and Ulf Nilsson ,, **The Impact Of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing** ,, International Journal of Production Economics , (2008) Vol (115),p93

ويرى⁽¹⁾ بان التكلفة المستهدفة هي احدى تقنيات ادارة الكلفة الموجهة نحو السوق, اذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج (المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج) لتعزيز الربحية - الانتاجية بشكل عام يرى⁽²⁾ بان التكلفة المستهدفة يمكن أن تعرف بانها احدى ادوات ادارة التكلفة لتخفيض التكلفة الكاملة للمنتج وخلال كامل دورة صيانتة وبالتنسيق والتعاون بين اقسام الانتاج, الهندسة, البحث والتصميم, التسويق والمحاسبة. وأشار⁽³⁾ الى ان منهج التكلفة المستهدفة يعد مدخلا لتحديد تكلفة المنتج المقترح ذى حالة وظيفية وجودة محددتين لتحقيق المستوى المرغوب من الربحية فى ظل سعر البيع المتوقع . وهكذا يؤكد على ان منهج أو اسلوب التكلفة المستهدفة يعد اكثر من كونه اسلوب محاسبة ادارية بل يعد جزء هاماً من عملية ادارية شاملة تهدف الى مساعدة المنظمة فى البقاء فى ظل بيئة تنافسية متزايدة . كما عرف⁽⁴⁾ منهج التكلفة المستهدفة بانه استراتيجية يقودها السوق تضمن تسعير المنتج بناء على المستويات التى تعطى الشركة الميزة التنافسية الافضل. وأشار⁽⁵⁾ الى ان منهج التكلفة المستهدفة يعد احد اساليب نمزجة التكاليف التى تحدد السعر الذى يرغب المستهلكون فى دفعة للمنتج , وحينئذ يعمل فى الاتجاه العكسى لتحديد هامش الربح والتكاليف المسموح بها . هذه التكلفة المسموح بها أو المستهدفة تصبح رقماً محسوباً لايمكن ان تزيد عنه تكاليف التشغيل للمنتج وفقاً للتصميم المحدد . ولذلك فان اسلوب التكلفة المستهدفة يطبق فى بداية دورة حياة المنتج واثاء مرحلة التصميم . ويعرف⁽⁶⁾ منهج التكلفة المستهدفة بانه عملية منظمة لادارة التكلفة وتخطيط الارباح . كما عرفه⁽⁷⁾ بانه عملية منظمة تستخدم البيانات والمعلومات فى تسلسل منطقي من الخطوات لتحديد وتحقيق رقم التكلفة المستهدفة للمنتج . و اشار معيار التكلفة المستهدفة " كاحد معايير المحاسبة الادارية الصادرة

(1) Fessler , Nicholas **Target Costing, Guide to Cost Management** “ ed ., Brinker Barry John Wiley & Sons Inc ., 1996.p31.

(2) Sakuria , M., “ **Target Costing and How to Use It** “Journal of Cost Management ,1989 , pp .39 – 50.

(3) The International Federation of Accountants “ **Target Costing for Effective Management : Product cost Planning at Toyota Australia** “ (IFAC) , June 1999 .

(4) Chen , R. C. and Chen H. Chung “ **Cause – Effect Analysis for Target Costing** “ **Management Accounting Quarterly** Winter 2002.

(5) Coking , G., “ **Integrating target costing and ABC** “ Journal of cost Management July / August 2002.

(6) Swenson , D. et al ., “ **Best Practices in Target Costing** “ **Management Accounting Quarterly** , VoI .4 , No .2 , Winter 2003 .

(7) Bird , H . M . B . R . E . Albano , and W.P.Townsend,“ **Target Costing Delighting Your Customers While Making a Profit** FocusMagazine , 2003.

عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية⁽¹⁾ الى ان منهج التكلفة يعد احد أدوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج . واذاف المعيار المذكور ايضا أن منهج التكلفة المستهدفة يعد أداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق ومواجهة الى مرحلة التصميم . ونتيجة لذلك فان منهج التكلفة المستهدفة يعد أداة استراتيجية تهدف الى امداد المنظمة بميزة التكلفة . وأضاف ايضا أن منهج التكلفة المستهدفة يواجه بالسوق وبالتالي العميل فهو يبدأ بسعر المنتج والجودة والحالة الوظيفية للمكونات التي يطلبها العملاء و, ويعمل في اتجاه تصميم المنتج والعمليات التي تقابل هذه المتطلبات وتحديد التكلفة المتوقعة التي تكفل توفير العائد الكافي للمنظمة .

كما عرف⁽²⁾ بان تحديد التكاليف المستهدفة هو ليس اسلوبا فقط لتصميم التكلفة , لكنه يعد برنامجا كاملا لتخفيض التكلفة, اذ يبدأ حتى قبل اعداد الرسومات الاولى للمنتج , ويرى بانه مدخل لتخفيض تكلفة المنتجات الجديدة وعلى طول دورة حياة المنتج , بالاضافة الى تلبية احتياجات الزبون من ناحية الجودة والثقة , كما يتضمن فحص واختيار على الافكار المطروحة لتخفيض التكلفة , سواء في التخطيط والتقييم والانتاج وعلية فان استهداف الكلفة ليس تقنية بسيطة لتخفيض الكلفة , بل هو نظام استراتيجي متكامل لادارة الربح . وعرفت بأنها تكلفة محددة مقدما في مرحلة تصميم المنتج أو تطويره وهذه التكاليف لا يجب أن تتعدها التكلفة الفعلية للمنتج³ , وعرفت بأنها أداة من الأدوات التي يمكن استخدامها في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج وقدراته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية احتياجات العملاء⁴ , وعرفت بأنها التكلفة التي تؤدي الى تخفيض تكاليف الانتاج مع تحسين وتحقيق جودة المنتج⁵ , وعرفت بانها , التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج

(1) The Society of Management Accountant of Canada , “ **Kaizen Costing** “ Management Standards: No . 3700, April 2002.

(2) Kato Y. , “ Target Costing Support System “ , **Lesson From Leading Japanese Companies** , Management Accounting Research , Voi . 4 , 1993.p10.

³ د. حسين هلالى وآخرون , **التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات, التنظيم والادارة, الارتقاء بالكفاءات القيادية** , (القاهرة : السحاب للنشر والتوزيع , 2009م), ص 31.

⁴ فتح الاله محمد احمد, **استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقديم أداء المنشآت الصناعية**, (الخرطوم : جامعة النيلين , رسالة دكتوراه غير منشورة , 2009م), ص 55.

⁵ محمد الناير محمد , **نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة انتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان** , (الخرطوم : جامعة النيلين , رسالة دكتوراه غير منشورة , 2009) , ص 87.

التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف¹، وعرفت بانها , نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام².

ويتضح مما سبق ان معظم التعريفات تؤكد على ان منهج التكلفة المستهدفة يتصف بعدة صفات أو خصائص أو يقوم على عدة مبادئ من أهمها مايلي :⁽³⁾

1. بيئة السوق تنافسية Competitive Market Environment ففي الاسواق حيث يوجد عدد محدود من البائعين والطلب يزيد عن العرض, فان البائعين يحددوا اسعار البيع بناء على تكاليفهم ومايرغبونه من أرباح ومن ثم فقد يستخدمون مدخل التسعير على اساس " التكلفة + فائض COST " plus . أما في الاسواق العالمية وفي ظل ظروف المنافسة التي تواجهها كثير من الشركات اليوم فتصبح ممارسات التسعير على اساس " التكلفة + فائض " منتقدا, ففي ظل الاسواق التنافسية وخاصة في الاسواق التي يزيد فيها العرض عن الطلب فان الاسعار تقاد بواسطة قوى السوق.

2.أسعار السوق تقود قرارات التكلفة والاستثمار Price – led Costing , حيث أن أسعار السوق تستخدم في تحديد التكلفة المسموح بها أو المستهدفة والاستثمار الذي ينبغي أن يخصص للمنتج .

3. التركيز على متطلبات العملاء Focus on Customers المرتبطة بالتكلفة والجودة والوقت . فقيمة أى خاصية أو وظيفة – من منظور العميل – تبنى في المنتج يجب أن تكون أكبر من تكلفة توفير هذه الخاصية أو الوظيفة .

4. التركيز على مرحلة التصميم والتطوير Focus on Design , فتخطيط وإدارة وتخفيض التكلفة يعنى أن يحدث مبكرا في مرحلة التصميم والتطوير .

¹ ثناء على القبانى ,إدارة التكلفة وتحليل الربحية , (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع , 2010م), ص381.

² د. حسين محمد احمد , اطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة-دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية,(الاسكندرية: الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة , المؤتمر العلمى السادس للمحاسبين المصريين بعنوان : دور المحاسبة والنظم والمراجعة فاعادة حيوية القطاع العام فى مصر , 10-18 أكتوبر , 2010م), ص 16.

⁽³⁾(The Society of Management Accountant of Canada,“ Management Accounting Guidelines: Implementing Target Costing , 1999 & : Swenson , D. et al ., Winter 2003)

5. تضمين فريق ينضم مختلف الوظائف Cross – functional Team Involvement شاملا المحاسب الادارى والذين يكونوا مسئولين عن المنتج بالكامل من الفكرة المبدئية وحتى الانتاج النهائى بل وعلى مدار دورة حياة المنتج.

6.تضمين أعضاء سلسلة القيمة Value – chain Involvement , فجميع الاعضاء على مدار سلسلة القيمة من موردين وموزعين وممدى الخدمات والعملاء ينبغى تضمينهم فى عملية التكلفة المستهدفة .

7. التوجه بدورة الحياة Life – cycle Orientation , حيث ينبغى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الشاملة لكل من المنتج والعميل . وتشمل سعر الشراء, وتكاليف التشغيل ,وتكاليف الصيانة, وتكاليف التوزيع, وبصفة عامة أى تكاليف ترتبط بشكل أو باخر بدورة حياة المنتج من كونه مجرد فكرة واثناء انتاجة وتشغيلة والتخلص منه .

يتضح للباحث من خلال التعريفات السابقة ان التكلفة المستهدفة هى اسلوب لتخفيض التكاليف تعتمد فى الاساس على السعر السائد فى السوق ومن ثم تقوم بتحديد الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة وبعدها تقوم بتخفيض التكلفة المستهدفة فى مرحلة البحث والتصميم والتطوير الهندسى التى تكون فرص تخفيض التكلفة فيها اكبر من مرحلة التصنيع .

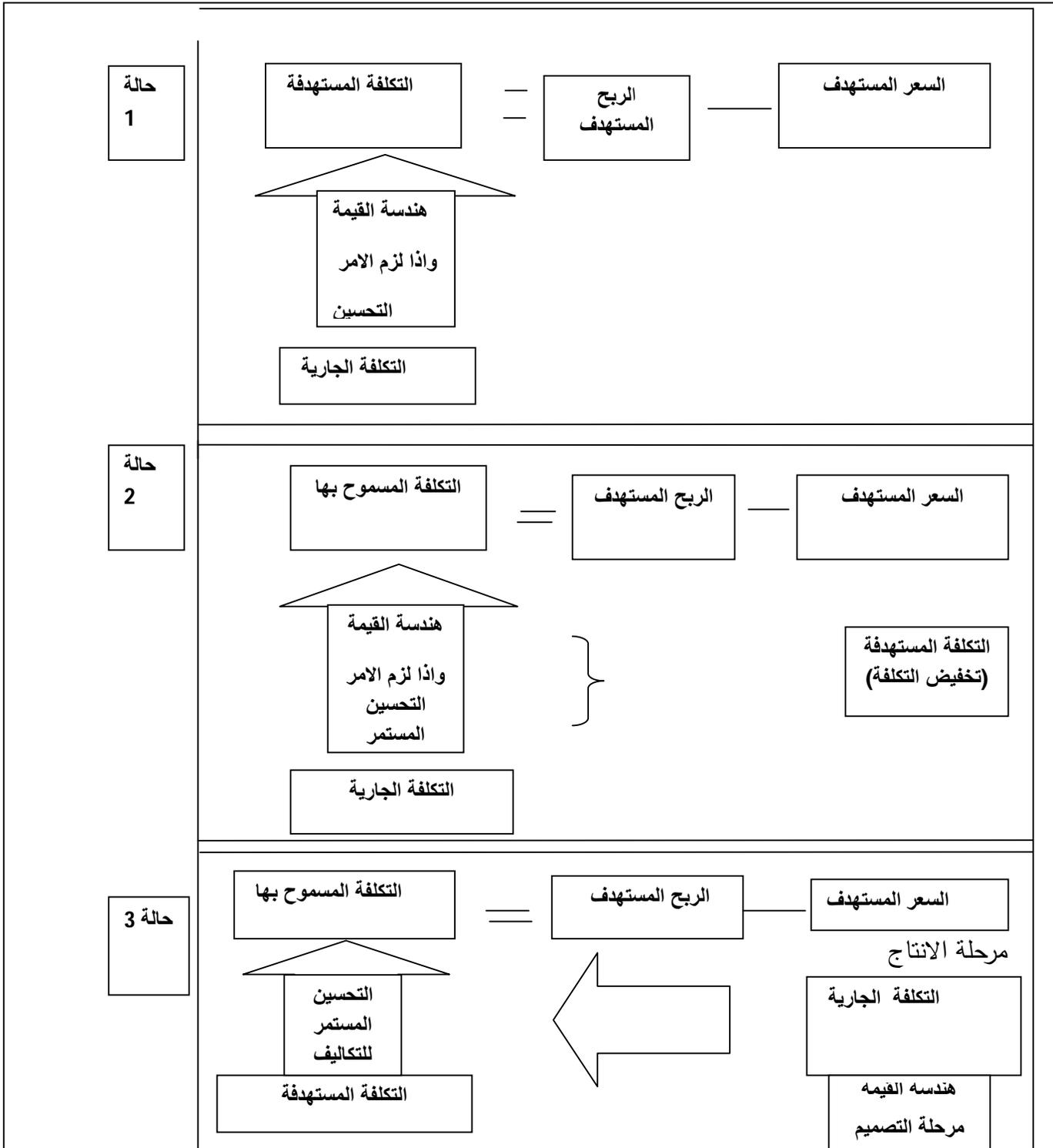
يستطيع الباحث تحديد العناصر الرئيسية المكونة للتكلفة المستهدفة من خلال التعريفات السابقة .

1.سعر البيع المستهدف

2. الربح المستهدفة

3.التكلفة المسموح بها

يوضح شكل (1/1/2) تعريفات لرقم التكلفة المستهدفة
شكل (1/1/2) تعريفات التكلفة المستهدفة



(The Society of Management Accountants of Canada , Management Accounting
Guideline :Implementing Target Costing , 1999)

يتضح للباحث من خلال الشكل اعلاه ان تعريف التكلفة المستهدفة يشتمل على عدة عناصر خلال دورة حياة المنتج : ففي المرحلة الاولى تتكون العناصر من السعر المستهدف والربح المستهدف , والتكلفة المستهدفة مع الوضع فى الاعتبار عملية التحسين المستمر اثناء مرحلة التصنيع . اما المرحلة الثانية تتكون العناصر من السعر المستهدف والربح المستهدف , والتكلفة المستهدفة مع الوضع فى الاعتبار عملية التحسين المستمر اثناء مرحلة التصنيع اضافة الى التكلفة المستهدفة (تخفيض التكلفة). ففي المرحلة الثالثة تتكون العناصر من السعر المستهدف والربح المستهدف , والتكلفة المستهدفة مع الوضع فى الاعتبار عملية التحسين المستمر اثناء مرحلة التصنيع اضافة الى التكلفة الجارية وهندسة القيمة مرحلة التصميم.

خطوات : خطوات تحديد التكلفة المستهدفة : (1)

يتم التركيز فى مدخل التكلفة المستهدفة على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد التكلفة المستهدفة , كما يجب الادراك بأهمية التخطيط المبكر للتكلفة وعلى طول سلسلة العمليات الانتاجية ودورها فى حياة المنتج ان تحقيق ذلك يتطلب توفير فريق لضمان نجاح عملية التغيير . (2) ويرى (3) بانه فى العديد من الشركات هنالك على الاقل ثلاث نقاط رئيسية فى دورة حياة المنتج والتي عندها يتم استهداف التكلفة وهي

1. مرحلة التخطيط للمنتج

2. مرحلة تصميم المنتج

3. مرحلة ما قبل الانتاج للمنتج

(1) الدكتورة جليلا عيدان الذهبى , مدرس قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد و الدكتور نائر صبرى الغبان أستاذ مساعد- جامعة بغداد " استهداف السعر كأساس لتحقيق التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة فى بيئة الاعمال الحديثة " مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , المجلد 13 / ع48 / لسنة 2007 م).

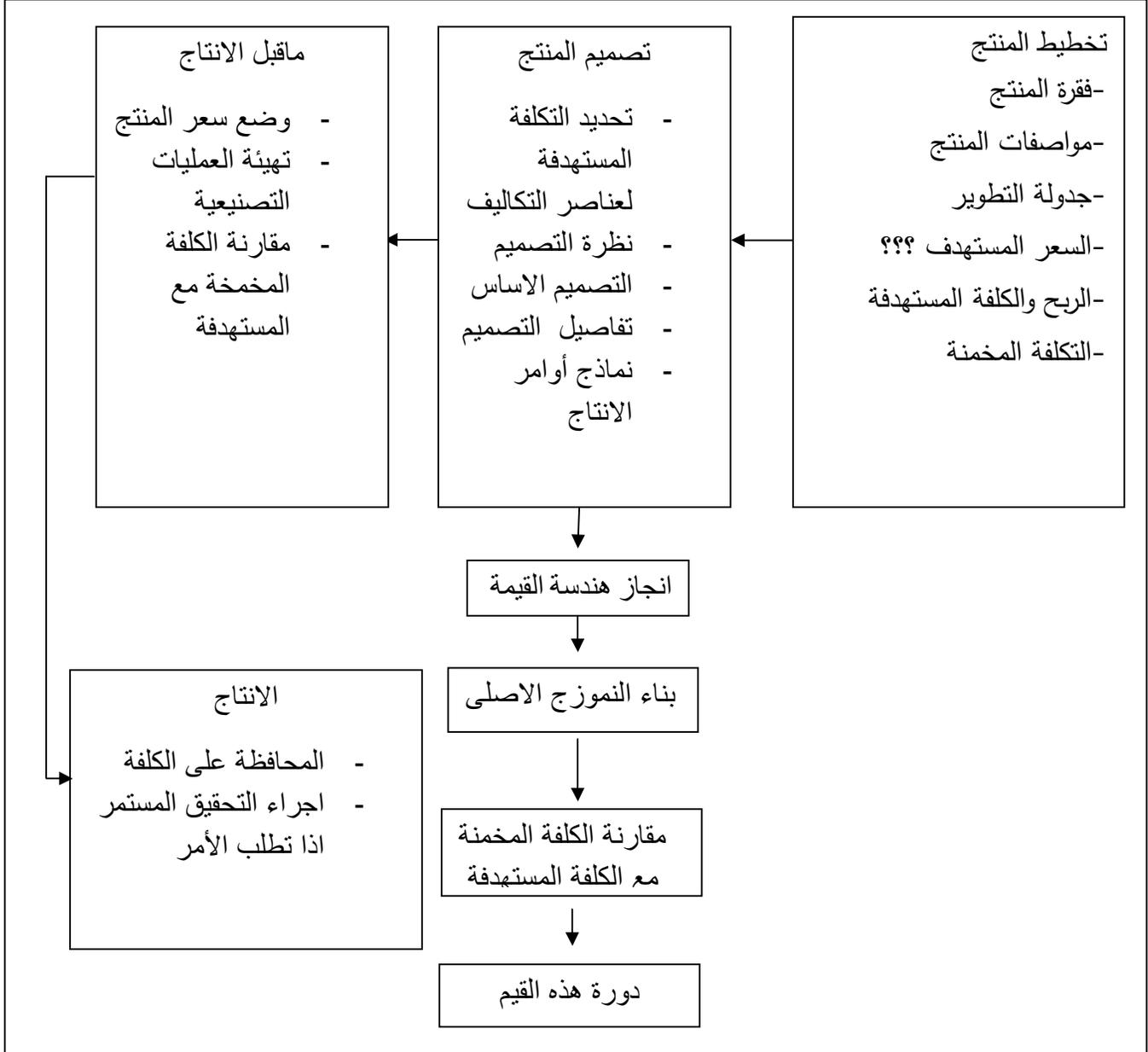
(2) Fessler , Nicholas " Target Costing " , Guide to Cost Management " ed ., Brinker Barry John Wiley & Sons Inc ., 2000.P33.

(3) Fessler , Nicholas " Target Costing " , Guide to Cost Management " ed ., Brinker Barry John Wiley & Sons Inc ., 2000.PP59-50.

ويمكن بيان العلاقة بين التكلفة المستهدفة والمراحل المذكورة بالشكل (2/1/2) ادناه.

شكل (2/1/2)

شكل يوضح العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج



من الشكل (2/1/2) يلاحظ بأن استهداف التكلفة يبدأ منذ المراحل الاولى لتخطيط المنتج اذ تشير الدراسات والبحوث بأن مرحلة التخطيط يمكن ان تكون ذات مدى 10 - 36 شهر , وذلك اعتمادا

على ظروف وخصائص المنظمة الصناعية.ويرى (1) بأن التكلفة المستهدفة هي طريقة طموحة يتم التركيز فيها على الاحداث والمعلومات خارج الشركة من خلال :

1. تقييم السوق والذي من خلاله يمكن معرفة مايرغب به الزبون .
2. التحليل التنافسى اذ أن فهم سلوك المنافسين يساهم فى بناء المنظمة سيما وأنهم يستهدفون بشكل دائم زيادة حصصهم السوقية .
3. الاعتماد على مدخل هندسة القيمة والذي بموجبه يتم النظر الى جميع عناصر المنتج بشكل متكامل والذي من خلاله يتم تحقيق التكلفة المستهدفة وبطريقتين (2)

أ. تحديد التصاميم الحسنة للمنتج والتي تخفض كلف الصنع .

ب. الغاء الانشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج .

4. الاعتماد على الكلفة على اساس الانشطة يزود بالفهم الجيد للكلف اذ يتم من خلاله تحديد الانشطة الضرورية والمضيفة للقيمة .

أما بالنسبة لمرحلة التقييم والتي تتضمن تحديد المواصفات اذ يتم التركيز هنا على هندسة القيمة وهكذا بالنسبة لباقي المراحل , اذا أن عملية التكلفة المستهدفة هي عملية مكررة ومستمرة الى ان يجد فريق التقييم المنتج المناسب مع التكلفة المخططة له والتي تقابل التكلفة المستهدفة , ومن ثم فتح المنتج الى الانتاج وتعد التكلفة المستهدفة عند هذه المرحلة ضرورية , اذ يتم وضع التكلفة القياسية للمنتجات للمنتج فى ضوء التكلفة المستهدفة , فضلا عن ان التكلفة الفعلية للمنتجات الموجودة تعد نقطة البداية؟؟؟ التكلفة للمنتجات الجديدة لذا فان نظام التكلفة المعيارية يتم ربطه بشكل مباشر بالتكلفة المستهدفة. مما ورد يمكن القول بان الخطوات المنطقية لتنفيذ مدخل الكلفة المستهدفة هي (3) :

(1) Cooper , Robin & Chew ,W., “ Control Tomorrow ,s Cost Through Designs “ Harvard Business Review , Jan / Fed ., 1996 , PP. 88-97.

(2) Kaplan , Roberts & Atkinson Anthouy A., “ Advanced Management Accounting “ , 3rd ed ., Prentice Hall International , Inc.,1998.p228.

(3) Blocher , Edward D., Chem , Hing H., & Thomas W., “ Management A Strategic Emphasis “ , Mc – Graw Hill Co ., 1999 .136.

تحديد سعر السوق (سعر البيع):⁽¹⁾

يعتبر تقدير سعر البيع هو البداية لانشطة التكلفة المستهدفة . ويوجد الكثير من العوامل التي تؤثر على سعر البيع للمنتج . وتشمل هذه العوامل طبيعة المنتج , وصفات العميل المتوقع والسوق المستهدف , ودورة حياة المنتج , وكمية المبيعات المتوقعة الخ . كما يجب ايضا فحص استراتيجيات المنافسين بعناية شديدة فالسوق هو الذى يحدد السعر فى السوق التنافسى , ولذلك يجب أن تقوم الشركة بتسعير منتجاتها تقريبا بنفس اسعار المنافسين أو أقل . وتستخدم الكثير من الشركات اليابانية طريقة للتسعير تسمى " التسعير بالوظائف " Pricing by Functions , ويقوم التسعير بالوظائف على اساس أنه يمكن تقسيم سعر المنتج الى مجموعة من العناصر , حيث يعكس كل عنصر قيمة (أو وظيفة) للعميل وبالتالي يكون على استعداد أن يدفع لذلك العنصر (أو الوظيفة) . وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف, مثلا, فى صناعة السيارات: Style , الراحة , التشغيل, الثقة, الجودة, الجاذبية, الموديل الخ ويحسب سعر البيع المتوقع بجمع القيم المعطاة لكل وظيفة من وظائف المنتج .

تحديد الربح المستهدف :

بمجرد تحديد سعر البيع التقديرى أو المتوقع للمنتج الجديد , يتم تحديد حساب الربح المستهدف لهذا المنتج , أى تحديد ما هو مقدار الربح الذى ترغب الشركة فى تحقيقه من المنتج الجديد ؟ وكيف يمكن حساب هذا الربح ؟ . يجب أن يكون الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبطا بالتخطيط الاستراتيجى لارياح الشركة , بمعنى أن يكون تطوير هذه المنتجات فى تناسق وتجانس مع استراتيجيات واهداف ادارة الشركة لذلك , نجد فى مدخل التكلفة المستهدفة اليابانية أنه يتم حساب اجمالى الربح المستهدف بناء على خطط الارياح متوسطة الاجل Medium – term والتي تعكس استراتيجيات الشركة التى تغطى فترة من ثلاث الى خمس سنوات . ويتم بعد ذلك تقسيم اجمالى الربح المستهدف المشتق من خطط ارياح الشركة المتوسطة الاجل الى ارياح مستهدفة لكل المنتجات التى ستكون فى السوق خلال هذه الفترة . وفى معظم الحالات يتم استخدام العائد على المبيعات Return on Sales (ROS) لتحديد

⁽¹⁾دكتور احمد حسين على حسين , " المحاسبة الادارية المتقدمة " للفكر الاستراتيجى, (جامعة الاسكندرية, كلية التجارة , أستاذ المحاسبة الادارية ونظم المعلومات , 2013 م).

الارباح المستهدفة للمنتجات بدلا من استخدام العائد على الاستثمار (ROI) Return on Investment وذلك للأسباب الآتية: يظهر العائد على المبيعات بوضوح ربحية كل منتج عندما تنتج الشركة عدد كبير من المنتجات .

من وجهة نظر التكلفة والمنفعة, غالبا ما يكون من الصعب ان لم يكن من المستحيل حساب العائد على الاستثمار لكل منتج عندما تنتج الشركة اعداد كبيرة من المنتجات باحجام صغيرة . احتساب الكلفة المستهدفة عند السعر السوقى مطروحا منه الربح المستهدف : يتم تحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها لوحدة المنتج بطرح العائد المطلوب تحقيقه عن هذا المنتج من سعر البيع المتوقع للمنتج . وبذلك نحصل على التكلفة التقديرية لانتاج المنتج الجديد وتقديمه للسوق ولا يسمح بتكلفة أعلى منها. استخدام هندسة القيمة لتحديد الطرق لتخفيض تكلفة المنتج أن هندسة القيمة تتطلب استعمال التحليل الوظيفي الذى يتضمن تحليل المنتج الى العديد من العناصر لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج للوصول الى التوازن المطلوب للاداء والكلفة . وعادة ماتكون التكلفة المبدئية اكبر من التكلفة المستهدفة أو التكلفة المسموح بها لتقديم هذا المنتج الجديد الى السوق . ومن هنا تبدأ الاجراءات الخاصة بالبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض تكاليف انتاج هذا المنتج الجديد دون التأثير على خصائصه وجودته ومواصفاته الرئيسية التى يحتاجها العميل . ويطلق على هذه الاجراءات الخاصة بتخفيض التكلفة اسم " تحليل هندسة القيمة Value Engineering Analysis " لتحقيق التكلفة المستهدفة . وتعرف هندسة القيمة بانها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحى وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال اعادة النظر ومحاولة التحسين فى النواحى التالية :

أ. اعادة النظر فى المواد الخام المقترحة للمنتج الجديد (مثلا, مواد بديلة ارخص فى التكلفة وتودى نفس الغرض).

ب. اعادة النظر فى التصميم الهندسى المقترح للمنتج الجديد (مثلا , جعل التصميم أكثر بساطة واستخداما لاجزاء يتم انتاجها حاليا فى الشركة) .

ج. إعادة النظر في طريقة التصنيع المقترحة للمنتج الجديد (مثلا, باجراء بعض التعديلات تؤدي الى تخفيض التكاليف). يترتب على محاولات التحسين وتخفيض التكلفة للمنتج الجديد الحصول على مايسمى " التكلفة المحسنة " اى التكلفة بعد جهود التحسين . وفى هذه الحالة توجد اربع نتائج ممكنة :

1. اذا كانت التكلفة المحسنة اقل من او تساوى التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد يتم فورا فى انتاج المنتج الجديد وتقديمه الى السوق .
2. اذا كانت التكلفة المحسنة أكبر بقليل من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد وكان من الممكن من خلال اثر التعليم تحقيق تخفيض فى التكلفة المحسنة لتساوى التكلفة المستهدفة فيكون القرار هو بداية الانتاج الفعلى من المنتج الجديد .
3. اذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولازلت توجد فرص أخرى لتحسين وتحقيق تخفيض أكبر فى التكلفة المحسنة فيكون القرار الاستمرار فى التحسين .
4. اذا كانت التكلفة المحسنة أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد ولا توجد فرص أخرى للتحسين , فى هذه الحالة توجد ثلاثة بدائل يتم التفكير فيها بالترتيب التالى :

البحث فى امكانية زيادة سعر البيع أوالبحث فى امكانية تخفيض العائد (الارباح المستهدفة) أو تاجيل تقديم المنتج الى السوق الى أن يتم التوصل الى تكنولوجيا جديدة تجعل من الممكن انتاج هذا المنتج وتقديمه الى السوق بتكلفة اقتصادية فى حدود التكلفة المستهدفة أو اقل . التكلفة المبدئية (كما هى as is) وتتمثل الخطوة التالية فى حساب التكلفة الممكن تحقيقها (التكلفة المبدئية) لهذا المنتج الجديد فى ظل الموارد والانشطة وعمليات التصنيع الحالية أخذاً فى الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسى الاولى لهذا المنتج الجديد وقبل القيام باى جهود للتحسين وتخفيض التكلفة . واذا كانت التكلفة المبدئية (كما هى as is) اقل من او تساوى التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد يتم البدا فورا فى انتاج المنتج الجديد وتقديمه الى السوق . أما اذا كانت التكلفة المبدئية (كما هى as is) أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها للمنتج الجديد فيتم البدء فورا فى القيام بمحاولات للتحسين وتخفيض تكلفة المنتج الجديد . استخدام التحسين المستمر فى التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية لتحقيق تخفيضات اضافية فى الكلفة , اذ يتم التركيز على العملية وليس المنتج نفسه , وبينما توجه

الكلفة المستهدفة بواسطة المستهلك , فان التحسين المستمر يوجه بواسطة أهداف الربحية التي تقيّمها الادارة العليا .

وعليه فانه يمكن ايضاح المقارنة بين الاسلوب التقليدي لتحديد التكاليف المستهدفة لغرض تحديد السعر بالاتي :

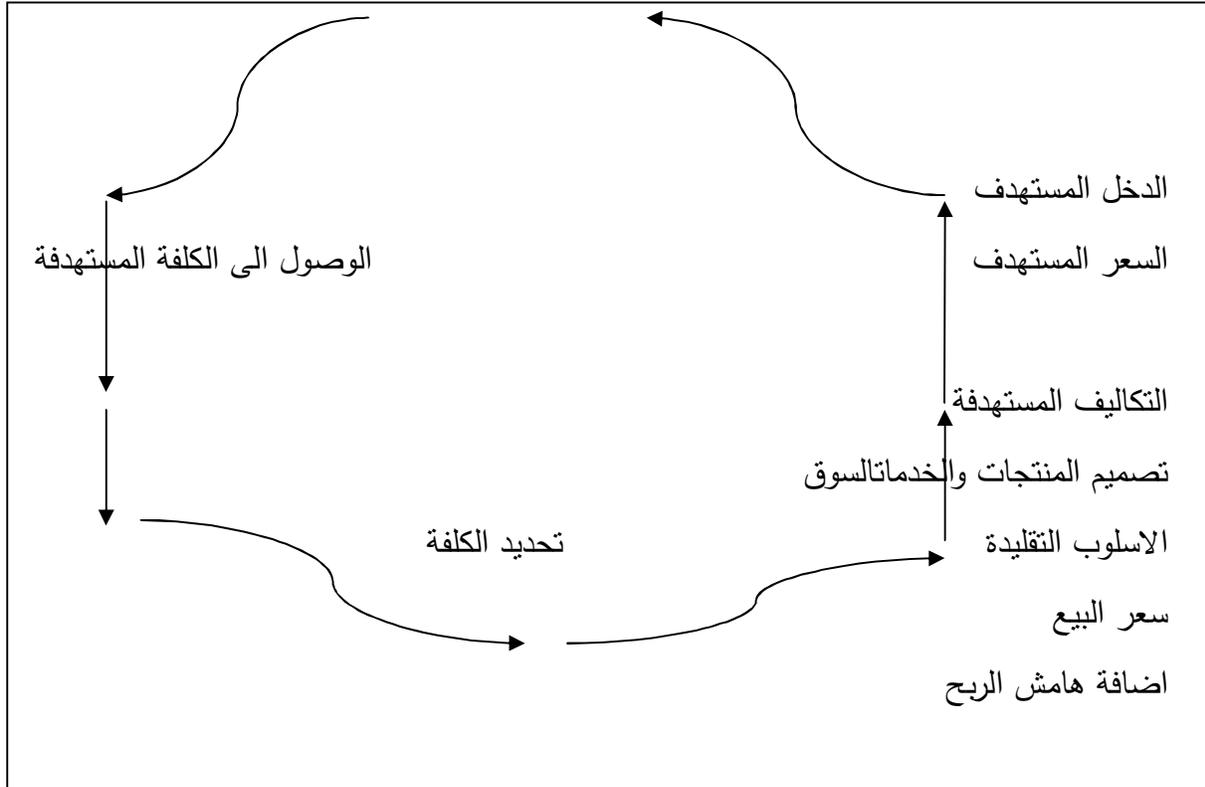


يتم تحديد التكاليف المستهدفة بطرح سعر السوق المحدد من الربح المطلوب أى أن التكاليف المستهدفة تحسب باثر رجعى من سعر السوق المتوقع لتوجيه الكلفة المستهدفة , وتطبق هذه الالية لتقديم المنتجات والخدمات فى جميع الوحدات التى تتصف ببيئتها بالتنافس المتزايد والتغيرات السريعة وتفضيلات الزبون .⁽¹⁾ والشكل (3/1/2) أدناه يحدد كيفية تحديد الاسعار فى ظل النظرية التقليدية والحديثة.

⁽¹⁾ Hilton , Ronald W. “ Management Accounting “ , 3th ed ., Trwin Mc – Graw Hill Co.,2000, p5.

شكل (3/1/2)

تحديد الأسعار في ظل النظرية التقليدية والحديثة



(تحديد الاسعار في ظل النظرية التقليدية والحديثة)

Source : Hilton , et . al . , 2000: p566

وعليه فان الكلفة المستهدفة = سعر السوق - الربح المستهدف

مما ورد يمكن القول بان التسعير على اساس السوق يمثل السعر المستهدف , وهو السعر الذي يرغب الزبون بدفعة لشراء المنتج , وان التكلفة المستهدفة تتمثل بالفرق بين سعر السوق والربح المستهدف , لذا فان الكلفة المستهدفة غالبا ماتكون اقل من الكلفة الكلية , ولتحقيقها فان الامر يتطلب اجراء التحسينات المستمرة في العمليات والانشطة وفي المنتجات والكلف , وبما يخدم في تحديد المنتج الذي يفى باحتياجات الزبائن , والتسعير على اساس القيمة المقبولة من قبل الزبائن , واجراء الهندسة المستمرة للقيمة ولكافة الجوانب الخاصة بالمنتج والعمليات والانشطة المنجزة .

يستطيع الباحث ان يحدد الخطوات الاتية للتكلفة المستهدفة :

1. تحديد السعر المستهدف : وذلك من خلال اسعار المنافسين و استراتيجية الشركة

2. تحديد الربح المستهدف الذى يحقق اهداف الادارة
3. تحديد التكلفة المستهدفة ويجب ان لاتزيد عن التكلفة الفعلية
4. مراجعة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية دوريا
5. تخفيض التكلفة المستهدفة فى حالة زيادتها عن التكلفة الفعلية
6. استخدام هندسة القيمة فى عملية التحسين المستمر للمنتج

رابعاً: اهداف اسلوب التكلفة المستهدفة :

ان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يساهم فى تغيير وتحويل نظرة الادارة الى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج كما يساهم اسلوب التكلفة المسهدفة فى نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والاداء⁽¹⁾. ان الهدف من اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض تكلفة المنتجات , وتحقيق الربح , والجودة , واشباع رغبات العملاء وتطوير سوق المنتج⁽²⁾ .

يسعى مدخل التكلفة المستهدفة الى تحقيق مايلي :

1. حصر التصميم وعمليات الانتاج فى حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معطيات السوق , بالاضافة لمساهمته فى كبح جماح مهندسى التصميم , فانه سيودى الى ضغط على المسؤولين فى كافة الانشطة للسعى للحد من الفاقد والضياع من خلال اعادة تنظيم انشطتهم بدا من تطوير مفهوم المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع , بما يؤدى الى الاستغلال الامثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للعملاء والمساهمين بل ايضا على مستوى الاقتصاد الكلى .
2. اتاحة الفرص للحصول على وضع تنافسى أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة , وليس وفقا للتكلفة .

3. يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءا من مرحلة التصميم , وبالتالي بنقل العمل المحاسبى من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أى تصميم وانتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلا فى مشاركته فى مراحل التصميم والانتاج بتوفيره للمعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الانتاج الواجب العمل فى اطارها .

⁽¹⁾ امجاد كومي, تصميم اطار فكرى متكامل لتفعيل اسلوب التكلفة السهدفة , (القاهرة :جامعة عين شمس, كلية التجارة , مجلة الفكر المحاسبى, العدد لثانى , السنة الثانية عشر, 2008م), ص ص 79 - 80 .

⁽²⁾ Wu Chi –Ling And Others , **Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real –Estate Investment Industry**, African Journal Of Business Management Vol.7, Issue 8 , 2013, P 644

4. العمل على خفض التكلفة في مرحلتى تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لاعلى تكلفة في دورة حياة المنتج .

5. العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الاهداف الاستراتيجية .

6. يساعد فى تفسير العلاقة بين تكلفة الانتاج وتكلفة المنافسين .

7.المساعدة فى خلق مستقبل تنافسى للمنظمة نظرا لتركيزه على الادارة الموجهة بالسوق والعملاء .

8.تحليل وتقييم ورقابة التكاليف فى كافة مراحلها بدءا بتخطيط المنتج وانتهاء بالتخلص منه , وايضا

بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة فى الاداء الداخلى والخارجى معا .

9. يدعم روح الفريق فى تحقيق النتائج المرجوة وذلك من خلال ايجاد نوعا من التعاون بين اعضاء

سلسلة القيمة المتكاملة فى تحقيق التحسين والتطوير والابتكار والابداع المستمر .

10. المساعدة فى تحقيق الربح المخطط للمنظمة وايضا فى تحقيق الابعاد التنافسية للمنتج .

11. يعمل على اشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات

الجديدة فى توقيت ملائم.

يستطيع الباحث ان يضيف الاهداف التالية للتكلفة المستهدفة:

1. الحصول على عائد مناسب للشركة من خلال الربح المستهدف المناسب الذى يحقق رغبات

واهداف الادارة .

2. تقليل التكلفة المستهدفة الى اقل حد ممكن .

3. العمل على جذب عملاء جدد من خلال السعر المناسب للمنتج.

4. المحافظة على العملاء الحاليين من خلال تقديم سعر مناسب .

5. العمل على الاستفادة من محدودية الموارد المتاحة

6.تخفيض المصروفات الى اقل حد ممكن .

7.تساعد فى بث روح التعاون بين العاملين فى الشركة .

8.المنافسة فى السوق من خلال تقديم اسعار اقل من اسعار المنافسين.

9.تقديم معلومات محاسبية ملائمة للادارة .

المبحث الثاني

مفهوم واهداف اسلوب التكلفة على اساس النشاط

اولاً: مدخل التكلفة على اساس النشاط:

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المُنْتَج النهائي. حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة. فخلال الخمس عشرة سنة الأخيرة حدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مثل:

1. تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing

2. التكلفة المستهدفة Target Costing

3. تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة.

4. إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب Zero Defect

5. نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب Just In Time

تكاليف دورة حياة المُنْتَج.

7. تكلفة الجودة الشاملة.

حيث يقصد بالنشاط أنه: عمل منجز ضمن المنظمة، أو مجموعة إجراءات منجزة ضمن المنظمة. ويجب أولاً التفرقة بين أنواع عدة من الأنشطة منها أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع والتجارة العامة ومن هذه الأنشطة الصيانة، وإضاءة المصنع والمحال التجارية والتدفئة والكهرباء والمياه والمصاريف الإدارية المختلفة، إن جميع هذه الأنشطة ضرورية لاستكمال عملية التصنيع والتجارة ومؤازرتها وهي عامة، وتشارك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها،

وطبقاً لمفهوم التكلفة على أساس الأنشطة ، فإنه لا يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة، وذلك لصعوبة ربط هذا النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة لا "الوحدة المنتجة، المجموعة" بل تتم معالجتها على اعتبار أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات وبالتالي يتم حسنها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة، أو يتم توزيعها بطريقة عشوائية.

يتضح الباحث ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على فكرة الربط بين الأنشطة والموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة ، وبين الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي . وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة خلال العقود المنصرمة الى ان وصل الى يومنا هذا .وهو يركز على عدة ركائز منها :

1.الأنشطة

2.الموارد

3.تكاليف الأنشطة

4.المنتج النهائي

ثانياً: مفهوم نظام التكاليف على اساس الأنشطة :

يوجد العديد من التعريفات لهذا النظام والتي فى مجملها تدور حول فلسفة واضحة لتخصيص التكاليف غير المباشرة وتقوم هذه الفلسفة على ان الأنشطة هى التى تستهلك الموارد الاقتصادية للمنشأة وان المنتجات أو الخدمات هى التى تستهلك الأنشطة ثم بعد ذلك تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات أو الخدمات المقدمة تبعا لدرجة استفادتها من الأنشطة .فقد عرف⁽¹⁾ نظام التكاليف المبنى على الأنشطة بانه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، بناء على تحليل الأنشطة الى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لاحتساب التكلفة الاساسية ، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة ، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة ، وتحمل للمنتجات على اساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف .بينما عرف⁽²⁾ نظام التكاليف المبنى على الأنشطة بأنه " يمثل وسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة ،بمعنى أنه يؤكد على ضرورة التعرف على مايسبب التكلفة غير المباشرة (مسببات

⁽¹⁾Hilton, Ronald W.,Maher , W. and Selto Frank H.,(2003) **Cost Management** : Strategies for Business Decisions . (2nd ed.), New York: McGraw – Hill.

⁽²⁾ Drury Colin .(2003) **Acceleration Patient** – Care Improvement in the Emergency Department (ED) , Healthcare Financial Management , August, 38-43.

التكلفة) , ثم يقوم بتتبع التكلفة الى المنتجات أو الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات " .وعرف (1) نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه : " اسلوب لتخصيص التكلفة , حيث انه يحسب تكلفة المنتج بشكل اكثر دقة عبر تصنيف جميع التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة , وتتبع التكاليف غير المباشرة الى تلك الأنشطة وتخصيص تكاليف النشاط الى المنتجات باستخدام مسبب تكلفة يكون مرتبطا بسبب التكلفة " . ويعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم اساسا على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج الى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة , وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة او المنشأة . وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على اساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها , تحمل بداية على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات , ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة (2) . ويرى (3) أن مدخل التكلفة على اساس النشاط يقوم على فكرة أن انتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج الى وحدات اقتصادية , والتي بدورها تحتاج على ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية , وأن تل الأنشطة تحتاج الى موارد " تكلفة " .

وقد عرف مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط بأنه " هو مجموعة من الاجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف الى قياس هيكل وربحية المنتجات او الخدمات التي تقدمها المنشأة عن طريق تقسيم الاداء الى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط , ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة " (4) . كذلك بين (5) بان التكلفة القائمة على اساس النشاط " جزءا اساسيا في عملية التحسين الوظيفي واعادة هندسة الجهود والامكانيات , فهي تقوم برصد البيانات الكمية وبيانات الوقت وترجمة ذلك الى معلومات لاتخاذ القرار " . وفي عام 1991 أصدر الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم I - CAM معجما شاملا لمصطلحات ABC/M لنظام التكاليف حسب الأنشطة ونظام الادارة حسب الأنشطة من اجل توحيد المصطلحات المتعلقة بهذا

(1) Needles , Blverd E., Powers M., Mills, Sherry K. and Anderson , Henry, R.(1999), **Managerial Accounting** , (5th ed). New York : Houghton Mifflin Company .

(2) محمد مصطفى الجبالي , وفرج لطفى الرفاعي, نظام التكلفة حسب الأنشطة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم , (الرياض: المملكة العربية السعودية , جامعة الملك سعود , النشر العلمي والمطابع , 1998م).

(3) محمد سامر اضي , مبادئ محاسبة التكاليف , (الاسكندرية: رمل الاسكندرية (مصر) , الدار الجامعية , الابراهيمية , 2003م).

(4) حنفى زكى محمد , وآخرون , أساسيات محاسبة التكاليف (مصر : مطبعة جامعة القاهرة , 2000م) ص 420 .

(5) نواف الدليمي , خليفخر , " محاسبة التكاليف الصناعية (عمان: الاردن , الجزء الاول , الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع , 2002م) , ص

النظام , وعرف نظام التكلفة حسب الأنشطة وفقا لهذا المعجم بانها : " منهج يقيس تكلفة اداء الأنشطة والموارد وكذلك اغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة , ويوزع تكلفة الأنشطة على اغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها , ويميز العلاقات السببية لمسببات لتكلفة بالأنشطة " (1). وذكر (2) " الاسلوب الجديد ل ABC يعتبر تحسينا لاسس التخصيص من خلال مراعاة وتعميق استخدام معيار (السبب والنتيجة) وذلك بالتركيز على استخدام النشاط كاساس لتجميع وتخصيص التكاليف " . كما اشارت دراسة (3) أن تكلفة النشاط توفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطوط الانتاج , ومؤشرات السوق والعلاقة مع العملاء , وتحسين مستوى عمليات التشغيل . ويرى (4) ان الفكرة الاساسية لنظام محاسبة التكاليف على اساس النشاط تقوم على ضوء أن الأنشطة الخاصة بالعمليات هي التي تسبب التكاليف باستهلاكها الموارد المتاحة بالمنشأة , والمنتجات هي التي تحدث التكلفة باستهلاكها لهذه الأنشطة حسب الأنشطة حسب احتياجاتها لها , ويمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة على انه نظام يسعى (5) الى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة , وتجميع وتشغيل وتتبع مايرتبط بها من تكاليف , وتستند فلسفة هذا النظام الى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة , حيث ان الأنشطة تستخدم المورد المتاحة , في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة (6). في حين يرى (7) أنه نظام متعدد المراحل تخصص فيه الموارد الى الانظمة باستعمال موجهات الموارد ثم من الأنشطة الى أنشطة اخرى باستعمال موجهات الأنشطة الوسيطة ثم من الأنشطة الى المنتجات باستعمال موجهات الأنشطة النهائية .

(1) Raffish N. and Turney R.B.B., 1991” The CAM-1 Glossary of Activity Based Management” Consortium for advanced Manufacturing – International Texas USA .

(2) أحمد محمد حجاج , " المحاسبة الادارية " (الرياض: المملكة العربية السعودية , دار المريخ للنشر , 2000م) , ص 493 .

(3) Cooper , R. S. Kaplan . "The promise – and Peril of integrated cost systems " Harvard Business Review (July – August) 1998: PP. 109 – 119 .

(4) د. احمد فرغلى محمد حسن , اصول محاسبة التكاليف (القاهرة: جامعة القاهرة , كلية التجارة) , ص 52 .

(5) د. نبيل عبدالعظيم حسين , استخدام محاسبة التكلفة على اساس النشاط لزيادة دقة وفاعلية البيانات التكاليفية بالقطاع الزراعى , دراسة تطبيقية , (جامعة المنصورة , كلية التجارة , المجلة المصرية للدراسات التجارية , العدد الرابع الجزء الثانى 1996م) , ص 257 .

(6) د. محمد محمود يوسف , نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط , (جامعة القاهرة , كلية التجارة , مجلة المحاسبة والادارة والتامين – العدد 48-1995م) , ص 43 .

(7) Emblemsvag, Jan&Bras,bert,(2001),Activity Based Costing and Environmental Management : A Different Approach to ISO 14000 Complince, Kluwer Academic Publishers , U.k.1st Ed.

يتضح للباحث ومن خلال التعريفات السابقة ان نظام التكاليف على اساس الانشطة هو نظام يعتمد على تقسم المنشأة الى عدة أنشطة بغرض حصر ومراقبة وتحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط على حدة وتجميع تلك التكاليف وتحميلها على المنتجات النهائية مستخدمة في ذلك مسببات التكلفة .

ثالثاً: أهمية تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة :

تتبع أهمية نظام التكاليف المبنى على الأنشطة من هدفه الذي يسمح للادارة بتركيز الاهتمام على المنتجات أو الخدمات المقدمة (Outputs) والعمليات الانتاجية (Processes) بمايخدم زيادة الارباح , بالاضافة الى التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة التي تواجهها المنشأة محليا ودوليا , فاصبحت أسعار المنتجات أو الخدمات تتحدد في ظروف خارجة عن ارادة وتحكم المنشأة , ومن ثم لم يعد امام الادارة خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة المنتج (1) . لقد زاد اهتمام الباحثين والدارسين في السنوات الاخيرة بنظام التكاليف المبنى على الأنشطة لكونه يحدد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل اكثر دقة , ولعل من ابرز اسباب التحول للنظام الجديد مايتى :

(2)

- 1.تركيز دور انظمة التكاليف في اعداد التقارير المالية على تقويم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة اكثر من دورها في توفير المعلومات المالية الخاصة بتكلفة المنتج أو الخدمة .
- 2.تناقص نسبة تكلفة العمل المباشر من مجموع التكلفة من 40% الى 10% (3) , وزيادة التكاليف غير المباشرة وزيادة الاستثمارات التكنولوجية .

(1) عدنان بن عبدالله الملحم , نظام التكاليف على اساس النشاط : دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية , (مجلة البحوث المحاسبية , مجلد (6) , عدد (2) , 2002م).

(2) Jeans, Mike and Morrow, Michael. (1989) **The Practicalities of Using Activity – Based Costing, Management Accounting**, Vol. (67), No. (10), pp. 42-44

(3) Needles, Blverd E., Powers M., Mills, Sherry K. and Anderson, Henry, R.(1999), **Managerial Accounting** , (5th ed). New York: Houghton Mifflin Company .

3.تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف من 25% الى 50%⁽¹⁾ , نتيجة تزايد اهمية بعض التكاليف غير المباشرة , مثل : تصميم المنتج , رقابة الجودة , خدمة العميل , تخطيط الانتاج , واوامر البيع والتي لاتقل اهمية عن عناصر التكلفة الاخرى .

4.تزايد تعقيدات الانتاجية , والتنوع الكبير فى المنتجات أو الخدمات ,وقصر دورة حياة المنتج أو الخدمة , وارتفاع الجودة بشكل كبير .

5.استخدام التكنولوجيا بشكل كبير فى العملية الانتاجية أو تقديم الخدمة , وتزايد حدة المنافسة فى الاسواق المحلية والدولية , والاتجاه نحو تحسين مستوى الجودة .

6.فشل نظام التكاليف التقليدى فى تحقيق التخصيص العادل والامثل للتكاليف غير المباشرة بصفة عامة .

7.تطور أهداف محاسبة التكاليف لتشمل دعم القرارات الادارية , فلم تعد قاصرة على تقييم المخزون السلعى وتحديد ربحية المنتجات .

8.الاتجاه الحديث نحو اعتبار ان الأنشطة هى التى تتحكم وتتسبب فى انتاج المنتجات والخدمات المتنوعة ' فالأنشطة هى التى تستهلك الموارد,والمنتجات تستهلك وتستفيد من الأنشطة , وبالتالي تحول الاتجاه نحو البحث عن المسببات التى تؤدى الى حدوث عناصر التكاليف التى يتولد عنها انتاج المنتجات من السلع والخدمات .

يرى الباحث ان أهمية تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة تتمثل فى الاتى :

- 1.اصبحت محاسبة التكاليف تمثل المؤشر المثالى لاتخاذ القرارات الادارية
- 2.تطور الصناعات الحديثة وازدياد تعقيداتها ادى الى الاهتمام الدقيق بتفاصيل التكاليف حتى تستطيع المنشأة المحافظة على المنافسة فى السوق .
- 3.تقسيم المنشأة الى وحدات او نشاطات يساعد الادارة فى تفعيل دور محاسبة المسؤولية .
- 4.سهولة حصر ومراقبة كل قسم او نشاط على حدة .

⁽¹⁾ Needles, Blverd E., Powers M., Mills, Sherry K. and Anderson, Henry, R.(1999), **Managerial Accounting** , (5th ed). New York : Houghton Mifflin Company .

5. من خلال تقسيم التكاليف الى أنشطة و وحدات تستطيع الادارة تحديد النشاط الاعلى تكلفة لوضع خطة لتخفيض تكاليفه .

6. امكانية منافسة الأنشطة لبعضها البعض من خلال تحفيز الادارة لكل نشاط اقل تكلفة واكثر انتاجا

7. اثبتت التجارب ان اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة من انجح الاساليب لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة

رابعاً: أهداف أسلوب ABC :

يحقق اسلوب ال ABC مجموعة من الاهداف وهي (1):

1. توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على اساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة وليس على اساس تعلقها بحجم الانتاج وهذا يساعد على اتخاذ قرارات ادارية عادلة تتعلق بالنشاط والانتاج المرتبط به .

2. تخفيض التكاليف هدف تسعى اليه كل منشأة واسلوب (ABC) يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة اولاً ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها اهمية أو اضافة قيمة للمنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج .

3. ان التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب في زيادة فاعلية الرقابة مما تسبب في تطوير عمل الادارات داخل المنشأة وتطوير عمل المنشأة ككل .

4. استعمال اسلوب (ABC) ساعد في تحليل أنشطة المنشأة وتحديد موجهات التكلفة مما ساعد في ايجاد معايير دقيقة لتقويم الاداء للعاملين فضلاً عن اهمية الاسلوب في التقويم المالى للأنشطة .

5. يهدف اسلوب (ABC) الى ايجاد اساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والادارية في حال توافر الامكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها .

(1) عبدالرازق طعمة الخزرجي , مدى اتساق نظام التكاليف المعيارية مع نظام التكلفة على اساس النشاط , (بغداد : رسالة مقدمة الى هيئة امناء المعهد العربي لنيل شهادة مراقبة الحسابات , 1998 م) , ص ص 39 - 40 .

6. اسلوب (ABC) ساعد على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل ادق وكفاءة عالية وذات معنى مما جعل هذه القرارات تحقق اهداف المنشأة سواء كانت قرارات ادارية / انتاجية وبخاصة المرتبطة بأعمال المنشأة على المدى الطويل .

يستطيع الباحث اضافة الاهداف الاتية :

1. معرفة وتحديد الانشطة الفاعلة لتدعيمها والاهتمام بها .
2. معرفة وتحديد الانشطة الخاملة لازالتها .
3. التحديد الدقيق للتكاليف الانتاجية.
4. التخصيص العادل للمصروفات الصناعية غير المباشرة.
5. المساهمة في تسعير المنتجات من خلال التحديد الدقيق للتكاليف .
6. المساهمة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال التحديد الدقيق للتكاليف الانتاجية وبالتالي التسعير المناسب .

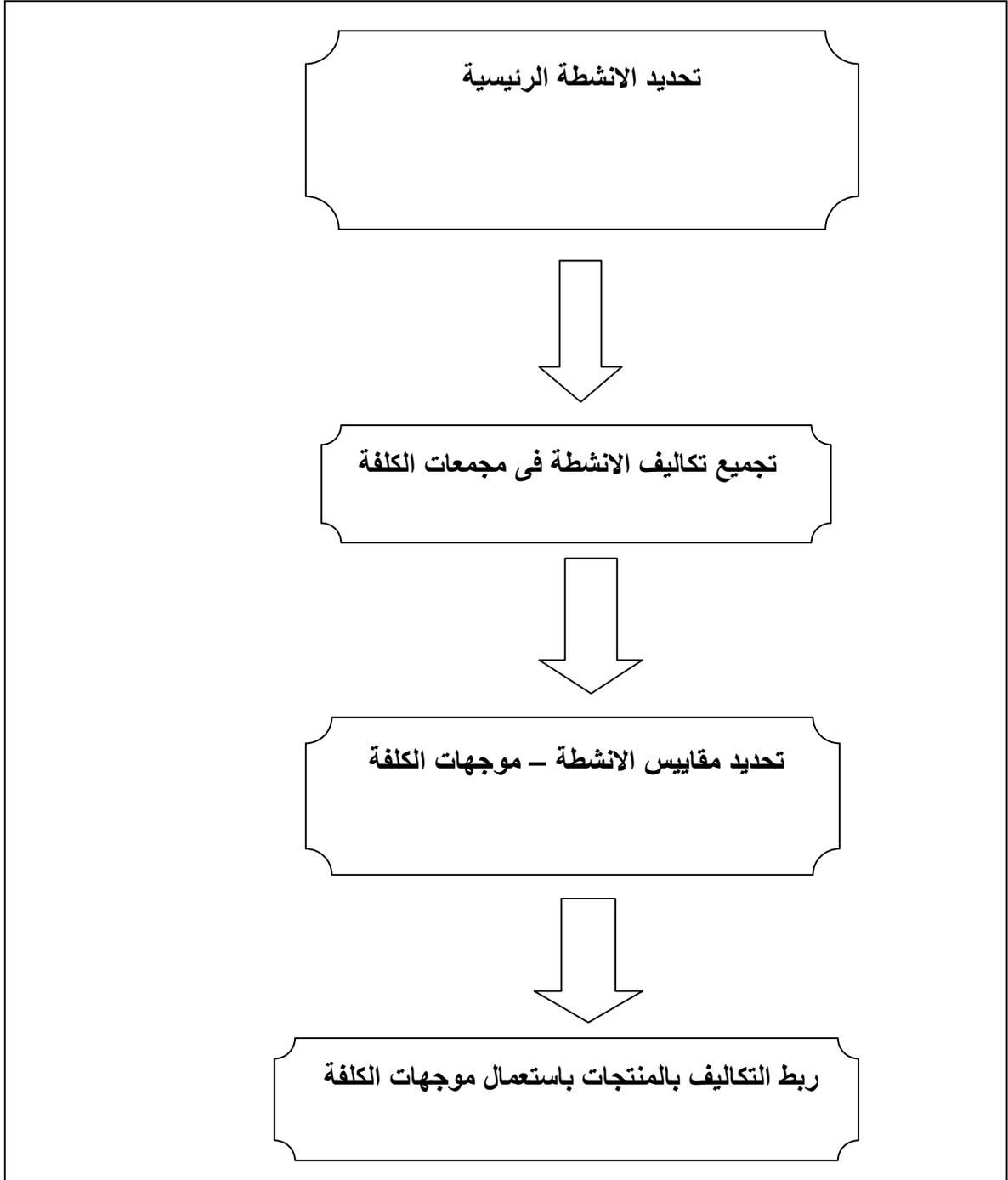
خامساً : خطوات تطبيق اسلوب ال ABC :

هنالك مجموعة من الخطوات المتتابعة واللازمة لتطبيق هذا الاسلوب حددها ⁽¹⁾ باربع خطوات رئيسية هي :

1. تحديد الانشطة الرئيسية .
 2. تجميع تكاليف الانشطة في مجتمعات التكلفة .
 3. تحديد مقاييس الانشطة - موجهات التكلفة .
 4. ربط التكاليف بالمنتجات باستعمال موجهات التكلفة .
- ويمكن توضيح هذه الخطوات بالشكل (1/2/2) الاتي :

⁽¹⁾ Jiambalvo James , **Managerial Accounting** , (2000) . P .169.

شكل (1/2/2)
خطوات تطبيق ال (ABC)



المصدر : P .169 ,, Managerial Accounting (2000) James , Jiambalvo

ويرى⁽¹⁾ ان الخطوات الرئيسية لاسلوب التكلفة على اساس النشاط هي :-

- 1.تحديد الانشطة الرئيسية داخل المنشأة .
 - 2.تحديد الموارد اللازمة لتلك الانشطة .
 - 3.تحديد المراحل التى يتدفق خلالها المنتج ليصل الى مرحلة التصنيع الكامل .
 - 4.تحديد اجمالى تكلفة النشاط من خلال اعداد تقديرات التكاليف الخاصة بكل مورد يستخدم داخل النشاط , بالاضافة الى تجميع التكاليف المتوقع ان يستفيد بها النشاط من الانشطة الاخرى , ويقسمة تكلفة النشاط على مسبب التكلفة يمكن تحديد وحدة أو معدل التحميل (وحدة القياس لطبيعة هذا النشاط) والتي يتم تحميل الانتاج التام بها بقدر الاستفادة .
 - 5.يتم توصيف الانشطة , وتحديد الجوانب المالية التقديرية لكل نشاط فى ضوء المستوى المتوقع حدوثه لهذا النشاط , وفى ضوء هذا المستوى يتم تخصيص الموارد , ويتم اعداد الموازنة أو الخطة المبنية على الانشطة فى شكل مصفوفة النشاط , وتظهر الموارد فى هذه المصفوفة على هيئة صفوف والانشطة كاعمدة .
- وبهذا فان تطبيق نظام التكاليف المبنى على الانشطة ليقف عند حد القياس الفعلى للتكلفة بل يمتد ليشمل العديد من ادوات المحاسبة الادارية كاعداد الموازنات التخطيطية , حيث يتم اعداد موازنة مبنية على الانشطة تعكس احتياجات المنتجات المتوقع انتاجها اعتمادا على تقدير حجم مسبب التكلفة لكل نشاط من الانشطة , ونظرا لتعدد مسببات تكاليف الانشطة فان الموازنة المبنية على الانشطة تعكس بالفعل ماتحتاح اليه تشكيلة الانتاج من الانشطة المختلفة ممايودى الى دقة اعداد تقديرات الموازنة .
- ويمكن استخدام مسببات التكاليف فى حد ذاتها كمقاييس اداء لكل نشاط وعلى هذا الاساس يمكن القيام بمقارنة حجم المسببات الفعلية بالمقدرة لكل نشاط من الانشطة ويعتبر ذلك خطوة مفيدة جدا فى تقييم الاداء وتحديد مناطق الاسراف⁽²⁾ .

(1) محمد محموديوسف , " محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد فى ظل نظرية الوكالة " (تجارة القاهرة, مجلة المحاسبة والادارة والتامين, العدد44, 1992) ص ص 175 - 237 .

(2) وائل مصطفى محمد , " اطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبى فى ظل مدخل التكلفة على اساس النشاط " (القاهرة:جامعة عين شمس, كلية التجارة , رسالة ماجستير, 1999), ص 38 .

تتمثل المراحل العامة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيما يلي (1) :

1. مرحلة الدراسة المبدئية: تبدأ هذه المرحلة نتيجة لوجود رغبة للتطوير والتغيير للنظم القائمة أو في حالة وجود مشاكل تنظيمية ولا يوجد لها حلول . أو أن المعلومات المتاحة لا تقابل الطلب عليها .
2. مرحلة تبني النظام :عندما ترى المنشأة أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن أن يقدم الحلول المطلوبة. تأتي هذه المرحلة وفيها يقوم مقترحي النظام بحملة لتدبير الموارد اللازمة لتنفيذه . والحصول على الموافقات اللازمة . وقد تفشل هذه الجهود بسبب اعتقاد البعض أن النظام أكثر تعقيا أو أقل كفاءة من النظم الأخرى .

3. مرحلة التحليل :يقوم فيها المسئولين عن التنفيذ بدراسة الموارد والربط بينها وبين الأنشطة , ثم تخصيصها على وحدات التكلفة . ويجب اعطاء عنصرى الوقت والتدريب الضرورى أهمية فى هذه المرحلة .

4. مرحلة القبول :وهى مرحلة حاسمة عند متخذ القرار للموافقة على أن معلومات النظام الجديد ستؤدى الى تحسين قرارات , ولاياتى القبول الا عند اقتناع وفهم العاملين لمعلومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة .

5. مرحلة الاستخدام :تظهر هذه المرحلة عندما يكون نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة احد اجزاء نظام المعلومات الادارى للمنشأة ويظهر نتائجها لاستخدامها لاتخاذ القرارات .

6. مرحلة الادارة المبنية على الأنشطة :ويقصد بهذه المرحلة بأن معلومات الأنشطة يمكن أن تستخدمها الادارة لتخفيض التكلفة أو تحسين العمليات وتحقيق المزايا الاستراتيجية .

يستطيع الباحث تحديد خطوات تطبيق اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة فى الاتى :

1. تحديد الأنشطة.
2. تجميع المصروفات غير المباشرة لكل نشاط.
3. استخدام مسبب التكلفة .
4. تحميل التكاليف(المصروفات غير المباشرة) على المنتج النهائي .

(1) علاء البتانونى, " تاشير الرب والتكامل بين مقياس الاداء المتوازن ونظام التكلفة على اساس النشاط على اداء تنظيمات الاعمال " , (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , المجلد 41 , العدد 1 , 2004م) , ص 353 .

وتتيح الخطوات السابقة فرصة تطبيق أحداث اتجاه لقياس الاداء والذي يدور حول ثلاثة محاور تتمثل في (1) :

1.زيادة ما تولده العمليات الداخلية من مخرجات (منتجات وخدمات) جيدة مباعه والتي تمثل أموال تكون في طريقها لتدخل المنشأة , وتتولد عن طريق تحويل المستلزمات والمدخلات الاخرى الى ايراد .
2.تخفيض المخزون ويقصد بالمخزون الأموال التي تبقى بالنظام ولا تقتصر على المنتجات فقط ولكن تمتد الى كل ما يتم شراؤه ويمكن بيعه مثل المباني والمعدات والتجهيزات .

3.تخفيض التكاليف التشغيلية وهي الاموال التي تكون في طريقها الى خارج المنشأة , وهي التي يتم انفاقها للحصول على ما تولده كل العمليات الداخلية .

ان اشتمال نظام التكاليف المبنى على الانشطة على بعد العمليات يؤدي الى زيادة فعالية محاسبة المسئولية من خلال مايلي (2) :-

1.ان هيكل الانشطة يتمشى غالبا مع ما هو موجود بالهيكل التنظيمي للمنشأة من وحدات ادارية , مما يؤدي الى تحقيق هدف الربط بين النظام المحاسبي والتنظيم الاداري , وتجعل الرقابة على التكاليف أكثر فعالية .

2.عدم تحمل الانشطة بتكاليف من الاقسام اخرى لاتدخل في نطاق تحكم المسئولين عنها مما يساعد على تحسين عملية تقييم أداء هذه الانشطة وعدالة الحكم على نتائج هذا الاداء .

3.أن يتساوى اجمالى تكاليف الانشطة داخل قسم ما مع تكلفة الموارد المحملة على حساب القسم فى دفتر زيادة فعالية عملية الرقابة عند تتبع التكلفة وذلك بالمقارنة مع مجمعات التكاليف التي تتضمن تكاليف مخصصة عليها من أقسام متعددة ويصعب تتبع تكلفتها لطول الاجراءات وتعقدها .

4.تجميع الانشطة لكل قسم وتضمينها فى مجمعات أنشطة متجانسة بمثابة نقطة البداية بالنسبة لتحديد الاولوية للانشطة الواجب تطويرها وتحسين ادائها .

(1) , سعيدالهاوى" قضية التعامل مع تجنب مشكلة التكاليف لاغراض قياس تكلفة المنتجات: مدخل تحليل الانشطة,نموزج وصفى" (طنطا , المجلة العلمية للتجارة والتمويل , العدد 2 , 1998) ص ص 47 - 48 .

(2) زايد سالمأبو شناف," تطوير نظام تحديد التكلفة على اساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر"(جامعة عين شمس ,كلية التجارة ,المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , العدد 2, 1995) ص ص 775 - 806 .

ويعد بعد العمليات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة خطوة هامة ومتقدمة على طريق التوجه نحو مدخل ادارة التكلفة وتدعيمه وخدمة الاغراض الادارية من زاويتين (1) :-

1.مساعدة الادارة على تقدير جدوى الأنشطة التي تمارسها , والهدف منها , وامكانية تطورها وتحسينها .

2.توفير معلومات تفصيلية تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالموارد مما يساعد على خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف , الامر الذي يمكن الادارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية , والمنتجات أو الخدمات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف كما انه يساعد الادارة ايضا على اتخاذ قرارات أفضل في المجالات لمختلفة مثل القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد , وقرارات التسعير والطاقة , وقرار الاستمرار في انتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة أو إيقافها . ويرى (2) أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة مكن ادارات المنشآت الخدمية من تطبيق تقنيات مساعدة لتحسين ادائها ممثلة بادارة الجودة الشاملة وهندسة العمليات والتي أصبحت احدى الادوات الادارية الحديثة بالعصر الحالى والتي تهدف الى رفع الكفاءة التشغيلية وتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشآت وعدم اختصارها على الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل . وعلى صعيد الجامعات , تعد عملية ادراك وفهم الأنشطة الخطوة الأولى في ادارة وتخفيض التكاليف باعتبار أن تقديم أى تخصص علمى هو بالحقيقة استهلاك لانشطة , وأن تلك الأنشطة تستهلك موارد اقتصادية والتي تتغير صفتها عند الاستخدام الى عناصر للتكاليف بحسب طبيعتها , وأن تكاليف الأنشطة المطلوبة لتنفيذ أى تخصص علمى متنوعة بشكل كبير من مساق لآخر ومن فصل لآخر لنفس التخصص .

ان عملية تحديد تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات على اساس الأنشطة يساعد فى توفير أساس موضوعى دقيق للحكم على كفاءة أداء تلك والتي الخدمات والتي تطلب اداء الخدمة بمستوى مناسب من الجودة وباقل تكلفة ممكنة . وهذا يتطلب اعطاء عناية خاصة لكل من مستوى الجودة للخدمات التعليمية المقدمة بهدف تحسينها والارتقاء بها بصفة مستمرة , وكذلك تكلفة الخدمات التعليمية بهدف

(1)زايد سالمأبو شناف," تطوير نظام تحديد التكلفة على اساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر", (جامعة عين شمس, كلية التجارة, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, العدد 2, 1995), ص 800 .

(2)عبدالله سلمان حسن " أنظمة التكاليف على اساس الأنشطة فى مؤسسات التعليم العالى الخاصة فى الاردن : دراسة تطبيقية فى احدى الجامعات الاردنية الخاصة " (المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية , المجلد 7 , العدد 1 , 2004) , ص ص 185 - 208 .

ترشيدها ورقابتها واستخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة عليها . وهذا يخلق مجالاً للمنافسة لتحسين الخدمات المقدمة للطلبة , وكذلك من اجل دعم الموارد المتاحة والحفاظ عليها ومن ثم توفير اطار موضوعى لتقييم أداء المسؤولين عن ادارة تلك الجامعات (1) .

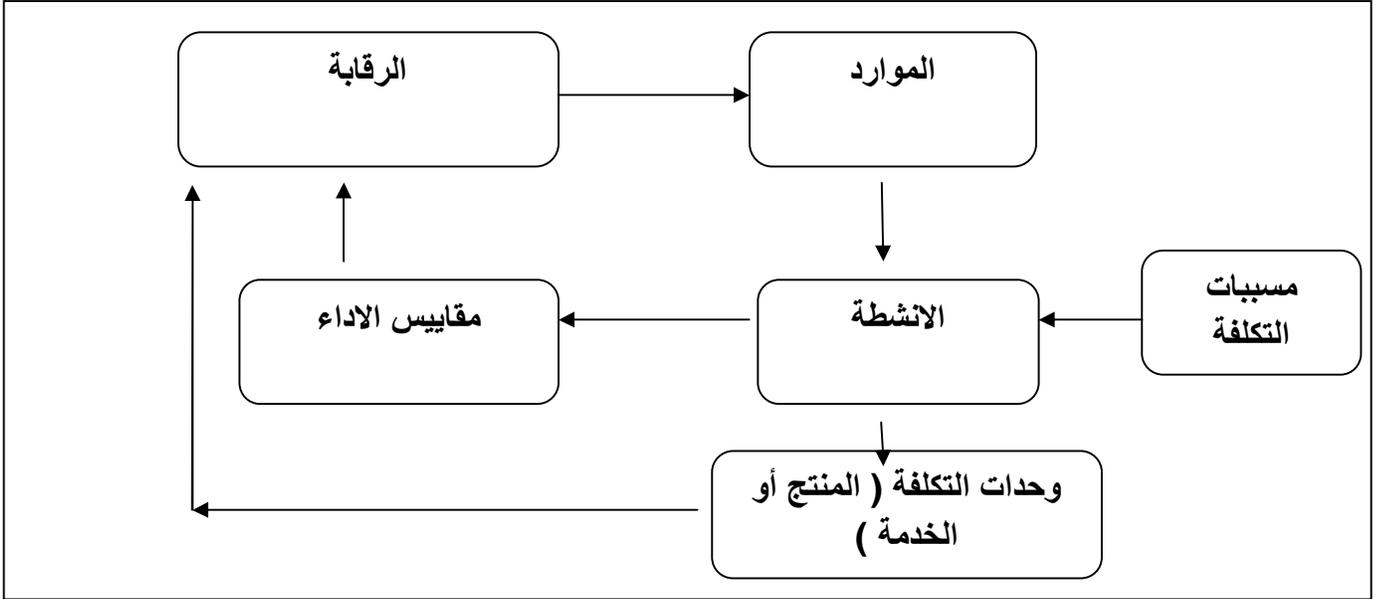
ويبين الشكل (2/2/2) ادناه أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة , حيث يمثل المحور الرأسى بعد تخصيص التكلفة الذى يبين أن الأنشطة هي الأساس فى تخصيص التكاليف , أما المحور الأفقى فيختص بتوضيح كمية وتكلفة الموارد المطلوب لاداء كل نشاط (مسببات التكاليف) , والمعايير الواجب استخدامها فى قياس نتائج الاداء فى كل نشاط , وهو ما يعرف ببعد العمليات , وفى هذا الاطار يؤكد (2) على أهمية عنصر الرقابة التى تعد بمثابة التغذية العكسية للمعلومات التى تعد العنصر الأساسى فى عملية اتخاذ القرارات الرقابية , فالمنتج أو الخدمة يعبر عما هو فعلى , بينما تعبر مقاييس الاداء عما هو مخطط , ومن خلال مقارنة الفعلى بالمخطط نحصل على معلومات مقارنة تستخدم كمعلومات رقابية يتم بها تعديل كل من الموارد والانشطة . ويوضح الشكل (2/2/2) أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

(1) سالم عبداللهلحس, " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات " , (مجلة الجامعة الاسلامية , سلسلة الدراسات الانسانية, المجلد 15 , العدد 1 , 2007) ص ص 211 – 238 .

(2) ماهر موسى درغام , " تقويم امكانية تطبيق نظام التكاليف المستند لانشطة فى المستشفيات الحكومية الفلسطينية فى قطاع غزة : دراسة تطبيقية " , (عمان , الاردن , كلية العلوم الماليه والمصرفية , الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية "رسالة دكتوراه منشورة , 2005), ص

الشكل (2/2/2)

أبعاد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.



المصدر: (ماهر موسدرغام , 2005) ص 46

سادساً : متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :

تتحد أهم متطلبات تطبيق النظام فيما يلي (1) :

1. يتطلب التطبيق السليم لنظام التكاليف المبني على الأنشطة زيادة فهم المستخدمين لمفاهيم النظام مما يترتب عليه زيادة قبوله واستخدامه، وعليه يجب العمل على تنمية وتدريب العاملين بالمنشأة لتأهيلهم على تطبيق النظام .

2. دعم الإدارة العليا ، فكلما كانت الإدارة لديها رغبة في الحصول على المعلومات الدقيقة ، ولديها تفهم وقناعة في ضرورة تطبيق النظام وأهميته في تزويدها بالمعلومات في الوقت المناسب لمساعدتها في القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات كلما كان ذلك مؤشراً إيجابياً على تطبيقه.

(1) حمدي شحود زعرب، " مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة : دراسة ميدانية " (المجلة العربية للإدارة ، المجلد 26 ، العدد 1 ، 2006) ، ص ص 3 - 33 .

3. توفر أنظمة معلومات محاسبية فعالة واعداد موازنات تخطيطية تعتمد على أسس عملية , وهذا يعنى اشتمال النظام على عدة ادلة مثل دليل عناصر التكاليف ودليل مراكز التكلفة ودليل وحدات التكلفة ونظام فعال للتقارير الدورية .

4. استخدام الوسائل التقنية الحديثة فى تشغيل البيانات ومعالجتها , وهذا يساعد على تسجيل الأحداث والأنشطة والتكاليف بدرجة كافية من التفصيل , كما يمكن من استرجاعها وتحليلها وتلخيصها بأساليب مرنة متعددة كلما دعت الحاجة لذلك .

5. مراعاة الخصائص المميزة لأنشطة المنشآت التعليمية عند التطبيق والاختذ بعين الاعتبار طبيعة مخرجاتها من الخدمات .

ويجب أن يكون تصميم وتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة من مسئولية فريق عمل مكون من تخصصات متنوعة وليس مقتصرًا فقط على قسم الحسابات , حيث يجب أن يمثل الفريق جميع مجالات الوظائف التي تستخدم مخرجات النظام , ويستند ذلك على حقيقة أنه من الصعب أحداث تغييرات فى بيئة العمل بالمنشأة اذا لم تكن هذه التغييرات مدعومة بالكامل من جميع الذين سيتأثرون من التغييرات نتيجة تطبيق النظام الجديد , فنظام التكاليف المبنى على الأنشطة يغير بعض الاسس التي يستخدمها المدراء لاتخاذ القرارات وتقييم الاداء , فاذا لم يكن هؤلاء المدراء الذين سيتأثرون مباشرة بالتغييرات لهم مساهمة بتطبيق النظام الجديد فانهم سيقاومون تطبيقه , علاوة على ذلك أن التصميم الجيد للنظام يتطلب خبرة وكفاءة جميع المدراء الذين سيتعاملون مع النظام⁽¹⁾ .

يستطيع الباحث اضافة متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة التالية :

1. الرغبة الاكيدة للادارة فى ضرورة استخدام اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة.
2. الاستعانة باكوادر المؤهلة والمدربة لضمان الاستخدام الامثل لأسلوب التكاليف على اساس الأنشطة.

3. الاعتماد على البرامج المحاسبية الحديثة فى مجال تبويب وتحليل ومعالجة البيانات المحاسبية.

4. تعاون جميع الاصطاف العامل فى الشركة على ضرورة نجاح استخدام اسلوب التكاليف على اساس الأنشطة.

⁽¹⁾ Garrison , Ray H., and Noreen, Eric W., (2003), “ **Managerial Accounting** “ , Mc Graw – Hill , 10th Edition , USA , p.319 .

ولضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتعين مراعاة الاعتبارات التالية (1) :

1. تقويم احتياجات المنشأة من المعلومات , وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات , وكيفية تطبيقها للاستخدام الأمثل لكافة مستويات المنشأة .
2. تقويم قدرة نظام المعلومات على تدفق وايصال المعلومات للمستويات بالمنشأة .
3. تقويم الموارد المتاحة التي يمكن استخدامها (الوقت , الموارد البشرية , الموارد المالية) .
4. اعداد هيكل للتقارير يفى بأغراض الحصول على المعلومات .

ويضيف (2) : الاعتبارات التالية :

1 ربط النظام بالاستراتيجيات داخل النظام الادارى وبصفة خاصة استراتيجية الجودة وسرعة اداء الخدمة .

2. ربط تطبيق النظام بتقييم الاداء .

3. الاتفاق على وضوح أهداف النظام .

4. ربط النظام بالخطوات الاجرائية للجودة .

5. التدريب على تصميم وتنفيذ النظام .

يستطيع الباحث اضافة الاعتبارات التالية .

1. تحديد المعلومات المطلوبة للمنشأة

2. معرفة مدى قدرة نظام المعلومات الموجود من التدفق وايصال المعلومات الى جميع أنشطة المنشأة.

3. التأكد من جودة التقارير المخرجة وايفاءها بالمعلومات المطلوبة.

4. الدقة والسرعة فى الحصول على المعلومات .

وعند تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتم الاسترشاد بالقواعد التالية (3) :

(1) مجدى محمد سامى , " مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف " , (جامعة الزقازيق, كلية التجارة , مجلة البحوث التجارية, المجلد 22 , العدد 2 , الجزء الأول , 2000م) , ص 386 .

(2) علاء البتانونى, " تأثير الرب والتكامل بين مقياس الاداء المتوازن ونظام التكلفة على اساس النشاط على اداء تنظيمات الاعمال " , (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , المجلد 41 , العدد 1, 2004) , ص 353 .

(3) Cooper , R. S. Kaplan . 1998 "The promise – and Peril of integrated cost systems " Harvard Business Review (July – August) : P 98 .

1. التركيز على الموارد المكلفة , وهى التى يترتب على استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة حدوث اختلافات كبيرة فى تكلفة المنتجات بالمقارنة بالطرق الأخرى للتخصيص , ففى الجامعات يعتبر عنصر تكلفة الرواتب والاجور أكثر الموارد تكلفة والتي يجب على نظام التكاليف التركيز على معالجتها .

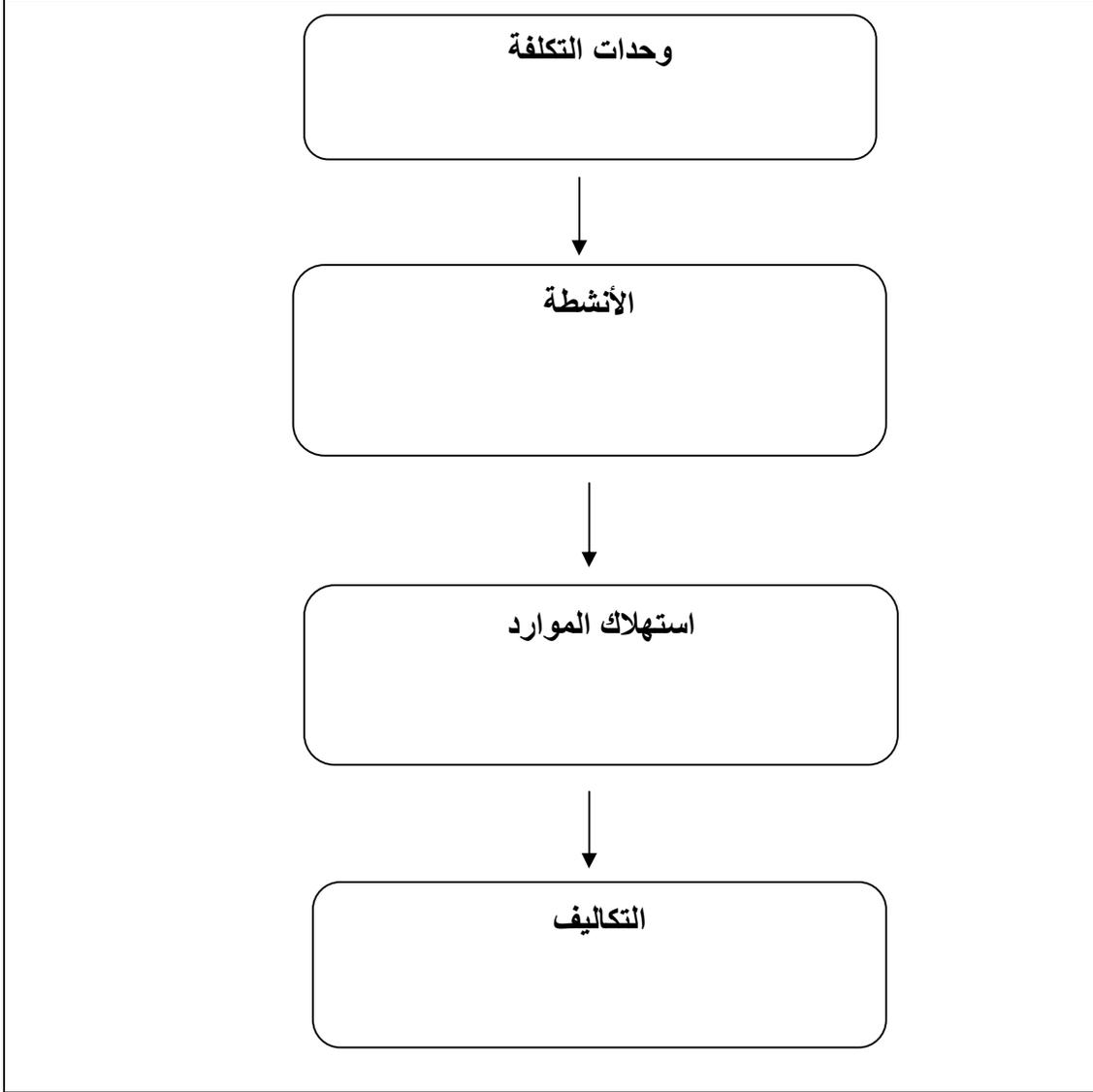
2. التركيز على الموارد التى تختلف استهلاكها بين المنتجات بدرجة كبيرة , فعلى سبيل المثال يتفاوت نسبة الوقت المستفيد لعضو هيئة التدريس على التدريس أو البحث العلمى أو الاشراف وغيرها .

3. التركيز على الموارد التى يتصف نمط الطلب عليها بعدم الارتباط بالمقاييس التقليدية للتخصيص مثل ساعات العمل المباشر أو تكلفة الموارد , وهنا يجب تحديد الموارد التى تساهم بأكبر قدر فى تحريف التكاليف الذى يحدث فى الأنظمة التقليدية .

يبين الشكل (3/2/2) ادناه نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة , فوحدات التكلفة تولد الطلب على الأنشطة , ومثال ذلك اكتساب الطالب لمساق دراسى معين يتطلب القيام بنشاط تدريس المساق ونشاط عقد الامتحانات ونشاط ادارة العملية التدريسية , هذه الأنشطة تستهلك الموارد , فنشاط التدريس يستهلك جزء من وقت عضو هيئة التدريس , وان استهلاك الموارد يسبب التكاليف , فكلما زاد الوقت المستنفد لعضو هيئة التدريس فى شكل ساعات معتمدة كلما زادت تكلفة الرواتب والاجور اللازمة مقابل الوقت المستنفد , وبهذا يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على التخصيص من خلال هذه العلاقات لتحديد كيفية تأثير وحدات التكلفة على عناصر التكاليف . ويوضح الشكل (3/2/2) نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

شكل (3/2/2)

نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : (Garrison and Noreen , 2003 , p . 322)

سابعاً: مزايا أسلوب التكاليف على اساس الأنشطة:

1. يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة , ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي تميز هذا النظام عن غيره من الانظمة التقليدية وهي :

أ توفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة , وفي تحديد مجالات الوفرة أو الاسراف في هذه التكلفة , ويمكن الادارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لاهداف كل نشاط⁽¹⁾.

ب.التوصل الى تكاليف دقيقة للمنتجات وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة هي أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي .

ج.اتخاذ قرارات ادارية أفضل , فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي للمساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للتوصل الى مستوى الربح المنشود هذا بالاضافة الى أن المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتجات تساعد في اتخاذ القرارات الادارية , مثل التوقف عن انتاج معين أو التوسع في انتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء اساسي من منتج أو شرائه من الخارج .من أكبر في قياس موجهات تكلفة النشاط , والذي يساعد المدراء في تحسين المنتج , وقيمة العمليات , وتصميم القرارات , ورقابة أفضل للتكلفة⁽²⁾

2.واخيرا فان الميزة الاساسية لنظام تكاليف الأنشطة هي ايجاد أسلوب لتخصيص التكاليف غير المباشرة في وقت تزداد فيه اهميتها , اذ تقدر نسبتها في كثير من المنظمات الصناعية بحوالي 50% من هيكل التكلفة الكلية وفق علاقة السبب والنتيجة , وذلك بربط الأنشطة والموارد المستفدة في انجازها - تكاليف تلك الانشطة - بالمنتج مما يسمح بتحديد أدق لتكاليف المنتجات ومعلومات تفصيلية حول الأنشطة اللازمة للانتاج , وهذا بدوره يرشد قرارات الادارة القصيرة والطويلة الاجل استنادا الى معلومات نظام تكاليف الانشطة⁽³⁾ .ويؤدي نظام تحديد التكلفة على اساس النشاط الى تخصيص أكثر دقة للتكاليف الذي بدوره الى تحديد ربحية عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة (ليس فقط ربحية المنتجات لكن أيضا ربحية مجموعة من العملاء أو قنوات التوزيع) وهو يعتبر وسيلة للحصول على المعلومات التي تستخدم في تحقيق اهداف نظام التحسين الذاتي المستمر .

(1) هشام احمدحسيو , 1997 م "محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم اساسية" , (القاهرة , مصر , مكتبة عين شمس) , ص 239 .

(2) Blocher , Edward j . et al , 2002 " Cost Management : A Strategic Emphasis " Second Edition 2002 .

(3) ظاهر احمد , " المحاسبة الادارية " الطبعة , دار وائل للنشر , 2002 م , ص 189 .

يقوم نظام ABC بتخصيص التكاليف الاضافية بشكل أكثر دقة وذلك من خلال تقسيم الانشطة المختلفة الى مستويات متعددة (1) :

3. أن تطبيق هذا النظام يؤدي الى تحسين وظائف التخطيط والرقابة , وكذلك يؤدي الى تحسين الاداء الادارى ورفع الكفاءة , كما أنه يؤدي ضبط الانفاق وقياس تكلفة المنتجات بشكل سليم ورسم سياسات تسعير علمية وسليمة (2) .

وطبقا ل (3) فان تطبيق نظام التكاليف المبنية على الانشطة سيؤدي الى خفض التكاليف الاضافية , والتي قد تصل نسبتها الى 50 % من اجمالى التكلفة ويتم ذلك من خلال تخفيض أو الغاء الأنشطة عديمة المنفعة والتي لا تضيف قيمة الى المنتج من وجهة نظر الزبون .

كما اشارت الدراسة التي قام بها (4) الى أن تطبيق نظام الأنشطة قد حقق منافع متعددة أهمها :

1. توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة للوحدة المنتجة .

2. تحسين مقاييس الاداء .

3. زيادة القدرة التنافسية للشركة .

ويمكن اجمال الفوائد المترتبة على استخدام نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة فى معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة , تحديد المنتجات التي تحقق أرباح أفضل للشركة , وتزويد الادارة بالمعلومات التي تفيد فى اتخاذ القرارات الادارية السليمة اللازمة لتسعير المنتجات بدقة , وكذلك رسم السياسات الانتاجية .

يستطيع الباحث اضافة المزايا الاتية لنظام التكاليف المبنى على الانشطة:

1. التحديد الدقيق للتكاليف .

2. معالجة مشكلة المصروفات الصناعية غير المباشرة بصورة نهائية .

3. المساهمة فى تسعير المنتجات من خلال القياس الدقيق لتكاليف الانتاج .

(1) صلاح الدين عبدالمنعم مبارك , وآخرون " محاسبة التكاليف - مدخل اداى حديث " (مصر: الدار الجامعية الاسكندرية, 2002 م), ص 383 .

(2) نواف فخر , خليلادلمى , " محاسبة التكاليف الصناعية " (عمان: الاردن, الجزء الاول , الدار العلمية للنشر والتوزيع, 2002م).

(3) نصرعبد الكريم, رشيد الكخن, " امكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الانشطة ABC " دراسة ميدانية , (عمان , الاردن, مجلة دراسات , المجلد (4) عدد (2) , 1997) , ص 501.

(4) نصرعبد الكريم , رشيد الكخن , امكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الانشطة ABC " دراسة ميدانية , (عمان:الاردن , مجلة دراسات , المجلد (4) عدد (2) , 1997 م) , ص 501.

4. المساهمة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال المساعدة في عملية التسعير والتي تلقى بظلالها على تحقيق الميزة التنافسية .

5. التعرف على الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج .

6. التعرف على الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج .

ثامناً :عيوب اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة :

1. من أهم الانتقادات التي تعرض لها النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة , الأمر الذى يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة واعادة تدريب الكادر المحاسبى .

2. كذلك فان تكلفة تطبيق النظام مرتفعة , لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع المترتبة على ذلك .

3. لايمكن تطبيق النظام الا فى سياق اجراء تغيير ادارى شامل وضمن منظومة ادارة الجودة الشاملة مع التوجة نحو جعل مسألة ارضاء الزبائن مسألة محورية توجه الانتاج وجميع أنشطة المنظمة (1) .

4. وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لاستعمال أنظمة التكاليف المبنية على الانشطة الا ان هناك بعض المتعلقة باستعماله كارتفاع الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بالانشطة المختلفة واستمرار مشكلة التخصيص العشوائى لبعض التكاليف غير المباشرة (2)

5. التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة للمنشأة , فتحديد الأنشطة الرئيسة للمنشأة والتعرف على محركات التكلفة المتعلقة بهذه الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج من المنتجات , كل ذلك يتطلب تكاليف عالية ويجب مقارنتها بالمزايا المتعلقة من استعمال نظام التكاليف المبنى على الأنشطة . فاذا كانت التكاليف العالية لاستعمال نظام الأنشطة تفوق المزايا المتوخاة من استعمال النظام المذكور فانه يجب التخلّى عن تطبيق النظام , وبالمقابل اذا كانت تكاليف استعمال ضئيلة اذا ما قورنت بالمزايا المتوخاة من استعماله فانه عندئذ يفضل استعمال نظام التكاليف المبنى على الأنشطة .

6. ان استعمال نظام التكاليف المبنى على الأنشطة لا يقضى على مشكلة التخصيص العشوائى للتكاليف غير المباشرة . فمثلا قد يكون هناك صعوبة فى توزيع بعض التكاليف غير المباشرة

(1) إصدارات المجمع العربى للمحاسبين القانونيين , " المحاسبة الادارية المعلومات اللازمة للتخطيط " (كتاب رقم (11) 2001 م) , ص ص 382-381.

(2) ظاهر احمد , " المحاسبة الادارية " الطبعة , (دار وائل للنشر 2002 م), ص 189.

الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي الى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائى لبعض التكاليف غير المباشرة كاهلاك مبانى المصنع أو التامين أو الضريبة السنوية المدفوعة على مبانى المصنع .

يستطيع الباحث اضافة عيوب استعمال نظام التكاليف المبنية على الأنشطة التالية :

1. تخوف الادارات من تطبيق نتيجة لعدم الادراك الكافى بمميزاته خاصة فى دول العالم الثالث ومن ضمنها شركاتنا السودانية العاملة فى مجال الصناعات .

2. عدم وجود الكوادر المؤهلة التى يمكن ان تطبق النظام مما يجعل الادارة تبحث عن كوادة اجنبية مما يكلفها الكثير من الاموال فى سبيل استخدام النظام .

3. يتطلب استخدام اجراء الكثير على المنظومة العاملة فى الشركة .

المبحث الثالث

مفهوم وأهداف وخصائص أساليب التكاليف الحديثة الأخرى

فى هذا المبحث سوف نتطرق الى عدة أنظمة ساهمت فى تخفيض التكاليف وتعظيم الارباح حيث قسمنا المبحث الى اربعة اجزاء , أما الجزء الاول سوف نقف عند أسلوب الانتاج فى الموعد بالضبط ودور هذا النظام فى تخفيض تكاليف المخزون , أما الجزء الثانى سوف نتطرق الى الحديث عن أسلوب ادارة الجودة الشاملة .والجزء الثالث سوف نتناول نظام الادارة على أساس الأنشطة , والجزء الرابع سوف نقوم بابرار دور نظام اسعار التحويل (التنازل) فيما بين الاقسام فى تحقيق هامش الربح على مستوى المؤسسة الأم وعلى الفروع وعلى مدى تخفيض التكاليف ,

اولاً : أسلوب الانتاج فى الموعد بالضبط JITPS

تعتمد نظم الانتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعى يتكون من المخزون من المواد الاولية , والمخزون من الانتاج تحت التشغيل , وكذلك المخزون من الانتاج التام , ويعد هذا المخزون ضروريا وذا أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الانتاج التقليدية , ويرجع ذلك لطبيعة عدم التاكيد من انتظام عمليات الترمين وعامل الجودة ووقت اعداد الالات وترتيب المؤسسة ' حيث يفرض الترتيب التقليدى للالات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعى وتحويلها من قسم الى قسم اخر للانتاج , وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة .

ثانياً :نشأة ومفهوم أسلوب الانتاج فى الموعد بالضبط

وفى محاولة للقضاء على مشكلات نظم الانتاج التقليدية فقد قدم الفكر اليابانى الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه " نظام الانتاج فى الموعد بالضبط JITPS " حيث قام " تاييجى أو هنو Tauchi " ohno والذى يعمل نائبا لمؤسسة تايوتا اليابانية (Company TOYOTA Motor) بتطوير هذا النظام والتوصيل الى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970 , كما اتجهت أيضا بعض المؤسسات الامريكية الى تطبيقه مع بداية عام 1980 فى صناعة الالكترونيات والسيارات , ويطلق على هذا النظام الانتاج اللحظى أو الانتاج الحينى , أو الانتاج فى الموعد بالضبط .ويحتوى هذا

النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع فى ازالة الهدر فى عمليات الانتاج , أو حالة الانتاج بالطلب , أو تخفيض حجم المخزون السلعى الى أقل قدر , أو حالة الانتاج حسب الحاجة وفى الوقت المحدد , أو التخلص من المخزون السلعى بكافة صورة وأشكاله ويطلق عليه " نظام المخزون الصفرى " أو " نظام الانتاج بدون مخزون " (1) .

يتضح للباحث ان نشأة مفهوم الانتاج فى الموعد بالضبط كانت فى سبعينيات القرن الماضى واول من ابتكر هذا المفهوم هم اليابانيون وتبعهم الامريكان . وهذا النظام يسعى الى محاربة المخزون لتقليل التالف الناشئ من عيوب التخزين واضعين فى الاعتبار صفرية المخزون السلعى .

ثالثاً:العناصر الرئيسية فى أسلوب الانتاج فى الموعد بالضبط .

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الانتاج فى الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهى (2):

1 يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة الى الزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل .

2. يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة .

3 يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة , لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسى لنجاحه .

4. يجب أن يتصف العمال فى نظام الانتاج فى الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب .

5. يجب التركيز على أنشطة الانتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها .

6 يتصف نظام الانتاج فى الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها الى اخرها دون أى انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الانتاجية المستمرة , مثل عمليات تصنيع الكيماويات , على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى , يترتب على ذلك الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وزيادة الانتاجية والجودة .

(1) احمد محمد غنيم , نظام ادارة الانتاج المتكامل باستخدام المحاسب الالى , (مصر :المكتبة العصرية للنشر والتوزيع , ط 1 , 2006 م), ص 313 - 315 .

(2) أحمد حسين على حسين , مرجع سابق , ص ص 200 - 203 .

يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام الى منتجات تامة الصنع , ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كالآتى : وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار .

و يلاحظ أن الوقت الوحيد الذى يضيف الى قيمة المنتج هو وقت التصنيع فقط , فى حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والانتظار من الأوقات التى لاتضيف الى قيمة المنتج , أى التى لاتؤثر على نظرة أو تقييم العملاء للمنتج المعين , فمثلا : عند الرغبة فى شراء جهاز تلفزيون , يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الاداء والجودة والسعر , ولايهتم العميل على الاطلاق بالتكلفة التى تحملها المصنع فى سبيل الفحص والمناولة والانتظار , وبذلك يؤدى التخلص من هذه الانشطة غير الضرورية الى تخفيض كبير فى تكاليف الانتاج , دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الانتاج .

يستطيع الباحث اضافة العناصر الرئيسية التالية :

- 1.توفر عدد مناسب من العمال فى كل اوقات التصنيع لان غياب اى عامل من العمال قد يتسبب فى وقف العملية الانتاجية خصوصا اذا كان العامل بدون احتياطي يقوم مقامه فى حالة غيابه .
- 2.فعالية الاليات والماكينات من حيث الجودة والصيانة .
- 3.سرعة استجابة الموردين .
- 4.جدولة الانتاج .

رابعاً:مراحل الانتاج فى الموعد بالضبط

ان مراحل الانتاج فى الوقت بالضبط ملخصة كالآتى (1) :

- 1.تكتشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات .
- 2.تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على اسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول .
3. فنتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الانتاج وضمان الانتاج فى الموعد بالضبط , ممايودى الى معدلات أكثر نسبيا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين .

(1)السعيد فرحات , مرجع سابق , ص ص 452 – 453 .

4. ينشأ عن ذلك فاقد أقلعلى المواد , خفض ساعات اعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا , انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من :

فاقد المخزون المعطل .

المساحات والفراغات المخصصة للتخزين .

العمليات المحاسبية والادارية للمخزون .

الرقابة على المخزون .

فتكون المحصلة النهائية هي : انتاجية أعلى متمثلة في : مواد , عمل , مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر , ثم مخزون أقل , تنبؤات أكثر دقة , سرعة الاستجابة والتكليف مع التغيرات السوقية وأنشطة ادارية أقل .

خامساً: أهمية أسلوب الانتاج فى الموعد بالضبط:

تتضح أهمية نظام الانتاج فى الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة اذا ما تم استخدامه فى المؤسسات المعاصرة, ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلى⁽¹⁾:

الانتاج :

1.زيادة المرونة فى تغيير تشكيلة المنتجات .

2.التقارب بين مواقع مراكز الانتاج , الأمر الذى يبسر عمليات الاتصال بين العمال , مما يساعد

على سهولة تغيير وظائفهم اذا 3.اقتضت الضرورة ذلك , كما يساعد أيضا على اشراكهم فى حل مشكلات الانتاج .

4.انسياب الانتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الاعطال والتوقفات .

5.زيادة الجودة فى جميع مراحل الانتاج المختلفة .

6.سهولة مراقبة عمليات الانتاج .

الامكانيات المادية :

1.تقليل المساحات المطلوبة عند اعداد التصميم الداخلى للمصنع .

2.تقليل الاستثمارات فى المخزون أنواعه .

⁽¹⁾ أحمد محمد غنيم , مرجع سابق , ص ص 316 - 318 .

- 3.التخفيض فى معدات مناولة الانتاج .
- 4.الاستغلال الافضل للطاقة الالية المتاحة .
- 5.تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط .
- 6.رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو مباشرين , فضلا عن زيادة انتاجيتهم وزيادة انتاجية المؤسسة بالتبعية .

المشترى :

- 1.زيادة أرباح المشتري .
- 2.ارتفاع مستوى الخدمة .
- 3.انخفاض مستوى الأسعار .

الموردين :

- 1.تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة .
- 2.تزيد من ترابط المؤسسات المشتريّة مع الموردين .
- 3.التقليل من عدد الموردين.
- 4.تجعل المؤسسات المشتريّة تتعامل مع الموردين القريبين منها .
- 5.اعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات .
- 6.تكون العطاءات المنافسة محدودة .
- 7.يعوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات فى الاسواق .
- 8.يصبح التفاوض سهلا ومألوفا .
- 9.قلة المستندات المستخدمة .

الكمية :

- 1.تمكن المؤسسات المشتريّة من شراء الكميات التى تحتاج اليها فعليا فى كميات صغيرة .
- 2.تمكن المورد من الالتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة فى المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات .

3.تشجيع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات انتاج الأصناف كميات انتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم .

4.تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديدا دقيقا يتفق مع الاستخدامات الفعلية .

الجودة : تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماما مع استعدادهم للأصناف المعيبة .

الوقت : تقضى على الوقت الضائع .

يستطيع الباحث اضافة العناصر الاتية لاهمية نظام الانتاج فى الوقت المحدد :

1.يساعد فى تحسين ترتيب المصنع لتخفيض زمن اعداد الالات .

2.يساهم فى حسن اختيار الموردين والتعاون معهم للقضاء على الفاقد .

3.يساعد فى تخفيض عدد الموردين وتقوية العلاقة معهم .

4.يساعد فى عملية الصيانة الوقائية للحفاظ على الالات من الاعطال المفاجئة.

5.يساعد فى تخفيض حجم المخزون.

6.يساعد فى الاهتمام بجدولة الانتاج .

7.يساعد فى الاهتمام بطلبات العملاء اول باول .

سادساً : اسلوب ادارة الجودة الشاملة TQM

تواجه المؤسسات فى العصر الحديث , أو فى الاوقات الحالية بضغوط وتحديات تتمثل فى الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة على استقرارها وربحيتها , فالحاجة الى تحسين الربحية والانتاجية والجودة والامور كلها تتطلب تغييرات ديناميكية فى جميع نواحي المؤسسة لضمان البقاء الاقتصادى لها ' والتغيرات التى نعنيها لا نقصد بها فقط احداث تعديلات وادخال تحسينات على مختلف البرامج والعمليات , ولكن الأهم من ذلك كله هو تعديل ثقافة العاملين بل وثقافة المؤسسة بكاملها.

ويمكن القول أن نظام ادارة الجودة الشاملة هى أحد أبرز المفاهيم الادارية الحديثة التى تعمل على احداث تغييرات جذرية فى أسلوب عمل المؤسسة وفى فلسفتها وأهدافها بهدف اجراء تحسينات شاملة فى جميع مراحل العمل بالشكل الذى يتفق مع رغبات الزبائن فى سبيل الوصول ليس فقط الى ارضاء

الزبائن واسعادهم وانما الى ابهارهم⁽¹⁾. لم يعد موضوع الجودة الشاملة الان مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه , وانما أصبحت الجودة الان ضرورة حتمية يجب توافرها في أى مؤسسة ترغب فى البقاء والاستمرار فى السوق , بمعنى أن الجودة الان لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها مؤسسة عن أخرى ' وانما أصبحت من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها حتى تستطيع المؤسسة أن تكون عضوا فى السوق وتشارك فى حلبة المنافسة⁽²⁾. ويتم بناء فلسفة نظام ادارة الجودة الشاملة وتصميمها ضمن تصور متكامل بصدد تكوين علاقة مستدامة مع الزبون مبنية على أساس الثقة والالتزام من جانب , وكونها تمثل حالة من المسؤولية والالتزام المشترك ما بين مكونات المؤسسة , البشرية والعملياتية , والمالية والتسويقية , يقود التفاعل ما بين الفلسفة والمتغيرات الى تعظيم المنافع والتميز , والمركز التنافسي , والريادة , واستقطاب الزبون , والتمكين⁽³⁾

سابعاً: تعريف أسلوب ادارة الجودة الشاملة:

هنالك عدة تعاريف لنظام ادارة الجودة الشاملة منها :

لقد عرف معهد الجودة الفدرالى نظام ادارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك فى معرفة تحسين الاداء " ⁽⁴⁾. و عرف المعهد الدولى للتقييس " ايزو " نظام ادارة الجودة الشاملة بأنه : " عبارة عن نظام لادارة المؤسسة تركز على الجودة , وهى مبنية على مشاركة الجميع لتحقيق النجاح من خلال ارضاء العميل بما يعود بالنفع على الجميع والمجتمع " ⁽⁵⁾. " يقصد بنظام ادارة الجودة الشاملة جميع أنشطة الادارة للمؤسسة التى تحدد سياسة الجودة والاهداف والمسؤوليات , وتطبيقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل : التخطيط , ضبط وتحسين الجودة , ضمن اطار نظام ادارة الجودة الشاملة " ⁽⁶⁾ يعرفها " بسترفيد " علأنها السلعة أو الخدمة الممتازة التي تلبي توقعات المستهلك وتزيد ، فالجودة لديها هي سمات وخواص المنتج أو الخدمة التي تحققاً

⁽¹⁾ يحيواى خديجة , أثر مراقبة جودة المنتج على القدرة التنافسية للمؤسسة , (جامعة الجزائر , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , 2001 م), ص 33 .

⁽²⁾ أحمد حسين على حسين , مرجع سابق , ص 176 .

⁽³⁾ نعمة الخفاجي , فلسفة ادارة الجودة الشاملة , (الاردين : جامعة الزيتونة , بدون سنة), ص 1 .

⁽⁴⁾ محمد محمد الخولاني , ادارة النشاط الانتاجى والعمليات , (الاسكندرية: دار الوفاء لنديا الطباعة , , 2007م) , ص 293 .

⁽⁵⁾ تتو محمد , أثر اعتماد ادارة الجودة الشاملة علنالتسيير , (جامعة الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير 2004م), ص

⁽⁶⁾ محمد بن شايب , ادارة الجودة الشاملة فى ظل تحديات السوق , (جامعة الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

2003م-2004م), ص 46

يتضح للباحث ان الجودة الشاملة هي الانتاج باعلى المواصفات والمقاييس لتلبية رغبات الزبون وللاستيلاء على مكان مرموقة فى سوق الاعمال فالجودة هي الاساس لاستقرار المنشأة واستمراريتها فى السوق .

المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة :

هناك بعض المبادئ المساعدة علينا لنجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي :⁽¹⁾

1. العمل يحدد الجودة.
 2. يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما علينا بيانات.
 3. الأفراد الذين يعملون داخل النظام هما الذين يقومون بإيجاد الجودة.
 4. الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر .
 5. الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء ، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة ، بشكلا صحيحا منذ المرة الأولى ودائما .
 - 6 يجب أن تدعم إدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.
- يتضح للباحث ان مبادئ الجودة الشاملة هي :

1. الرغبة فى تحقيق الجودة
2. التكامل والتعاون من كل اطراف المؤسسة.
3. البيان بالعمل .
4. الرغبة فى تحقيق الميزة التنافسية.

أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة:

يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات والخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء ، وتلبية حاجاتهم ، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي :

خفض التكاليف بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعملاء لإضافي .

⁽¹⁾ راضية عطوى ، مرجع سابق ، ص 30 .

تحقيق الجودة.

زيادة العوائد والأرباح :زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق .

رضا وسرور العملاء :حيث يشتر ونأكثر من مرة ويقومون بالرد عاية.

تمكين الموظفين ومنحهم السلطة :وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية⁽¹⁾

ويمكن تلخيصه فنظام إدارة الجودة الشاملة بشكلا كما بأنه " لأحدث طبيعياً يصمد في وجه

المنافسة، إلا منيسعياً لبارضاء العميلو تحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها، ويشكل مستمر

ودائم"، وتحقق المقولة الآنف الذكر لا يكون نفي الواقعا لامنح للاستراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيه

هدفا أساسيا هو تحقيق مستو جودة عالي، فيسبب تحقيق رضا وسعادة عاليا المستو بلد بالعملاء، لضمان

البقاء والاستمرار والتطور⁽²⁾

يستطيع الباحث اضافة الاهداف الاتية :

- 1.الاهتمام بتخفيض نسبة المنتجات المعيبة.
- 2.التركيز على انتاج منتجات مطابقة للمواصفات والمقاييس.
- 3.الاهتمام بتحسين نوعية المنتج.
- 4.التركيز على تطبيق معايير الجودة على جميع المنتجات.
- 5.السعى لجعل وضعية المنتج ان يكون على حسب متطلبات شهادة الايزو.
- 6.الاهتمام بتعزيز الوعي حول جودة المنتج.
- 7.السعى لتقديم منتجات ذات جودة عالية .
- 8.الاهتمام بكسب ثقة العميل .
- 9.الاهتمام بوضعية الشركة في سوق التنافس .

فوائد نظام إدارة الجودة الشاملة:

لقد تم رصد أهم الفوائد المحققة لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من تجارب عدة مؤسسات والتي تتلخص في⁽³⁾:

(1) محمد عبد العال النعيمي ، ادارة الجودة المعاصرة ،(عمان: الاردن، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص ص 45 - 46 .
(2) عمر وصفي عقيلي، مدخل الى المنهجية المتكاملة لادارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)،(عمان: الأردن، دار وائل للنشر، ، ط 1، 2001م)، ص39.
(3) محمد محمد محمد الخولاني ، ادارة النشاط الانتاجي والعمليات ،(الاسكندرية، دار الوفاء لنديا الطباعة، 2007م) ، ص 293 .

1. انخفاض شكواو بالمستهلكينو العملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة إليهم .
2. زيادة تصيب السوق وتخفيض التكاليف .
3. تخفيض تكاليف الجودة .
4. تخفيض شكواو بالعاملينو انخفاض نسب الحوادثالصناعية .
5. تخفيض عيوب الإنتاجو جودة زياذة رضا العملاء .
6. زيادة الفاقد، تخفيض المخزون، تخفيض الأخطاء، تخفيض تأخير التسليم .
7. زيادة الأرباحوزيادة الإنتاجية .
8. زيادة المبيعاتوتخفيض التكاليف، وخفض من دورة الإنتاج .
9. تحسين الإتصالوالتعاونبين وحدات المؤسسة .
10. تحسين العلاقاتالإنسانيةورفع الروح المعنوية .
11. زيادة الابتكاروالتحسين المستمر .
12. زيادة العائد علنا لاستثمار .

إنهذهالفوائدواقعيةوليستمستهدفة،وتؤكدمدىأهميةتنظامإدارةالجودةالشاملةفيتحسين الإنتاجيةوتدعيمالمركزالتنافسي للمؤسسة .

يستطيع الباحث اضافة الاتى لفوائد ادارة الجودة الشاملة :

1. زيادة الانتاجية .
2. احساس العاملين بالمسئولية
3. كسب ثقة العملاء
4. ولاء المستهلك للسلعة .
5. اكتساب وضعية جيدة فى السوق .

تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة:

حتنتحافظالمؤسسة علىوضعيتهاالتنافسيةومركزها،لايكفياالتوقعندالحصولعلناالنتائج

الجيدوالمربحة،وإنمالابدأهانتقومبالبحثواستمرارعالتحسيناتالصغربوذلكالإستثمارفيمجال

البحوث التطوير الذي خلق الإبداع التكنولوجي، وهذا ما يجسدها التحسين المستمر باعتبارهما من أهم العوامل
المساعدة لتحقيق الإمتياز، وفقاً للمنهج الياباني (Kaizen).

وإنتظير أداء المؤسسة يتم بالصفات التالية⁽¹⁾

1. أن التطوير المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة، وليس وقتاً أو مستواً إدارياً معيناً.

2. أن التطوير المستمر يركز على تحسين العمليات، ولا يهتم بالنتائج، فهو يراجع العمليات لتحسين
فيها وصولاً إلى النتائج الأفضل.

3. التحسين المستمر (Kaizen) يعني تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية، الإدارية،
الخ...

4. أن التحسين المستمر وفقاً لهذا المنهج هو مسؤولية شاملة للإدارة والعمال أيضاً.

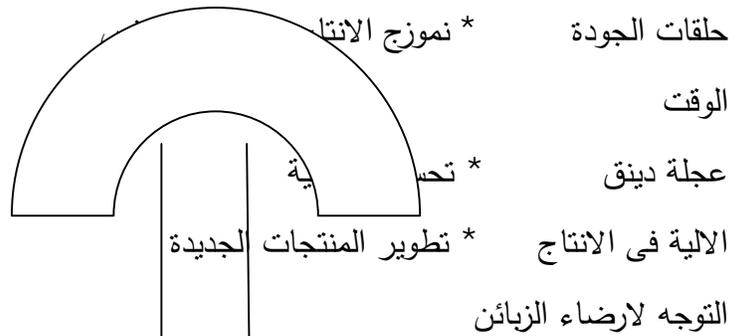
5. التحسين المستمر (Kaizen) هو توليفة متكاملة من الفكر الإداري ونظام العمل وأدوات تحليل
المشاكل واتخاذ القرارات.

6. لا يتم التطوير إلا إذا تم الاعتراف بأنها مشاكل، ومن ثم لإقرار بوجود مشكلاتها الطريق الصحيح لإحداث التحسين.
تعتقد فلسفة علنا التسليم بأهمية ضرورة إرضائهم شاباً رغباته.

7. عملية مستمرة، لا بد أنتوليها الإدارة والعمال أيضاً تماماً مستمراً، وقد عبر أحد الكتاب عن فكرة (Kaizen)
في صورة مظلة تجمع تحتها الكثير من أساليب التحسين المستمر كما يوضحها الشكل (4/3/2) الآتي:

شكل (4/3/2)

مظلة (Kaizen) كأداة من أدوات تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة



⁽¹⁾ محمد بن شايب، إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، جامعة الجزائر: مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير.

المصدر : محمد بن شايب , ادارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير , جامعة الجزائر , 2004/2003, ص 74.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا العملاء سواء الداخليين والخارجيين للمؤسسة، حيث يتم هذا الأسلوب وفقاً لمرحلة التالية:

1. تحليل وتقييم الوضعية الحالية لتحديد الترتيبات التي تحتاج إلى التحسين.

2. وضع الأهداف الخاصة بالتحسين والبحث عن الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.

3. تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحلول الأفضل التي تلائم واقع المؤسسة.

4. قياس، مراقبة، تحليل وتقييم النتائج الناتجة عن تطبيق الحلول المختارة للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

5. وضع التعديلات والتغييرات اللازمة.

إن أسلوب kaizen يبحث عن التحسين المستمر والتدريب ليسعنا لإبداع، حيث يعتمد على

استعمال حلقة ديمغما أنتحقيقا التحسين المستمر لا يتأثر من خلال التركيز على النتائج وإنما من خلال

التركيز على العمليات التي تتطلبها لاهتمامها بالانضباط، إدارة الوقت، تنمية المهارات، المشاركة والانتماء من

العاملين، الروح المعنوية للعاملين، الاتصالات (قنوات الاتصال والمضامينه) .

وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة:

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دوراً أساسياً في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة

سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعون نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي⁽¹⁾:

1. في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاحاً أساسياً للتصدي للمنافسة الدولية التي

- تحتربها لأداء الإنتاجي، والخدمة لتحقيق الاستقرار والاستمرار.

2. تحتربها لأداء الإنتاجي، والخدمة لتحقيق الاستقرار والاستمرار.

وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.

(1) فوائده التميي وأحمد الخطيب , ادارة الجودة الشاملة , (عمان: الاردن, جدارا للكتاب العالمي , , ط 1 , 2008م) , ص ص 31 - 32 .

التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرقبين .

8. استخداماً لأمتل الطاقة البشرية، وتطويراً إمكاناتها الهادفة في تحسين الأداء .

4. تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها .

5. اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO، 9000 كمتطلبات

أساسية في كفاءة الأداء وفعاليتها، والاهتمام بشكل أساسي للوصول للمستويات العالية من الجودة، سواء ما

يتعلق فيها بالتصميم للمنتج والخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيقاً للالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد

إنجازها بالتنسج مع حاجات توقعات المستهلكين .

6. إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلاً أساسياً في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة

من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية .

7 التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلاً من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليل تكاليف

الناجمة عن إجراء ات التصحيحية (العلاجية) .

8. استخدام الوسائل والأساليب لإحصائية التيتسا هم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء

في حالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيقاً لأهداف المنشودة .

العلاقات التبادلية للجودة: أنواعها الحالي تكشف عن علاقة وثيقة بينا الجودة وما يصاحبها من استغلال للموارد وتقليل الهدر

والضيا عاتو بذل كتقليل التكاليف وزيادة قوار تفاع لإنتاجية .

علاقة الجودة بالتكلفة: إنتاجية أفضل يحصل عليها العميل ليس كافياً للحكم على

كفاءة الإدارة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة هذا المنتج (تكاليف التقييم، الإنتاج، المبيعات، الصيانة)

هناك أيضاً تكاليف الجودة التي يمكن ذلك قياسها وتحليلها والتحكم فيها من خلال التخطيط السليم

والمراقبة الفعالة، وممكن تعريف تكاليف الجودة كما يلي:

هي جميع التكاليف التي تتطلبها منع وجود العيوب وتقويم أداء العمليات وتقدير الوضع المالي، حيث لا

تنتجها التكاليف عن العمليات الإنتاجية فحسب، بل يكون مصدرها أحياناً الأوجه الإدارية للمؤسسة .

تعريف تكاليف ضبط الجودة، تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق المستوى المرغوب

للجودة، ولقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في السنوات الأخيرة، وتظهر أهمية قياسها، من خلال:

1. تعد تكاليف الجودة أداة لتخطيط قياس كفاءة وتطبيق برنامج الجودة ذو الميزانية اللازمة لتحقيقه .

2. تعد تكاليف الجودة أداة لتحديد وتحليل مواقع القصور وانخفاض مستوى الجودة.
3. تساهم تكاليف الجودة في توجيه التخطيط لما يسمو بتحقيق المستوى الأمثل للجودة.
4. إن قياس تكاليف الجودة ليسا هم في تحقيق أهداف التالى للمؤسسة:
5. تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها، وتحديد كيفية تخفيضها .
6. نوعية العمال المنخلة لنشر نتائج تقييم تكاليف الجودة، وتقييم التحسين المحقق مما لا يتأثر بالجودة.
7. ضمان متابعة سياسة الجودة علنا للمدبا بعيد.

هناك عدة تقسيمات لتكاليف الجودة، وقد قسمها فيليب كروسبيك التالى:

تكاليف الفشل الداخلى:

تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة

المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج للعميل، ومن أمثلتها : العادم / الخردة، إعادة العمل، إعادة الفحص، تحليل الفشل.

ب - تكاليف الفشل الخارجى : التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب وذلك بعد تسليم المنتج إلى العملاء ومن أمثلتها : معالجة شكاوى العملاء، مردودات المبيعات، استبدال المنتجات المعيبة، وإصلاحها .

ج - تكاليف التقييم : هي التكاليف المتعلقة بتقوية المنتج، والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة من العميل، مثل : فحص دخلات عملية الإنتاج، فحص العمليات والطاقة التشغيلية، فحص المنتجات النهائية.

د - تكاليف الوقاية : تشمل كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع أخطاء ومن أمثلتها :

1 تكاليف تخطيط الجودة و وضع المواصفات التي تلبي احتياجات العميل .

2 تكاليف شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمدخلات والعمليات والمخرجات .

3 تكاليف التدريب والتخطيط لبرامج مستوى الجودة .

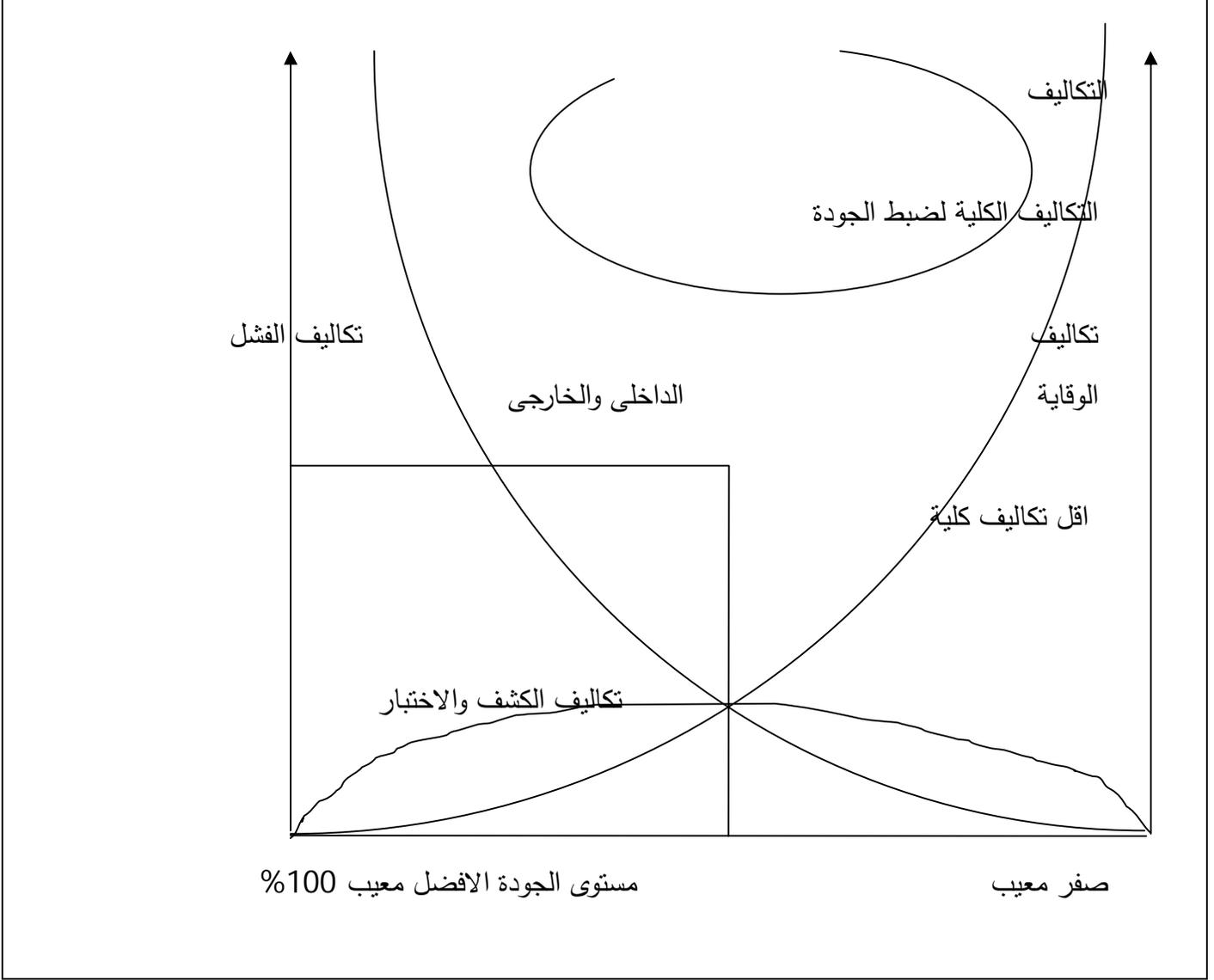
مما سبق ذكره يتضح لنا أهم فقرات التكلفة الخاصة بالجودة والتي سبق الإشارة إليها وأهم أنوع التكلفة

الفرعية التابعة لتكاليف الفشل والتقييم والوقاية وهذه التكلفة عادة ترتبط بالهيكل العام لهيكل الإنتاج

في المؤسسة ولها تأثير مهم على مستوى الإنتاجية وبالتالى زيادة الأرباح .

ويوضح الشكل (5/3/2) التالى العلاقة بينهما :

شكل (5/3/2) العلاقة بين تكاليف الجودة.



محمد الصيرفي، الجودة الشاملة طريقا للحصول على شهادة الايزو، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، مصر،

ومنا الشكلي تضحأنه:

1. عندما تزداد تكاليف الوقاية فإن مستوى الجودة تغير تفعدتتصلا لبأ نتصبحنسبة تكلفة الفشل لداخليو الخارج جيصفرا، وتكون الجودة عندأ علحدلها .

2. عندما يقل مستوى الجودة حتتصلا لبأ دننمستوله) صفرا (فإن تكلفة الفشل لداخليو الخارج جيتصلا لبأ حددها الأقصى) (100% بما يعنى أن جميعالوحداتالمنتجة أصبحتمعيبة .

3 عندما يقل مستوى الجودة قوا لبأ دنحدله) صفرا (وكذا عندما يصل مستوى الجودة لبأ علحدله (100 %) فإنها لنكون قد أنفقنا أي شيء على عمليات الفحص والاختبار أي أن منحنى تكاليف الأدا عيببدأ بقيمة مساوية للصفر وينتهي أيضا بقيمة مساوية للصفر .

ومنما سبق يمكن القول أن الجودة العالية تتسبب في تحميل المؤسسة لتكلفة عالية وكذلك الجودة المنخفضة تتسبب في تكلفة عالية أيضا ، ولكن الجودة المثالية والتتبعينها لإثنيها التيتتحققا لقيمة للتكاليف .

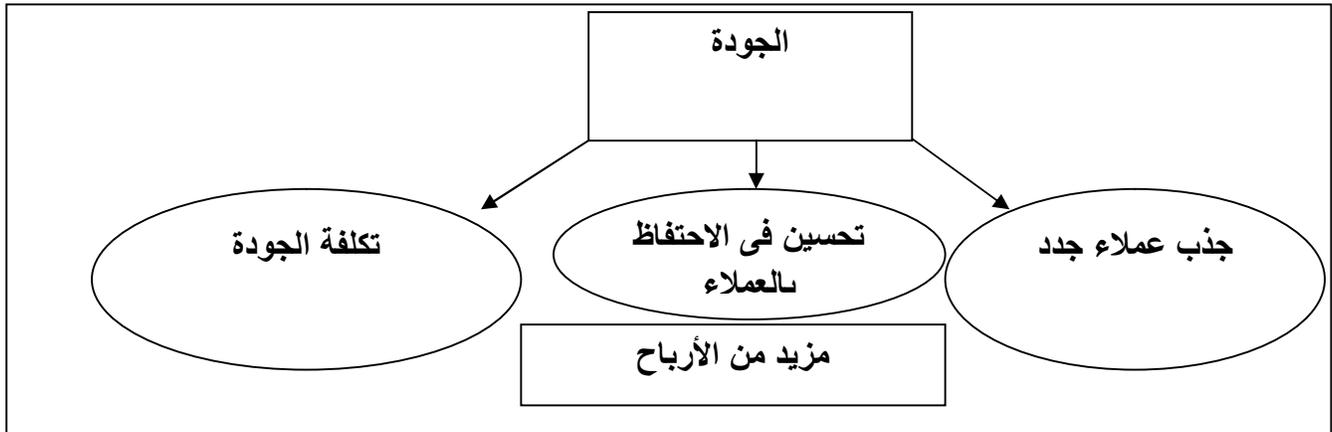
المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة

بفضل تحسين الجودة يمكن توفير العديد من التكاليف

الناجمة عن عدم الجودة، وبذلك يكون لها أثر إيجابي على الربحية التي يمكن استنتاجها من خلال الشكل (6/3/2) التالي:

شكل (6/3/2)

المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة



المصدر: سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في فرع العرض العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، / 20062007، ص 24 .

من خلال الشكل نستنتج أن هناك علاقة طردية بين الجودة والربحية وأن هناك طريقا نزيد الربحية

إحدا هما خارجية والأخرى داخلية .

الاحتفاظ بالعملاء الراضين وجذب عملاء جدد

:إنتحسين جودة المنتج من حيث أبعاد الجودة

ينتج عنها إدراك العملاء للجودة وهذا يؤدي بدوره إلى رضا العملاء عن المنتج والخدمة التي تقدم لهم، وبالتالي ضمان ولائهم للمؤسسة واستمرار تعاملهم معها، كما يمكن للعمليات الراضية أن تقوم بدور إيجابية للمنتج حيث تجذب عملاء جدد ومنه زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الحصة السوقية.

تخفيض التكلفة

:يتضمن مفهوم النظرة التقليدية إلى الجودة أن الجودة الأعلى تعني تكلفة أكثر لكن

فيليب كروسبي ذكر بأن مؤشر الأداء الوحيد هو تكلفة الجودة، وأضاف أن الجودة الأعلى لا تعني بالضرورة تخفيض التكلفة وتحقيقاً لأرباح، وتطبيقاً لإدارة الجودة الشاملة وجدت المؤسسة أن تحقيق الجودة قد يكون بدون تكلفة إضافية، فمن بين المبادئ الأساسية في نظام إدارة الجودة الشاملة أداء العمال لصحيحاً للمرة الأولى (الأخطاء الصفرية)، وهذا ما يؤدي أيضاً إلى تخفيض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة، مما يساهم في الوصول إلى الوضع أداء العمال لصحيحاً للمرة الأولى، انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي للعاملين.

جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها

:يتم جمع المعلومات عن تكاليف الجودة بالتنسيق بين

دائرة تالية الجودة والمحاسبة، وهناك مصادر عديدة يمكن الاعتماد عليها كمحاضر جلسات الاجتماعات، تقارير المصروفات، سجلات الدوام، قوائم الشراء وغيرها، وهناك عدة أهداف تسعى لإدارة التحقيقها من جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها وتفسيرها، منها:

1. إظهار أهمية الأنشطة المتعلقة بالجودة أمام الإدارة والتعبير عنها بالأرقام.
2. إظهار تأثير الأنشطة المتعلقة بالجودة على نتائج أعمال المؤسسة وأرباحها.
3. المساعدة في تحديد فرص التحسين في الدوائر والعمليات.
4. توفير إمكانية مقارنة مع الدوائر الأخرى والمؤسسات الأخرى.
5. وضع أسس للموازنة التقديرية وأسلوب للمراقبة على عملية الجودة.
6. توفير معلومات عن التكلفة لأهداف تتعلق بأنظمة الحوافز الافتراضية⁽¹⁾

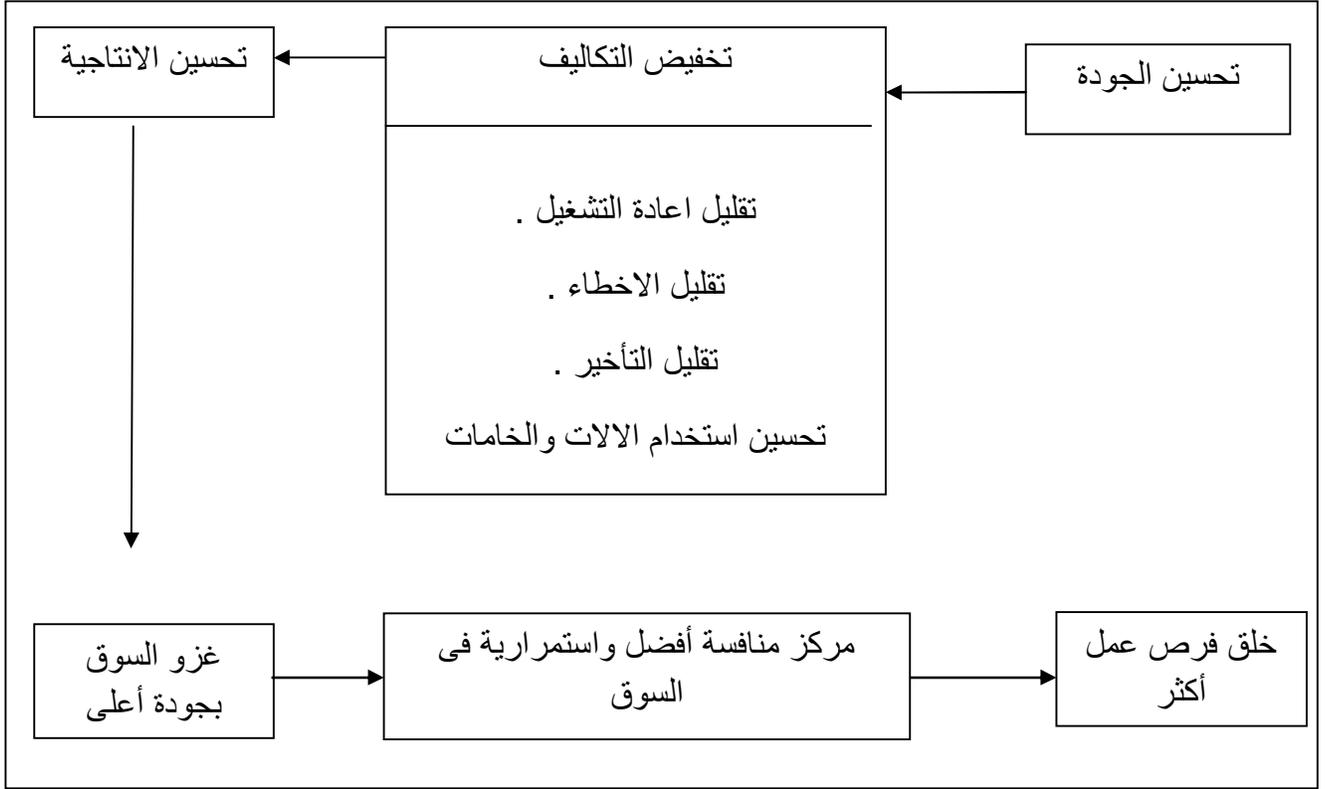
⁽¹⁾سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، (جامعة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2006 م/ 2007 م، ص ص 22-25.

أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة

ينظرا لنظام إدارة الجودة الشاملة علنا أنها قاطرة عظيمة التغيير لنا لأفضل، ومقياساً أساسياً للمفاضلة بين المؤسسات، حيثما عتمدها الكثير من المؤسسات لأهميتها الاستراتيجية الفائقة، مما زاد منفا عليتها ومن قدرتها على البقاء في سوقنا تنافسية، ويمكن توضيحاً أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل (7/3/2) التالي:

شكل (7/3/2)

أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر: العيهارفلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات تليل

شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص 59 .

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تنبع بعدة مقومات بدءاً من استعما لأحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات وال خامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر .

تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يتطلب من المنظمات تطبيقاً، وبالتالي فإن هذا المناخ، فإن إدارة المؤسسة العمل على تغيير ثقافة المؤسسة وقيمها وتعديل هيكلها التنظيمي مع توجهها أنماطاً لإشراف بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق المفهوم الجديد.

متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة هنا عدة أبعاد يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تنطبق:

نظام إدارة الجودة الشاملة يشكّل فعالاً حيث حدد العناصر المتعلقة بعيد القيادة في النقاط الآتية:

1. اقتناع الإدارة بعدم اضداد العاملين والعمل على تشجيعهم على قدرتهم تحمل المسؤولية.
 2. تعريف العاملين بأهداف استراتيجية المؤسسة ومسؤولياتهم منح تحقيقها لتشجيع العاملين على مواصلة تعليمهم.
 - تدريب العاملين بشكل مستمر.
 3. العمل على اشتراك العاملين في اتخاذ القرارات وإحداث التغييرات المطلوبة.
 4. تحقيق التعاون والعمل الجماعي والقضاء على التنافس والصراع بين أفراد المؤسسة.
 5. التعرف على الأخطاء في العمل لتجنب وقوعها في المستقبل.
 6. عدم حصر مسؤولية الفشل في تحقيق الجودة على العاملين فقط.
 7. التعرف على أسباب الحقيقية لمشاكل الجودة في المؤسسة.
 8. العمل على استخدام مكامن الحوافز الخارجية مثل الامتياز الإضافية والترقيات والحوافز الداخلية مثل القدرة على إنجاز العمل وذلك لتشجيع أداء العاملين في المؤسسة.
 9. العمل على تدعيم الاتصال داخل المؤسسة في اتجاهين من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى.
- ولقد حدد فريدزينا الدين العناصر المتعلقة بأبعاد الهيكل والنظم والتوجيه بالعميل العملية والقياس والتحسين المستمر في النقاط الآتية:

1.

التوزيع الواسع للمعلومات في المؤسسة.

2. العمل على تحمل الإدارة للمخاطر في حالة توافر الفرص المميزة.

3. تقييم أداء المديرين في ضوء قدرتهم على إنجاز أعمالهم في أوقات العمل العادية.

4. التغيير الشامل للنمط الإداري الحالي عندما لاقتصر على توجيه البرامج الخماسية.

5. العمل على اختيار أنسب الموردين من ناحية جودة وكمية وسعر ووقت ومكان التوريد .
6. العمل على الوفاء بحاجات ورغبات المستهلكين النهائيين .
7. الحصول على المعلومات المرندة من العميل للتعرف على مستوى برضا ه عن المنتجات المقدمة إليه .
8. العمل على تشكيك فريق عملينا المؤسسة والموردينو العملاء .
9. شجيع استئثار وقت الإدارة في التفكير طويلا لأجل .
10. وضع أهداف المؤسسة في شكل أولويات لتحقيق التكامل بينها .
11. سعي المؤسسة الدائم نحو تعظيم أرباحها .
12. تحليل ودراسة ظروف المؤسسة لوضع خطط التحسين المناسبة .
13. قياس الأداء الحالي لكافة عمليات المؤسسة باستخدام المقاييس المناسبة الداخلية والخارجية لعمل التحسين المستمره .
14. العمل على تخفيض التالف والفاقد في كافة عناصر وموارد الإنتاج .
15. الالتزام بالإجراء اتو المعايير المؤهلة للحصول على شهادة المؤسسة العالمية للمواصفات (ISO) .
16. التزام ومسؤولية الإدارة الكاملة عن تطبيق استراتيجية طويلة الأجل لنظام إدارة الجودة الشاملة .
17. متابعة إدارة المؤسسة للتقدم في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة .

معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة : هنا بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ والتطوير

الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضح كلامن (1994) Whalen and Rahim ، هذه المعوقات في النقاط الآتية :

أ. التخطيط السيئ لنظام إدارة الجودة الشاملة .

ب. عدم التزام الإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة .

ج. مقاومة العاملين لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة .

د. نقص التدريب المناسب للعاملين .

و. انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل .

هـ. استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة .

ط. الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية .

ك. نقص الموارد المتاحة للمؤسسة.

ل. عدم القياس الفعال لتحسين الجودة⁽¹⁾.

ثلاثة عشر : نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الادارة على أساس الأنشطة بمثابة الاطار الذى يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة مبنيا على أسس واحدة , حيث يعد نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير فى نظام ABM من حيث اعتباره مصدرا رئيسيا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التى تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات واعداد الموازنات , وفى نفس الوقت يوفر نظام ABM الاطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكلفة على اساس الأنشطة ABC , لذلك يجب مراعاة الانسجام بين هذين النظامين , حيث يتم وضع وتصميم النظامين فى مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر وهذا كله من اجل تحقيق اقصى حد للاداء الجيد .⁽²⁾ واعتمادا على بيانات التكلفة التى يقدمها نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC وتحليل الانشطة يمكن للادارة الاستفادة من هذه البيانات فى عدة مجالات , فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظام للمؤسسة فرضته الاستراتيجية لتخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية , وقد بين "porter" أن تخفيض التكاليف مهم أيضا فى زيادة الحصة السوقية للمؤسسة , كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج , فبالجمع والابلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم ادارة التكلفة بكفاءة ولذلك ظهر نظام يسمى " نظام ادارة التكاليف على اساس الأنشطة " ABCM " الذى يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على اساس الانشطة "ABC" فى اتخاذ القرارات , الا أن هدفها هو ادارة الانشطة بدلا من ادارة التكلفة , أى بمعنى ادارة القوى التى تسبب الانشطة سيتم من خلاله ادارة التكلفة فى المدى الطويل⁽³⁾. ان نظام الادارة على اساس الانشطة

⁽¹⁾ سكر فاطمة الزهراء, اهمية تعزيز الجودة فى رفع رضا العميل, (جامعة الجزائر , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ,

2006 م- 2007م), ص ص 66-67 .

⁽²⁾ Philippe DENERRIPON , Creation par activites – Activity Based management , exper media , paris , p53.1991.

⁽³⁾ اسماعيل يحيى التكريتى واخرون , المحاسبة الادارية (قضايا معاصرة) , (عمان: الأردن, دار حامد للنشر والتوزيع , ط 1 , 2007 م), ص

تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة بالتقويم بصفة استراتيجية لاثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج بالنسبة لاستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق.⁽¹⁾

تعريف نظام الادارة على اساس الأنشطة :

يعرف نظام ادارة التكاليف على اساس الأنشطة ABCM على أنه : "قرارات الادارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على اساس الأنشطة "ABC" لارضاء الزبون وتحسين الربحية " . وقد عرفها "Hilton" بنفس الاسلوب , اما "Maher" فقد عرفها بانها : " تحليل الأنشطة لمساعدة الادارة فى اتخاذ القرارات , فنجد أن ABCM اساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بادارة الأنشطة لتقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية "⁽²⁾. يهدف نظام الادارة على اساس الأنشطة الى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة "ABC" ليعاد النظر فى تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الاستراتيجية والتنافسية , وبالتالي فهي تركز على ادارة الأنشطة لاغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة , فذلك النظام يعتبر مفيد للمؤسسات فى مجال استراتيجية المنتج وادارة التكلفة , ويتضمن نظام الادارة على اساس الأنشطة تحليل مسيب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الاداء , وان هذا النظام يعد المصر الرئيسى للمعلومات , وفى ظل استخدام نظام الادارة على اساس الأنشطة فان كل من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة .⁽³⁾ وقد كان الهدف من تبنى نظام التكاليف على اساس الأنشطة "ABC" فى بداية الامر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتجات أو الخدمات , لكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتج , وانما لتصبح نوعا من ممارسات ادارة التكلفة , ويستعمل مصطلح الادارة على اساس الأنشطة "ABM" أو ادارة التكاليف على اساس الأنشطة "ABCM" للتعبير عن ممارسات ادارة التكلفة لنظام ABC. قبل ظهور نظام الادارة على اساس الأنشطة "ABM" لم يكن

⁽¹⁾درحمنون هلال , المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار فى المؤسسة , (جامعة الجزائر , اطروحة دكتوراه , 2004م - 2005 م) , ص 263.

⁽²⁾اسماعيل يحيى التكريتى واخرون , المحاسبة الادارية (قضايا معاصرة) , (عمان : الأردن, دار حامد للنشر والتوزيع , , ط1 , 2007م), ص 31.

⁽³⁾محمد زرواطى , الاتجاه الحديث فى المحاسبة الادارية وامكانية تطبيقه فى المؤسسة الاقتصادية(الجزائر,المدرسة العليا للتجارة, مزكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير, 2009م), ص ص 71 - 72 .

معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها , وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة واعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من امكانية الغائها أو أدائها بكفاءة أفضل , وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة .⁽¹⁾

يتضح للباحث من خلال التعريفات السابقة ان نظام الإدارة على اساس الأنشطة هو نظام لتحليل ورقابة وإدارة الأنشطة بغرض تحديد وتجميع وتخفيض تكاليف الإنتاج وهو نظام يستخدم من جانب الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات .

الفرق بين نظامي الإدارة على اساس الأنشطة والتكاليف على اساس الأنشطة :

ان نظام التكاليف على اساس الأنشطة يعرف بانه المنهجية التي تدبر التكلفة والاداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد , يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط . أما الإدارة على اساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق الى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء , وكذلك تحليل النشاط وقياس الاداء, حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC.

يختلف هدف النظامان فيما يلي: ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج .

موارد أنشطة تكلفة المنتج (الهدف) . بينما ينسب نظام الإدارة على اساس الأنشطة "ABC" الموارد الى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة .

موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (الهدف) . ←

الا ان هذا الاختلاف لايعنى عدم الترابط بين النظاميين , وسوف نقوم بتوضيح التداخل بينهما .

يتضح للباحث ان الاختلاف بين نظام الإدارة على الأنشطة والتكاليف على اساس الأنشطة هو الوظيفة التي يؤديها كلا منهما فنظام الإدارة على اساس الأنشطة يهتم بتقييم الأنشطة (تحليل ورقابة)

⁽¹⁾عطوى راضية , دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف, (الجزائر :جامعة الحاج لخضر , باتنة ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير, 2007م-2008م) .

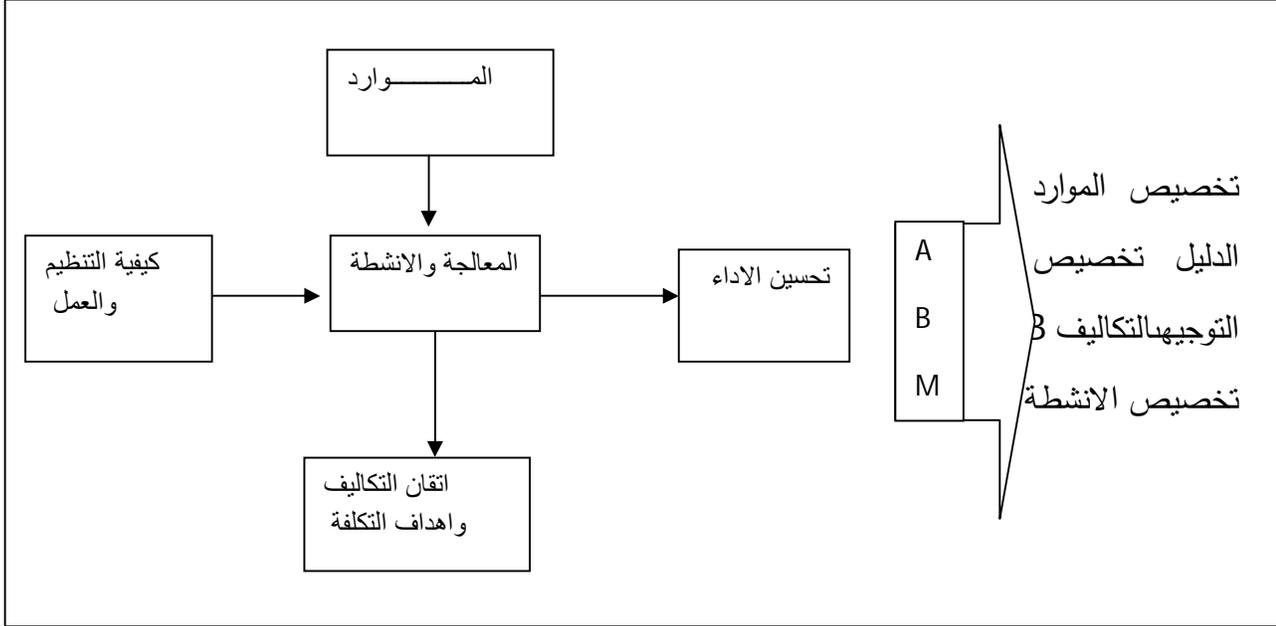
بينما نظام التكاليف على اساس الانشطة يهتم بتكلفة المنتجات (لتخصيص الامثل للمصروفات الصناعية غير المباشرة).

العلاقة بين نظامى ABC و ABM :

سوف نقوم بابراز التداخل بين هذين النظامين من خلال الشكلين التاليين :
و الشكل (1/3/2) ادناه يوضح مخطط شامل حول نظام الادارة على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الأنشطة.

شكل (1/3/2)

مخطط شامل حول نظام الادارة على اساس الانشطة ونظام التكاليف على اساس الأنشطة

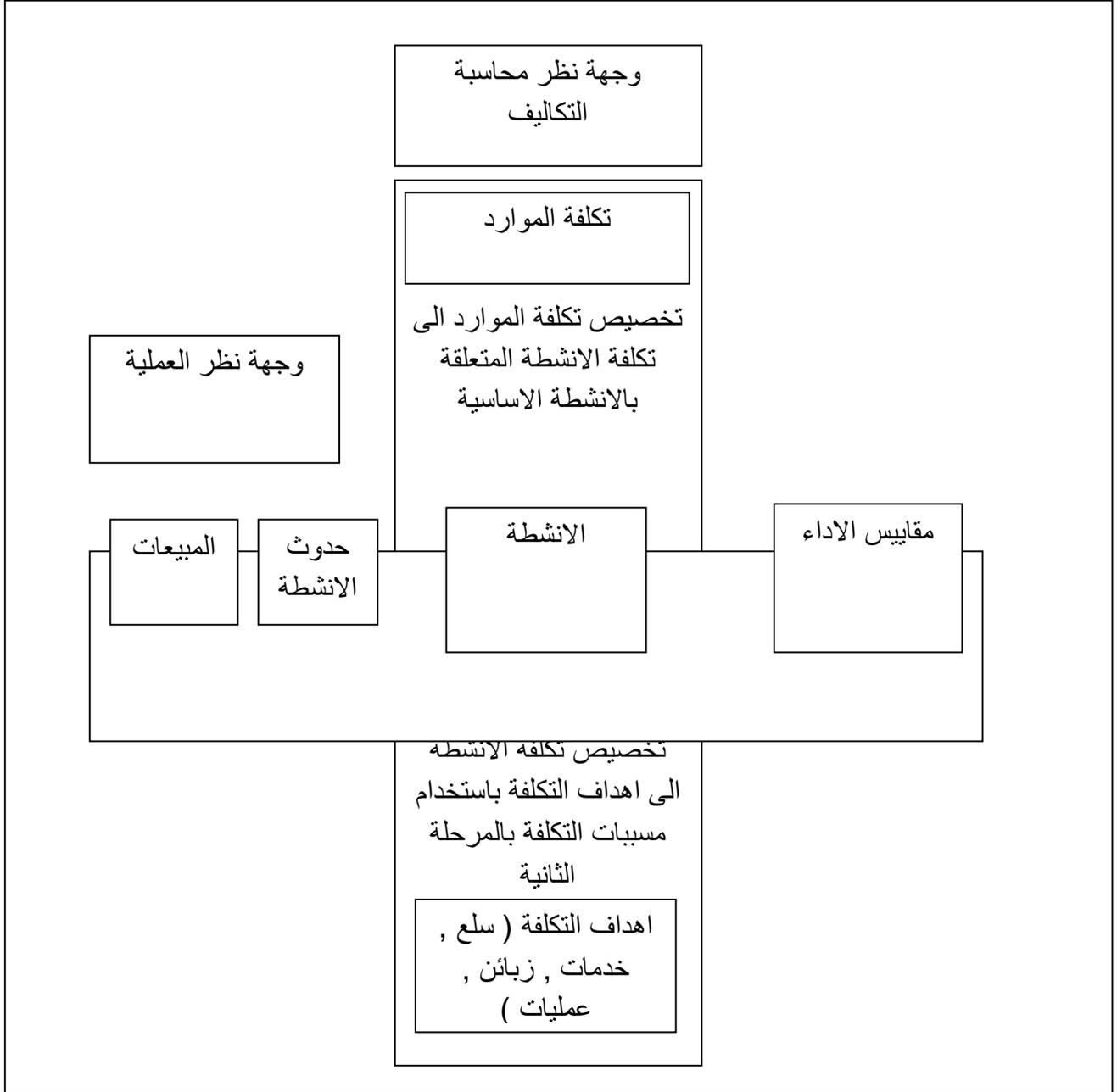


La source : laurent RAVIGNON , Activity based CoJsting – Activity based Management , ABC pme , Alphacen ,France , 2008 , p 16 .

من خلال الشكل نستنتج أن وجه التداخل هو تخصيص الموارد على الأنشطة , اي انه وفق نظام الادارة على اساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة من أجل تحسين الاداء وتقييم الأنشطة , أما في نظام التكاليف على اساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة وفق مسببات من اجل تحديد تكلفة المنتج . ويوضح الشكل (2/3/2) التداخل بين نظامي ABC/ABM .

شكل (2/3/2)

التداخل بين نظامي ABC/ABM



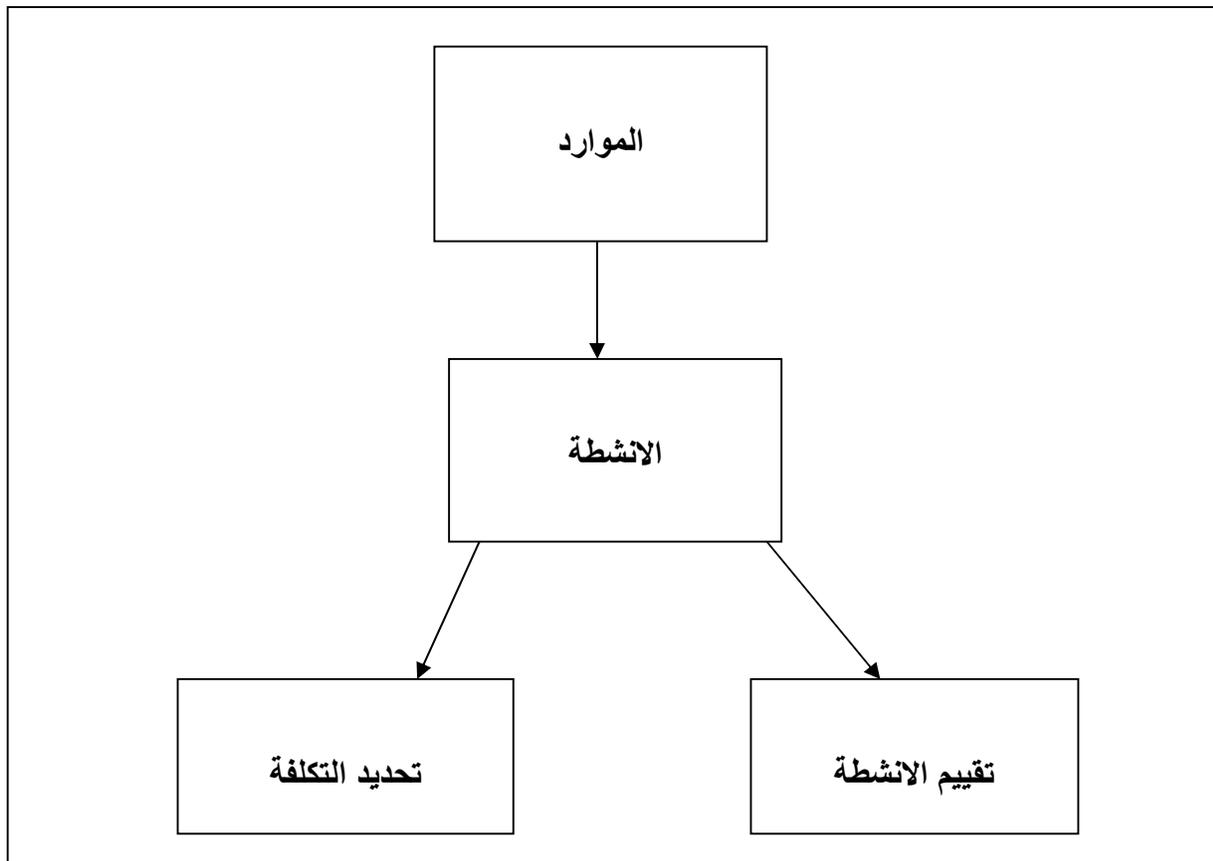
المصدر : اسماعيل يحيى التكريتي , المحاسبة الادارية (قضايا معاصرة) , دار الحامد للنشر والتوزيع , عمان , الاردن , 2007 , ص 32 .

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظام التكاليف على اساس الانشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد الى تكلفة الانشطة الاساسية , ثم يتم تخصيص هذه الاخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة , اما من وجهة نظر العملية او من وجهة نظام الادارة على أساس الانشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الانشطة وذلك من اجل تحليلها وتقييمها , اما وجه التداخل بينهما فان كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الانشطة , ويعتبر كل نظام منهما مكمل للآخر .

يستطيع الباحث ابراز العلاقة بين نظامى ABC و ABM من خلال الشكل (3/3/2) العلاقة بين

نظامى ABC و ABM شكل(3/3/2)

العلاقة بين نظامى ABC و : ABM



ABM

ABC

المصدر :اعداد الباحث 2016م

من خلال الشكل اعلاه يتضح للباحث ان العلاقة بين نظام الادارة على اساس الانشطة والتكاليف على اساس الانشطة هي علاقة توافقية بحيث يشكلان عنصران متوافقان فى الموارد والانشطة ولايختلافان الا فى تحديد الهدف الاخير ففى نظام الادارة على اساس الانشطة ينتهى الهدف بتقييم الانشطة بينما تهدف التكاليف على اساس الانشطة الى تحديد تكلفة المنتج بصورة واضحة ودقيقة .

اربعة عشر : نظام أسعار التحويل (التنازل) :

تتمثل مشكلة تسعير الخدمات والمنتجات الوسيطة المحولة بين الاقسام الداخلية للمؤسسة الاساسية لعملية تقييم أداء تلك الاقسام

خاصة فى المؤسسات التى تأخذ بمفهوم اللامركزية والتى غالبا ما تجد مثل هذا التعامل الداخلى فى المنتجات فى المنتجات والخدمات فيما بين الاقسام بعضها البعض , اى أن بعض أو كل مخرجات احد الاقسام تعد المادة الخام للمدخلات لقسم أو أقسام أخرى , وهكذا حتى يتم المنتج النهائى ويتم تصريفه خارج المؤسسة ككل , وسوف يتم التساؤل عن القيمة الواجب استخدامها فى تسجيل هذا التحويل للمنتجات والخدمات فيما بين الاقسام الداخلية للمؤسسة .⁽¹⁾ وتظهر مشكلة التسعير الداخلى فى المؤسسات التى تطبق اللامركزية فى اتخاذ القرارات على نطاق واسع حيث يتم تقسم المؤسسة الى أقسام تسمى مراكز مسؤولية , وتعمل هذه المراكز باستقلالية كافية لاتخاذ قرارات الشراء والبيع الخاصة بعمليات مركز المسؤولية المعين , كما تسمح هذه الاستقلالية بحرية مركز المسؤولية المعين فى التعامل بالبيع والشراء مع الاقسام الاخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف خارج المؤسسة , وبطبيعة الحال سيحاول كل مركز مسؤولية ان يحقق افضل نتائج ممكنة لعملياته , حيث سيحاول الشراء باقل سعر ممكن والبيع باعلى سعر ممكن سواء كانت هذه العمليات مع الاقسام الاخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف (عملاء وموردين) خارج المؤسسة , ومن هنا تظهر مشكلة أسعار التحويل الداخلى فى حالة احتياج قسم معين داخل المؤسسة (المشتري) الى منتجات أو خدمات قسم اخر فى نفس المؤسسة (البائع) بما يحقق افضل عائد للقسمين وللمؤسسة ككل , ومن الواضح فى هذه المقدمة ان مناقشة مشاكل التسعير الداخلى تستلزم بالضرورة ان تلقى الضو اولا على فلسفة اللامركزية فى الادارة , ثم

⁽¹⁾ هاشم أحمد عطية , محاسبة التكاليف فى المجالات التطبيقية , (مصر : دراسات فى المحاسبة الماليه ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية , الدار الجامعة , 2000م) .

التعرف على نظام محاسبة المسؤولية كخلفية اساسية تساعد على فهم المشاكل المصاحبة لنماذج التسعير الداخلى .⁽¹⁾

اللامركزية فى الادارة :

مع كبر حجم المؤسسة وتباعد نشاطها من ناحية جغرافية تقوم الادارة العليا بتفويض جزء من سلطاتها الى المستويات الادارية التابعة لها , وكذلك يقوم المسؤولين بعمل الشئ نفسه حتى تصل السلطة الى قاعدة الهرم التنظيمى , ومن المبادئ الادارية المعروفة أن تفويض السلطة لا يترتب عليه تفويض المسؤولية , وبالتالي تشمل مسؤولية المدير نطاق سلطته المباشرة ونطاق سلطة مرؤوسيه , وبدراسة نمط السلطة يتم التوصل الى ادارة بعض المؤسسات تعمل على تركيز سلطة اتخاذ القرارات الرئيسية بيدها , وهنا نجد انه على الرغم من قيام الادارة العليا بتفويض سلطة اتخاذ القرارات التشغيلية لمرؤوسيهها , الا انها تطلب منها التقرير اليها عن أغلب الامور , وهنا توصف المؤسسة بانها مركزية وعلى الجانب الاخر , نجد أن بعض الادارات الأخرى تقوم بتوزيع مهام الرقابة واتخاذ القرارات الهامة على عدة جهات فى المؤسسة وتوصف هذه المؤسسات بانها مؤسسات لامركزية⁽²⁾.

ان عملية تفويض السلطات نتيجة حتمية لكبر حجم المؤسسات والتخصص وصعوبة الاشراف أو الادارة المباشرة , وكذلك صعوبة تحقيق مركزية القرارات ويدعم اللامركزية , وهذا يعنى تقسيم المؤسسة الى وحدات يسهل ادارتها , حيث يمنح لكل مدير فى موقعة الصلاحيات والسلطات ما يلائم مسؤولياته لادارة نشاطه بكفاءة ويتحمل مسؤولية ما يترتب على قراراته من نتائج⁽³⁾ .وعليه عندما تمارس الادارة اللامركزية فانها عادة ما تحاول تحديد مستوى اللامركزية الذى يمنح للادارات الدنيا والذى يعظم زيادة منافع تطبيقها على حساب التكاليف , بمعنى أن درجة اللامركزية التى تسمح بها الادارة تتحدد فى ضوء مقارنتها للمنافع المتوقعة من ممارسة اللامركزية مع تكاليفها⁽⁴⁾ .

⁽¹⁾ أحمد حسين على حسين , المحاسبة الادارية المتقدمة , مرجع سابق ص ص 127 - 128 .

⁽²⁾ محمد تيسير عبدالحكيم الرجعى , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن, دار وائل للنشر, ط 4 , 2007), ص 325.

⁽³⁾ يوحنا عبدال ادم, وصالح الرزق , المحاسبة الادارية , (عمان :الاردن, دار الحامد للنشر والتوزيع , , ط 2 , 2006 م), ص 378 .

⁽⁴⁾ مؤيد محمد الفضل , عبدالناصر ابراهيم نور, المحاسبة الادارية, (عمان: الاردن, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة, ط 1 , 2002 م) ,

ص ص 373-374 .

تعريف اللامركزية : تعنى اللامركزية فى الإدارة : " تقسيم المؤسسة الى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بادارة لها سلطة اتخاذ القرارات , وتناثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل : حجم الوحدة الاقتصادية , درجة التخصص والتعقيد فى الانتاج والتوزيع الجغرافى للوحدة الاقتصادية " (1)

يتضح للباحث ان اللامركزية فى الإدارة تعنى تقسيم المؤسسة الى عدة اقسام ويكون كل قسم له ادارته الخاصة به ومن حق مرؤسية اتخاذ القرارات المناسبة من اجل اداء المهام المؤكله لهم ويتبع القسم الى الإدارة العليا فى المؤسسة .

منافع اللامركزية : تتمثل منافع اللامركزية فيما يلى (2) :

1. ان تخويل المستويات الادارية الدنيا صلاحية اتخاذ القرارات الخاصة بممارسة انشطتها , جعل من تلك القرارات أكثر رشداً ذلك لما يتوفر لمديرى تلك المستويات الادارية من معلومات عن واقع نشاط وحداتهم بفعل التماسهم الميدانى مع مشاكل العمل ومعوقاتها .

2. ان تخويل صلاحيات اتخاذ القرارات للمستويات الادارية الدنيا يتيح للإدارة فرصة أكبر للتخطيط الاستراتيجى وذلك لعدم انشغالها فى القرارات .

3. ان الروتينية تمنح للإدارات الدنيا صلاحيات التعامل مع مشكلات العمل ضمن حدود مسؤولياتهم سيزيد من تحفيزهم الوظيفى , ذلك لكونهم سيكونوا أكثر قدرة فى التحكم فى العوامل المؤثرة على ادائهم .

4. تسمح اللامركزية بتنمية المواهب والامكانيات الادارية للإدارات الوسطى , فهى تقدم لها تدريباً ممتازاً أثناء تادية العمل المطلوب منهم , فالمدير من واقع مسؤولياته , يتعلم كيفية الاداء الافضل ويتفادى السلبيات والاطءاء فى المستقبل , من جهة , والحد من الفاقد وذلك لارتفاع الكفاءة من جهة ثانية .

5. يقدم النظام اللامركزى اساساً أكثر فاعلية وموضوعية لتقييم اداء المديرين وبقية العاملين , خاصة إذا ارتبط بنظام محاسبة المسؤولية بحيث يمكن رقابة ومتابعة الخطط الموضوعية لمراكز المسئولين المختلفة .

(1) اسامة الحارث , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن , دار الحامد للنشر والتوزيع , ط 1 , 2004م), ص 406 .

(2) مؤيد محمد الفضل , عبدالناصر ابراهيم نور , المحاسبة الادارية , (عمان:الاردن, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة , ط 1 , 2002م) ص -374 .

يستطيع الباحث اضافة الفوائد التالية لمزايا اللامركزية فى الادارة:

- 1.سهولة ادارة الاقسام الصغيرة داخل المؤسسة.
- 2.ارتفاع الجانب المعنوى لمديرى الاقسام نتيجة لتكليفهم بادارة اقسامهم .
- 3.سهولة التعامل مع الايرادات والمنصرفات فى القسم الواحد.
- 4.توفير الجهد والزمن للادارة العليا واثاحة الفرصة والزمن للتفكير فى المشاريع والقرارات الاستراتيجية للمؤسسة ككل .

نظام محاسبة المسؤولية :

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الادارى وربط تقارير الاداء بالافراد المسؤولين عن الوحدات الادارية المختلفة فى المؤسسة , وبالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه " اذا تمت رقابة اداء الافراد , تتم رقابة التكاليف والايرادات " , فعند ربط الاداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة فى المؤسسة فانه يمكن الوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لاهدافها وهذا يساعد الادارة فى رقابة التكاليف , وبدون وجود هذا يتم التعامل مع المؤسسة وكأنها وحدة واحدة , وعندما يكون من الصعب معرفة اسباب القوة والضعف فى ادائها , وخالصة القول ان نظام محاسبة المسؤولية يقوم على ربط المصروفات والايرادات بالاشخاص المسؤولين عن حدوثها والتاثير عليها⁽¹⁾.

تعريف نظام محاسبة المسؤولية :

" تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملى لاسلوب اللامركزية فى اتخاذ القرارات وتقييم الاداء , وتعرف محاسبة المسؤولية بانها نظام لاعداد تقارير الاداء التى تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية فى الهيكل التنظيمى للمؤسسة , حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الاهداف المقرر تحقيقها لكل مراكز المسؤولية الذى يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الاهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة ادائه من خلال مايتحقق من نتائج " ⁽²⁾ . " تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ مراكز المسؤولية , لذا يتطلب تطبيق أى نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم المؤسسة الى مجموعة من الوحدات الادارية والتى تحدد لكل منها

⁽¹⁾محمد تيسير عبدالحكيم الرجعى , المحاسبة الادارية , (عمان: الاردن, دار وائل للنشر , ط 4 , 2007م), ص 327 .

⁽²⁾مؤيد محمد الفضل , عبدالناصر ابراهيم نور , المحاسبة الادارية , (عمان: الاردن , دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة , ط 1 , 2002 م), ص -375.

سلطاتها ومسؤولياتها , ويطلق على هذه الوحدات الادارية اسم مراكز المسؤولية , ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفا يتعين تحقيقه , كما تحدد مقاييس لكفاءة الاداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية , ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظاما للتغذية العكسية بمايكفل للادارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية⁽¹⁾. من خلال هذين التعريفين نستنتج أن محاسبة المسؤولية تهدف الى رقابة وتقييم أداء العاملين في المؤسسة بمختلف مستوياتهم الادارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف , وتتم عملية الرقابة ن خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الايرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمراكز مسؤولية تسجيل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المراكز مسؤولا عنها بشكل معيارى (الموازنات التخطيطية) , كما يتم الاثبات الفعلى للتكاليف الناشئة فى هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية , وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية فى المؤسسة والعمليات وتقييم أداء المراكز المختلفة داخل المؤسسة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والاقسام .

يتضح للباحث ان محاسبة المسؤولية هى نظام ادارى يستخدم تقارير الاداء معيارا لرقابة اداء العاملين لمسئولياتهم بالمؤسسة , وتمثل التقارير المالية التى تتمثل فى الايرادات والمنصرفات مؤشرا لاداء الاقسام فمن الطبيعى ان اى مركز يعود بعائدات اكبر ونفقات او مصروفات اقل يعتبر اداءه مناسباً للادارة العليا .

الاختيارات المتعلقة بمراكز المسؤولية : يمكن أن تقبىس المؤسسات - مركزية كانت او لا مركزية -

اداء وحداتها التنظيمية الفرعية باستخدام نوع من الانواع الاربعة لمراكز المسؤولية وهى :
أ. مراكز التكلفة : " مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التى يتم محاسبة المسئول عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التى تحدث فيها , وهذا يعنى أن التكاليف فقط هى التى تدخل فى نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة , أما بالنسبة للايرادات فلا تدخل فى هذه المسألة , ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخدامها , وذلك لان كثير من المؤسسات أو

⁽¹⁾ عمر عباس العتر وآخرون , محاسبة التكاليف - مدخل ادارى , (الاسكندرية : مصر , الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع , 2002 م), ص 469.

دوائر النشاط في المؤسسة يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية , فجميع دوائر النشاط (مراكز تكلفة) يمكن تحديد تكاليفها وقياسها , في حين أنه كثيرا ما يصعب قياس منافعها واريابها"⁽¹⁾.

ب - "مركز الربحية: هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانب الإيرادات والتكاليف , أي الأرباح , وبهذا فان هدف مدير مركز الربحية الاساسى هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفدة " ⁽²⁾.

ج. مركز الإيراد : " حيث يتم مسالة المدير عن الإيرادات فقط " ⁽³⁾.

د. مركز الاستثمار : وهى القطاعات من المؤسسة التى يستطيع فيها المدير المسؤول أن يراقب ويتحكم فى الاستثمارات بالاضافة الى التكاليف والإيرادات , وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافى الربح والعائد على الاستثمار فى هذه المراكز , وكما هو واضح أن مسؤوليات المدير المسؤول فى مركز الاستثمار ستكون أكبر من مسؤوليات المديرين فى مراكز الربحية ومراكز الإيراد " ⁽⁴⁾. وتتمتع مراكز الاستثمار بحرية اتخاذ القرارات المختلفة , ومن بينها شراء منتجات او خدمات أو مراكز أخرى داخل المؤسسة أو خارجها , وكذلك بيع المنتجات أو تقديم الخدمات لمراكز أخرى سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ⁽⁵⁾ .

تقارير الاداء : " تمثل تقارير الاداء وسيلة للاتصال الرسمى بين المستويات المختلفة فى الهيكل التنظيمى , وتتضمن هذه التقارير وصفا للاداء الفعلى لمركز المسؤولية مقارنة بالاداء المخطط سواء كان الاداء المرغوب أو الاداء الذى يجب أن يكون , ويتضمن أى نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الاداء تبدأ بامستوى الأدنى من التنظيم وتندرج الى ان تصل المستويات العليا منه " ⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ يوحنا عبد الادم وصالح الرزق , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن, دار الحامد للنشر والتوزيع , ط 2 , 2006 م), ص 361 .
⁽²⁾ مؤيد محمد الفضل , عبدالناصر ابراهيم نور , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة , ط 1 , 2002 م) , ص-77 .

⁽³⁾ تشارلز هورنجرن , مرجع سابق , ص 1324 .

⁽⁴⁾ احمد حسين علحسين , مرجع سابق , ص 134 .

⁽⁵⁾ احمد حسن ظاهر , مرجع سابق , ص 284 .

⁽⁶⁾ عمرو عباس العتر واخرون , مرجع سابق , ص 471 .

الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة : تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية وهامة بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي :

أ. الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة .

ب. تكلفة ساعات العمل الانتاجية .

ج. الوقت اللازم لانجاز نشاط معين .

وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكد في هذه الفرضيات , عندئذ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط , وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المدخل الهامة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) واحدى فوائد نظام التكامل , كما يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة حول الطاقة المستغلة , كما يملك القدرة على تحسس انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

نظام أسعار التحويل

ان السمات الأساسية لعصر التكنولوجيا ليست التقنية النادرة والمتطورة فقط , وانما التكامل الاقتصادي لتحقيق وفورات اقتصادية , ناهيك عن متطلبات النظريات الادارية حول التكامل بين وظائف المؤسسة من التمويل , الانتاج , الأفراد , التسويق , تحت اشراف ادارة واحدة , لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الاداء . وغالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة , ولكن كيف يتم تسعير هذه السلع والخدمات , هل يتم ذلك على أساس أسعار محددة من قبل الإدارة العليا ؟ أم على أساس المنفعة المتبادلة بين مراكز التكلفة ؟ أو على أساس التكلفة التاريخية ؟ أم أسعار السوق ؟ أو أى صورة أخرى ؟⁽¹⁾ .

ان تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي الى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات , وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل , ويعتبر هذا السعر ايرادا للسعر المحول (القسم البائع) وتكاليفا للقسم المحول اليه (القسم المشتري) , ولقد حصل سعر التحويل على اهتمام كبير في المحاسبة الادارية لانه قد يؤدي الى اثار سلبية على المؤسسة , اذ أدى الى ايجاد روح عدم التعاون

⁽¹⁾ يوحنا عبد الادم وصالح الرزق , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن, دار الحامد للنشر والتوزيع , ط 2 , 2006م) , ص 378 .

والتناظر بين الأقسام , فمثلا اذا شعر القسم المحول اليه بأن أسعار الغير أفضل من سعر التحويل وأن لديه الحرية فى اتخاذ قرار شراء البضاعة من الموردين الخارجيين عندها سوف يتجه الى الغير لشراء احتياجاته , وهنا اذا كان لدى القسم المحول طاقة عاطلة فان الشراء من الغير سوف يؤدى الى زيادة الطاقة العاطلة لدى اقسام المؤسسة وهذا ينعكس سلبا على ارباحها (1).

تعريف أسعار التحويل : يمكن تعريف أسعار التحويل كما يلي :

أسعار التحويل عبارة عن القيمة التى يتم على أساسها تحويل أو تبادل المنتجات والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة , فهى أسعار داخلية , أو بمعنى اخر هى تلك التى يحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية اخر داخل المؤسسة مقابل المنتجات والخدمات التى استفاد منها المركز الاخير من المركز الاول " (2) .تعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التى بناء عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية , وهى أسعار داخلية تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الارباح الممكنة على مستوى المؤسسة ككل , فضلا على كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم أداء الوحدات وفى مجال العدالة بين الأقسام فى توزيع الحوافز " (3) .

يستطيع الباحث من خلال هذين التعريفين ان يستنتج أن سعر التحويل هو عبارة عن القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التى يقدمها قسم الى قسم آخر داخل المؤسسة , ويهدف هذا التسعير الى ايجاد تنافسية داخل المؤسسة لتحفيز الأقسام والمراكز على زيادة جودة منتجاتها وتصنيفها بأقل تكلفة ممكنة , ممايؤدى ذلك الى تحريك الطاقات والموارد الكامنة .

يقوم هذا النظام على افتراض وجود مايلي : (4)

1.وجود عمليات تحويل بين الأقسام والمراكز داخل المؤسسة , وان هذه الأقسام أو المراكز الداخلية تعمل كمراكز ربحية أو مراكز استثمار فى المؤسسات التى تطبق اللامركزية بدرجة كبيرة .

(1) محمد تيسير عبدالحكيم الرجبي , مرجع سابق , ص 299 .

(2) هاشم احمد عطية , مرجع سابق , ص 151 .

(3) مؤيد محمد الفضل وعبدالناصر ابراهيم نور , مرجع سابق , ص 397 .

(4) احمد حسين على , حسين , مرجع سابق , ص 135-136 .

2. يكون للقسم المحول منه (البائع) الحق فى تحويل مخرجاته الى قسم اخر داخل المؤسسة أو بيعها الى العملاء خارج المؤسسة , وفى نفس الوقت يكون للقسم المحول اليه (المشتري) الحق فى الحصول على مدخلاته من قسم اخر داخل المؤسسة أو شرائها من موردين خارج المؤسسة .

أهداف أسعار التحويل : يمكن عرض الأهداف الرئيسية لوضع وتطبيق لاسعار التحويلات فيمايلي⁽¹⁾ :
1. توجيه مديرى الأقسام لاتخاذ القرارات التى تساعد على التوزيع الاقتصادى للموارد , والقرارات المتصلة بالمفاضلة بين أ. البدائل مثل صنع الاجزاء داخليا أو شرائها من الخارج .

ب. الاستمرار او التوقف عند نشاط فرعى معين .

2. محاولة القياس السليم لارباح القسم للحكم على مدى كفاءة أداء مديرى الاقسام , حيث أن السعر الذى يتم به التحويل يؤثر فى تقارير الدخل لكل من الاقسام المحولة منها والمحول اليها .

3. استخدام نظام التسعير كاداة رقابة بغرض تقييم أداء الأقسام والمراكز والأنشطة الفرعية , نتيجة تطبيق أوسع لمفهوم محاسبة المسؤولية , اذ يتوفر للاقسام فى هذه الحالة مقومات أسلوب اللامركزية وهى : تحفيز مديرى الاقسام الفرعية نتيجة تقييم ادائهم حسب النتيجة المحققة .

4. تحقيق الاكتفاء الذاتى للاقسام ومراكز النشاط نتيجة اتساع مجال التحكم وبالتالي مجال المسؤولية ليشمل كلا من التكاليف والايادات .

5. العمل على اتساق الأهداف بحيث يكون هدف تعظيم الربح على مستوى كل ربحية كهدف فرعى متنسقا مع هدف تعظيم الربح على مستوى المؤسسة ككل .

أهمية أسعار التحويل :

1. عند زيادة حجم المؤسسة وتعدد عملياتها وتباعد مواقعها الجغرافية تضطر الادارة الى متابعة أنشطة وحداتها الادارية (أقسامها) المختلفة , وبدون تحديد أسعار التحويل لتحديد تكلفة السلع المحولة من قسم لآخر يحدث هدر فى استخدام الموارد الاقتصادية , فبتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول اليه أن السلع والخدمات التى يستهلكها من انتاج أقسام أخرى ليست مجانية وأن عليه أن يستغلها بطريقة كفافة , اضافة الى ذلك تفيد أسعار التحويل فى الامور التالية⁽²⁾ .

⁽¹⁾ هاشم احمد عطية , مرجع سابق , ص 152 .

⁽²⁾ محمد تيسير عبدالحكيم الرجبى , مرجع سابق , ص 300 .

2. تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى , فعندما يتحمل القسم تكاليف لهذه الموارد , وأن ادائه يقاس بمدى أرباحه فإنه يسعى الى حسن استغلالها .
3. عند تحديد أسعار التحويل بالاتقان بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضاء الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الاسعار من قبل الإدارة .
4. يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل : استرجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة .
5. يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المؤسسة .
6. يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لتحفيز الأقسام نحو تحقيق اهدافها وهذا ينعكس ايجابيا على الهدف الكلي للمؤسسة .
- ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية , بل تفيد هذه الاسعار ايضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي وهي (1) :
- تقييم أداء مراكز المسؤولية .
- تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة .
- التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج .
- استمرار أو الغاء خط الانتاج المعين .
- اعداد الموازنات الراسمالية .
- طرق تحديد أسعار التحويل : هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويعتمد استخدام أي منها على ظروف المؤسسة وسياساتها الإدارية , ومن هذه الطرق مايلي (2) :

(1) احمد حسين على , حسين , مرجع سابق , ص -142 .

(2) مؤيد محمد الفضل وعبدالناصر ابراهيم نور , مرجع سابق , ص 397 - 398 .

طريقة سعر السوق : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس السعر السائد فى السوق للمنتج , بمعنى سعر البيع , ووفقا لهذه الطريقة لانتاج الوحدات التى تلقى السلع والخدمات فرصة الاستفادة من التسهيلات التى يقدمها المجهز الخارجى , فيما اذا فرض عليها الاعتماد على منتجات الوحدات الأخرى بنفس سعر البيع فى السوق .

طريقة سعر السوق المعدل : افترضت طريقة سعر السوق المعدل والتى بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق وأحيانا تطرح منه كافة مصاريف البيع والتسويق.

طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة الفعلية المعدة على اساس الطريقة الكلية وليست بالتكلفة المتغيرة .

طريقة التكلفة المعيارية : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة المعيارية المحددة مقدما .
طريقة التكلفة المعدلة : بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة بع أن يتم تعديلها بأحد الاجراءين :

التكلفة + الهامش .

التكلفة المتغيرة فقط أو الأولية فقط .

طريقة السعر التفاوضى أو التساوى : بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التفاوض الذى يجرى بين الوحدات.

طريقة الربح المستهدف : بموجب هذه الطريقة سعر التحويل على أساس التكلفة مضافا لها نسبة ربح معينة تستهدف لتحقيقها للوحدة المحولة (البائعة).

قرار قبول أو عدم قبول التحويل : نميز بحالتين هما (1) :

اذا كان الحد الأدنى يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى يمكن أن يدفعه المشتري , اذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلى بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى و الحد الأقصى للسعر .

(1) احمد حسين على , حسين , مرجع سابق , ص ص 144-145 .

أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي , ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق .

الفصل الثالث

الإطار النظري : للميزة التنافسية

الصناعية

تعمل لشركات

في إطار محيط تنافسي شتر كفيهم مؤسسات مماثلة ومنافسة لها، وعليه قد أصبحنا نضرب معرفة تطلعات المؤسسات بالمنافسة والوقوف عند الاستراتيجيات والسياسات التي تتبعها في الوقت الحاضر واتجاهاتها في المستقبل من خلال توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها وتشجيعاً لإبداء عو الابتكار، بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتعزيزها . وبالرجوع إلى تطور التنافس نجد هقد اقترن بوجود الإنسان والمؤسسات واستمرار بقائها في ظل اشتداد المنافسة ولا سيما بعد انفتاح اقتصاديات الدول لبعضها، حيث نتج لضرورة خلق ما يسمى بالميزة التنافسية . والنتيجة تطبيق استراتيجيات تنافسية مثلاً تتميز والتحكم في التكاليف كاستراتيجيات تعزز مكانة المؤسسات المتواجدة بالسوق باستخدامها كوسائل للحماية والمواجهة مما يتيح لها فرصة الحصول على أكبر حصة سوقية لتستطيع البقاء . وذلك ابتداءً من أساليب مستحدثة تتناسب مع هذه التطورات .

ويعرض هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : مفهوم واهداف وخصائص الميزة التنافسية.

المبحث الثاني : استراتيجيات الميزة التنافسية

المبحث الثالث: مدى تأثير اساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية

المبحث الأول مفهوم واهداف وانواع الميزة التنافسية

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

شغل مفهوم الميزة التنافسية حيزاً كبيراً في الأدبيات المعاصرة لإدارة الأعمال، ويعتمد هذا التعريف بالدرجة الأساس على الموقف
فالتنافسية مؤسسة فيقطا عن نشاطها

التنافسية تعتبر الميزة التنافسية عنصراً أساسياً وجوهرياً للنجاح في خلق قيمة للزبون في بيئة الأعمال

الحديثة، إذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وإمكاناتها بشكل يتسم بنوع من

الخصوصية والتميز يزيد من فوجتها عن غيرها علم منافسيها. **إلى الميزة التنافسية "**

تتشأ بمجرد توصلا لمؤسسة إلباكتشاف طرائق M.Porter ويشير الى أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين.

حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف في دانيا . وبمعنى آخر مجرد إحداث عملية إبداعية بمفهومها الواسع ."

بدأ مفهوم الميزة التنافسية يظهر في أدبيات الإدارة في بداية الثمانينيات حيث تقدم أول مؤلف في هذا المجال عام 1980 م . وسمي

"الاستراتيجية التنافسية . "وقدم (Porter) مفاهيم الميزة التنافسية علم مستوي بالدولة وأيضاً علم مستوي بالشركات .

فقد أبرز زبور ترتيب تنافسية الدولة بأنها القدرة علم تحقيق مستوي متمترعة من أيد تمنا لداخل الكلفرد

أما علم مستوي بالشركات الفردية إدا خلصنا عة معينة فتتحقق **الميزة التنافسية عندما تمتلكك**

الشركات القدرة علم بيع السلع والخدمات عند سعر وجود قيصا هي علمنا لأقل ما يقدمه

المنافسون كما حددت مظاهر المزايا التنافسية تتمثل في الجودة لأ علم السلع والخدمات ،

والسرعة والوقت لأقل في خدمة العملاء ، والعناية والرعاية الشاملة للعملاء ، ومرونة النظم

وسرعة الاستجابة مع المتغيرات ، وإدارة العلاقات مع الموردين ، والتكلفة لأقل والسعر

الأفضل للمعميل ⁽¹⁾ . ولقد عرف البعض **الميزة التنافسية**

علم أنها ميزة أو عنصر تفوق للمنظمة فحالة اتبناها لاستراتيجية معينة للتنافس بصفة عامة

تنقسم استراتيجيات التنافس إلى نوعين رئيسيين هما : **قيادة التكلفة وتحقق ميزة**

التكلفة لأقل ، والتميز وتحقق ميزة الجودة لأعلى . ⁽²⁾ أما تقرير المؤتمر الدولي علم تحديد القدرة التنافسية العالمية في عام

(1) Porter, M. E., "The Competitive Advantage of Nations", Macmillan, London, New, 1990.

(2) نبيل مرسمخيل، "الميزة التنافسية فمجال الأعمال"، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1996 م)، ص 39 .

1999، قيشيرا، لأننا تقدمنا استراتيجية ناجحة لمؤسساتنا التي تقود بالتحقيق الميزة التنافسية التي تلبي مجموعة من التحسينات، تتمثل في البنية التحتية بمفهومها الشامل وتوافر المعلومات اللازمة لمنظمات الأعمال، وتوافر مستوى مرتفع من مهارة العاملين البشري، وتوافر نظم وأساليب التحفيز لسلوك القبول بالعاملة، مع ضرورة التحول مع التركيز على تحقيق الميزة النسبية التي تعتمد على القبول بالعاملة الرخيصة وتوافر الموارد الطبيعية، إلى التركيز على تحقيق الميزة التنافسية التي ترجع إلى وجود المنتجات المتميزة وتكنولوجيا متقدمة في العمليات أم أقسام الدراسات البيئية أو الإقليمية لبناء القدرة (University Oklahoma, 1999) التنافسية في أقاليمها البريانية فقد حدد محاور القدرة التنافسية في خلق المعرفة والابتكار وتنمية مهاراتها لأفرادها وتكنولوجيا المعلومات والاتصال والتطبيق الجيد لاستراتيجيات التنافسية ومشاركة القطاعات المختلفة وتشابك الأعمال والتنمية المستمرة لمخططات ابتكارية والمراجعة والمساندة للأعمال. (1)، وعرفت الميزة التنافسية على أنها يمكن تحديدها من خلال ثلاث متغيرات أساسية هي:

1. مصدر الميزة التنافسية :
سواء كانت في التكلفة الأقل أو تمييز المنتج وهي ترتبط بشكل مباشر بمقومات خفض التكلفة من خلال مدخلات محلية لقيمة وتحديد التكلفة المستهدفة أو بمقومات التحسين المستمر للمنتج ورفع مستواه وجودته.
2. عدد مصادر الميزة التنافسية المملوكة للمنظمة: فكلما تعددت مصادر الميزة التنافسية للمنظمة كلما صعب علينا المنافسين تحييدها أو التغلب عليها.
3. درجة الإبقاء على الميزة التنافسية: فكلما كانت المنظمة ذات رؤية مستقبلية لمحددات الميزة التنافسية في ضوء سعيها الدء ونحو تطوير الميزة التنافسية الحالية أو إيجاد مزايا تنافسية جديدة كلما كان من المتاح لها الإبقاء على تميزها. (2) كما عرفنا أنها "عبارة عن قوة دافعة، أو قيمة أساسية تتمتع بها المؤسسة وتؤثر على

(1) صالح الرشيد، " منهج مقترح لتحديد استراتيجيات تنافسية الصناعة في الاقتصاد السعودي في مواجهة تحديات العولمة"، (السعودية: جامعة الملك فهد للإدارة والمعادن، مؤتمر العلوم الإدارية الثاني، مواجهة التحدي بتغيير العولمة 19 - 21 أبريل 2004م)، صص 365 - 409.

(2) سمير أبو الفتوح صالح، " المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - مدخل معاصر لدراسة القرارات في البيئة التنافسية"، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2000 م)، صص 69-74.

سلوك الزبائن في إطار تعاملهم معها، وتستمر لفترة طويلة بغض النظر عن طولاً وقصر دور حياة السلعة أو الخدمة التي تقدمها هذا
ها المؤسسة⁽¹⁾.

وتجدر بنا الإشارة إلى أن فعالية الميزة التنافسية تستند إلى ثلاثة شروط أساسية :

أ. أنت كون حاسمة، أي تعطيا لأسبقية والتفوق على المنافس .

ب. الاستمرارية، بمعنى مكن أن تستمر خلال الزمن .

ج. إمكانية الدفاع عنها، أي يصعب على المنافس محاكاتها أو إلغائها. إن الميزة التنافسية هي ميزة تفوق الوحدة الاقتصادية علم
نافسيها، أي قدرة الوحدة الاقتصادية

على أداء أنشطة مميزة وأكثر فاعلية من المنافسين باستعمال موارد أقل، أو بتقديم منافع أكثر للزبون
استعمال نفس الموارد المتاحة⁽²⁾.

يمكن اعتبار المنافسة أنها أحد السمات الرئيسية للنظام الاقتصادي الجديد، حيث تتنافس

المؤسسات تحوّل أحد العناصر التالية: السعر، الجودة والخدمة، التجديد والإبتكار⁽³⁾.

هناك من يميز في تعريفها للمنافسة بين نوعين من المنافسة فيما يتعلق بمجال الأعمال

المؤسسات، وذلك بتقسيمها إلى المنافسة مباشرة وغير مباشرة⁽⁴⁾:

منافسة مباشرة تتمثل في الصراع القائم بين المؤسسات التي يملكها، أو مجتمعاً من أجل الفوز وكسب الموارد المتاحة في هذا البلد.
منافسة غير مباشرة :

تتمثل أساساً في تلك المنافسة القائمة بين المؤسسات التي تنشط في نفس القطر الصناعي، أو تقوم بإنتاج نفس المنتجات والخدمات
ت. وهذا النوع هو الذي يهتما المؤسسات بتبصفة أكبر من النوع الأول.

وتعرف المنافسة أيضاً

تخفيض السعر حتى يتساوى مع التكلفة المتوسطة⁽⁵⁾. وهناك أيضاً من يميز في تعريفها للمنافسة بين أربعة أنواع⁽⁶⁾ :

⁽¹⁾الداوي الشيخ، دور التسيير الفعال لموارد وكفاءات المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية، (جامعة ورقلة: الملتقى الدولي حول التنمية البشرية
وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، 9 - 10 مارس 2004 م).

⁽²⁾Pitts , Robert A. Lei, David. “Strategic Management: Building and Sustaining competitive Advantage” WestPublication Company, USA, 2006.

⁽³⁾فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية، (جامعة الجزائر: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2005 م)، ص 71.

⁽⁴⁾عبد السلام أبو قحف، التنافسية وتغيير قواعد اللعبة، (الإسكندرية: مكتبة مطبعة الإشعاع، 1977 م)، ص 25.

⁽⁵⁾فليب سادلر، الإدارة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مجموعة النيل العربية، 2008 م)، ص 28.

⁽⁶⁾منير نوري، التسويق مدخل للمعلومات الإستراتيجية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2007 م)، صص 219- 220.

1. المنافسة بين المنتجات المتشابهة والتي تقدم لنفس مجموعة المستهلكين، وبأسعار. متقاربة، أي بالنفس السوق المستهدفة

2. المنافسة بين المنتجات المتشابهة، ولكن عندما لبقطاعا تسويقية مختلفة .

3. المنافسة بين المنتجات المختلفة والتي تشبع نفس الحاجة .

4. المنافسة بين المؤسسات المختلفة، والتي تنتج لمنتجات متنافسة، وذلك من أجل زيادة الحصة السوقية.

ومنه يتضح أن المنافسة هي مواجهة المؤسسة لمؤسسات أخرى تنتج نفس المنتج أو تشبع نفس الحاجة أو تستعمل نفس الموارد.

القدرة التنافسية من وجهة نظر المؤسسات هي القدرة على مواجهة المنافسين وزيادة حصص

السوق، وبينما يراها العملاء علانها جاذبية المنتج والخدمة التي تقدمها الشركة وتجعل العمل

يفضلها على غيرها. ⁽¹⁾ ويمكن تعريف القدرة التنافسية علانها عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقها في حالة إتباعها لاسراتيجية

عينة للتنافس ⁽²⁾ . ويمكن حصر معظم العناصر التنافسية للمؤسسات في تقديمها للعملاء فيما يلي

السعر، الجودة، سرعة التوريد، خدمة ما بعد البيع، شروط الدفع، مهارات البيع، راحة الشراء، المنتجات الجديدة .

ويمكن تقسيم كل عنصر من عناصر التنافس إلى عناصر فرعية فمثلا الجودة

تشمل (المظهر، المتانة، سهولة التعامل مع المنتج، المواصفات، وعناصر أخرى) والشياء المفضل

للعامل هو الذي يحدد اختياره. وتقوم المؤسسات بتبنياء التفوق من

خلال أنشطتها المختلفة مثل (البحوث والتطوير، والمشتريات، والإنتاج، والتسويق، والبيع، والأفراد)

وذلك بالتوظيف أيضا لأموال الموارد المتاحة في الأنشطة التي

يتم تحديدها بناء على عناصر التميز التي يتم اختيارها ⁽³⁾ . يتوافق مصطلح التنافس والمنافسة فيما هيمها ودا لئلهما، حيث يعز

ى التنافس بشكلا عامال سباق للوصول إلى الهدف فما أما المنافسة فتعرف علانها "

تعدد عارضيا لسلعوال خدماتوتنافسهما لكسب العملاء

بسوق معينيا لاعتماد علانسا لبيمختلفة كالتحكما لأسعار، الجودة وخدمة ما بعد البيع وغيرها ⁽⁴⁾ وتعرف

أيضا علانها " نزعة فطرية تدعو البذل للجهد في سبيل التفوق . والتنافس في الشياء هو المغالاة في طلب هو التزاحم

⁽¹⁾ تامر البكري، تسويق الخدمات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006م).

⁽²⁾ سمية بدوي، إدارة الجودة الشاملة (مصر: الدار الجامعية للنشر، 2008م)، ص 47 .

⁽³⁾ محمد الصيرفي، الجودة في المنظمات، (عمان: الطبعة الأولى، الصفا للنشر والتوزيع، 2007م).

⁽⁴⁾ فريد النجار، المنافسة والترويج والتطبيق، (مصر: مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 20.

عليه". إن اصطلاح كلمة منافسة Concurrance مشتق من كلمة لاتينية تعني " يسرع في الجماعة " Avec

Courir أو ensemble Courir

لذا كان مفهومها في بداية تشيوعه يدل على حالة خصوم، تنافس، صراع وحالة عداة مستمرة قولها عدة معانيمثل :
مزاحمة بين عدد من الأشخاص أو بين عدة قو ة تتابع نفس الهدف وتطلق المنافسة أيضا على كل ما يحدث على المساواة أو التفوق على شخص
ما في شيء عمم ودواسع مفهوم المنافسة في كل مجال يقصد هالمتنافسون أيًا كان عدد هومجال النشاطاتهم محتثببقا لبقا علا
صلحفا أصبح مفهوم المنافسة يدل

علأنها عملية تأصيل وانقاع وتصنيفا اعتبارها من سنن الفطرة الكونية للبشر ، غايتها التفوق في مجال لا تال أعمال، والآنشطةأ
ياكانت طبيعتها، ولازمتا المنافسة النشاطا لاقتصاديا خاصة، حتاتنا تصفتبكونها أحد الشر وط اللازمة لاحترافه. في نفسالسيا
ق، يعرفالمنافسون علأنهما المنتجون وذوي السلعوالمواد المتماثلة التي تخدم نفسالشرحة من الزبائن ونجا حنشاطها يعتمد علنق
وةالمتنافسيناذيؤدى بالبقاء أو الخروج منالسوق. أما البيئة التنافسية فهياالتفا علا لتبادلليا الذي يجري بينا المؤسسات مع بعضها
البعض بهدف اشبا عاجات المستهلكين بخلق مايسمب بالبيئة التنافسية (1)

تعرفالميزة التنافسية بأنها المجالا التي يمكن للمنشأة أن تنافس في هامنخلافطريقة أكثر فاعلية، وبهذا
فهيتما نقطة قوتتسم

بها المنشأة ونمنا فسيفخطةها الإنتاجية أو التسويقية أو التموليلية أو فيما يتعلق بموارد هالبشرية أو الموقع الجغرافيها، وه
يتعتمد علنتائج فحوصوتحليلكل من

نقاطالقوة والضعف الداخلي، فضلا نالفرصوالمخاطر المحيطة والسائدة فيبيئة المنشأة مقارنة بمنافسيها فيالسوق
(2) والميزة التنافسية لها شقان أساسيان هما (3) الأول -

أثر التميز علالمنافسين فيالجودة / أوالسعر / أو توقيت التسليم / أو خدماتها
قبلا وبعد البيع وفي الابتكار والقدرة علالتغييرالسريع الفاعل. الثاني -

القدرة عل مخاطبة الزبائن والتحاوومع هلسنحو مؤثر يزيد رضاء هويحقق

(1) أبو العزيمحمدالتجارة الإلكترونية وإحكامها فيالفقه الإسلامي، (الأردن: دارالنفائسلنشر، 2001م)، ص36.

المعاضى

(2) أميرابراهيم أحمد، ومعنوعداالله

دور محتويعقراراتالتسويقية فيالميزة التنافسية، (الموصل: جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 27، العدد 77، 2005م)، ص37.

(3) أحمد السيد مصطفى، قدرة الإدارة العربية علتنمية القدرات التنافسية العربية، (مجلة آفاق اقتصادية، المجلد 22، العدد 85، 2001م)، ص138.

ولاء هم، ولا شك أن النجاح حافيا الشقا الثاني، متوقفا على النجاح حافيا الشقا الأول. وتعرف الميزة التنافسية بمنزلة التكلفة بأنها (1) القدرة على ممارسة الأنشطة بأدنى مستوى من التكلفة مقارنة بالمنافسين، أو أن القدرة على التميز والسيطرة على أسعار استثنائية تفوق التكلفة الإضافية للقيام بذلك. وأن المنشأة إذا كانت قادرة على تخفيض تكاليفها الكلية، وأن إيراداتها تفوق تلك التكاليف سوف تحقق ميزة توفير قيمة أعلى للزبون (متفرقة) أو تكلفة أقل.

يتضح للباحث أن الميزة التنافسية هي قدرة المؤسسة على تقديم أفضل المنتجات باستخدام أقل الموارد المتاحة تكلفة وقدرتها على كسب رضا العملاء مستخدمة في ذلك أفضل الخدمات من سعر أقل وسرعة الوصول إلى الزبون وخدمات ما بعد البيع .

ثانياً: أنواع المنافسة :

تختلف أنواع المنافسة حسب عرض تصنيفها كالآتي :

أولاً: حسب مجال السوق : تصنف المنافسة بحسب طبيعة وخصائص السوق الذي تنشط فيها المنافسة كاملة وغير كاملة:

1. المنافسة الكاملة التامة **parfait concurrence**:

هو الشكل الذي يتركز عليها النظرية النيوكلاسيكية وقانون العرض والطلب، فهو يمثل شكلاً لمنظمة الاجتماعية التي تنظمها قوا عدم حكمة بهدف وضع شروط وعادلة تحكم مطابعا المنافسة بين المتعاملين. ويتشكل هذا النوع من منافسة عندما تسود السوق مجموعة من الخصائص نذكر منها (2)

أ. وجود عدد كبير من المتعاملين في السوق (بأعين ومشتريين)

(في هذا الحالة لا يمكن عرضاً لأكمية قليلة من الكميات المنتجة بالسوق، كما لا يمكن التأثير في سعر المنتج حين يسود السوق في هذه الحالة سعر واحد قبله كل منتج، وهذا السعر يكون مساوياً للإيراد الحدي والإيراد المتوسط حيث:

$$\Delta \text{الإيراد الحدي} = \Delta \text{الإيراد الكلي (يمثل التغيير)} \Delta$$

$$\Delta \text{الكمية المباعة}$$

ب. التجانس والتماثل للمنتجات والخدمات المعروضة في السوق (استبعاد أشكال الالادعاية والإعلان):

المنتجات التي يتم عرضها داخل السوق تكون متماثلة ومتطابقة ونظر لذلك فإن المستهلكين لا يهتمون بهوية المنتج.

تحقيق الميزة التنافسية، (الموصل

المعاضى، إسهامات نظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد في

(1) معنوع الله

كلية الحداثة الجامعة، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ٢٠٠٦، ١٥م).

(2) إيمان محمد مركزى، مبادئ اقتصاد الجزئي، (مصر: الإشعاع للطباعة، 1997م)، ص 218.

ج. حرية الدخول والخروج من السوق : لا توجد أي حواجز أو عقبات منظر فالمؤسسات العاملة

بنفس القاطعة تعقد دخول مؤسسات جديد للسوق، وفي نفس الوقت لا توجد حواجز أمام

المؤسسات للخروج من السوق، إذا كان الإنتاج غير مربح.

د. شفافية السوق (العلم بكل طرف والسوق) : أن كل منتج أو مستهلك يتوفر على كلال المعلومات

عنا المنتجات والخدمات المعروضة وأسعارها.

2. المنافسة غير الكاملة concurrence imparfaite : تعتمد بشكل كبير على عدد المؤسسات المنتجة

وطبيعة السلع المعروضة داخل السوق سواء كانت متماثلة أو غير متماثلة، وتأخذ الأشكال التالية:

أ. الاحتكار : يعتبر الاحتكار نقيضاً للمنافسة التامة، يتميز بوجود متعامل واحد في السوق اعتباراً من حيث القاطعة عكس

حيث يتقو مبرعض مختلف سلعهو خدماته يتقو مبر مراقبة السوق وتعمد وضعيات الاحتكار على تثبيت

الأسعار، لئلا علمستو مناسعر الذي يتم تحديد هف في نموذج المنافسة الكاملة ويكون الاحتكار مطلقاً

إذا ما توفر الشرطين التاليين:

1. عدم وجود سلعة بديلة للسلع المعروضة.

2. جود حواجز تعقد دخول منافسين إلى السوق.

3. المنافسة الاحتكارية : concurrence monopolistique :

يجمع هذا النموذج بينا احتكار الذبيته حقق لنا المد القصير وذلك عندما يتحصل مختلف المتعاملين

داخل السوق على أكبر مردودية ممكنة من جراء قوة طلب العملاء بسبب التمييز في عرض المنتجات، كما أنه يقترب من شروط المنافسة

سنة الكاملة، وذلك خلا لاسما ب عرض منتجات بديلة عنا المنتجات

الموجودة منظر فعارضين جدد عند دخولهم إلى السوق.

4 احتكار القلة : l'oligopole : هي الحالة التي يسيطر فيها عدد قليل من المؤسسات على ضخمة على حصص كبيرة من السوق،

ويقوم هذا النوع من المنافسة - أساساً - علمد سيطرة عدد من المؤسسات على صناعتنا عما بغض النظر عن عدد

المؤسسات الموجودة في السوق.

ثانياً : حسب مجال الأعمال : نوجد نوعان من المنافسة، المباشرة ومنها وغير المباشرة (1) :

(1) بوشعور محمد حريري، ميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها من الأعمال بالمنافسة لها، (جامعة الشلف: ورقة مقدمة ضمن فعاليات ملتقى الدوليا الرابع حول :

المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قاطعاً عالمحروقات نفيا للدول العربية، 9/ 10 نوفمبر 2010 م)، ص 15 .

1. المنافسة المباشرة: تتمثل في تلك المنافسة القائمة بين المؤسسات الناشطة بنفس القطاع اقتصادياً وتقوم بإننتاج نفس المنتج
ات. وتختلف شدة المنافسة باختلاف القطاع، حيث تعرف بعض القطاعات

منافسة شديدة وأخرى محدودة وبعبارة أخرى احتكار القلة وذلك بحسب عدد المؤسسات المتدخلة في السوق أو إمكاناتها المتدخلين.

2. المنافسة غير المباشرة: يقصد بها صراعا للمؤسسات من أجل الحصول على الموارد المتاحة في بلد معين
بأحسن جودة وأقل تكلفة ممكنة بتعظيم الأرباح في ظل المنافسة الشرسة التي يعرفها الاقتصاد والتجارة العالمية.

مجالات ونطاق التنافس

يسمى بميدان التنافس موضوع هذا البعد يتم تحديدها بالزبائن المستهدفة أي الأسواق والقطاعات الاستهلاكية
المستهدفة وحتما المنافسين فيحدد ذاتهم واعداد الخطط المناسبة لذلك هو ما يعنى اعتماد إستراتيجية تجزئة سوقية
دقيقة لخدمة الأهداف المسطرة. (1)

يعبر النطاق عندما تناسا عن أنشطة المؤسسة بغرض تحقيقها للمزايا التنافسية، فتناسا عهد النطاق يمكن أن يحقق
وفراقيا لتكلفة مقارنة بالمنافسين المتواجدين في قطاع النشاط.

أسس التنافس

يتعلق بأصول المهارات التي تمتلكها المؤسسة خاصة منها تلك الموارد الإستراتيجية المحققة للقيمة المضافة والتي
تشكل في ذاتها الوقت حواجز أما المنافسين لمنعهم من تقليد الإستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة، وينطلق بناء
إستراتيجية التنافس من فكرة أن كل مؤسسة بإمكانها أن تحقق نتائج جيدة بما اعتماد إستراتيجيتها الخاصة للتنافس التي لا تشكك في
ذاتها خطرا على إستراتيجيات المنافسين إلا بمقدار تشابهها أو تأسيسها على نفس أصول الميزة التنافسية. (2)

ثالثاً: أنواع الميزة التنافسية ومحدداتها:

أنواع الميزة التنافسية

يمكن حصر المزايا التنافسية في نوعين رئيسيين:

ميزة التكلفة الأقل (الأدنى).

ميزة التمييز.

(1) احمد دبالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضير بسكرة، العدد 11، ماي 2007م، ص 260.

(2) بيليمر سيخليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (مركز الإسكندرية للكتاب، 1998م)، ص 97.

1. ميزة التكلفة الأدنى

تحقق المؤسسة هذه الميزة إذا ما استطاعت تخفيض تكاليف أنشطتها

المنتجة للقيمة البادئنا المستويات مقارنة بتلك المحققة عند منافسيها⁽¹⁾، والذي يجعلها قادرة على

فرض سعر أقل من سعر المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح، أو تحقيق أرباح أكبر إذا ما لجأ المنافسون إلى أسعار مشابهة.

و لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق هذه الميزة، فإنها يستوجب عليها⁽²⁾

الفهم الجيد والمعرفة المحكمة للأنشطة الحرجة في سلسلة القيمة*، ومن ثم المراقبة المحكمة لعوامل

تطور التكاليف والتجسد فيما يلي:

أ. مراقبة الحجم إن توسيع المؤسسة في تشكيلة منتجاتها، حيازتها على وسائل إنتاج جديدة،

التوسع في السوق وأنشطة تسويقها، كل هذا أقصد تخفيض تكاليفها. غير أن الحجم الذي يحكم

التكاليف يختلف من نشاط إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى فمثلا

معين على المستوى المحلي والجهوي، فديس محلنا بتخفيض تكاليفه بالبيع وتكاليف

التوزيع على الماديل المنتجة، ولهذا تجدر الإشارة إلى أن العمل وفقاً لتصاديات الحجم يجب ألا يحدث تدويراً في الأنشطة الأخرى منه تخيد

التوازن أثناء عملية البحث عنه⁽³⁾.

ب. مراقبة التمرن: التمرن هو نتائج الجهود الكثيفة والمتواصلة، المبذولة من قبل لإطارات والمستخدمين على حد سواء.

وهنا لا ينبغي حصر الاهتمام بتكاليف اليد العاملة فحسب، بل

يجب أن يتعداهما إلى أخذ بعين الاعتبار لتكاليف الإنشاء والتركيب، تكاليف الفضلات والمعيب

والأنشطة الأخرى بالمنتجة (المضيقة) للقيمة والناتجة عن نقص أو سوء المعرفة (التعلم)، لهذا

فالمسير ونمط البونبت تحسينا التعلم وتحديد أهدافه، من خلال الاستناد إلى المقارنة بدرجة التعلم في

مختلف المنشآت والوحدات الفرعية ثم مقارنتها بالمعايير المعمول بها في القطاع، بمعنا آخر،

لتخفيض التكاليف البادئنا نحدد ممكناً ذلك كإني تحقق بصفة عفوية، بل هو نتيجة التسيير

الفعال للمعارف وقدراتهم مهاراتهم تسييرها وعمالها، وهذا بالاعتماد على مجموعة من العوامل

كالتحفيز المادي والمعنوي والتكوين وثقافة المنظمة ... الخ، وهذا ما سيؤدي في النهاية إلى التمكن من تحقيق التكاليف بأقل صد ممكن⁽⁴⁾.

(1) شارلز هل وجارلت جونز مرجع سابق 307 .

(2) M.Porter, op.cit. p126

(3) M .PORTER , op cit , p129.

(4) -Ibid. p130.

ج مراقبة آثار استعمالات القدرات

تسوية حجم النشاط، حيث يمكن للمؤسسة أن توسع

استعمال قدراتها من خلال تجنباً وتسوية التذبذبات في حجم النشاط والتي منشأها أن تؤثر على سلسلة قيمتها .

أو بمعنى آخر المحافظة على مستويات مستقرة من النشاط تضمننا لاستخدام الأمتلقدرات وموارد المؤسسة. (1)

د. مراقبة الروابط : تحسنا المؤسسة موقعها في ميدان التكاليف، إذا تمكنت من التعرف على

الروابط الموجودة بيننا لأنشطة المنتجة للقيمة من جهة، واستغلالها من جهة أخرى .

التكلفة الناجمة عن اختيار الدقيق لمكونات المنتج، يؤدي إلى تخفيض تكلفة تفتيش المنتجات التامة .

وقد تلجأ المؤسسة إلى التنسيق مع المورد لتوزيع التكاليف على الروابط الموجودة،

شريطة أن تقبل اقتساماً لأرباحها الناجمة عن الروابط معهم (2) .

و .

مراقبة الوصل (الإلحاق) : وهذا من خلال تجميع بعض الأنشطة المهمة والمنتجة للقيمة مرتبطة، ونقلها وتحويلها للمعارف فيما

بين الوحدات المكونة للمؤسسة، قصد استغلال الإمكانيات المشتركة كأحسن استغلال .

هـ. مراقبة التكامل : بمعنى أخذ في إمكانية التكامل أو عدمه، باعتبارهما (التكامل أو عدم التكامل)

يوفران إمكانية تخفيض التكاليف . فمثلاً عملاً للمؤسسة وفقط ما معلوماً تفعل ليسهل . باعتبار أنه، (l'intégration)

استغلال الروابط مع الموردين يندفعها إلى عدم انتهازها بسياسة التكامل

سيخفض من مستوى التكاليف بشكل كبير، والعكس بالعكس. (3)

ز. مراقبة الرزنامة : عادة ما تستفيد المؤسسات من السباقات لبعض القطاعات متميزة التكلفة

الأقل بشكل متواصل، ويرجع ذلك إلى كونها تتموقع في أوقات مناسبة، وتوظف أفضل

المستخدمين، وتتعامل مع موردين ذوي خبرة ودراية . أما في بعض القطاعات الأخرى فإن الترتيب

والانتظار يكون أفضل، إما لكونها التكنولوجيا المستخدمة سريعة التغير، فيدخل المنتظر ونال إلى

القطاعات تكنولوجيا جديدة فينافسون .

واكتشاف نقاط القوة والضعف لديهم، وبعدها الدخول إلى السوق عبر معرفة أكبر للأوضاع .

و من جهة أخرى إمكانية المؤسسة تنظيم رزنامة المشتري وتفويضها كدورة

(1) Ibid. p 131.

(2) Ibid. p132.

(3) - Ibid. p133.

أعمال، فمثلا شراء المؤسسة لأصل في الفترة التي تخفض فيها الطلب على منتجاتها، يمكنها من الاستفادة من ذلك الفارق في سعر الأصل (آلة، عتاد) المستعمل في صنع تلك السلع.

ك مراقبة القياسات التقديرية يحدث أن تعتمد المؤسسة على تطبيق إجراء تبصفة طوعية، وقدير جعل ذلك السوء فهم لها لإجراءات

إلغاء أو تغيير بعضا لإجراءات التكاليف المتساوية مما يجبايا في ميزة التكلفة الأقل، بالأكثر من ذلك فهي تكلف أكثر مما يجب، وبالتالي فإن مراقبة الإجراءات التي تسمح فهمها ومن ثم تخفيض التكاليف (1).

ل مراقبة التوضع إن التوضع لمختلفا الأنشطة، سواء كان ذلك بالنسبة للأنشطة فيما بينها أو بالنسبة للزبائن والموردين، عادة ما يكون لها تأثير على عناصر عدة من بينها

فعالية الإمداد أو إمكانية الوصول للموردين، بمعنى أنها يمكن المؤسسة من تحقيق ميزة تكلفه جدمهمة (2).
فيا لأخير يمكن القول بأن تحسينا المواقع النسبية للمؤسسة الناتجة عن ميزة التكلفة، لا يتطلب

تغيير اكبير للإستراتيجية، بقدر ما يتطلب انتباها وإدراكا ووعيا من قبل المسيرين، وبعد التحفيز، التكوين وثقافة المنظمة من بين العوامل المؤدية إلى تخفيض التكاليف

وغيره من اجتماعات مراقبة تكاليف الأنشطة المنتجة للقيمة، حيث يدرس وتطورها عبر الزمن، ومقارنتها بتلك المعتمدة من قبل المنافسين، فيأخذون القرارات المناسبة بشأنها.

2. **ميزة التمييز** تتميز المؤسسة عن منافسيها " عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعلها لا يربطها بها. (3)

كما يعرفها نيل مرسى خليل بأنها "قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز أو منفرد وله

قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك وجوده أعلى، خصائص تتعلق بالمنتج، خدمات ما بعد البيع، (4) ويعرفها آخر علنا بأنها "تلك الميزة التي تمنح للمنتج فرصة جذب العملاء اتجاهه، وقد تكون هذه

الميزة في صورة ملموسة مثل الحجم، الوزن، التصميم...، أو في صورة غير ملموسة مثل جودة الشكل، التفرد، الشهرة (5) ".

(1) Ibid. p134.

(2) Ibid. p136.

(3) Ibid. p136.

(4) نيل مرسى خليل مرجع سابق ص 86 .

(5) امجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، (مصر: جامعة عين الشمس، 2002 م)، ص 277 .

ولكي تحظ المؤسسة بخاصية (ميزة التمييز) ، فعليه هذا الأخيرة أن تستند على عوامل تدعى (l'unicité) بعواملها لإفراد .
وهي كما يلي :

الإجراء التقديرية : عادة ما تقدم المؤسسة علينا اختيارا تقديريا للأنشطة التي ينبغي

أنها تعتمد ، وعلينا الكيفية التي تمارسها ، حيثما لإمكانا اعتبار هذا لإجراء اتعامل مهيمننا على
انفراد المؤسسة ، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة ، الخدمات المقدمة ، كثافة نشاط
ما) مستو بنفقات لإشهار مثلا (، محتوى نشاطا) كالمعلومة المتحصل عليها في إطار معالجة طلبية
ما) ، التكنولوجيا المستعملة في النشاط ، جودة عوامل الإنتاج المسخرة لنشاطا ، كفاءة وخبرة
المستخدمين في النشاط ، المعلومات المستخدمة من أجل مراقبة نشاطا (كدرجة الحرارة ، الضغط ، ...)⁽¹⁾

الروابط : فبدأت بخاصية الانفراد من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة ، أو من خلال

الروابط مع المورد ونقوات التوزيع المستعملة من قبل المؤسسة . وبالإمكان شرح هذا الروابط كما يلي :

الروابط في إطار سلسلة القيمة (ما بين الأنشطة) : يشترط لتحقيق رضا الزبائن (تلبية حاجاتهم)

تنسيقا جيدا للأنشطة المرتبطة فيما بينها ، فمثلا آجال تسليم المنتجات لا تتحدد فقط
من خلال الإمداد الخارجي ، بل كذلك من خلال السرعة في معالجة الطلبات وكذا تردد الباعة لأخذ طلبياتهم .

الروابط مع الموردين :

يمكن تلبية حاجات الزبائن إذا ما تمت التنسيق مع الموردين ، حيثما لإمكانا نقل صمدة تطوير نموذج جديد إذا قبل المورد وتوفر الم

عدا الوسائل الضرورية

لتصنيع القطع الجديدة ، ريثما تنتهي المؤسسة من عملية تصميم تجهيز التصنيع النموذج الجديد .

الروابط مع نقوات التوزيع : بإمكاننا هذا الروابط أن نسا هم في انفراد المؤسسة ، إمامن

خلال التنسيق مع هذه القنوات ، أو من خلال استغلال أفضل للأنشطة المشتركة بين المؤسسة

وهذا لأخيرة ، كتكوين الموزعين خصيصا للنشاطات الترويج ، ضموا لحا قجهود البيعتك

الخاصة بقنوات التوزيع ، تمويل مشاريعها واستثمارا خاصة بقنوات التوزيع .⁽²⁾

(1) M-PORTER, op cit , p158.

(2) Ibid. p159.

الرزنامة :قد تركز خاصية التفرد بالتاريخ الذي يتبدأ فيها المؤسسة ممارسة نشاطها، فعلى سبيل المثال :

المؤسسة السباقية للاستعمال بصورة معينة لمنتجها، بإمكانها تحقيق ميزة التميز ،
وخلافاً لذلك ففي بعض الأحيان وأعضاء لقطاعات يكون فيها التريثوالأخر عن الدخول إلى
السوق مفيداً ، لأنه يسمح باستخدام التكنولوجيا أكثر حداثة على سبيل المثال .

التموضع :قد تحوز المؤسسة على خاصية الإنفراد، إذا ما أحسنت اختيار الموضوعات الملائمة
لأنشطتها كالمكان الجغرافي مثلاً .

عملياتا لإلحاق :قد يندمج عمالاً لإنفراد عن الاستعمال المشترك لنشاط معين خالق
للقيمة ، في مختلف الفروع والوحدات المكونة للمؤسسة .

التمرين وأثار انتشاره :إن خاصية التمييز قد تتجمع مع عملية التمرين إذا ما تمتعنا بحسن
وجه ، فالجودة الثابتة والمستمرة في عمليات الإنتاج يمكن التمرن عليها ، ومن ثمَّ حيازتها بشكل مستمر كفيلاً بديمومة التمييز .
كما أن عملية بث ونشر التمرنتجها بالمنافسين يندمج مع نهج وال

التمييز الناجم عن هذا العامل ، ما عدا ذلك التمرن الذي يمنح المؤسسة حق الملكية المطلقة عليه ، فإنه يؤدي إلى خلق ميزة متواصلة

التكامل :قد تؤدي درجة التكامل إلى الحصول على خاصية التفرد ، فمما نشطة جديدة
منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل المورد ديناً وقنوات توزيع تتحمل المؤسسة استغلالاً فردياً بشكل .

أحسن ، زيادة علم مراقبة نتائج الأنشطة وبالتالي إمكانية خلق ميزة التمييز .⁽¹⁾

الحجم :يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط معين إلى ممارسته بطريقة وحيدة أو مفردة ،

(زيادة التخصص) ، وهو ما لا يمكن تحقيقها إذا ما كان حجم النشاط صغيراً
وقد يكون العكس

صحيحاً في بعض الأحيان ، حيث أن الحجم الكبير للنشاط يؤثر سلباً على التمييز ، فقد يضعف من

مرونة المؤسسة فيما يخص الاستجابة لاحتياجات (أذواق) الزبائن .⁽²⁾

أخيراً يمكننا القول أن عمالاً لإنفراد تختلِف من نشاط آخر ومنقطاً عا لآخر
حيث أن

تضاهيها يحدد الكيفية التي يحوز بها نشاط معين على خاصية التفرد
ومن ثم فإن المؤسسة مطابقة

⁽¹⁾Ibid . p160.

⁽²⁾Ibid . p161.

بمعاينة الحالات التي يمكن التفرّد فيها حيث نتجت من التعرف على العوامل المؤدية .وتعد هذه المعاينة ذات أهمية بالغة لضمان استمرارية التمييز ، لأن بعض عوامل الإنفراد تؤثر بصفة أكثر من غيرها على ديمومة الميزة . يتضح للباحث ان ميزة التكلفة الأقل تتمثل في الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والاستفادة من التكنولوجيا لتكون بديلة للأيدي العامل المباشرة لمالها من تكاليف عالية واستخدام ادوات التخفيف المناسبة ذات الجودة العالية والتكلفة الأقل والاستفادة من الموردين سريعي الاستجابة وقليل التكلفة ويجب ان لا تكون تقليل التكلفة على حساب جودة المنتج . كما أن ميزة التميز تتمثل في تميز المؤسسة عن نظيراتها في نفس المجال بحيث تسعى الى ارضاء الزبون وتحقيق رغباته المتمثلة في السعر المناسب وسرعة توصيل طلباته والجودة العالية وتوفير الخدمات الاخرى التي لا يستطيع المنافس الاخر توفيرها للزبون . فميزة التميز هي تفوق المؤسسة على نفسها .

محددات الميزة التنافسية :

وتتحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو بعدين هما مين ، وهما حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس .

حجم الميزة التنافسية: يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة

على ميزة التكلفة الأقل وتمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة . وبشكل عام كلما كانت

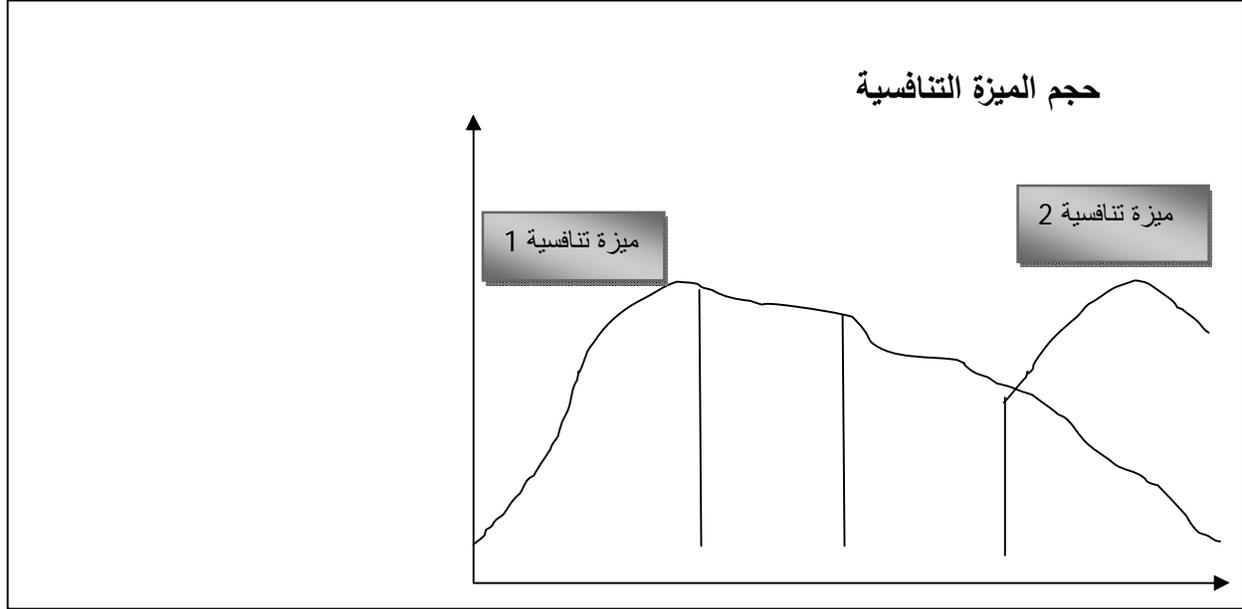
الميزة أكبر ، كلما تطلب ذلك جهود أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها أو تحديد أثرها .

وللميزة التنافسية دور حيوي متمربها ، مطابقة لدور حياة المنتج الجديد كما هو موضح في الشكل (1/1/3) ادناه.⁽¹⁾

⁽¹⁾ المصدر : نيليمر سيخليل ، مرجع سابق ، ص 86 .

شكل (1/1/3)

دورة حياة الميزة التنافسية



المصدر: نيلمر سيخليل، مرجع سابق، ص 87.

- أ. مرحلة التقديم : تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج للكثير من التفكير والاستعداد المادي، المالي والبشري
الميزة فيتسع حجمها ليبلغ ذروتها في نهاية هذه المرحلة (نمو سريع).
ب. مرحلة التبني: خلال هذه المرحلة تبدأ المؤسسات المنافسة في تبني هذه الميزة، فتعرف هذه الأخيرة استقراراً نسبياً من حيث الانتشار، ليبدأ أفعال التراجع.
ج. مرحلة التقليد : تلما المؤسسات المنافسة بهذا الميزة فتجيد تقليد لها، مما يتسبب في تراجع حجمها شيئاً فشيئاً متجهان نحو الركود.
د. مرحلة الضرورة : يأتي هنا تقديم تكنولوجيا جديدة لتحسين الميزة الحالية وتطويرها، أو تقديم ميزة تنافسية جديدة لتحقيق قيمة أكبر للزبون .
فاذا المتمكنة المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة، فإنها تفقد أسبقيتها تماماً، ويكون من الصعب عليها العودة إلى التنافس من جديد.

نطاق التنافس : يعبر النطاق عن مداتنا عن أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا

تنافسية، فنطاق النشاط علمدو اسع يمكن أن يحقق وفرا تقي التكلفة عن المؤسسات المنافسة

من خلال استخدامنا فذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، أو صناعات

متربطة (اقتصاديا بالمدى)، ومن جانباً خريمكن للنطاق الضيق تحقيق مزايا تنافسية من خلال

التركيز على قطاع معين وخدمته بأقل تكلفة، أو بتقديم منتج مميز

لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية، وهي:

القطاع السوقي : يعكس مدبتن وخرجات الشركة والعملاء الذين يتخدمتهم، وهنا

يتما لا اختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق، أو خدمة السوق ككل.

النطاق الرأسي : يعبر عن مداداء الشركة لأنشطتها داخليا أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة.

فالتكامل لأسيالمرتفع مقارنتها بالمنافس يقد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز (1).

البعد الجغرافي :

يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوع واحد

دقمة الأنشطة عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة .

وتبرز أهمية هذا الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها وخدماتها في كل أنحاء العالم.

قطاع النشاط :

يعبر عن مدالترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود وابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنها

لقفرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة.

فبالإمكان استخدامنا نفس التسهيلات والتكنولوجيا، الأفراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة (2).

اهمية الميزة التنافسية :

تبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال النقاط التالية :

تعظيم الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من السلبيات ، ويشير تقرير

المنافسة العالمي الى ان الدول الصغيرة اكثر قدرة على الاستفادة من مفهوم المنافسة من الدول الكبيرة

(1) المصدر : نيبيلمر سيخليل، مرجع سابق، ص 88 .

(2) المصدر : نيبيلمر سيخليل، مرجع سابق، ص 89 .

حيث تعطى المنافسة الشركات فى الدول الصغيرة فرصة للخروج من محدودية السوق الصغير الى رحاب السوق العالمى ,وسواء اتفقنا مع هذا القول و أم لا فانه لابد فى نهاية المطاف من مواجهة هذا النظام , بصفة احدى حتميات القرن العشرين .

يوفر الاقتصاد العالمى الجديد , المتمثل فى تحرير قيود التجارة العالمية . تهديدا كبيرا وخطرا محتملا لدول العالم , او بالاحرى شركاتها ,وبخاصة تلك الموجودة فى الدول النامية , الا ان هذا النظام فى الوقت ذاته يشكل فرصة , للبلدان النامية كذلك , ان امكن الاستفادة منها .

أهمية المنافسة تكمن فى الاستفادة ما أمكن من المعلوم انه فى الوقت الحاضر الشركات هى التى تنافس وليس الدول , وعلية فان الشركات التى تملك قدرات تنافسية عالية تكون قادرة على المهمة , فى رفع مستوى المعيشة لافرادها , وكما اشارت تقارير دولية الى ان مستوى معيشة دول ما يرتبط بشكل كبير بنجاح الشركات العاملة فيها وقدرتها على اقتحام الاسواق العالمية من خلال تصدير منتجاتها الى السوق العالمى , ففى العقود الاخير اصبح الاستثمار الاجنى والتجارة العالمية ينموان بصورة سريعة من نمو الناتج العالمى .

يستطيع الباحث اضافة الاهمية التالية للميزة التنافسية:

- 1.رفع شأن الشركات الكبيرة على حساب الصغيرة.
- 2.تعطى خيارات جيدة للمستهلك للمفاضلة فى اختيار المنتج المناسب له بين المنتجات المطروحة فى السوق .
- 3.التنافس بين الشركات يؤدى الى انخفاض الاسعار وهذا مايعطى المستهلك افضلية فى عملية الشراء.

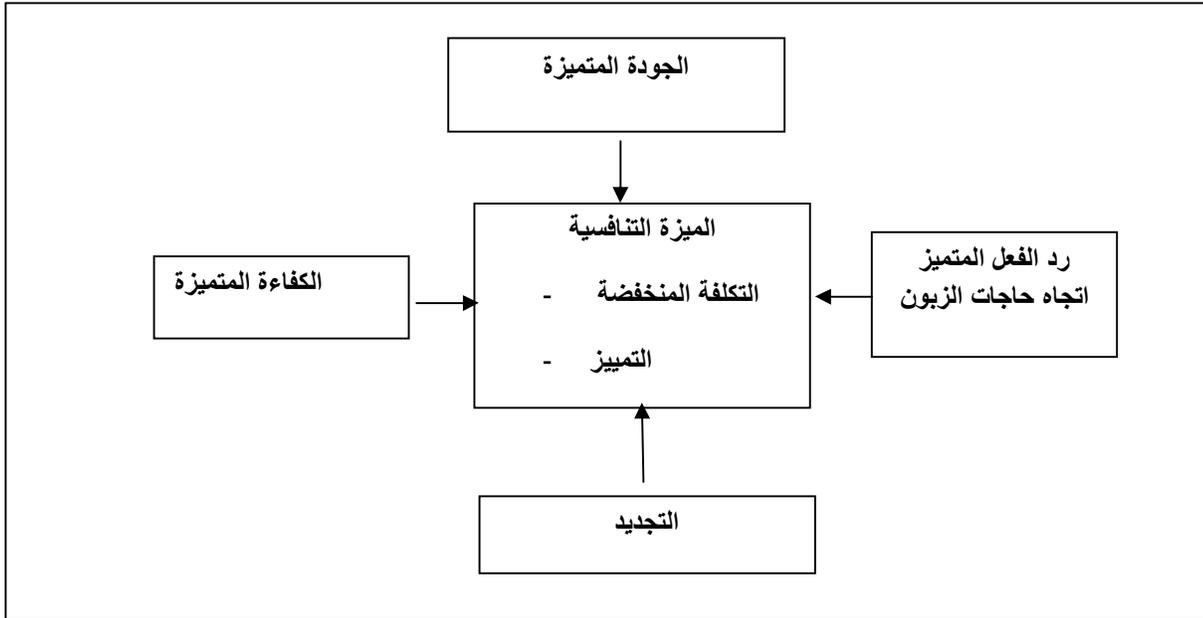
رابعاً :أسس بناء الميزة التنافسية:

تتحصرا لأسس العامة لبناء الميزة التنافسية حسبشالز وجاريتفىأربعة عواملأساسية:

الكفاءة، الجودة، التجديد، الاستجابة لحاجاتالعميل. كما هو موضحفىالشكل (2/1/3) ادناه :

شكل (2/1/3)

الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية



المصدر: شارلز وجاريت، مرجع سابق، ص 196

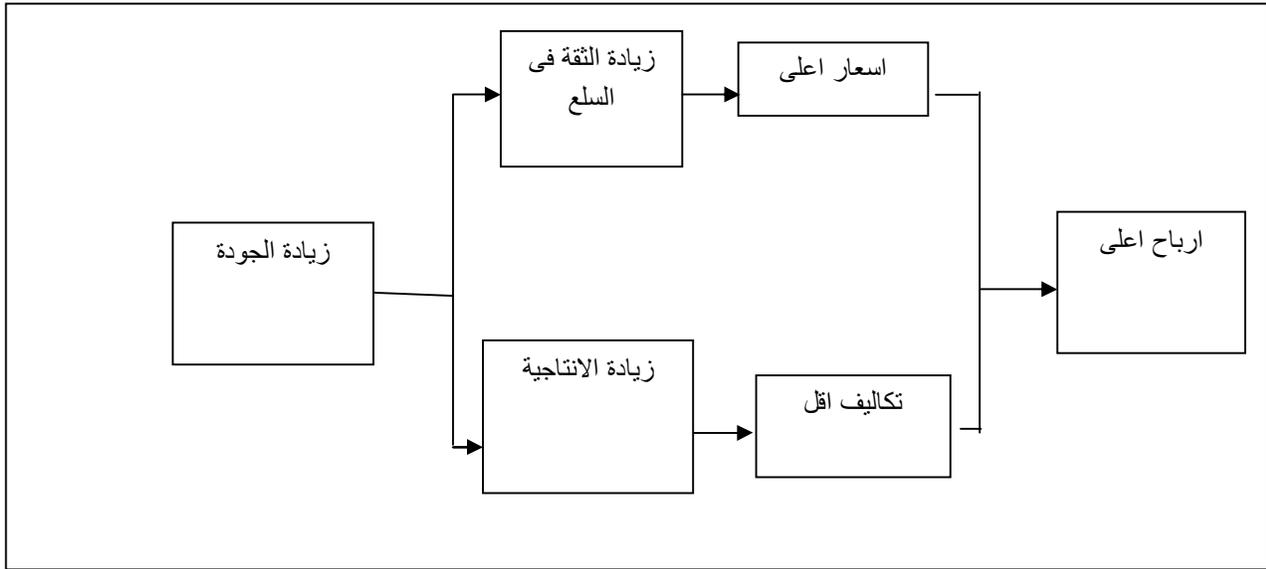
1. الكفاءة: يربشارلز وجاريت: بأنها تتجسد في كيميائية المدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات محددة، أي أنها نسبة المخرجات إلى المدخلات. حيث كلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة، كلما قل مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة أو بالتالي تقلت تكاليف الإنتاج، أي أنتكاليفا المؤسسة تتميز بانخفاض إذا ما كانت المؤسسة تستحوذ على كفاءة إنتاجية عالية مقارنة بمناسبيها. ولعل أهم مكونات الكفاءة بالنسبة لكثير من الشركات تتجسد في إنتاجية الموظف (العامل)، هذا العنصر الذي يقاس عادة بالمخرجات التي ينجزها هذا الموظف.
2. الجودة: يقصد بالجودة لإنتاج أفضل وخدمة الأحسن بما يتطابق بالتوقعات، وعليه فإن الجودة هي مجموعة الخصائص والمظاهر التي تبدو علنا للمنتج أو الخدمة وقدرة هذا الخصائص والمظاهر على إشباع حاجات الزبون والمعلنات والدفينة.⁽¹⁾ فالمنتجات ذات الجودة هي السلع والخدمات التي يمكن الاعتماد عليها والثقة بها للوفاء باحتياجات ورغبات الزبون، ويعتبر تأثير الجودة العالية للمنتج على الميزة التنافسية تأثيرا مضاعفا ذلك لأن:

⁽¹⁾ رضاء صاحب ابو حمد ال على وسنان كاظم , الادارةلمحات معاصرة ,موسسة الوراق . 2001 م, ص 108 .

توفير منتجات ذات جودة عالية يزيد من قيمة المنتج لدى المستهلكين، مما يسمح للمؤسسة بفرض أسعار عالية لمنتجاتها. الجودة العالية تسمح بإنجاز منتجات بكفاءة عالية وتكاليف منخفضة للوحدة، إذ أنه يؤدي استغلال العامل وقتاً أقل من الوقت القياسي لخروج وحدات معيية. أما اختصار الوقت من خلال برامج الجودة فيؤدي إلى إنتاجية أعلى للعامل، وتكاليف أقل للوحدة. ويمكن توضيح هذا الأثر المضاعف بالشكل (3/1/3) أدناه :

شكل (2/3/3)

تأثير الجودة على السعر



المصدر: شارلز وجاريث مرجع سابق، ص 201.

التجديد: يمكننا تعريف التجديد علماً أنه شيء جديد أو حديث سواءً يتعلق بطريقة إدارة المؤسسة أو المنتجات. ويشتمل التجديد على تقديم منتجات، أو عمليات إنتاج، ونظماً لإدارة الهيكل التنظيمي والإستراتيجيات التي تعتمد على المؤسسة (1) ومنه يمكن القول بأن التجديد هو العملية التي تستخدم بها المؤسسة مهاراتها ومواردها الخلق تقنيات جديدة، أو سلعاً وخدمات جديدة بما يضمن لها الاستجابة بشكل أفضل لاحتياجات العميل، كما يسمح بالتجديد للمؤسسة من فرض أسعار أعلى كونها أنتجتها الجديدة وحيداً في

(1) المصدر: شارلز وجاريث مرجع سابق، ص 201

السوق، وعندما يحين الوقتتجا حال المنافسون في محاكاة المنتج الجديد تكون المؤسسة المجددة قد نجحت في إرساء قوئل الماركة يصعب علينا المنافسين ان يلمنه.

الاستجابة لحاجات العميل : يتحقق هذا العامل بشكل متفوق، لما تكون المؤسسة قادرة على

أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين في تحديدوا، شبا عا حثيا جات عملائها . وبذلك يزيدولاء

المستهلك بقيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي إلى خلق التميز القائم على المزايا التنافسية.

إنكلمن عنصر الجودة المتفوقة والتجديد والكفاءة العالية فتتحقيقها يعتبر جانب تكاملي

لتحقيقا الاستجابة لحاجات العميل، إلا جانب ذلك هناك عنصر آخر بالغ الأهمية ألا وهو وقت

الاستجابة للعميل، وهو الوقت المستغرق بالنسبة للسلعة حتى تسليمها أو الخدمة حتى أدائها، وإن

غياب هذا العنصر بمثابة إزعاج كبير للعميل، ويؤدي إلى عدم شعورها بالرضا. (1)

إن هذا العناصر الأساسية لبناء الميزة التنافسية لا تتأثرت ولا تتحقق إلا من خلال وجود عامل آخر وهو الكفاءات المحورية

(core competencies) والتي يحدد ذاتها تنشأ من خلال وجود مصدرين أساسيينهما: الموارد والقدرات.

الموارد والقدرات:

الموارد : يعتبر wernefet الموارد بأنها مجموعا لإمكانيات والأصول الملموسة وغير

الملموسة، والتي تنشأ عنها أن تخلق نقاط قوة ونقاط ضعف لدى المؤسسة. وهي ترتبط بشكل شبيه دائم بالمؤسسة. (2) أما barey

فيصنف الموارد إلى:

1. موارد مادية كالمباني والتجهيزات مما في ذلك الموارد المالية.

2. وموارد بشرية: المهارات وخبرات الأفراد، براءات الاختراع (3)

3. وموارد تنظيمية مثل الثقافة التنظيمية، العلاقات التنظيمية.

من خلال هذا التعاريف نخلص إلى أن الموارد هي مجموعا لأصولا وإمكانيات العمليات

التنظيمية، والخصائص المتعلقة بالمؤسسة، والتي تنشأ عن المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها.

وتمكنها من وضع وتنفيذ إستراتيجيتها والعمل على تحسين كفاءاتها وفعاليتها.

(1) المرجع السابق ص 201

(2) ANNE LE BARS,-thèse de doctorat – **Innovation sans recherche** : les compétences pour innover dans les PME de l'agro- alimentaire; UNIVERSITE PIERRE MENDES-2001- France; P82.

(3) المصدر: شارلز وجاريمرجع سابق، ص 211 – 213 .

القدرات :

هيتركيبة أو مجموعة من المهارات والفائفة للمؤسسة في تنسيق مواردها ووضعها قيديا لاستخدام هذه المهارات لتكمنفيا لأنظمة ال
معتادة لدى المؤسسة وهي تتدرجت تحت

فئة العوامل المعنوية وتكمنفيمهارات الأفراد، وطريقة تقاعلمهم، واتخاذهم للقرارات داخل المؤسسة.

الكفاءة المحورية : يعرفها شارلز وجارث بأنها بمثابة قوة متفردة تنهيئ للمؤسسة فرصة

إنجاز وتحقيق الكفاءة والجودة وعمليات التجديد المتفوقة والاستجابة لحاجات العميل. وبالتالي

فالكفاءة المحورية تتجمن مواردهم تفردة ذات قيمة عالية بالإضافة إلى القدرات (المهارات) الفردية

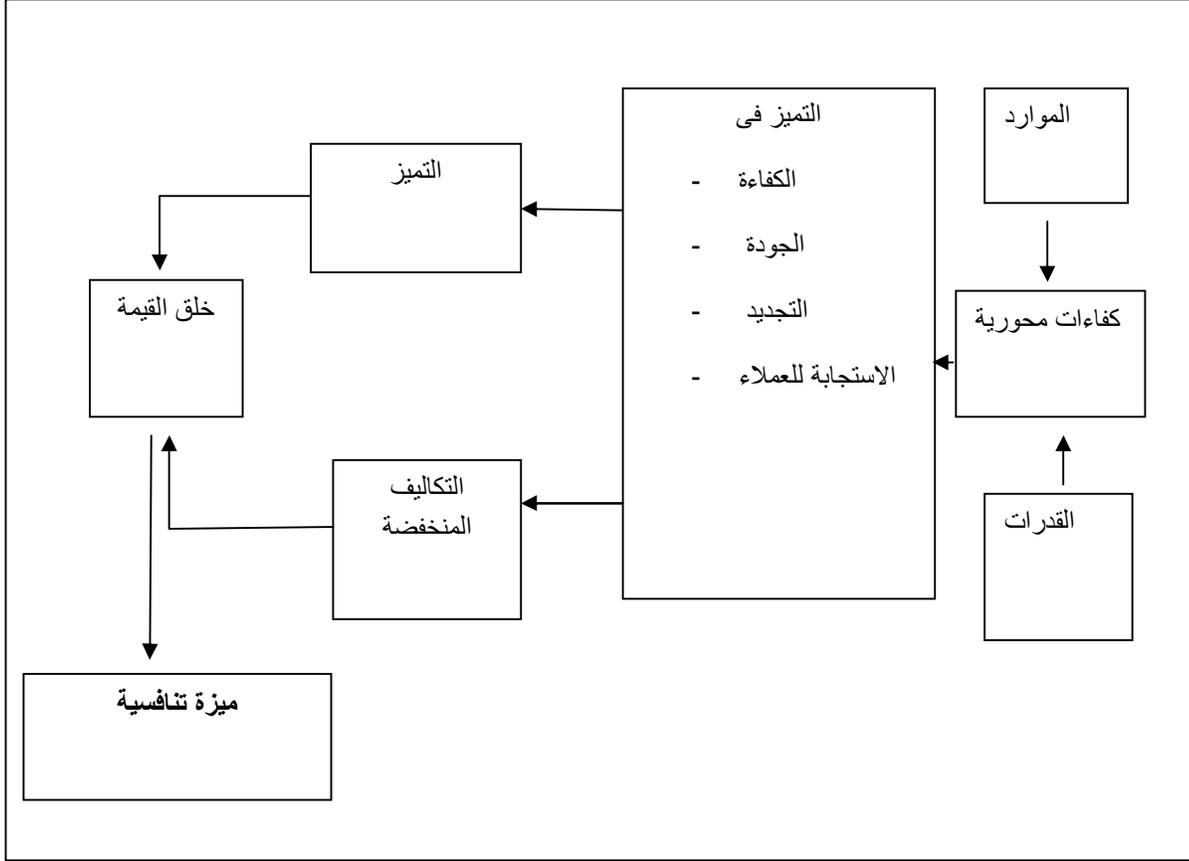
الضرورية لاستغلال هذه الموارد . لأنها إما كانا المؤسسة امتلاك مورد متفرد ولكن تخفف جهودها

في تحقيق عنصر الكفاءة المحورية، إذ تمتلك المؤسسة قدرات على استغلال هذا المورد بفعالية

ويمكننا تلخيص جذور الميزة التنافسية في الشكل (4/1/3) ادناه :

شكل (4/1/3)

جزور الميزة التنافسية



المصدر: شارلز وجاريث مرجع سابق ص 212

خامساً: استمرارية الميزة التنافسية

يقصد باستمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة

كممنا لوقت سوف تستمر هذا المزايا بعد

استحداثها، علافاً أيضاً للمؤسسات المنافسة تسعوراً تطوير كفاءاتها المتميزة والتميز شأنها

أنتم منحهم مزايا تنافسية؟، ولالإجابة علينا كيجب الاعتماد على العناصر الثلاثة التالية

عوائق:

التقليد، قدرة المنافسين والديناميكية العامة لبيئة صناعتهم معينة.

1. عوائق التقليد:

من المعروف أن المؤسسات التي تستحوذ على المزايا التنافسية، يصبح بمقدورها تحقيق أرباح

أعلمنا المعدل المتوسط، الشيء الذي يبعثنا بإشارات بالمنافسين تفيد أن الشركة تمتلك بعضاً

منالكفاءة المتميزة ذات القيمة العالية التي تهئها الفرصة لخلق القيمة المتفوقة، ويصبح من الطبيعي أن يحاول المنافسون التعرف على هذه الكفاءة أو محاولة تقليدها. وهنا يمكننا القول بأنه كلما نجح المنافسون في تقليد الكفاءة المتميزة فبقوتنا أسرع، كلما كانت المزايا التنافسية أقل استمرارية. إنهمنا لأهمية مكاننا ننوكد علماً أن الكفاءة متميزة قيمة للمنافسين تقليدها الحاسمها هو الوقت، فكلما طال الوقت الذي يستغرقها المنافسون في تقليد الكفاءة المتميزة، كلما زادت فرصة الشركة في بناء مركز قوي في السوق، فضلاً عن السمعة الطيبة للذات الزبائن⁽¹⁾.

2. تقليد الموارد:

ونقصد بذلك إمكانية المنافسين تقليد أو حيازة موارد مماثلة لموارد المؤسسة التي تمتلك الميزة التنافسية، سواء كانت مادية أو معنوية. وبصفة عامة يمكننا القول بأن أسهل الكفاءات المتميزة التي يمكن للمنافسين تقليدها تلك التي تركز على امتلاك الموارد المادية منفردة القيمة كالمباني والتجهيزات، باعتبار أنهمنا سهولة الحصول عليها من سوق التوريد المتميزة المرتكزة على الموارد المعنوية فهي أكثر صعوبة من حيث المحاكاة، ويتجسد من خلال الماركة، الاسماء التجارية، المعارف والمهارات.

فالإسماء التجارية لا يمكن محاكاتها من منظور قانوني، والمهارات سواء كانت تكنولوجية أو تسويقية لا يمكن أيضاً تقليدها بسهولة. وهذا يجعل النظام الخاص ببراءة الاختراع. إذ يمكننا القول بأن الحصول على الميزة التنافسية من باب تقليد الموارد يعتمد بشكل كبير على الموارد المادية.

3. تقليد القدرات:

تمتاز عملية تقليد القدرات بأنها أكثر صعوبة مقارنة بتقليد الموارد وهذا يرجع بصورة أساسية لأن قدرات الشركة غالباً ما تكون غير مرئية، وحيثما القدرات تركز على الطريقة التي تتخذ لقراراتها والعمليات التي يجري إدارتها داخل الشركة، لذا يكون من الصعب على المنافسين التمييز بين تلك العمليات أو إدراك مغزاها إن الطبيعة غير المرئية للقدرات تقلد لتكفي لسهولة دون حدوث عمليات التقليد، فمن الناحية النظرية قد يستطيع المنافسون النفاذ إلى بداخل الشركة والوقوف على كيفية إدارتها من خلال استخدام تعيين أفراد لديهم موقومون بالتصنوت والجوسسة لهذه المؤسسة، إلا أنه في

⁽¹⁾ نيلمر سيخليل، مرجع سابق، ص 104.

الحقيقة نادراً ما تكمن في شخص واحد، إذ أنها نتاج جفا عدد من الأفراد داخل بيئة تنظيمية منفردة- بمعناها قدرات اجتماعية-، الشيء الذي يجعل من تقليد القدرات وفق هذا الطريقة أمراً في غاية الصعوبة. وبالتالي يمكننا القول بأن الكفاءة المتميزة المرتكزة على قدرات المؤسسة المنفردة يمكن أن تكون أكثر استمرارية (أقل عرضة للتقليد) مقارنة بالتبعية التي تركز على مواردها.

سادساً: المبادئ الأساسية لدعم القدرة التنافسية:

توجد مجموعة أساسية من المبادئ التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل زيادة قدرتها التنافسية، وهذه المبادئ لها تأثيرات مختلفة على عناصر التنافس المذكورة، وتختلف رؤية المؤسسة فيما بينها المدبته تأثير هذه المبادئ على عناصر التميز والتنافس وهي كما التالي (1).

1. التبسيط: ويهدف إلى خفض الفاقد في كافة صور هو مجالاته، من خلال خفض مدخلات النشاط مع الحفاظ على مستوى مخرجاته، وتحقيق ذلك بالتعامل مع متطلبات إنتاج أقل تكلفة وحسن التعامل مع الموارد المختلفة.
2. التتميط: وله ثلاثة مجالات التطبيق هي:
 - أ. وضع معايير وصفية ومقاييس ثابتة للتفا هم ممثل مواصفات المنتج التي تسهل لتفا هم بين المنتجين والعملاء والموردين، وصف للوظائف، وصف للعمل - - الخ.
 - ب. توحيد بعض أجزاء المنتجات والموديلات، بحيث يمكن استخدامها في الجزء الموحد داخل جميع المنتجات والموديلات.
 - ج. توحيد استخدام بعض المعدات (عمليات محددة) وهذا يسمح بالتوسع في حجمها وخفض التكلفة.
3. التخصص: وله طريقتان:

1. تركيز مجال الأعمال في نطاق محدود، وتوجيه كافة الموارد لهذا النطاق، مثال ذلك:
 2. تقسيم العمل إلى أجزاء وتخصيص فرد أو مجموعة أفراد لكل جزء، وتختلف المؤسسات فيما بينها في تنفيذ هذا المنهج.
4. التوسع: وذلك بالتوسع الحجمي في الأعمال والأنشطة المختلفة، وهذا يؤدي بدوره إلى خفض تكاليف التشغيل والمعدات والموارد والعمالة والردعية والتسويق، مع احتمال حدوث سلبيات تمثل:
 - أ. احتمال حدوث هور في جودة الخدمة.

(1) رائد العامري، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 82.

ب. إذا زاد التوسع عن حصة السوق فترتفع تكاليف التخزين والتسويق مرة أخرى.

ج. إذا كانت الموارد محدودة ففقدت بالتوسع المخاطر الحقيقية.⁽¹⁾

5. تراكم الخبرة: يعتمد هذا المبدأ على أن تراكم الخبرات على كلالها لا تنشط أو يؤدي

إلى:

أ. أداء المهام بسرعة أعلى وجوده أفضل وتكلفة أقل.

ب. ازدياد فرص التطوير والتحسين والابتكارات.

ج. دعم مبادئ القدرة التنافسية الأخرى مثل التبسيط، التنميط، التقدم التكنولوجي.

6. الاندماج والتحالف: أحياناً يحدث التحالف عندما جبين مؤسستين عملاً في مجال واحد أو في مجالين مختلفين،

ويعتبر هذا الاندماج بمثابة توسع كلال الطرفين من نتائجه:

أ. الانتفا على الموارد غير المستخدمة مثل الطاقة الإنتاجية الفائضة والموارد البشرية.

ب. الانتفا على القدرة الكامنة لإنتاج منتجات جديدة قبل التكنولوجيا القائمة.

ج. الحصول على أسواق جديدة عبر العلامات التجارية والتوسع في الأسواق القائمة.

د. تطور واضح في العناصر التنافسية مثل الجودة، التكاليف، التوريد، الخدمة.

7. التكيف مع البيئة المحيطة والتأثير فيها: تسعى المؤسسات الصناعية لتكييف نفسها لتحقيق أقصى انتفا عن البيئة المحيطة، و

يشمل ذلك:

أ. اختيار المواقع التي تناسب المكاتب والإدارة.

ب. اختيار مواقع المصانع قريبة من مناطق توفر المواد الخام والعمالة والموارد الأخرى.

ج. أماكن قريبة من الأسواق.

د. أماكن تحقق لها منفعة من قوانينها المحلية.⁽²⁾

سابعاً: أبعاد القدرة التنافسية

إن الشركات التي تسعى بالحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق

أبجدة التكلفة

نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من منافسيها.

⁽¹⁾ حسني عابدين، (مجلة جامعة الأقصى، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، يناير 2015م)، ص 305.

⁽²⁾ يدوي محمد عباس، "إدارة الجودة الشاملة"، (دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2009م)، ص 95.

ويمكن للشركة تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام المكثف للطاقة الإنتاجية المأحقة لها، فضلاً عن التحسين المستمر لوجودة المنتجات، والإبداع في تصميم المنتجات واتقان العمليات، كما تسعى لتخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من القدرة التنافسية للشركة وللمنتجات في السوق.

2. بُعد الجودة :

تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة، والتيشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة، لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء، حيث أن العملاء يرغبون بالمنتجات ذات الجودة التي تلبى الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهى الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي تقدم منتجات بجودة عالية تجتذب عملاء لا يتمكنون من البقاء والنجاح في سوق المنافسة.

3 بُعد المرونة :

تعتبر المرونة الأساس لتحقيق القدرة التنافسية للشركة، من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث في تصميم المنتجات، وبما يلائم احتياجات العملاء وتعني مرونة قدرة الشركة على تغيير العمليات بطرق أخرى، فالعملية تحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي:

أ. مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

ب. مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات على إنتاج مزيج من المنتجات.

ج. مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.

د. مرونة التسليم: تشير إلى القدرة على تغيير أو قات تسليم المنتجات.

4. بُعد التسليم إن: بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق،

من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية، والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى

العملاء بأقصى وقت ممكن، حيث أن هناك ثلاثاً سبقيات تلعب دوراً في التسليم تتمثل بالوقت الذي تستغرقه في التسليم، والوقت المحدد، وسرعة التطوير.

5. بُعد الإبداع يضيف بعض الكتاب والباحثين بُعد الإبداع بوصفه مبعاد القدرة التنافسية،

وهو العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنها نتاجاً وشيء جديد⁽²⁾.

(1) محمد سويدان، إشكالية القدرة التنافسية في ظل تحديات العولمة، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 81.

(2) مرسى بن بيل، تسويق الخدمات (عمان: دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع)، 2008م، ص 39.

اضافة الباحث : من خلال النقاط التي ذكرت عن الميزة التنافسية يستطيع الباحث ان يشير الى المزايا والفوائد التي تحققها الميزة التنافسية وهي كالاتى :

- 1.تساعد الميزة التنافسية على الاهتمام بتقليل تالف الانتاج الى اقل حد ممكن .
- 2.الاهتمام بتقليل المصروفات غير المباشرة الى اقل حد ممكن .
- 3.تساعد فى تخفيض تكاليف التخزين .
- 4.تساعد فى تخفيض تكاليف الجودة.
- 5.تقيم اداء الوحدات والاقسام التابعة للشركة اسبوعيا وشهريا و سنويا .
- 6.اعتماد سياسة التميز والجودة .
- 7.الاهتمام بعمليات البحث والتطوير .
- 8.العمل على سرعة الاستجابة والوصول الى المستهلكين .
- 9.العمل على زيادة الحصة السوقية للمبيعات .
- 10.التركيز على روح الابتكار

المبحث الثاني

استراتيجيات ومقومات الميزة التنافسية

أولاً: استراتيجيات المنافسة في الشركات :إن إستراتيجية المنافسة في الشركات الصناعية تعتمد على

سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفها المنتج المتميز من قيمة كى يقدم

للعامل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة من الأسواق .

1. إستراتيجية البيئة : ويمكن القول بأن تبا عايش شركه لسياسة التميز يتطلب توفير معلومات موثوق بها عن

البيئة التي تعمل فيها وأهمها : معلومات عن العملاء وعن العروضا التي يقدمها المنافسون، ويعتبر

المصدر الواضح للحصول على تلك المعلومات إدارة التسويق والمبيعات، ولا يمكن أن نتوقع ممن

يمارس أنشطة إدارة التكلفة أن يوفر هذا المعلومات بشرطه أن يمارس دور ه في تحديد الموقف

التنافسي للشركة في ضوء المعلومات التي يحصل عليها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي يجب أن

يعمل بالتنسيق مع إدارة التسويق لتحقيق هذا الهدف .

في ضوء ما سبق، ومع الأخذ في الاعتبار أن المنشأة لا تملك عادة مقدره طويلة الأجل لتحقيق مزايا

تنافسية من خلال تخفيض التكلفة أو اتباع إستراتيجية متميزة أخرى، نظرً الأنأي مزايا تحققها في

الأجل القصير ستدفع منافسيها للتحرك بسرعة لتقديم منتجات جديدة بأسعار منافسة، و دعم منتجاتهم بمزايا إضافية أخرى .

مما سيدفعها للتحرك باتخاذ إجراء اتمضادة، وهكذا ستدخلف دائرة منافسة مستمرة .

ومن ثم فلا مناص من اللجوء لإستراتيجية الموازنة Confrontation Strategy .

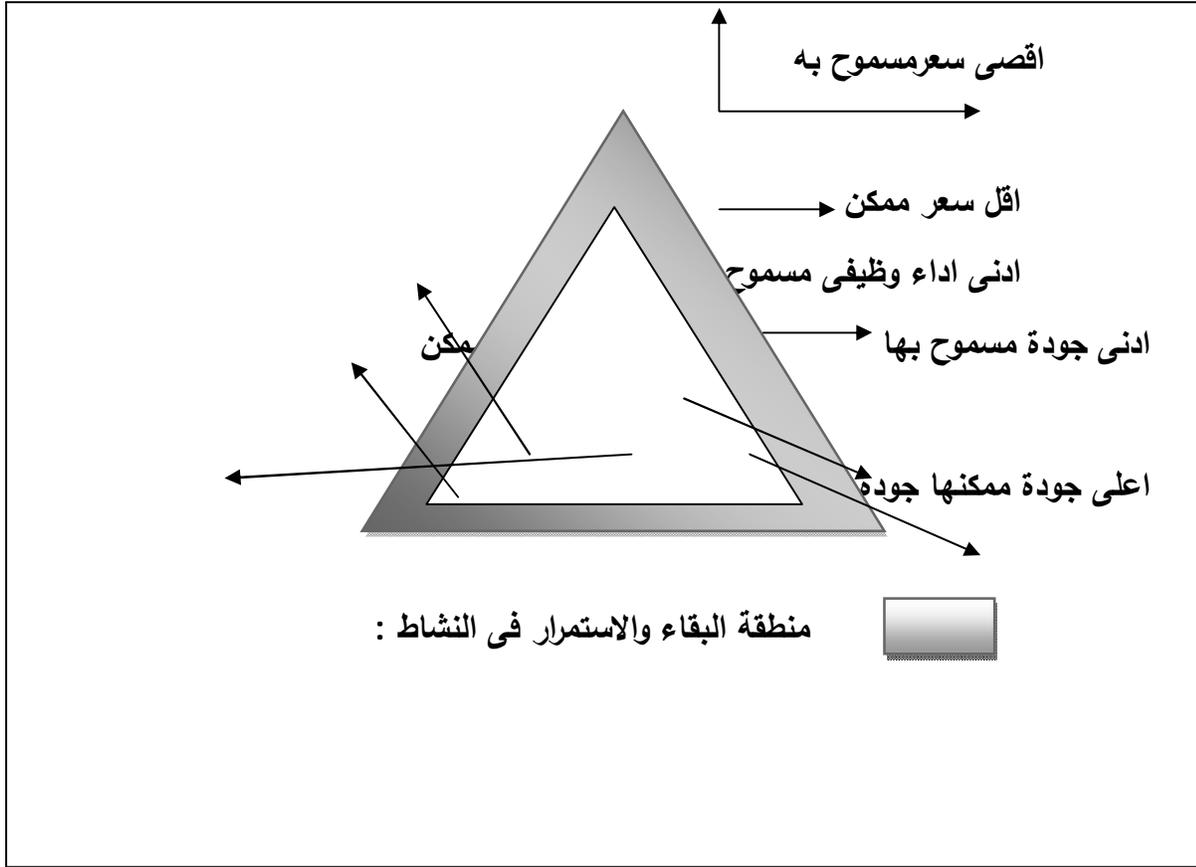
2. إستراتيجية التوازن : في إطار الثالوث البقاء Survival Triplet الذي يتكون من ثلاث أبعاد

إستراتيجية هي التكلفة/السعر، الجودة، والأداء الوظيفي للمنتج Functionality كما يوضحها الشكل (1/2/3) .

شكل (1/2/3)

استراتيجية التوازن

التكلفة / السعر



حيث يتوقع العملاء الحصول على منتج عالي الجودة، وتميز في أداء الوظيفة بسعر منخفض،

وعلى الشركة في هذا الحالة أن تتفوق على أداء منافسيها في كلا الأبعاد الثلاثة. وذلك من خلال تنفيذ

برنامج إدارة الجودة الشاملة، لتحقيق جودة المنتج وتحديث وتطوير تصميمه لرفع أداءه الوظيفي، وأن

تسعى إلى تحقيق الكفاءة في إدارة التكلفة بغية خفض التكلفة ومنتج سعر البيع⁽¹⁾.

3. إستراتيجية تحليل القوالب التنافسية: إن تحليل القوالب التنافسية في قطاع صناعة كيمياء شيرا إليه M.Porter

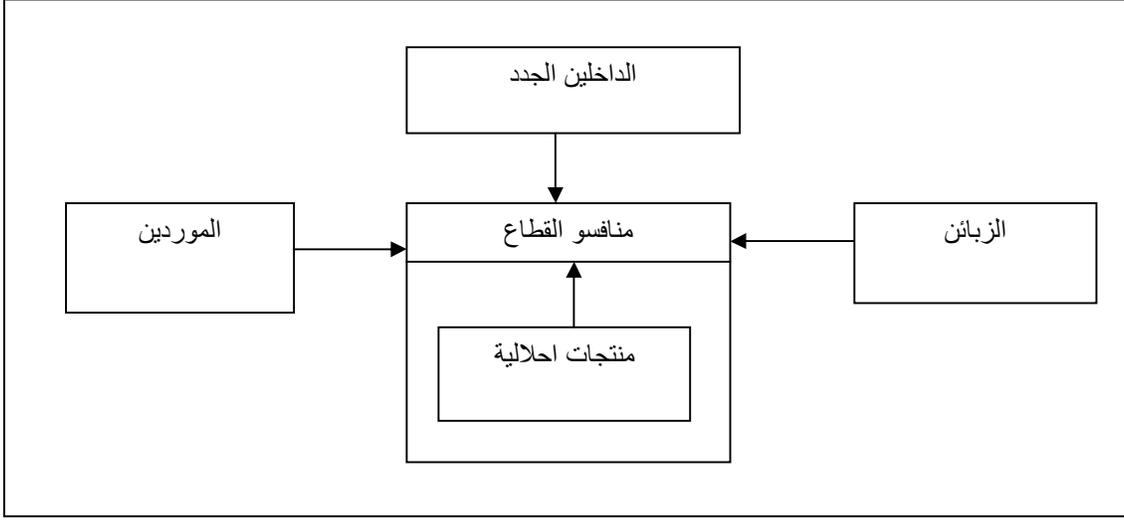
فيمعظم مراجعهم يهدف إلى تحديد ومعرفة جاذبية القطاع والتي تتوقع فعلها التأثير الذي تحدثها القوالب التنافسية، وتمثلت في خمسة

قوالب كما في الشكل (2/2/3) ادناه:

شكل (2/2/3)

⁽¹⁾Cooper, R.: "When Lean Enterprises Collide", "Target Costing". Chapter 7, Harvard Business School Press, Boston, 1995,

القوى التنافسية في القطاع الصناعي (1)



Source: M.Porter, «choix stratégiques et concurrence technique »,
Economical, 1982, P04

إن الضغط الذي تحدثه هذه القوى، هو الذي يحدد جاذبية القطاع عنظر العلاقات التي تتجسّن ذلك. ومن أجل أن تتكيف الشركة مع القواعد الجديدة، عليها أن تأخذ بعين الاعتبار عدة إجراءات منها ما يلي :

تحديد ومعرفة أصل تلك التهديدات والضغوطات بدقة، وترتيبها حسب تأثيرها، وتوقعها لإستراتيجيات الممكنة لتبنيها لمواجهة هذه القوى.

ثانياً: الإجراءات المتبعة لمواجهة القوى التنافسية:

1. الداخلين الجدد: إن ضغط هؤلاء على القطاع الصناعي عيب صفة عامة والقطاع السوق يبيد صفة خاصة قد خلقوا عد جديد توغير من الوضعية التي كانت تحتلها الشركات. إن هذا التأثير قد يتمثل في انخفاض هوامش الربح، ما يشجع على تنافس الأسعار أو ارتفاعها عفاً لتكاليف. وتقييم درجة ضغط هؤلاء عبتوقف على حواجز الدخول الموجودة في هذا القطاع، وهناك عدة متغير يمكن مراقبتها لتقييم تهديد الداخلين الجدد منها :

(1) بغداد كربي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، (مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني لأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 22 مايو

الوفورات الاقتصادية، أثر التجربة، مستويا لاستثمارات، امتلاك

التكنولوجيا، التميز في المنتجات، الحصول الصعب على قنوات التوزيعية، تكاليف التحويل .

2. المنتجات الإحلالية :

إن المنتجات الإحلالية لها تأثير على سياسة المنتج للشركة، منحيث

الجودة، والسعر، والتكلفة، وهامش الربح، وتحليل درجة تأثير ذلك معرفته يتم من خلال القيام بما يلي :

معرفة المنتجات التي تقو ميا شبا عنفسا الحاجات وذلك كيت طلبا ستخد امتكنولوجيا تمغايرة .

تحليل العلاقات من خلال هيكل النسب بين السعر والتكاليف .

القيام بتقدير اثر تطور هيكل النسب على تحسين المنتجات الإحلالية .

إن معرفة المنتجات الإحلالية تدفع الشركات كاتالبا لبحثنا المنتجات التي تلبينفسا الحاجات بأقل

تكلفة ممكنة مع استخدام الكفاءات الضرورية لضمان حصة معتبرة في القطار السوقية .

3. الزبائن :

إن تأثير الزبائن على الشركات يتمثل في قدرتهم على التفاوض وضعتدنيها لأسعار، الجودة،

وتنوع الخدمات، الأمر الذي يكون له تأثير على عوائد الشركة. ويكون لهذا التأثير أثر سلبي على المؤسسة في حال الاتتالية :

تجمع الزبائن عملية الشراء، وأهمية المنتج بالنسبة للزبائن، توفر المعلومات

الكافية، وسهولة الحصول على المنتجات، والارتباط بالمستهلكين .

4. الموردين :

التأثير الذي يحدثه هؤلاء الموردین على الشركات، وذلك بتحكمهم في أسعار المواد

الأولية أو النصف المصنعة، وفرضهم شروط وطبيع معينة، أو امتلاكها الحقيقيا بعضا لأنشطة

التسويقية كالنوزيع مثلا. إن الموردين تكون لديهم قدرة على التأثير في بعض الحالات التالية :

عندما يكون العرض مركز .

عدم وجود منتجات إحلالية تنافس المنتجات التي يتعامل بها الموردین .

ج. المنتجات التي في حوزة الموردین ضرورة للشركة للقيام بمهامها .

إن الذي يعزز موقف الشركة في التفاوض وجود فائض في المنتجات والعكس صحيح . ونتيجة ذلك

بإمكانها أن تتبنى عدة إستراتيجيات لمواجهة الأوضاع المختلفة ومنها على سبيل المثال :

قوة التفاوض مع الموردین .

إستراتيجية التنويع وذلك بتنويع مصادر التموين مما يقلل درجة التبعية تجاه الموردین

ج إستراتيجية الاندماجنا لأعلنا للأسفل. فهيتحققشركةميزا مالية، وتقنية، واستراتيجية متوعة منها :
التقليل من الضغوط والتبادلات الواسطة، واستعادة أهالموردين، والتحكم في الجودة،
وتقليل عدد العمليات التقنية، والسيطرة علنا الحصص السوقية، الخ...

5. المنافسون
تسعى الشركات الموجودة في نفس القطر للحصول علنا أفضلا لمزايا الدعم
قدرتها التنافسية لتحقيق أهدافها، ولا يتحقق ذلك إلا بتحليل العوامل والمزايا التنافسية التي تمتلكها الشركات المنافسة.
ثالثاً: مقومات القدرة التنافسية :

تركز مقومات القدرة التنافسية في الشركات على مجموعة من المقومات التي تنظم العلاقة
التنافسية بين الشركات وتستطيع تقييم القدرة التنافسية في ظل متغيراتها البيئية التنافسية علم
الزمن وفيما يلي أهم المقومات (1):

الالتزام بالموافاة الدولية للجودة : وتعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة وليس التقلبات في نوعية الإنتاج.
التطور التكنولوجي : وتعني توفيرنا الحاضر الوصول إلى آخر مستوي بدمنا لإنتاج إلى
التغليف والتعليب والتخزين والحفظ والنقل.

تطور المهارات : وتعني القدرة علنا التأهيل والتدريب المستمر لضمان تطور المهارات الصناعية
والإنتاجية إضافة للمهارات الإدارية في ظل تطور التكنولوجيا المستمر.

نظام التعليم والتدريب : يجب أن تكون أنظمة التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل وحسب الطلب
المستقبل علنا العمل والتوجيهات التكنولوجية المستقبلية.

البحوث والتطوير : يجب تفعيل العلاقة ما بين الشركات والمنهجية والجامعات من جهة ثانية ومراكز
الأبحاث من جهة ثالثة، ويعتبر العنصر البشري المؤهل لها الدور الأكبر في تنشيط البحوث العلمية (توليد المعارف العلمية)
ونقل تلك المعارف واستغلالها، كما تقوم البحوث بدورها في تطوير

الكفاءات البشرية وتوفير العوائد التي كفلت تنميتها وبيئتها بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية الشاملة.
دراسة الأسواق الخارجية : يجب البحث عن خيارات أكثر تطوراً وتوازناً في الأسواق الخارجية من
خلال توفير كافة المعلومات عن اتجاهات الطلب، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي
يمكن التعرض لها داخل هذه الأسواق.

(1) محمد عدنان وديع، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في السوق الدولية، (تونس: 2001 م)، ص 135.

تقنية المعلومات : التحسينات الهائلة في تقنية الاتصال (الانترنت) هي قوة فاعلة في نمو الإنتاجية
في بياديمتكالقا عدة الصناعات باعتبارها الوسيلة الأكثر دقة وسرعة في عصرنا الحالي .

وعند هذا الأساس تلعب الحكومة دورا فاعلا في تهيئة مناخ التنافسية، حيث تسعى الشركات على
اختلاف أنواعها وأشكالها للتبني لأداء المتميز لتتمكن من التفافلو التأقلم مع المحيط التنافسي السائد .

رابعاً: إستراتيجية تأثير التجارة الإلكترونية في عالم الأعمال

لاستخدام التجارة الإلكترونية أثر كبير في طرق عمل الشركات وتأثير واضح في أسعار البضائع والمنتجات .
ويمكننا تلخيص تأثيراتها بالنقاط الآتية:¹

فتح أسواق جديدة أمام الشركات (وخاصة الصغيرة منها) وتوسيع أعمالها .

تحسين طرق إدارة الشركات كالتسلسل لتزويد التتيربطها معزبانها ومورديها .

تخفيض كلفة المواد وتسريع الحصول عليها .

تخفيض تكاليف الإنتاج وفعال كفاءة باستخدام برمجيات التسيير الذاتي .

إيجاد علاقة مباشرة بين المنتج والزبون .

تلاشي دور الوسطاء وظهور وسطاء جدد كمقدمي الخدمات المعلوماتية .

القدرة على مخاطبة كل زبون على حدة وتقديم الخدمة المناسبة له .

بالإضافة إلى هذا التأثير المباشر فإن التجارة الإلكترونية أدت إلى نشوء المؤسسات والشركات الافتراضية Virtual

التي تشكلت من مجتمع من مؤسسات وشركات تتكلمنا لاستجابة Enterprises

الجماعية لمطالبات متغيرات السوق، كما تستطيع تطوير منتجات جديدة في الحالات التي لا يمكنها أن

تحقق ذلك بكفاءة عالية عند عملها بصورة منفردة .

ساعتشبكة الإنترنت تعيد داخل تقانات المعلومات إلى المجتمع، واستطاعت بعض الشركات

المبتكرة الاستفادة من هذا الدخول لتؤمّن المستهلك كما حثت على تطوير متطلباتهم يعود على الشركة بالربح والفائدة .

ومن ثم صار استخدام تقانات المعلومات ضرورة حيوية للشركات لكي يتبقم منافسة في الأسواق

العالمية وحتفياً لأسواق المحلية في بعض الدول . إن انخفاض تكاليف تقانات المعلومات لا سيما أسعار

الولوج للشبكة الإنترنت ساعدت على زيادة التفافل بين الشركات والمستهلك، وبين الشركات مع

¹ency.comhttp://www.arab

بعضها، ما أديا للنمو الأعمال وزيادة التفاعلات. وفي هذا العالم الشمولي فسحت للشركات فرص جديدة قد تكون ذهابية ولكن في الوقت نفسه قد يكون هذا العالم مصدراً للخطراً إذ الميجر تفهم معرفته والدخول فيه لنحو وواع.

2. إستراتيجية القيادة الشاملة للتكلفة: الهدف الرئيسي من هذا الإستراتيجية هو التحكم في التكاليف وتذويتها

والبيع بسعر تنافسي مقارنة بالمنافسين من خلال ترشيد استخدام الموارد المتاحة. وتتطلب هذا الإستراتيجية تشييد مرافق ذات طاقة كفاءة، تستهد فتخفيض التكلفة عن طريق زيادة الخبرة.

اغلبا المؤسسات الصناعية في عقد السبعينات من خلال السيطرة على التكاليف الثابتة. مع عدم إهمال نوعية الخدمات. ومن مزايا هذا الإستراتيجية التحكم في التكلفة مما يحفز ترشيد استخدام الموارد، ويرفع من كفاءات

المستخدمين بالنسبة للمنافسين، فالمؤسسة التي تتحكم في تكاليفها تكون في مركز تنافسي أفضل مقارنة بمنافسيها. وهنا نتحدث عن التنافسية السعرية بالإضافة إلى ذلك هناك بعض العيوب لهذا الإستراتيجية مثل

تأثير التكلفة على جودة المنتجات، وسهولة تقليدها.

يتطلب الحصول على مركز تكلفة شاملة منخفضة وجود حصة سوقية كبيرة أو مزايا أخرى كسهولة الحصول على المواد الأولية والنتيجات، فيخض لذلك وتواجه المؤسسة في البداية خسائر لتكوين حصة معتبرة من السوق، ومنتما متحقق مركز التكلفة المنخفضة تبدأ المؤسسة بتوفيرها مثل للريح، الذي يدور هيمنها من إعادة الاستثمار في معدات جديدة قوماً قديمة تساعدها على قيادة التكلفة.

3. إستراتيجية التركيز: تركز المؤسسة من خلال هذا الإستراتيجية على استهداف سوق جغرافي معين أو

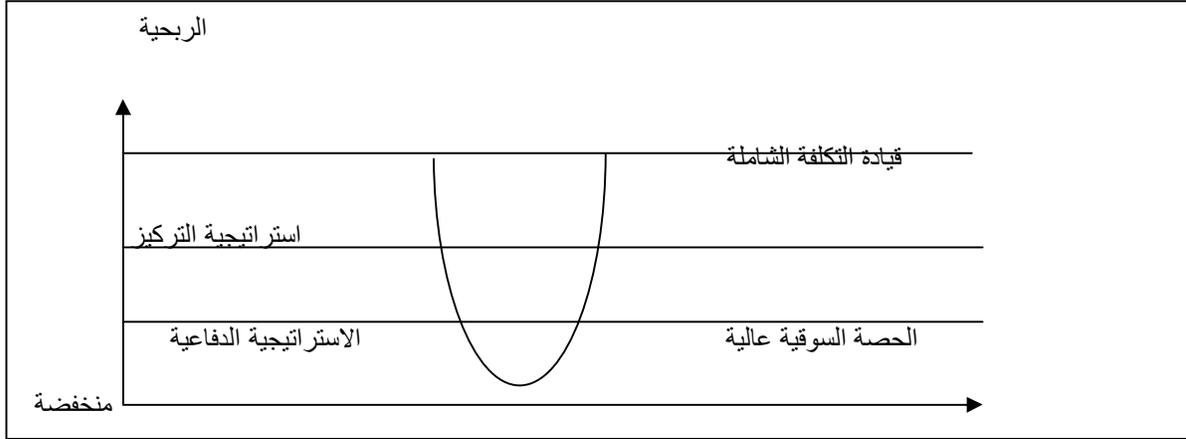
استخدامات معينة للمنتج فالمؤسسة وقال هذا الإستراتيجية لا تعمل بالسوق كالمهبلتتعاملو تركز على قطا صغير ومحدد⁽¹⁾ ومن مزايا التركيز تحديد مدى جاذبية القطا الذي تتم فيها المنافسة وريحيته من خلال

تحليل شدة قويا للتنافس الخمس بينا ماً هم عيوب هذا الإستراتيجية تركز مخاطر القطا عو السوق فالمؤسسة تواجه خطراً إذا سبتر كيزها على قطا عميل للنشاط. والشكل (3/2/3) يوضح استراتيجية التوازن.

شكل (3/2/3)

(1) سلاحيحضية أثر التسبيرا الإستراتيجية للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مدخل الجود عو المعرفة، (جامعة الجزائر): أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، دفعة 2003م - 2004م، ص 28.

استراتيجية التوازن



المصدر: كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 م، ص 165 .

4. إستراتيجية التميز: لتحوز المؤسسة على خاصية التميز يجب أن تتوفر لديها عوامل لتفرد مثل: الجودة، خدمات الزبائن، الإبداع التكنولوجي وتتعارض هذه الإستراتيجية مع إستراتيجية خفض التكلفة من خلال التمييز في نوعية وجودة المواد الأولية ولتميز في أساليب التسويق. ومن خصائص هذه الإستراتيجية اكتساب ولاء العملاء. وفيهذه الحالة سعر المنتج وتكلفتها لا يعتبران معرجات تنافسية حيث تقدم المؤسسة منتجات متميزة ودوماً على كسب ثقة ووفاء عملائها حتى لو استلزم ذلك خفضاً في الأرباح. ومنعيوب هذه الطريقة الاهتمام بمفئة معينة من المستهلكين وارتفاع أسعار المنتجات إعادة مما يؤدي بالظهور مؤسسات منافسة تنقل الأوصاف الأصلية لنفس المنتجات بأسعار منخفضة فينعكس عليها ذلك بالسلب.

خامساً: استراتيجيات التغيير الحديثة

ويطلق عليها استراتيجيات التنافسية الحديثة التطبيق قد ذكر منها⁽¹⁾:

1. إستراتيجية تخفيض حجم العمالة.
2. إستراتيجية إعادة الهندسة.
3. إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة.

⁽¹⁾ أحمد طرار، الميزة التنافسية استراتيجيات التنافس كمدخل لترشيد أداء المؤسسة الاقتصادية، (جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 22 جو ان (2011م)، ص 365 .

يتسم ترشيدها لأداء في المؤسسة كونه ذلك النشاط للإنسان والمنظومة المستمرة الهادفة لرفع إنتاجية الموارد المتاحة منحيتها المرود الكمي وجوده النوعية بالإضافة إلى اختصار في الجهد والوقت والتكاليف عبر استخدام الأساليب العلمية الحديثة فيمجالا التسيير والإدارة بواسطة الاستغلال الجيد والمنتج للمعارف، الوسائل. ترشيدها لأداء انطلاقاً من الميزة التنافسية والقدرات .

حسب **Porte** تتفرع استراتيجية جياتاً خرمنا تكالفاً عدية حيث تجد منها التيلات تظهر وجود المنافسة بشكل مباشر، لأننا نابعها يعبر في حد ذاتها عن مواجهة المنافسة والمنافسين ونذكر منها (1):

الخيارات الاستراتيجية المرتبطة بحافظة الأنشطة تمثل: التنوع، التدويل، التكامل (العموديون الأفقي)، التراجع عن الاستثمار (الانسحاباً والأخرجة). الخيارات المرتبطة بتطوير المؤسسة تمثل: استراتيجية النمو (الداخلي والخارجي)، الاندماج والتعاون.

سادساً: مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة :

وفيما يلي بيان بالمدخل الحديث في إدارة التكلفة بالمفهوم الشامل:

الحديثة التي يمكن الاستعانة بها علنا نحو التالي :

أ. مدخل الإنتاج الفوري ((**Just -in- Time (JIT)**)) تقوم علناً أساساً بالرقابة علنا الجودة من خلال

تحقيق منبذ التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل طبقاً المبدأ

التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية لإنتاجاً جدياً لتسبب إجراء تقييم دقيق للمشروع وعيظ

المعايير التشغيلية للرقابة وخلايا الإنتاج والصيانة الوقائية حتى يمكن التحكم في الأداء التكاليفي، من

خالق قدرته على تخفيضاً لإجراء اتا المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة، التي تركز على تحقيق

مستوى عالٍ من الجودة وتوكسب ثقة العملاء.

ب. مدخل الإنتاج المرن (**Flexible Manufacturing System**) يسعى لتطوير وتحسيناً ساليب

وطرق أداء عمليات التصنيع من خلال زيادة تدفق المعلومات بصورة فورية وتخفيضاً وقات التصنيع وتخفيضاً العمالة،

مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الأخطاء وتقليل منبذ التشغيل، وبالتالي تحقيق مرونة في تحديد التكاليف باتجاه التخفيض.

(1) عبد الوهاب بن بركة، نجوحية، الخيارات الاستراتيجية لمواجهة المنافسة :

حالة المؤسسة الجزائرية لاتصال تمويلي (جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 2، ديسمبر 2007م)، ص 7.

ج. مدخلتكاملالتكلفةالمؤجلةوالعائدالمحاسبي back flush costing and accounting earning
() منخلالالمحاسبةعندالمدخلاتبتالكلفةالفعاليةوالمخرجاتبتالكلفة

المعياريةممايؤديإلىالتدنيةالتكاليفوالمخزونفيظلالأنشطةالمتحكمةوغير

المتحكمةوصولإلىالتعظيمالعائدوتوفيرمعلوماتإستراتيجيةفوريةومتنوعةخاصة

بتكلفةالقياسالمحاسبيو تخفيضإجراءأتمراحلالعمالمحاسبيوالتخلصمن

الأنشطةالتيلتضيفقيمةوالتقليلمنجالاتالضياوعوالإسراف.

د. مدخلالتكلفةالمستهدفة (Target Cost): يمثلالطريقةالمناسبةلتحديدالتكلفةثمصميمالمنتجفي

حدودتلكالتكلفة،وهومايسمحلمحاسبيو توفيرمعلوماتمتعلقةبالمقدرةالربحيةللمنتج،كما

يساعدعلضبطالتصميموالطاقةالإنتاجيةقبلبدءإنتاججويمثلاإدارةمثلالرقابةعلى تكاليفالإنتاج.

ه. مدخلالتكلفةعلمأساسالنشاط (Activity based Costing): ويهدفهذاالمدخلإلىتحقيقمزيد

منالدقةفيتحميلالتكاليفغيرالمباشرةلوحدةالنشاط،بمايؤديإلىقياسأدقالتكلفةتلك

وهناتظهرالعلاقةبينوحدةالنشاطوعناصرالتكلفةبجهدأقلوحدةالنشاطهيالتيتخلق

الطلبمنالأنشطة،والأخيرةتخلقالطلبمنعناصرالتكلفة.

ط. مدخلهندسةالقيمة (Engineering Value) يركزعلمواصفاتالموادالخامواستهلاكها بهدف

الوصولإلىتصميممعدتبدائلالمنتجبحققافةالوظائفالضروريةمنوجهةنظرالعميلوبأقل

تكلفةممكنة،ويسعدلتخفيضالتكلفةأثناءالتخطيطوالتطويروالتصميمالتفصيليإلىالمنتجاتالجديدة،فالجانبالهامفيعبرام

جهدسةالقيمةهوانهدفهاإلىتدنيةتكاليفالمنتجولكنتحقيقمستوى معينمنخفضالتكلفة⁽¹⁾.

ح. مدخلالتكلفةالمطورة (Kaizen Cost): يسعهذاالمدخلنحوإجراءتحسيناتإضافيةلعمليات

الإنتاجالحاليةأو تصميمالمنتج،وهذهالتحسيناتأخذشكلتطويرعملياتالإعدادو تحسينأداء

الألاتلخفضالفاقد،وزيادةتدريبالعمالو تحفيزها وتشجيعها علالتعرفوتطبيقالمتغيرات

اليوميةالمتزايدةالتيتمكنأنتحسنأداءالتكلفةوالجودة،وباختصار فإنالتكلفةالمطورةتتركز

علالعمليةوليسعلالمنتج⁽²⁾.

(1) -Cooper,Robin,JapaneseCostManagement Practices, CMA.Magazine,October,1994.

(2) Kaplan.R.S and Atkinson, A.A., advanced Management Accounting ed ., Prentice- hall, Upper Saddle River new Jersey,1998.

ك. مدخل بطاقة القياس المتوازن (Balanced Scorecard):

تقوم على أربعة محاور رئيسية هي: المالي، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، والعملاء ولكل محور أهداف رئيسية يبينها أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء الشركة في الأجل الطويل، بحيث يؤدي استخدام بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازن بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي (المستهلكين، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية)، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس أداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسيبتات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمرحلة إدارة الإستراتيجية⁽¹⁾.

ل. مدخل الأداء المقارن (Benchmarking): يسعى للسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية مع الالتزام بمشروع والقياس المتوازن والعمل على التعرف بشركاء القياس المتوازن وتجميع المعلومات وطرق المشاركة وصولاً إلى تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات؛ وذلك بتقييم مواطننا الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات التي تبرز فيها الشركة أداء غير مرضي مقارنة بأداء المتميز لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مقاييس أداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل. و. سلسلة القيمة (Value Chain Analysis): يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي عبر المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل المجال للموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للاستمرار في المنافسة⁽²⁾.

يتضح للباحث ان ادارة التكلفة فى ظل المنافسة هى :

1. استخدام عمال قليلي العدد بمجهود وافر ومهارة عالية .
2. استخدام الموارد الجيدة قليلة التالف .
3. اعداد الالات بصورة جيدة حتى ننفادى الاعطال المستمرة.
4. تقليل زمن الهدر .

(1) Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2001, **The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment**

(2) محمد حسني العظم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات،

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو ٢٠٠٥م).

5. استخدام الطاقة العاطلة.
6. مدخلات اقل من الموارد ومخرجات اكثر من الانتاج.
7. استخدام الانشطة الفعالة وازالة الانشطة العاطلة.
8. استخدام التحسين المستمر فى العملية الانتاجية .
9. تقليل المخزون حتى نتفادى تالف المخزون.
10. الاهتمام بجودة المنتج من المرة الاولى .

سابعاً : أساليب قياس القدرة التنافسية:

يعطيا لاهتمام المتراد حالياً القياس وتحليل القدرة التنافسية الدولية حيثاً نهيفظ لتحرير التجارة العالمية فإن أثر هذا التحرير يتوقف على قيمة الصادرات على المنافسة فى أسواق الخارجية .
وبالنسبة لقياس القدرة التنافسية فإنها لا يوجد طريقة واحدة لقياس القدرة التنافسية فهناك مجموعة من المقاييس لكل منها مميزات وعيوبه .

ويمكن تقسيم المقاييس والمؤشرات المختلفة التي تستخدم في اختيار وتقييم التغييرات في القدرة التنافسية إلى:

أ- مقياس القدرة التنافسية السعريّة : وتتمثل هذا المقاييس في:

1. الأسعار النسبية للصادرات :

وهو المؤشرات التي تستخدم لقياس وتقييم تحديد المواقف التنافسية ويعرف فعلياً بنسبة أسعار التصدير لمنتج دولة ما إلى أسعار

لتصدير للمنتج في الدول الأخرى معبراً عنها بالعملة المتداولة

والميزة الرئيسية لهذا المقياس أنه يتعلق بدرجة كبيرة بالسلع التي تدخل في المنافسة الدولية بما إضافة إلى أن هذا المقياس

يبدو طريقة طبيعية لقياس القدرة التنافسية فى أسواق الدولية

إلا أن هذا المقياس بعض السلبيات حيثاً أنه خذ فى الاعتبار الأسعار النسبية فقط وأثرها على التصدير ولا يأخذ

فى الاعتبار أثر التغييرات فى الربحية بما إضافة إلى أنه يركز على الصادرات فقط ونأياً خذ فى الحساب بالمنافسة بين

المنتجات المستوردة والإنتاج الكلى .

2. الربحية النسبية للصادرات

:

يعد هذا المقياس جزءاً من المنافسة السعرية للصادرات اتفاناً لأداء التجار بينما يعتمد على التغير اتفي الأرباح وهذا المقياس يعكس نسبة أسعار الجملة لدولة إلى الأسعار الصادر اتللمنتجين فينفسا الدولة . ويكون هذا المقياس جذاباً حيث أن البيان اتتكون متاحة ولا نحتاج إلى بيان اتعنا للدول الأخرى، ولكن هذا المقياس يكون له بعض السلبيات مما يؤدي إلى اعتبار هكمر شدتك ميليو ليس كمقياس .

3. أسعار الجملة النسبية : هذا المقياس يعر فعلياً أنه " نسبة "

أسعار الجملة للمنتجين في دولة ما إلى الأوزان النسبية لأسعار الجملة للمنتجين المنافسين في الدول الأخرى وهذا المقياس يقارننا بأسعار في الأسواق المحلية بآأسعار التيسو فمعها مصدر يهذه الدولة في الدول الأخرى وبالعكس فهذا المقياس يقارننا بأسعار في الأسواق المحلية للدول الأخرى بآأسعار التي سوف تتنا فسم عصادر اتهم فيا لآسواق المحلية لإحد بالدول .

4. الأسعار النسبية للمستهلك :

هذه أحدى الطرق التي نشرع استخد امها لقياس القدرة التنافسية وذلك من خلال مقارنة التغير اتقيم مستوى الأسعار لاقتصاد ما وذلك بالتغير اتقيم مستوى الأسعار في الاقتصاديات الأخرى . منها نستنتج أن (B) فيا المقارنة بالدولة (A) طبقاً لهذا المقياس إذا ارتفعت نسبة دليل سعر المستهلك للدول الدولة تعانينا من انخفاض نسبي فيا القدرة على المنافسة السعرية .

:

5. القدرة التنافسية السعرية للواردات

تعد طريقة أخرى لقياس القدرة التنافسية للصادرات أحدى الدول بالمقارنة بصادرات الدول الأخرى وذلك عن طريق قياس القدرة التنافسية للمنتجات المحلية أما ما للواردات وتعرف القدرة التنافسية السعرية للواردات تعلياً أنها : نسبة أسعار الجملة للمنتجات في الدول إلى أسعار الواردات فينفسا الدولة .
ب - مقياس القدرة التنافسية بالتكلفة : وتتمثل هذا المقياس في :

1. التكاليف النسبية لوحد العمل : يعد هذا المقياس أحدى مقياس القدرة التنافسية المعتمدة على التكلفة وهذا المقياس يقارن بين

سبة تكلفة وحدة العمل بالنسبة لقطا عصنا عيمع فينفي دولتهما إلى التكلفة وحدة العمل فينفسا لقطا علد بالمنافسين بالدول

الأخرى معبراً بالعملة المتداولة .

التكاليف النسبية لوحة العمل العادية

2.

وتعرف التكاليف النسبية لوحة العمل العادية بأنها التكلفة المحلية لوحة العمل العادية لكل وحدة من الدرجات مقسومة علياً لأوزان النسبية لتكاليف العمل العادية لكل وحدة من الدرجات مقسومة علياً لأوزان النسبية لتكاليف العمل العادية للمنافسين وكلاهما يعبر عنهما العملة المتداولة وتعد طبقاً لاتجاهات التغييرات في الإنتاجية علي المدد الطويل.

ج. مقاييس القدرة التنافسية غير السعرية:

مقارنات متوسطات قيم معبرٌ عنها بالطن

يعهد هذا المقياس إحد الطرق لقياس أثر العوامل غير السعرية علي القدرة التنافسية النسبية لمختلف الدول وذلك عن طريق مقارنة متوسطات قيم الوحدة مع مرجحة بصادرات مختلف الدول.

د. بعض مؤشرات الاقتصاد الكلي المعبر عن القدرة التنافسية:

1. الحصة السوقية للصادرات :

يعد مقياس الحصة السوقية للصادرات مقياساً قوياً للمؤشرات وأكثرها شيوعاً علياً لإطلاقياً لاستخدام الموقوف فعلي القدرة التنافسية للدولة.

وهذا المقياس يستطيع تحديد مستوى القدرة التنافسية في غياب تحليلات السعر والاسعر حيث أنها ممكنة أن نقوم بتحليل التغيير لقياس الحصة السوقية للصادرات لمرحلة زمنية سابقة وذلك ليكسب التغييرات في القدرة التنافسية.

2. الميزان التجاري :

ربما يكون الميزان التجاري أحد المؤشرات الأكثر دقة لقياس القدرة التنافسية حيث أنها هي فهم تماماً أو بوضوح أن الدولة لابد وأن تحقق مكاسب كافية من صادراتها حتى تستطيع أن تدفع لواردها هذا وما أنتزيت في مديونياتها لباقي دول العالم وباختصار فإنهمنا ممكنة أن نقياس أداء الدول لاققتصاداً مطابقاً الموقف الميزان التجاري كما يظهر في موقف الحساب الجاري الحالي.

3. صافي الصادرات ونمو الصادرات الواردات :

تعقد نتائج هذا المقياس من أكثر النتائج الصحيحة لمقارنة الأداء التجاري وأيضاً التحديد للمزايا التنافسية حيث أنه
يمكننا اختبار صافيا لصادر اتعليا المستوى الجزئي هذا بالإضافة إلى أن التغيير اتقيصافيا لصادر اتمن
الممكن تكون مؤشر قوي للتغيير اتقيا للمزايا التنافسية.

4. الشروط التجارية: عليمستويا لاقتصاد الكلي لا بد وأنها

تتم بالمؤشر الرابع الذي يعرف بالشروط التجارية وهو الذي يقيس النسبة التي
تستطيع عند ملصا د اتالدولة أن تتبادل مع وارداتها، بمعنا أن هذا المؤشر يعكس أسعار الواردات مقارنة بصادرات نفس الدولة
وبعد التعرف على المقاييس المستخدمة لقياس القدرة التنافسية وحيث أنها تنقسم إلى خمسة مقاييس تتعلق بالقدرة
التنافسية السعرية ومقاييس القدرة التنافسية بالكلفة ومقاييس القدرة التنافسية غير السعرية بالإضافة إلى أربعة
مقاييس لقياس القدرة التنافسية للصناعة وذلك للوصول إلى النتيجة نهائية شبيهة مؤكدة اهتماماً أيضاً بتجميع هذه
المقاييس في مختلف الاتجاهات التي تستخدم في قياس القدرة التنافسية فقد اختار مقياساً لأسعار النسبية للصادرات
وهو من المقاييس الشائعة لاستخدامها في قياس القدرة التنافسية السعرية وأيضاً مقياس الكلفة النسبية لخدمة العمل
وهو يعبر عن القدرة التنافسية بالكلفة بالإضافة إلى مقياس آخر انمناً هو أشهر المقاييس المستخدمة على
الإطلاق والتي تقيس القدرة التنافسية باستخدام المؤشرات الاقتصادية وهما الحصة السوقية للصادرات والميزان التجاري.
مؤشرات القدرة التنافسية:

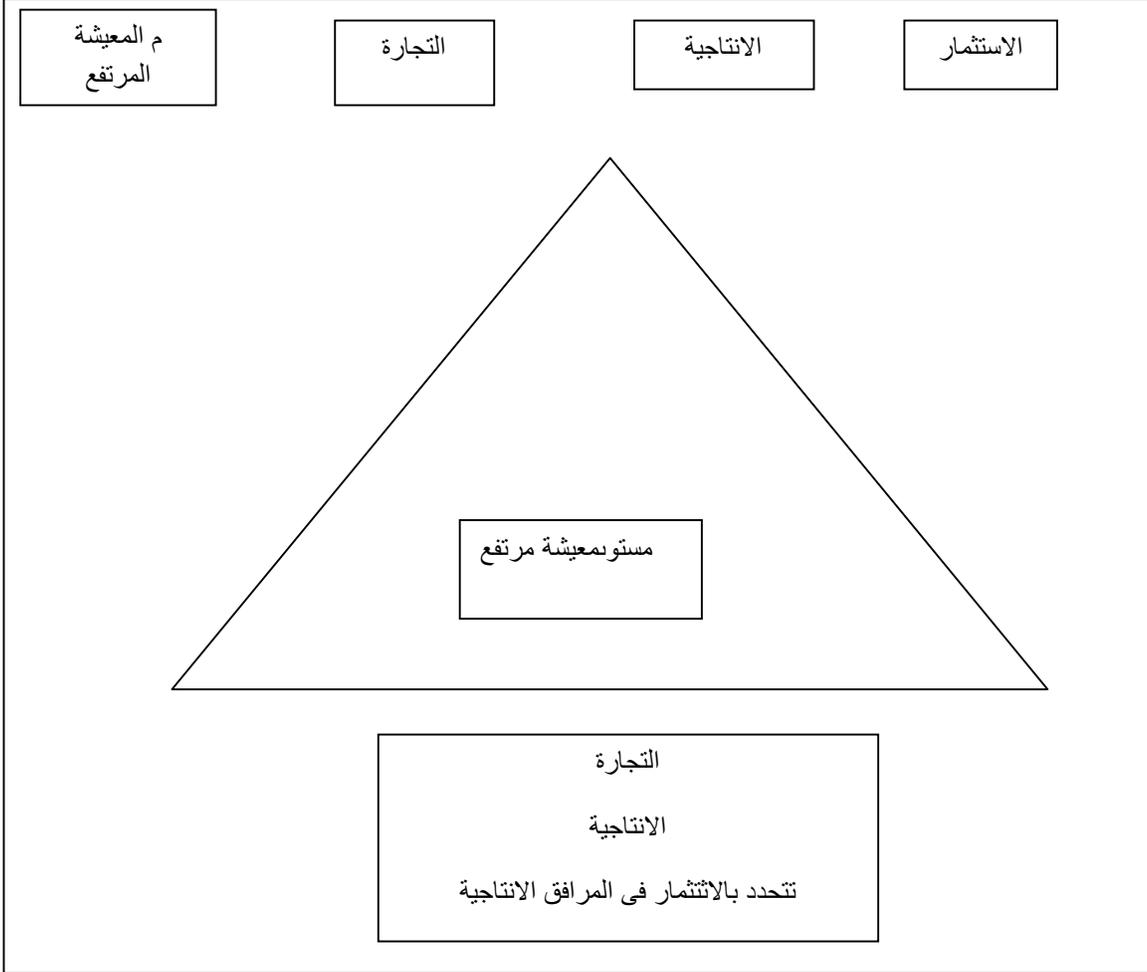
أ - مؤشرات القدرة التنافسية طبقاً لمجلس التنافسية الأمريكي

حدد مجلس التنافسية الأمريكي أربعة مؤشرات تشكل مجتمعة هي ما التنافسية وهذا المؤشر اتهي:

- ١ - الاستثمار : ويمثل عدة هي ما التنافسية باعتبار هو وحدة البناء الأساسية للأنشطة الاقتصادية الحالية والمستقبلية حيث تركز التنافسية علنا لاستثمار في التكنولوجيا والمصانع والمعدات والبنية الأساسية والبشر .
 - ٢ - الإنتاجية : باعتبارها تعكس الكفاءة إنتاج السلع والخدمات التي تتحدد بالاستثمار في البنية الإنتاجية والجودة وأداء القوالب العاملة والابتكار التكنولوجي فاعلية استخدام معوامل الإنتاج .
 - ٣ - التجارة : وترتبط بالتجارة والصادرات الإنتاجية الوطنية للأسواق .
 - ٤ - ارتفاع مستوى المعيشة : ويقع على قمة الهرم التنافسية باعتبارها الهدف الذي يسعى إليها اقتصاد السوق .
- ويمكن توضيح ذلك من الشكل (4/2/3) ادناه في الصفحة التالية:

شكل (4/2/3)

اقتصاد السوق



الاستثمار ويعتبر المحرك الرئيسي لاقتصاد يمتاز بالتنافسية

وفي إطار المنهجية الحديثة لتصنيف تنافسية الدول سيتم الاعتماد على مؤشر التنافسية العالمي في تقرير التنافسية 2007 ليحوي في مكوناته مؤشرات المتعلقة باقتصاد الكلي والجزئياً، أو كبديل للمؤشر - العالمية لعامي 2006 التنافسية النمو ومؤشر بيئة الأعمال ويعتمد في تصنيف الدول اقتصادياً، من حيث قدرتها التنافسية على المدى الطويل الاقتصاد الذي تشهد الدول عبر ثلاث مراحل أساسية هي التنمية، الاستثمار، الابتكار.

ب - مؤشرات القدرة التنافسية كما وردت في تقرير التنافسية:

١- مؤشر تنافسية النمو: GRCI

الهدف الرئيسى لهذا المؤشر هو تحليل إمكانية اقتصادات العالم وقدراتها على تحقيق نمو اقتصادى مستدام فى الأمد المتوسط والبعيد وهو يشير إلى المحددات المجمعّة أو الاقتصادية الكلية الإنتاجية، مثل مجموعة السياسات والمؤسسات الهيكلية التى تؤثر على إمكانية النمو فى الدول للمشاركة. وهذا المؤشر هو الذى يضعيد على تحديد الإنتاجية التى ترجع إلى النمو للخلف. ويعتمد هذا المؤشر على ثلاثة مفاهيم:

*** المفهوم الأول :** هو عملية النمو الاقتصادية التى يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات، داخل المجموعات الثلاثة تختلف أهمية محددات التنافسية الاقتصادية بالنسبة لدول الإبداع الجوهرية وغير الجوهرية، وبالنسبة للدول لغيرها فى الغالب تمتلكها أساساً اقتصادية الكلية وتبنيها على الإبداع التكنولوجى ولوجيو علمنا النقيض من ذلك فإن مؤشر التكنولوجيا الهوزن أقل فى الدول المنتجة للإبداع بالمقارنة مع مؤشر المؤسسات العامة أو المناخ الاقتصادية الكلية أما فى الدول غير المنتجة للإبداع فغالباً أوزان متساوية فيما بين المجموعات الثلاثة وهو وجد أدنا هجداً وأكثر تفصيلاً حولوزن المقاييس الفرعية داخل المجموعات.

*** المفهوم الثانى :** الإبداع عمقاً بالتقليد، ولربما يختلف منشأ التقدم التكنولوجى فيما بين الدول بالنسبة لدول "الإبداع الجوهرية" التى تمتلكها أساساً اقتصاداً الكلية السليمة يتحقق التقدم التكنولوجى فى معظمها للإبداع عاماً (الدول الأخرى) التى تقع خارج نطاق دول "الإبداع الجوهرية" (والتي تحتاج إلى تحسينها أساساً اقتصادياً الكلية فإننا نحسنها التكنولوجى لتحقيق جزئياً من خلال الإبداع عجزياً من خلال النسخة التى بناها المعرفة التى طورتها الدول المتقدمة فى المجال وتعرف دولاً للإبداع الجوهرية بأنها الدول التى تقع فوق عتبة 15 براءة اختراع لكل مليون نسمة من سكانها وتضع تلك الدولوزن الإبداع بالمقارنة مع الدول الأخرى دون أن يكون لتبني المعرفة أوزن، وفي المقابل فإن تبني المعرفة والتكنولوجيا التى طورتها دول متقدمة فى المجال الهوزن موجباً للدول التى تقع خارج نطاق دول "الإبداع الجوهرية". والفكرة الأساسية هي أن الإبداع أكثر من التبني بالنسبة لدول "الإبداع الجوهرية" أما التبني التكنولوجى فغالباً نقل التكنولوجيا.

*** المفهوم الثالث :** تنافسية النمو فهى يكون محددات القدرة التنافسية الاقتصادية مختلفة بالنسبة لدول الإبداع الجوهرية. (والدول التى تقع خارج هذا التعريف) نظر الجدول التالى لمعرفة الاختلافات فى الأوزان فيما بين الأعمدة الثلاثة لدول "الإبداع الجوهرية" والدول الأخرى. وتحسن القوة التفسيرية للمؤشر ذاتها داخل الأوزان مختلفة للأعمدة الثلاثة وهو ما يتوقعه لمرحلة النمو الاقتصادية فى بيئها. يتم الجمع بين الأعمدة الثلاثة -

البيئة الاقتصادية، نوعية المؤسسات العام ، والتكنولوجيا ، - لحساب مؤشر تنافسية النمو ، ويجر حسابا بالمقاييس والمقاييس الفرعية على أساس البيانات المعتمدة ، وفيما بلنا المعادلة المستخدمة في تحويل البيانات الكمية إلى هذا المؤشر . ويوضح الجدول (1/2/3) الاختلافات في الأوزان .

جدول (1/2/3)

الاختلافات في الأوزان

* 6 (القيمة المعطاة للدولة - الحد الأدنى للعينة)

1 + (الحد الأقصى للعينة - الحد الأدنى للعينة)

الاوران	الاوران	مكونات مؤشر التنافسية
البلاد	البلاد	
دول الابداع الجوهرية	دول الابداع الجوهرية	
3 / 1	4 / 1	البيئة الاقتصادية الكلية
	2 / 1	مؤشر فرعي : استقرار الاقتصاد الكلي
	4 / 1	تقدير الجدارة الائتمانية للدولة
	4 / 1	الفاقد الحكومي
		نطاق اداء اعمال الحكومات التشويهي - تحويل الاموال العامة
		ثقة الجمهور في امانة المالية للسياسيين
3 / 1	4 / 1	مؤشر المؤسسات العامة
	2 / 1	مؤشر فرعي : العقود والقانون
	2 / 1	مؤشر فرعي : الفساد
3 / 1	2 / 1	مؤشر التكنولوجيا
8 / 1	2 / 1	مؤشر فرعي : الإبداع
8 / 3	صفر	مؤشر فرعي : نقل التكنولوجيا
2 / 1	2 / 1	مؤشر فرعي : تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

2- مؤشر تنافسية الأعمال :

ينكون مؤشر تنافسية الأعمال نمو مؤشر اتتعتمد هيا لأخر يعلننا أجسحآراء التنفيذيين . ويكشف هذا المؤشر عن محددات الإنتاجية علمستوبا لاقتصاد الكلبما في ذلك المحددات الساكنة أو محددات المستوى. ويحاول هذا المؤشر قياس مؤشر اتتعتمد لا إنتاج جبراء اتالاختر اعوشبكة الإنترنت والهاتف النقال) التليفون المحمول : (وا نكانتهذ هالبيانات غير متوفرة بالنسبة لدول كثيرة، أما المسح فهو يكشف - كأحد البدائل - عن آراء خبراء الأعمال، ولمؤشر تنافسية العمل المؤشر انفرعيان :

لقد عملياتوا ستراتيجية الشركات .

ب. نوعية / جودة المناخ الوطنيل لأعمال .

3 مؤشر التنافسية العالمية :

هو مؤشر جديد مجموع مؤشري تنافسية النمو وتنافسية الأعمال، وهو يعتمد على ثلاثة مبادئ أساسية هي :

المبدأ الأول : نعقد مكونات الإنتاجية إذ تأسس على اثنتي عشر ركناً ماركات التنافسية :

1. المؤسسات .

2. البيئة الأساسية المادية .

3. الاستقرار على المستوى الكلي .

4. الأمن .

5. رأس المال البشري .

6. كفاءة السوق .

7. كفاءة سوق العمل .

8. كفاءة السوق المالي .

9. الاستعداد التكنولوجي .

10. الانفتاح وحجم السوق .

11. تقدم الأعمال .

12. الإبداع .

1. **مرحلة التنمية المدفوعة بالعوامل :** فالشركات تتنافس سعرياً أو تستفيد من خصومات إنتاجية بينما

هي تتجنب منتجات بسيطة ومتطلبات أساسية .

2. **مرحلة التنمية المدفوعة بالكفاءة** : وفيها المرحلة تتحدد إنتاجية الشركة بوجود المنتجات (وليس بسعرها فقط)

، وتجد الشركات نفسها مضطرة للحصول على أفضل التقنيات تحتلواضطررتا إلى

استيرادها من الخارج، وهذا التقنيات تشكل مجموعة معززات الكفاءة .

3. **مرحلة التنمية المدفوعة بالإبداع** : تبدأ البلاد في إنتاج منتجات متنوعة ومبتكرة وتطبق في ذلك أكثر

أساليب الإنتاج والتنظيم متقدم^{اً}، هذا وتنظماً لعمالها في مجموعاتها تكون عملياتها فائقة متقدمة،

وهي تشكل عوامل لإبداع عوالم الرقي . تحصل الدولة الواقعة في المرحلة الأولى على تقدير اتمنخفضة في الإبداع عوالم الرقي لأعمال .

أما الدول الواقعة في المرحلة الثانية فينبغي أن تقلبشأن جودة أدائها منعاقترابها من المرحلة الثالثة .

ويتم حساب مؤشر التنافسية العالمية كما يلي :

أ 1 - متطلبات أساسية .

أ 2 - معززات الكفاءة .

أ 3 - عوامل الإبداع والابتكار .

حيثاً 1 -، أ 2 -، أ 3 - هي لأوزان المعطاة لكل مؤشر فرعي للمؤشر ككل ويتوقف الوزن المعطى على

مرحلة التنمية في البلد الخاضعة للدراسة، ويوضح الجدول (2/2/3) التاليفية إعطاء أوزان مراحل التنمية الثلاثة .

جدول (2/2/3)

إعطاء أوزان مراحل التنمية الثلاثة

الوزن	المتطلبات الأساسية	معززات الكفاءة	عوامل الإبداع عوالم الرقي
مرحلة التنمية المدفوعة بالعوامل	05%	40%	10%
مرحلة التنمية المدفوعة بالكفاءة	40%	50%	10%
مرحلة التنمية المدفوعة بالإبداع	30%	40%	30%

المبدأ الثالث : ضرورة وجود فكرة انتقالية :

مع نمو اقتصاديات الدول فمنها تنتقل من مرحلة لأخرى ببطء بعدة دونه نقفزات مفاجئة، وتتغير أوزان المقاييس

الفرعية مع نمو اقتصاد بلدها، ولهذا فإن هناك - في الحقيقة - خمس مجموعات من الدول وليس ثلاث : فبالإضافة

إلى الدول الواقعة في صلب المراحل الثلاثة هناك الدول التي تقع بين المرحلتين الأولى والثانية وتلك التي تقع بين

المرحلتين الثانية والثالثة .

وتكونالدو لالواقعة فيالفترة الانتقاليةبينالمرحلتين لأولوالثانية قد فقدت قدرتها علالمنافسة السعرية،ومن ثمفإنها تفقد ببطء قدرتها التنافسية،ولاتكون تلك الدول قد استعدت للتحديات التيستواجهها فيالمرحلة التالية :

4.العوامل المؤثرة علمؤشر التنافسية العالمي:

1. أداء المؤسسات العامة والخاصة حيال البنية المؤسسية تعدقالبأساسي أنتمحور منخلالها العملية التنموية بمراحلها المتعددة،وقد أشار التقريرإلى أن مفهومالحاكمية الجديدقوالإدارة الناجحة لاينطبق علنا لقطاع العام فحسب،وإنما منالاهمية بمكانا لإشارة للدور البالغالاهمية الذي تؤديه كفاءة وشفافية مؤسسات القطاع الخاص.
2. البنية التحتية المتوفرة والتيمنشأنها خلقرابطتفا عليهما بينمختلف المناطق التنموية المحلية من ناحية،والانفتاح والاندماج فيالاقتصاد من ناحية أخرى.
3. مستويا لاستقرار علمستويا لاقتصاد الكلودور هفيدفعجلة التنمية وخلق نمو مستدام،ويرصد المؤشرات والعوامل المندرجة ضمن مؤشرتنافسية النمو وياً تيفي إطار أحدثمواكبة للتطوراالاقتصادية علالمستوى العالمي
- 3 الاستثمار الأساسيفيرأسالما للبشر يمناستثمار فيمراحلالتعليمالأساسيةوالخدماتالصحية،وفي هذا الصدد يتما لأخذ بعين الاعتبار عوامل عدة كتنوع الخدمات لالحياة عندالولادة ومعدلوفاياتا لأطفالالعندالولادة الجانبنسباً لالتحاقفيمرحلة التعليمالأساسيونوعية هذا التعليم.
4. الاستثمار المتقدمفيرأسالما للبشرى : إنالكمنوعية التعليمالعاليدورا الأكبر فيرفع تنافسية اقتصادما بحيث يصبحالمجتمع قادرً علنا لخفض فيمجالا لإنتاجالمتقدموالبحوث والتطويرالمتخصص،هذا الجانبرفع مستوياتا لإدارتوتاميا لاستثمار فيمجالا لتدريبوتطويرالمهاراتوالقدراتضمنالقوبالعاملة.
5. كفاءة السوق يتميزالسوقبالكفاءة إذا ما أحسن تخصيصموارد هلافضلاستخداممتاحو يتبعالتقريرنموذجاً خاصاً فيهذا الإطارا ذيقومبتقسيمالسوقإلىثلاثة أنواع :سوقالسلعوالخدماتبحيث يتم إنتاجالسلع والخدماتبحيث يتم إنتاجالسلعوالخدماتتباعاً كفاً الطرق،وسوقالعمالة حيث يتم توزيعالقوبالعاملة بالأفضل المواقعها،والسوقالمالي الذي يعيد توزيعالموارد المالية إلىالأفضلنواحيلاستثمار المتاحة أمامها.
6. الاستعداد التكنولوجي : إنمدى قدرةالدولة علتحقيقمستوياتمرتفعة منالإنتاجية والنموالاقتصادياً أصبح التيملكها الدولة،يعتمد أكثرعلنا لاستعدادأو الجاهزية التكنولوجية

ومدالقدرةعلنالاستفادةمناالتطورالتكنولوجيةالحديثةسواءتلكالتيتمالوصولإليهامحلياًأوالتيتم استيرادهامنالخارج.

7مدنتطوربيئةالأعمالومدنتطورسيرالأعمالوالاستراتيجياتلديالشركاتالتيلها دورفاعلىتحقيق القدرةعلناإننتاجسلعمطورةومميزومتوعةعبرآلياتناجمتقدمةنسبياً.

8.الابتكار : الوصولإلناالاقتصادالتكنولوجيالعرفالمتميزولخلقإننتاجيةمستدامةلابدلالاقتصادالوطنياًيعتمد علنالابتكارحديثصباحأدالمحاورالرئيسيةفيه،ويبرزالابتكارضمنمنظومةشاملةومترابطةومتكاملةمن البيئةالداعمةلحديثشملالمؤسساتالوطنيةسواءالعامةولخاصة،ومراكزالبحثوالتطوير،وتوافرالعلماء والمهندسينالمتميزين،والتشديدعلنالحمايةالفعالةلحقوقالملكيةالفكرية.

يستطيعالباحثاضافةمؤشراتقياسالميزةالتنافسيةالتالية :

حتى نستطيع ان نطلق على الشركة او المؤسسة بانها قادرة على التنافس فيجب مراعاة الاتى :

1.الاستمرارية:الاستمرارية فى السوق لعدة اعوام وهذا مؤشر على تحقيق الشركة مزايا تنافسية فالاستمرارية دليل على مبيعات الشركة تحقق ارباح تغطى بها مصروفاتها والتزاماتها تجاه الاخرين.

2.الاصول:زيادة اصول الشركة على المدى القصير والمتوسط من المؤشرات التى يقاس بها الميزة التنافسية .

3. حصة الشركة السوقية من المبيعات : فكلما كان نصيب الشركة من المبيعات على كان ذلك مؤشر على تحقيق الميزة التنافسية فى السوق .

4.الشهرة : فكلما كانت العلامة التجارية للشركة ذات صيت وشهرة كان هذا دليلاً على تحقيقها مزايا تنافسية .

5.الابتكار : فالمؤسسة التى تحقق ميزة تنافسية دائماً تكون مبنكرة .

6.راس المال : فزيادة راس المال العمل من مؤشرات القدرة التنافسية .

7.الخصوم : فأنحسار الخصوم مؤشر ميزة تنافسية.

محدداتالميزةالتنافسية:

(Diamond Theory)نظريتهاالماسية (Michael Porter) فيإطارالثورةالتكنولوجيةقدمبورتر

لتحديدالعواملاللازمةلخلقبيئةأعمالالتتسمبالتنافسيةوتطويرحزمةالتوصياتوإجراءالتنافسيةالتى

يتوجب علينا الدولاتباعها في إطار دعمها للتنافسية، والفكرة الأساسية في هذا المنهجية هي التحليل الديناميكي لدراسة الميزة التنافسية التي تحققها الشركات الصناعية العالمية وكيفية الحفاظ عليها من منطلق المنافسة تقوم بين الشركات وليس بين الدول في الأسواق العالمية، ويعتمد بناء الميزة التنافسية في نظرية بورتر على تحديد أربعة رئيسية، وهي:

1. شروط متعلقة بجودة عواملة ومدخلات الإنتاج.

2. شروط متعلقة بجودة ظروف والطلب.

3. الصناعات والدا عمه والمتصلة المغذية ومدى ارتباطها وانتشارها.

4. المناخ اللازم لتفعيل منافسة استراتيجية المنشأة وهيكلها ومنافسيها.

بالإضافة إلى البائتمان المحددات المساعده والمكمله، هما:

أ. دور الصدفة أو الفرصة أو Chance Role of

متلظهور اخترا وأبتكار جديد التقلبات العالمية الفجائية في الطلب وأسواق المال والصر فوالحروب والأوبئة حيث تخلف جواتنسمد بحدوث تغيير اتقيا المزاي التنافسية للدول لتبليها القدرة على تحويل هذا الصدفة إلى الميزة التنافسية.

ب. دور الحكومة Government Role of

حيث تقوم الحكومة بدور فعال ومحور يكمن تنظيم النشاط الاقتصادي وخلق البيئة المؤسسية والتشريعية، وسياساتها المواثيق لجذب بالاستثمار وتقديم الخدمات العامة من صحة وتعليم وبيئة أساسية. وتنعكس المحددات الرئيسية للميزة التنافسية القومية في بشد للتطوير والحفاظ على الميزة التنافسية الوطنية في أنظمة

أوصنا عاتم معينة وأجزاء منها، وجدير بالذكر أن المحددات الميزة النسبية القومية في السلع المصنوعة حثت نفسها التي تحتكم صناعات الخدمات.

1. شروط متعلقة بجودة عواملة ومدخلات الإنتاج: أو لهذه المحددات حيث إن عواملة لإنتاج هي المدخلات Factor

Condition وتمتثل ظروف وعواملة لإنتاج الضرورية اللازمة لمد عمق قدر صناعات ما على المنافسة.

2. شروط متعلقة بجودة ظروف والطلب: منحيتكون الطلب المحلي طبيعة Home Demand Conditions

ترتبطاً حوالا للطلب المحلي احتياجات

المستهلكين ووجما للطلب المحلي ونموه في المرتبة الثانية منحيتها لأهمية، ذلك أن وجود طلب محلي

كبير نسبياً يسمح للشركات العاملة بتحقيق اقتصاديات الحجم في السوق المحلي، وارتفاع الطلب المحلي يندرج أقد

يجعل الشركات تحتفظ بالتركيز على السوق المحلي بينما التشبع السريع في الطلب المحلي غالباً ما يدفع الشركات إلى

البحث عن أسواق تصديرية خارجية، ويمكن تدويل الطلب المحلي للدولة ويتم ذلك من خلال نقل تفضيلات المستهلك المحلي وتصدير العادات والأنماط الاستهلاكية في الأسواق المحلية لنا لأسواق العالمية التصديرية المرتقبة.

3. الصناعات ادا عمه والمتصلة والمغذية ومدى ارتباطها وانتشارها: ذاتا المستوى العالمي Relating and

Supporting Industries تعتبر الصناعات المرتبطة والمدعمة

شركات الدولة بمصادر التقنية الحديثة والأفكار ورأس المال للبشرية لأمر الذبيد عمال التنافسية الدولية ويمثل المحدد الثالث من محددات الميزة التنافسية القومية، أما الصناعات المحلية المدعمة ذاتا المستوى العالمي، فغالبا ما تقدم أكثر in a preferential مدخلات الإنتاج كفاءة منحيتها النفقة والجودة، وأحيانا يكون ذلك بطريقة تفضيلية

ويتربط بذلك وجود علاقات عمل وثيقة في شكل خطوط اتصال قصيرة وتدفق سريع مستمر

للمعلومات وتبادل مستمر للأفكار والابتكار فيما بينها، وعادة تكون الدولة ذات قدر تنافسية في تجمعات الصناعات المرتبطة بالشبكة المعقدة من التفاعلات والالتقاءات التي تتجمع وتتسطيعا لتكون مصدر ا رئيسي أمن مصادر الميزة عبر النظام لاقتصاد ككل، وفي الغالب تكون هذه التجمعات متركزة جغرافيا، الأمر الذي يجعل التفاعل وثقو أكثر ديناميكية.

4. المناخ اللازم لتفعيل منافسة إستراتيجية المنشأ وهيكلاها ومنافسيها : Strategy, Structure and

Rivalry Firm كما أن طبيعة المنافسة والصراع تؤثر بشكل رئيسي على درجة التنافسية الدولية لشركات الدولة ومؤسساتها، ويستند ذلك إلى أن وجود المنافسة المحلية يمثل محفزاً أقوى الخلق واستمرار الميزة التنافسية في الأنشطة أو صناعات معين، عن المنافسة مع الشركات الأجنبية تمثل عبئاً على التطوير والابتكار، ولكننا نادر أن تكون بديلا كفاءة للمنافسة المحلية.

المبحث الثالث

مدى تأثير اساليب التكاليف الحديثة على التسعير والميزة التنافسية

تعتبر المنافسة من التحديات التي تتطلب من الشركة اتخاذ قرارات تجديدية وصعبة، فهيتعتمد

علمجموعة من إستراتيجيات الوصول بالشركة إلى تحقيق الميزة التنافسية وتطبيق نظام

إدارة الجودة الشاملة التي يستلزم توافقها معاً لإيزو 9000 .

أثر مواصفات إيزو 9000 على تنافسية الشركة:

إنتطبيق نظام إيزو 9000 يؤدي إلى إنتهاء إنسجامها في الأداء وعلاقاتها اخلية وخارجية

فاعلة، ويحسن من صنع القرار الإداري، كما يهين تحسناً مستمرا، وتخفيضاً في التكاليف

إضافة إلى المزايا جوهرية وفوائد كثيرة، تعود على التنظيم والأفراد هي⁽¹⁾:

1. أداء منسجم علمستوى بالشركة في استخدام مطر فالعمل .

2. علاقات متمينة وقوية بين المورد والعملاء، توليد الثقة القوية لدى العملاء، فالعملاء بحاجة إلى أن يتقوا بقدرات الشركة على الإ

رتقاء علمستوى بمواضعهم، وإلتزاماتها بالجودة حيث أن العملاء ليسوا بحاجة إلى نوع من الجودة.

3. التحسين المستمر :إن مواصفة إيزو 9000

تركز علمنعدهو ثالأخطاء بل لا من اكتشافها بعد حدوثها، بمعناها تركز على الوقاية أكثر من تركيزها على العلاج.

4. زيادة في القيمة المضافة :يؤدي نظام إيزو 9000

الذي يمنع الأخطاء قبل حدوثها من خلال مراقبة محكمة، إلى زيادة القيمة المضافة التي تولد من إدارة العمليات .

5. تواجدهم في الأسواق، ودخول أسواق عالمية جديدة، حيث أنهم المتوقع أن تنزى إلى الأسواق التي تبنيها لعدم التعامل مع عالم

وأسس التيلتتوافق نظامها الإدارية مع إيزو 9000 .

6. يوفر النظام ميزة تنافسية مؤثرة :إن نظام إيزو 9000

يوفر للمؤسسات الحاصلة على شهادة إيزو وميزتها تنافسية، وسمعة مميزة، وهذا الشهادة تكون بمثابة شهادة موضوعية مؤك

د تلجود نظام منشط، وفا على الجودة في المؤسسة .

(1) فوز التميمي، مرجع سابق، صص 60 - 61.

متشابهة، كما يمكن أن تولد النوعية الجيدة أرباحاً كبيرة، ويمكن تسعير المنتجات والخدمات عالية الجودة أعلى من نظيراتها ذات النوعية الرديئة وتولد عائداً أكبر للمبيعات نفسها. (1)

يتضح للباحث من خلال ما سبق ان ادارة الجودة الشاملة تستطيع ان تؤثر تأثير مباشر على السعر وبالتالي على الميزة التنافسية , فتأثير الجودة الشاملة على السعر يكون من خلال ان استخدام اسلوب الجودة الشاملة يعمل على تقليل الاخطاء الانتاجية واستخدام اسلوب الوقاية خير من العلاج فى عملية التصنيع ويشعر العامل باهميته فى عملية الانتاج وبالتالي تزيد انتاجيته , وهذا يودى الى تقليل التكاليف ومن المعلوم ان انخفاض التكاليف يودى الى التسعير المناسب للعميل وكلما كان السعر مشجع للعميل ادى ذلك الى الاقبال على المنتج وبالتالي زيادة حصة المبيعات وهذا مؤشر ممتاز يودى تحقيق الميزة التنافسية . فاسلوب الجودة الشاملة يجعل العميل يثق فى منتجات الشركة ويقبل عليها بكل اريحيه.

ثانياً دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في دعم الاستراتيجيات التنافسية وتعزيز الميزة التنافسية

1 دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في دعم استراتيجيات قيادة التكلفة:
أتحديد أساليب الإدارة الاستراتيجية واستخدامها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتفعيلها لأساليب يظل قواً للبيانات وفريق العمل بهدف تخفيض التكاليف (محافظة علمت طلبات الزبون في المنتج) بدعم إستراتيجية فى ادارة التكلفة علنحو كبير وذلك يساعد على دعم المركز التنافسي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية، وإيراداتها وصولاً الى تحقيق أرباح تفوق ما يحققه المنافسون . فأسلوب التكلفة المستهدفة يدمج خفض تكلفة المنتج خلال المرحلة التخطيط والتصميم ، وتساند هدفين لكعدة أساليب وأدوات، ويتم استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية الأخرى (تحليل + لدمج عمليات خفض التكلفة وهي) : التكلفة علناً أساساً للنشاط + سلسلة القيمة + وإعادة هندسة العمليات + وتحليل مسيبتات التكلفة + الإنتاج الآن + المقارنة المرجعية.

أما في مرحلة الإنتاج فيتم استخدام أساليب التحسين المستمر ويسانده هدفين عم هذه الاستراتيجية التكلفة أساليب إدارة التكلفة الأخيرة، لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، وخفض

(1) <http://islam.fin.Go.foum.net/t1793>.

باستمرار لتحقيقا لتكلفة ممكنة (التكلفة التنافسية)، مع عدم إهمال المستوى بالجودة

المطلوب والذي يتحدد من خلال المنتج التي تحدد لها الزبون .

و بدعم هذا الإستراتيجية يتمد عما لأسبقيات التنافسية في ظلها وهي: التكلفة - الجودة - التسليم - المرونة - الخدمة - البيئة.

2 دور أساليب الإدارة الإستراتيجية في دعم الإستراتيجية التمايز : تؤيد أساليب الإدارة الإستراتيجية المشار إليها إستراتيجية قيادة التكلفة، دوراً في دعمها إستراتيجية ولكن مركز علماء الجودة أكثر من تركيزها

على التكلفة (مع عدم إهمال عنصر التكلفة ودوره في هذا لاستراتيجية)، فهبتهدف التحقيق على مستوى جودة المنتج (محدد من الزبون) يحققه تميزاً واحداً ولا يمكن لأي منافس أن يقلدها أو يلحق به ، مع المحافظة على التكلفة بمستوى معين يلبى ذلك المستوى من الجودة .

وظائف المنتج المقررة بالتصميم خلال مرحلة (التخطيط والتصميم) للأساليب والأدوات المساعدة مثل (ل 1) .

هندسة القيمة + التحليل لوظيفة التكلفة + تحليل المكونات ودعمنا لأدوات الأخرى مثل أسلوب التصميم العكسي وتحليل السبب للنتيجة وبمساعدة وجداء للتكلفة، تحدد الوظائف المطلوبة للمنتج مكونات المنتج اللازمة لتحقيق تلك الوظائف .

إتكاملاً لأساليب الإدارة الإستراتيجية) الإدارة التكلفة على أساس النشاط + تحليل سلسلة القيمة + إعادة هندسة العمليات + تحليل مسبات التكلفة والإنتاج في الوقت المحدد + المقارنة المرجعية، يساعد في دعم هذا إستراتيجية

، (مع هندسة القيمة وخلال المرحلة الإنتاجية لتحسين المستمر (2

حيث يتم من خلال الدور هذا لأساليب البحث عن أنشطة سلسلة القيمة ذات الجودة العالية والتكلفة المنخفضة، وبالمقارنة في ظل المقارنة المرجعية تحدد مستويات الجودة والتكلفة للأنشطة والعمليات تعلمت بقيادة الصناعة (الأفضل)، وبدراسة مسبات التكلفة يتم تحديد التكاليف النهائية لهذه الأنشطة من خلال أسلوب (الإدارة التكلفة على أساس

¹ مله براهيم بنشي، تقييم فاعلية مدخلات التكلفة المستهدفة في ترشيدها لقرار التسعير في شركة الشهباء للإسمنت، (حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٨ م)، ص 49.

² ، رزان حسيب، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، ٢٠٠٧ م)، ص 68.

ثمياً تدير الإدارة (عادة هندسة العمليات) جميعاً أنشطة كعملية (ABC) الأنشطة

ثم يتم تشكيل العمليات اللازمة لإنتاج المنتج والتي تحقق متطلبات الزبون، مع أهمية دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المحافظة على مستوى الجودة العالية من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع، تخطيطاً وتنفيذاً. وتتم في مرحلة الإنتاج استخدام أسلوب التحسين المستمر ويتكامل مع أساليب الإدارة الإستراتيجية المشار إليها سابقاً لعمقها من حيث جودة المنتج وأهمها أسلوب إدارة الجودة الشاملة، والجودة العالية تؤدي إلى زيادة الخبرة في مجال الإنتاج وتولد عمالة مدربة تدريباً عالياً، مما يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج وتحسين رضا الزبون، وزيادة أرباح المنشأة. إن التركيز على الجودة ووصولاً إلى الجودة العالية (أعلى جودة) / أفضل (أفضل)، يعد هدفاً إستراتيجياً، ويسهم كثيراً في تعزيز الميزة التنافسية أو الأسبقية التنافسية. ويؤكد البعض أن خفض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة يعني توفيراً لنفسه خفضاً آخر للتكلفة، إذ أن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة¹.

و يدعم هذا الإستراتيجية، يتمدعاً عن أسبقية التنافسية وهي: الجودة - المرونة - الخدمة - البيئة - التكلفة. ويرى أن قيام المنافسين بمحاولة تقليد المنشأة في إنتاج المنتج بالمواصفات المطلوبة ومحاولة تلبية متطلبات الزبون نواظراً لثبات المنتج (ذات الجودة العالية والمنتجات البديلة / المشابهة) وأقل مواصفات المنتج، سوف يؤثر على مركز المنشأة التنافسي ويهدده، كما إن المنشأة تركز على الجودة ولكن دوناً لهما لا التكلفة، لأنهم مرور الوقت يصبح على المنشأة التركيز على التكلفة بجانب الجودة وبسبب ما ذكرها الباحث سابقاً (المنافسون يتجهون نحو التكلفة إذ استطاعوا تقديم نفس المواصفات)، وهنا تبرز أهمية الاهتمام بهذه الأسبقية بجهود مشابهة لما حصل في إستراتيجية قيادة التكلفة، كما أن الجودة العالية تقود إلى تكلفة أقل من خلال:

1. تقليد التالف المعيب.

¹ عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض

التكلفة كهدف إستراتيجي لئلا يمتدعاً عن القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلد العلمية الكلية التجارية - العدد ٢٨، جامعة أسيوط سنة ٢٠٠٠ م، ص 360.

² الدكتور خالد القطيني أستاذ - قسم المحاسبة، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردي (جامعة حلب: كلية الاقتصاد) - (جامعة الموصل تنمية الرفادين، كلية الإدارة والاقتصاد) - العدد ١٠٨، مجلد ٣٤ السنة ٢٠١٢ م - (ص ص 189 -

2. خفض تكاليف إعادة التشغيل للمرتجع.

3. تحقيق الجودة من المرة الأولى.

3 خبرات العاملين ومهاراتهم المتزايدة.

ويرى الباحث إمكانية استخدام مصفوفة الجودة والوظائف والأدوات المساعده لها في دعم أسبقية التكلفة ضمن إستراتيجية التمايز.

ثالثاً: ضرورة التكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة

ان تكامل كلا من نظام التكاليف على اساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة يعتبر ضرورة لعدد من الاسباب اهمها:

أ. خفض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية : رغم تعدد جوانب التحديث والتطوير في أسلوب التكاليف حسب الانشطة باعتباره أداء جديدة لادارة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة سواء من حيث تخطيط التكلفة ورقابته وتجنبيها واحتوائها الى غير ذلك , لكن لكي تحقق هدفها بكفاءة وفعالية يجب ان يكون هناك وسيلة أو اداة تحليلية تحدد لها اي من الانشطة التي تضيف قيمة , وذلك حتى يتم استبعاد الانشطة التي لاتضيف قيمة اة تقليلها , بغرض ترشيد التكاليف وتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة . ويتم تصنيف الانشطة وفق ماتقدمة من قيمة الى المنتج الى¹:

1. أنشطة تضيف قيمة للمنتج : وهو النشاط الذي اذا استبعد فانه سوف يؤدي في الاجل الطويل الى عدم تلبية رغبات العميل ولا توقعاته , الامر الذي سيؤثر سلبا على مبيعات المنظمة وحصتها السوقية , لذلك تسعى المنظمة الى عدم استبعاد تلك الانشطة وانجازها بكفاءة , فمثلا شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لان المنظمة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج.

2. أنشطة لاتضيف قيمة : هي الانشطة التي لاتضيف قيمة للمخرجات أو المنتجات المقدمة للمستفيد , وفي نفس الوقت يمكن ان تعوق العمل وتزيد من تكلفة انجازه , وبالتالي فهي أنشطة هدر Waste . ويمكن للادارة تخفيض التكلفة مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد هذه الانشطة . فمثلا تخزين المواد الاولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطا غير منتجا لذلك كان السعى الى تطبيق سياسة المخزون الصفري . ولا بد من الاشارة الى ان هناك أنشطة لاتضيف أي قيمة ولكنها ضرورية

¹ سمير ابوالفتوح صالح, المحاسبة الادارية الاستراتيجية , (المنصورة , بدون ناشر , 2000 م), ص 11.

لاتمام العمل , وهى تلك الانشطة التى لايمكن اتمام العمل بدونها , بينما لاتمثل أى قيمة للمستفيد تجعله مستعدا ليدفع مقابلها . ويمكن للادارة أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف اعداد الالات وتكاليف الفحص وتكاليف المناولة.

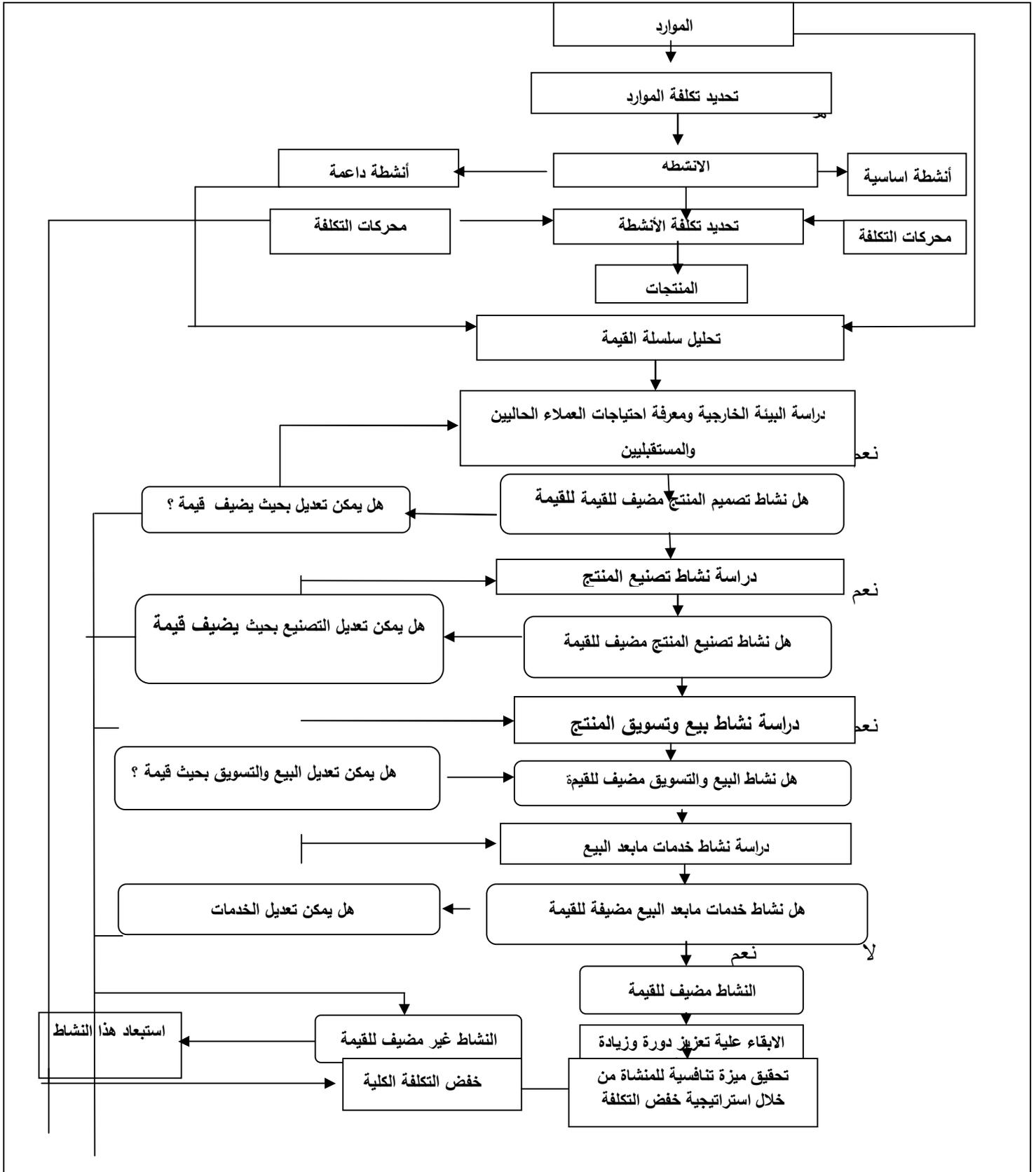
ب.تحقيق الدقة فى قياس التكاليف : يؤدى التكامل بين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة الى درجة اعلى من الدقة فى قياس التكاليف . حيث أن النظام التقليدى لقياس التكاليف لم يتم تصميمه بحيث يتم تصنيف التكاليف حسب أنشطة القيمة , ويتم تحقيق هذا باستخدام أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط , حيث أنه يمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية والدقيقة لأنشطة القيمة ممايساعد على اتخاذ القرارات السليمة كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة اعلى ¹ كما يؤيد البعض ² هذا الرأى حيث يرى أنه من الاهمية معرفة التكاليف الحقيقية للأنشطة والعمليات التى تشكل سلسلة القيمة للمنظمة للتواصل الى اتخاذ قرارات سليمة بشأن ادارة سلسلة القيمة وتحسين كفاءتها , وبدون نظام قياس التكاليف على اساس .

شكل (1/3/3) اطار التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط واسلوب تحليل سلسلة القيمة وأثره على خفض التكلفة .

¹ Krumwiede ,and Roth ,1997,p23.

² Tinkler,M.”**Activity Based Management : The Foundtion of performance Management**,2005,available at : [www.Bettermanagement .com](http://www.Bettermanagement.com)

شكل (1/3/3) التكامل بين نظام التكلفة على اساس النشاط واسلوب تحليل سلسلة القيمة وأثره على خفض التكلفة .



المصدر : د.حنان جابر حسن , مدرس بقسم المحاسبة ,كلية التجارة وادارة الاعمال , جامعة حلوان

يتضح من الشكل السابق اطار التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة وأثره على خفض التكلفة ,ويلاحظ من الشكل انه لابد ان تخضع كافة مراحل سلسلة القيمة للتقييم , بمعنى أن يبدأ التقييم قبل أن تبدأ العملية الانتاجية وكذلك خلال مراحل الانتاج للتأكد من تطابقه مع متطلبات السوق , كذلك لابد أن تستمر عملية التقييم بالشكل الملائم لمراعاة مابعد البيع وذلك للتحقيق من مدى استمرارية ولاء العمل للمنظمة , الاثر الذي يساعد على التعرف على احتمالات تطور الربحية الحالية للمنظمة مستقبلا . كما يتضح أن نموج سلسلة القيمة يحتاج الى بناء هيكل التكلفة اللازم لتحديد تكلفة كل نشاط ضمن هذه السلسلة , ويتم حساب مسببات التكلفة لكل نشاط والتي تسببت في حدوث سلوك ذلك النشاط من أجل تحديد تكلفة كل نشاط من التكلفة الكلية , حيث يوفر نظام قياس التكلفة على اساس النشاط مقاييس الاداء المتعلقة بتكلفة الانشطة ومخرجات هذه الانشطة . ويلاحظ من الشكل أن النتائج المرجوة من تطبيق كلا من نظام التكلفة على اساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة كادتين منفردتين يمكن تعظيمها فيما لو تم تطبيقها بصورة متكاملة , حيث يستفيد كل منكما من ارتباط تطبيقهما في تحليل سلوك التكاليف ومصادر التميز , وبالتالي يمكن أن تحقق الميزة التنافسية من خلال خفض التكلفة

رابعاً: تأثير التكاليف على الميزة التنافسية

استراتيجيات التكلفة :

تعتبر إستراتيجية التكلفة إحدى الإستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسة في إطار محيطها التنافسي

سبل تحقيق ميزة تنافسية والتي تتم بموجبها توجيه كافة الجهود نحو هدف أساسي هو تخفيض

التكلفة الكلية للمنتج، ومن ثم يكون بناءً على هذا المؤسسة الهيمنة على الأسواق، وتقوية هامش

المنافسة السعرية تأكيداً للمبدأ القائلاً بأن المؤسسة الأكثر تنافسية هي تلك التي يكون بمقدورها

عرض منتجات بتكلفة أقل، حيث أنها هي التي تملك أسعار المنتجات معاً أسعار المنافسين تحصل

المؤسسة عليها ومشاكل تستثمرها التعزيز وضعيتها التنافسية واستمرار ريادةها التكاليفية¹ .وجدير

بالإشارة فإن تكاليف المنافسين فقط هذا لإستراتيجية يجب أن تكون دالة للتكاليف التي تنشأ

¹Jean -Pierre Detrie, Op cit.p61.

داخل المؤسسة، ففي ظل قبول فرضية نمو مؤسسات الصناعة الواحدة لا تعمل عند مستوى واحد من الكفاءة، وبالتبعية لا تستطيع جميعها تخفيض التكاليف عند نفس المستوى، يثار التساؤل عن أي المنافسين يجب أن نتحدد تكاليفهم كمقاييس لقدرة الإستراتيجية للتكاليف؟، وفي هذا الشأن نجد أن التراث الفكري قد استقر علنا لاحتكاما لمتوسطات الصناعة لأغراض التقييم والحكم فالمؤسسات التي يكون بمقدورها الإنتاج بتكلفة لا تتجاوز هذا المتوسط تسمح لها المنافسة بالاستمرار في ممارسة النشاط، أما تلك التي لا يمكنها تحقيق هذا المستوى فإن مآلها الخروج من هذا الصناعة وتنتزح كالمجال لنظيراتها الرائدة، والتي يمكن القول عنها أنها تتمتع بمركز استراتيجي للتكاليف هذا المركز الاستراتيجي للتكاليف يتصف بما يلي:¹

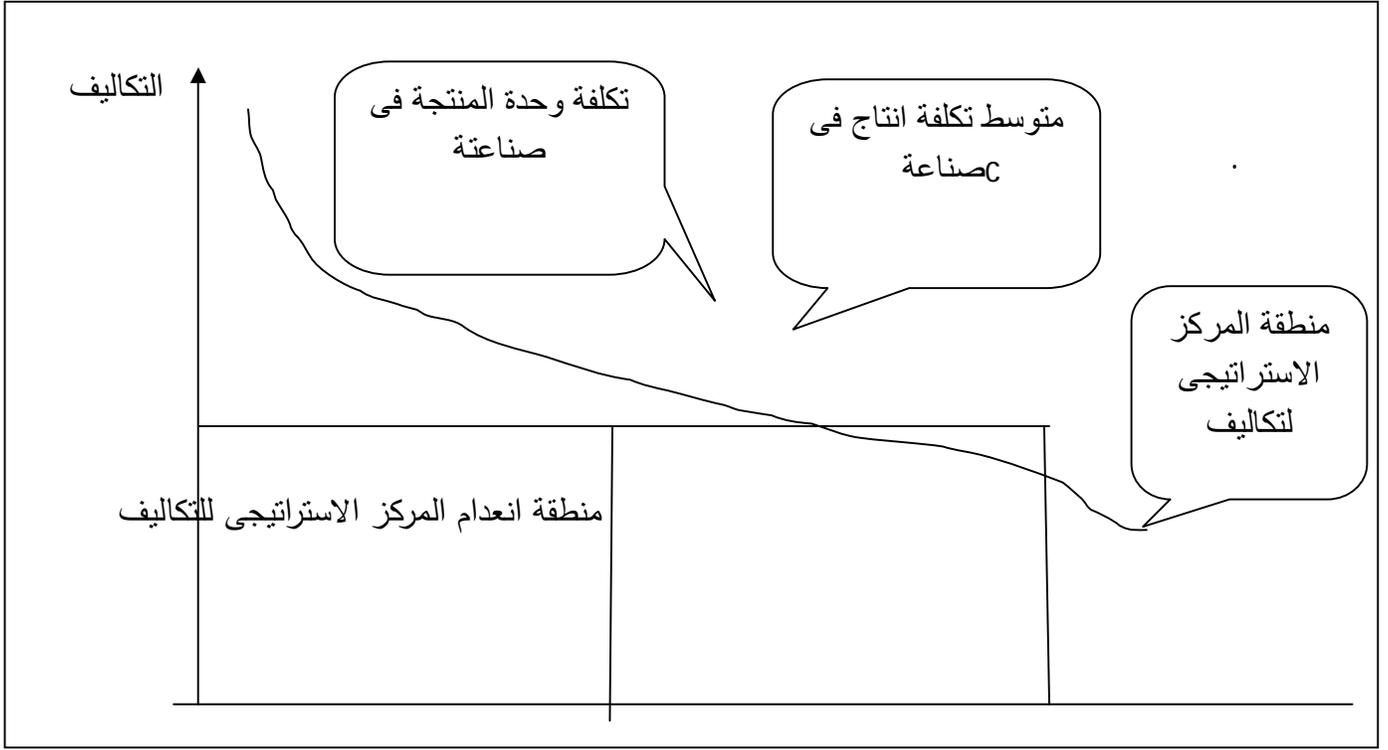
- مركز نسبي فيضوء عما تسفر عنه تكاليف المنافسين، وليس مركز مطلق .
- مركز ديناميكي لا يتخذ وضع السكون، بليسه على الاستجابة للتغيرات التي تحدث في .

تكاليف المنافسين، وكذا تدعيم الفجوة الايجابية في التكلفة بينه وبين المنافسين، أي أن هذا المركز يخضع للتقييم بشكل دوري ويمكن توضيح المركز الاستراتيجي للتكاليف بالشكل (2/3/3).

¹ عصفيت سيد احمد عاشور، المركز الاستراتيجي للتكاليف وللاطار الفكري لسلاسل القيمة، (مصر: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الاول، 1998 م)، ص 24.

شكل (2/3/3)

المركز الاستراتيجي للتكاليف



المركز الاستراتيجي للتكاليف

يوضح الشكل السابق المركز الاستراتيجي للتكاليف حيث يبين المنحنى المستوي بالمستويات المختلفة للتكلفة الوردية في مؤسسات الصناعة، كما يعكس المستقيماً لأفقي متوسط التكلفة الوردية على المحور الأفقي منطقة انعدام القدرة الاستراتيجية للتكاليف، (ab) لهذا الصناعة وتعد المنطقة لتصبح، C' حيث تتسم هذه المؤسسات بتفاوت تكلفة الوحدة عن متوسط التكلفة في الصناعة التكاليف الخاصة بها غير قادرة على تحقيق ميزتها التنافسية، أما المؤسسات التي تقع على المحور الأفقي فإنها تتمتع بمركز استراتيجي للتكاليف حيث تقع في وجود تكلفة ووردية تقل عن (bc) داخل المنطقة هذا الأخير تختلف قدراتها على تحقيق ميزتها التنافسية باختلاف قوة C' . متوسط التكلفة في الصناعة كلما ازداد تقدرتها C مركزها الاستراتيجي للتكاليف كلما اقترب موقع المؤسسة من النقطة على تحقيق ميزتها التنافسية والعكس

من خلال ما سبق يمكن أن نصنف المؤسسات التي تتملك مركز استراتيجيا لنوعين :¹

مؤسسات ذات مركز استراتيجي وهما للقيادة التكاليفية، ومؤسسات ذات مركز استراتيجي لا يؤول للقيادة التكاليفية، أي أن امتلاك المؤسسة لمركز استراتيجي للتكاليف لا يعني بالضرورة وقوع المؤسسة بمفردها أو باشتراكها مع غيرها الصدارة أو القيادة التكاليفية، كما لا يمكن لهذا الأخيرة أن تتحقق في ظل غياب المركز الإستراتيجي للتكاليف .

فالقيادة التكاليفية تعني تحقيقا لإنتاجيا قلائل التكاليف قياسا على تلك اليف بالمنافسين، ووجوده أعلى أو مماثلة أعلى لأقل الوجوده منتجات بالمنافسين .² وفي سبيل توضيح مفهوم القيادة التكاليفية بشكل أدق فإنها لا بد منا لأخذ بعين الاعتبار مرتباين مستوى التكاليف بين المؤسسات التي تتمتع بمركز استراتيجي تكاليفي، ويستخدم متوسط

تكلفة الوحدة لفئة المؤسسات المذكورة كإداة للحكم على القيادة التكاليفية، وفي ضوء ذلك يمكن تعريفها بأنها القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط تكلفة الوحدة في

مؤسسات الصناعة ذات المركز الاستراتيجي للتكاليف.³ والشكل (3/3/3) يوضح القيادة التكاليفية :

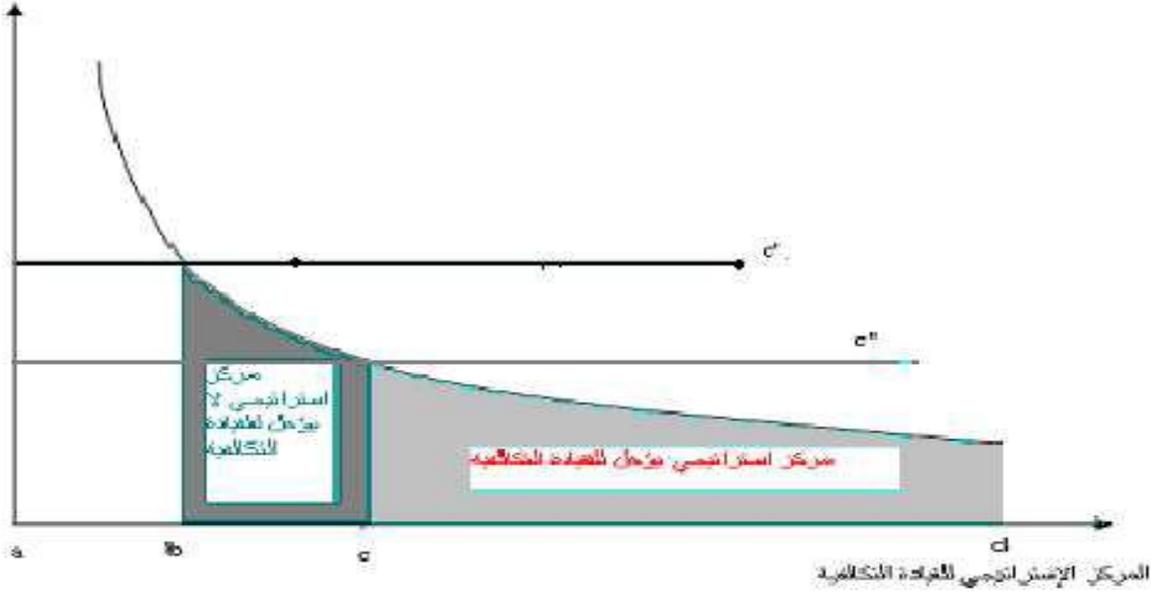
¹ المرجع السابق ص 25 .

² عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل نظم إدارة التكلفة، لتدعيم استراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة، (جامعة جنوب الوادي، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2001 م)، ص 59 .

³ عصافيت سيد احمد عاشور، مرجع سابق ص ص 26 - 27 .

شكل (3/3/3)

القيادة التكاليفية



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 28

حيث تمثل المنطقة bc علنا المحور الأفقي للمؤسسات التي تملك مركز استراتيجية للتكاليف لا يركز على القيادة التكاليفية

لقيادة تكاليفية، ويرجع ذلك لارتفاع تكلفة الوحدة المنتجة عن متوسط التكلفة الخاصة C

بالمؤسسات التي تملك مركز استراتيجية، وتعكس المنطقة cd علنا المحور الأفقي للمؤسسات التي

تملك مركز استراتيجية حيث لا يركز على القيادة التكاليفية فهي تتسم بتكلفة وحدة أقل عن متوسط التكلفة

و تعتبر هذه المؤسسات القادرة على تحقيق مزاياتها تنافسية والتابعة تحقيقا لإستراتيجيات.

إهما الدور السعر والتكلفة في المنافسة: تقا أهمية المنافسة عن التكلفة في بعض المنتجات،

خاصة تلك السلع الكمالية، والنشاطات المرتبطة بالتكنولوجيا المرتفعة، حيث تحتل عنصر التكلفة

المرتبة الثانية بعد كمالنا جودة التطور التكنولوجي، وبرز مثال المعدات الطبية

والأسلحة التي تعمل فيها التكلفة ولا يؤخذ بها كمعيار¹ وفي الأخير يمكننا أن نخلص إلى أن هذا لاستراتيجية تتكيف مع مبادئنا

طأ ينبغي أن أثر الخبرة عال، وتمييز المنتجات ضعيفا، كما يجب علنا المؤسسة المتبينة لهذا لاستراتيجية لإمام

بمختلف التغييرات التي تحصل على مستو محيطها خاصة تلك المتعلقة بتطور التكنولوجي،

¹ Jean - Pierre Detrie et autres, Op cit , p 75 -76.

وظهور منتجات بديلة، كما يمكن تبني هذه الإستراتيجية جنباً إلى جنب مع إستراتيجيات أخرى
كإستراتيجية التوزيع والتكامل العمودي، بهدف الاستفادة من إيجابيات إستراتيجية، وتخفيف حدة أخطار كل منها .

إدارة التكاليف لإستراتيجية سلسلة التوريد ودورها في خلق ميزة تنافسية :

تكتسب إدارة تكاليف سلسلة التوريد أهميتها من خلال التحديات المعاصرة التي تواجه منشآت
الأعمال، حيث تحولت المنافسة من منافسة بين المنشآت العاملة في صناعات متنافسة إلى منافسة بين
وتستلزم هذا الظروف، سلاسل التوريد علم مستو بالصناعة ككل للمنتج ومكوناته
استمراره ومحاولات خفض التكلفة عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد والذيم كإنتاجية تحقق من خلال
إدارة التكلفة عبر سلسلة التوريد لدينا عن نظام إدارة تكاليف متساو عد على تبادل المعلومات .

وأشار Slagmulder and Cooper

إلى إدارة تكاليف سلسلة التوريد بأنها مدخل لتخفيض التكلفة الكلية للمنتج الذي يشره كإنتاجية جزءاً من سلسلة التوريد،
والتي تكتسب أهميتها مما يلي: تحول المنافسة من منافسة بين المنشآت في صناعات متماثلة إلى المنافسة بين سلاسل التوريد
علم مستو بالصناعة ككل . الاستغلال الأمثل للموارد من خلال إدارة التكلفة عبر سلسلة التوريد والتي تقو مع التعاون بينها
أعضاء السلسلة الذين يشاركون في إنتاج المنتج ومكوناته، وفي تصميم المنتج النهائي بهدف
إنتاجها بتكاليف محددة مسبقاً . أن إدارة التكلفة لإستراتيجية سلسلة التوريد تأخذ شكلين، Anderson and -:

Dekker, (2009-a,b)

أ. إدارة التكلفة الهيكلية تصميم المنتج، وتصميم العملية لبناء هيكل التكلفة لسلسلة التوريد يتوافق مع إستراتيجية المنشأة .
وتعتمد إدارة التكلفة في هذه الحالة علم مسببات التكلفة الهيكلية والتي تعكس الهيكل التنظيمي وقرارات
الاستثمار ومستو بالرفع التشغيل بالمنشأة وترتبط بقرارات إدارة التكلفة الهيكلية بالتعهد، اختيار مصدر التوريد
(المفاضلة بين التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج)، اختيار المورد، وتصميم علاقات
الموردين، وتصميم علاقة المشتري بالمورد .
وتهدف إدارة التكلفة الهيكلية إلى المفاضلة بين طرق
وظائف الإنتاج البديلة والتي تستخدم مزيجاً من المدخلات لمقابلة احتياجات سوق معين .

ب. إدارة التكلفة التنفيذية مختلفة مثل تحليل التباين وتحليل مسببات التكلفة وبطاقات أداء المورد لتقييم أداء التكلفة لسلسلة
التوريد . وتعتمد علم مسببات التكلفة التنفيذية والتنوع كمدى كفاءة تنفيذ الإستراتيجية، بهدف
الرقابة والتحسين المستمر لأداء سلسلة التوريد وترتبط بقرارات إدارة التكلفة التنفيذية في سلسلة التوريد

بقياس ومابعة تحسناً لأداء المالي وغير المالي وتقييم مديا سئمة سلسلة التوريد . وتهتم إدارة التكلفة التنفيذية أيضاً بمدى كفاءة المنشأة في القيام بوظائف محددة (استخدام إدارة كلفة التكلفة الهيكلية والتنفيذية في إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال الالتفات على تحليل السوق والمنافسين وتطوير الاستراتيجية ومسببات إدارة التكلفة الهيكلية والتنفيذية، وكذلك أنشطة إدارة التكلفة التنفيذية من تقييم مستمر للأداء وتقييم دوري لاستدامة الاستراتيجية). ويلقي الضوء على سلسلة القيمة باعتبارها مجال الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ويقوم أيضاً بدمج منظور أصحاب المصالح المتعددة.

ولعلمنا أبرز الأمثلة لإدارة التكلفة الهيكلية والتنفيذية المثاليين التاليين :

1. تخلف عمليات إعادة الهندسة هيكلية تكلفة مختلف وهذا مثال لإدارة التكلفة الهيكلية
2. تحليل مسببات التكلفة بعد حافراً لتحسين كفاءة العمليات القائمة وهذا مثال لإدارة التكلفة التنفيذية.
1. أهم الممارسات المرتبطة بأساليب إدارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد والتنبؤ القدرة التنافسية لها : الممارسات المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) :
تناولنا العديد من الدراسات أهم الممارسات المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتنبؤ القدرة التنافسية لسلسلة التوريد، ولعلمنا أهم هذه الممارسات مايلي¹
1. تخفيض التكاليف من خلال التخصص لأنشطة التيلتضيف قيمة .
2. توفير بيانات تكاليف دقيقة وأكثر موثوقية تستخدم في إدارة التكاليف والإيرادات والمخاطر
3. تحسين الوضع الاستراتيجي لسلسلة التوريد .
4. تحسين مقاييس أداء سلسلة التوريد .
5. تحسين الكفاءة التشغيلية لسلسلة التوريد .
6. تحسين الربحية للمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد .
7. تحقيق رقابة على التكاليف المنبع عند مرحلة تطوير وتصميم المنتجات الجديدة .
8. كم دخلات لقرارات الخاصة باختيار الموردين (ABC)
استخدام المعلومات التي توفرها أسلوباً إقامة علاقات شراكة معهم .
9. كم دخلات لقرارات الخاصة بعلاقات العملاء (ABC) استخدام المعلومات التي توفرها أسلوباً تحسين العلاقة معهم .

¹ Oluwagbemiga (2014); Ellram (2002); Li and Zhang, (2012)

2. الممارسات المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing:

تعرضنا للعديد من الدراسات التي تؤكد أن الممارسات المرتبطة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة and Lockamy والتي

تدعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد، ولعلمنا أن هذه الممارسات تأتي¹

1. التركيز على العملاء.

2. التركيز على تطوير وتصميم المنتج.

3. التركيز على دورة حياة المنتج.

4. استخدام فرق عمل مختلفة (متعددة) الوظائف Cross- functional teams..

5. التركيز على التحسين المستمر.

6. الدعم من الإدارة العليا..

7. المشاركة في المعلومات مع العملاء والموردين.

8. إدارة العلاقة مع العملاء والموردين.

3. تناولنا دراسات عديدة لأهم ممارسات تطبيق إدارة الجودة الشاملة والتي تدعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد ولعلمنا

هذه الممارسات تأتي²

1. التركيز على العملاء.

2. تصميم الجودة في المنتج.

3. تدريب العاملين في إدارة مراقبة الجودة.

4. استخدام موظفي نشر الجودة عند تطوير المنتجات الجديدة.

5. النظر في مدي الالتزام بالجودة عند اختيار الموردين.

6. النظر في مدي الالتزام بالتحسين المستمر عند اختيار الموردين.

7. التأكيد على الجودة بدلاً من السعر عند اختيار الموردين.

8. التزام الإدارة العليا من خلال دعم الإدارة بقيادة الجودة.

9. التحسين المستمر والابتكار.

4. الممارسات المرتبطة بتطبيق نظام الإنتاج الشراء في الوقت المحدد (JIT): -

¹ Smith, (2000); Talha and Raja (2010)

² Kannan and Tan, (2005); Talib et al., (2011)

تعرضت دراسات عديدة لأهم ممارسات تطبيق نظام الإنتاج والشراء في الوقت المحدد والتي
تدعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد ولعلمنا أهم هذا الممارسات ما يلي¹

1. تحسين ترتيب المصنعة تخفيض زمن إعداد الآلات والمناولة .
2. اختيار الموردين والتعاون معهم للقضاء على الفاقد .
3. تخفيض عدد الموردين وتقوية العلاقة معهم .
4. الصيانة الوقائية، وذلك للحفاظ على الآلات من أجل إعطاء المفاجئة وخلق ظروف عمل مناسبة.
5. الشراء من الموردين من خلال علاقات الشراكة .
6. ومساعدة الموردين على زيادة قدرات نظام (JIT) لديهم.
7. تخفيض المخزون ووجود آلة الإنتاج
8. رقابة الجودة الشاملة.

المزايا التنافسية التي يمكن تحقيقها التكاملياً بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية :

- تعتبر القدرة التنافسية عند ذلك الجانب الذي يمكن للمنشأة المنافسة فيه بصورة أكثر فعالية
ويعتد ذلك ضمناً بأنها القدرة على تقديم منتجات وخدمات تجيد تتميز بدرجة مرتفعة من
الجودة، وبسرعة مناسبة، وفي الوقت المناسب . وبذلك فإن المنشآت التي تريد أن تتنافس جيداً تكون
قادرة على تقديم منتجات نهائية أو خدمات بتكلفة أقل من منافسيها، أو قادرة على تقديم قيمة أفضل
لمنتج أو خدمة للعميل ما ولكن بتكلفة متساوية مع المنافسين . وتساوي إدارة العلاقات بين الموردين
والعملاء والمنشأة ومحاولة تطويرها فبدعم قدرات التنافسية لسلسلة التوريد²
ومن جانب آخر تعد إدارة مخاطر سلسلة التوريد مصدرها الميزة التنافسية ووسيلة فعالة للحد من
ومن جانب آخر تعد إدارة مخاطر سلسلة التوريد مصدرها الميزة التنافسية ووسيلة فعالة للحد من
نقاط الضعف في سلسلة التوريد . هذا جنباً إلى جنب مع اتجاهات النمو السريع للعلوم والتكنولوجيا³
وتعد سلاسل التوريد بصفة خاصة العالمية منها مصدر للميزة التنافسية، فالتكوينات العالمية للمنشآت تتسارع علينا الوصول إلى

¹ Kannan and Tan, (2005); Hamister, (2012)

² Hoque, Z. (2001). **Strategic Management Accounting in the Value chain Framework: A Case Study**. Journal of Cost Management, March/April, p.22.

³Yong, L. and Z., Li, (2011). **The Impacts of Product Design Changes on Supply Chain Risk: A Case Study**. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. 41(2): 162-186.

ليالعماله الرخيصة، المواد الخام، أفضل فرص

للمويل، أسواق المنتجات بشكل أكثر اتساعاً، فرص التحكيم، وحوافز إضافية تقدمها الحكومات

المضيفه لجذب رؤوس الأموال الأجنبيه 1ة وعرف البعض الميزة التنافسية بأنها

"أحد العوامل التي تجعل المنشأة قادرة على خلق حالة من

الدفاع ضد المنافسين من خلال السمة معينة تسمح لها بالتميز عن منافسيها 2 ."

ويرتبط مفهوم الميزة التنافسية بشكل مباشر بالقيمة المطلوبة من العميل، وتشمل مجموعة من القدرات

والعوامل التي تظهر أداء أفضل للمنشأة بالمقارنة بالمنافسين، وبالتالي لكي تحقق المنشأة ميزة تنافسية

عليها أنتهت بموضعها الخارجي وقدراتها الداخليه 3ة .

وأشار البعض إلى أنه يمكن تحسين أداء سلاسل التوريد من خلال تطوير مجموعة من الأولويات التنافسية Competitive

Priorities هي الجودة، الاعتمادية، المرونة، السرعة، وأخيراً كفاءة التكلفة، وذلك على النحو التالي 4

1. الجودة، Quality

فبتعييننا المديرين عند محاولة تطوير سلسلة التوريد التنافسية استراتيجياً إعطاء،

الأولية لتطوير وتحسين قدرات الجودة . ويجب التأكيد على الجودة عند كل نقطة خلال سلسلة التوريد،

وأن يكون التركيز على الجودة أساساً لثباتها مع أعضاء سلسلة التوريد، فجميع الشركاء في سلسلة

التوريد إما أن يستفيدوا أو يواجهوا صعوبات بسبب المنتج النهائي وجودة الخدمة . ويجب أن تكون

الجودة موجودة كأساس لجميع التحسينات الاستراتيجية، وعدم السعي نحو تحسيناً يقدرة أخيراً قبل البدء في تحسين الجودة .

2. الاعتمادية، Dependability

فبمجرد الشروع في تحسين الجودة توأ إدراك

التحسينات المستمرة في الجودة، يجب أن تركز الإدارة جهودها ومواردها نحو تحسين موثوقية تسليم المنتجات والخدمات .

¹ Manuj I. and J. Mentzer (2008-a). **Global Supply Chain Risk Management Strategies**. International Journal of Physical Distribution and Logistics Management. 38 (3): 192-223.

² Li S.; B. Ragu-Nathan; T. Ragu-Nathan and S. Rao (2006). **The Impact of Supply Chain Management Practices** on Competitive Advantage and Organizational Performance. International Journal of Management Science. 34 (2): 107 – 124.

³ Ghatebi M.; E. Ramezani and M., Shiraz (2013). **Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage** in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. 5(6): 269- 274.

⁴ Vokurka R.; Z. Gail and L. Carl, (2002). **Improving Competitiveness through Supply Chain Management: A Cumulative Improvement Approach**. *Competitiveness Review*. 12(1): 14-25.

ويمكن الربط بين الجودة والاعتمادية في الحاجة نحو تخفيض تغيير العمليات التشغيلية، فالجودة العالية والتي تكون نمبئية على أساس التوافق وخصائص الأداء تحقق مزيداً من النجاح للعمليات التشغيلية، ونجاح هذا العمل يتحسن الاعتمادية وبالتالي يزيد الموثوقية في تقديم المنتجات والخدمات.

3. المرونة، Flexibility

وتعرف المرونة بأنها قدرة النظام على الاستجابة بسرعة للتغيرات، أو قدرة المنشأ أو إدارتها على الاستجابة للتغيرات السريعة التي تحدث في السوق. ومن جانباً خريجياً تكون سلسلة التوريد مرنة تجاها التغييرات المطلوبة منها وتجاه قدرتها على تحويل المنتجات التامة للمستخدمين الأخير. والمرونة لا يمكن أن تتحقق في سلسلة التوريد إلا في وجود الجودة والاعتمادية. وتعتمد مرونة سلسلة التوريد على ملامحها للاستجابة للمتطلبات المتغيرة للعملاء وكذلك تقصر دورة حياة المنتج.

4. سرعة الاستجابة، Agility :

وتعرف سرعة الاستجابة بأنها القدرة على الاستجابة دورة حياة المنتج، لتغييرات السوق غير المتوقعة والتلميؤ جديد بشأنها إجراء محدد مسبقاً. والمنشآت التي لديها سرعة استجابة ينبغي أن تركز على تطوير مستويات عالية من المرونة أولاً. وينبغي أن يملك كل كيان داخل سلسلة التوريد قدرة عالية على الاستجابة للتغيرات المتوقعة لكامل سلسلة التوريد.

5. فعالية التكلفة، Cost Efficiency:

فعندما تبدأ أسلاك لتوريد في تحسين قدراتها عضائها نحو سرعة الاستجابة والاستفادة من نقاط القوة في سلسلة التوريد والخاصة بهم، فهذا يمهد الطريق نحو تحول التركيز تجاه تحسين فعالية التكلفة. فتحسينات التكلفة تعد النتيجة النهائية للجهود المستثمرة في تحسين الجودة والاعتمادية وسرعة الاستجابة، وعندما تستمر هذا لأوليوياتها لتوسيع تصب كفاءة التكلفة أكثر استدامة، وتحقق سلسلة مزايا هذا لأوليوياتها فتتوحد، وبالتالي تحقق لأعضائها مزايا تنافسية.

6. ومما سبق، وفي ضوء العديد من الدراسات التي تستنتج ألبا حثاً أنهما لأوليوات التنافسية Competitive Priorities

التي تدعها القدرة التنافسية لسلسلة التوريد هي¹

¹ Vokurka R.; Z. Gail and L. Carl, (2002). Improving Competitiveness through Supply Chain Management: A Cumulative Improvement Approach. *Competitiveness Review*. 12(1): 14-25.

1. زيادة الحصص السوقية.
2. تخفيض التكلفة .
3. تقديم جودة أفضل للعملاء .
4. تسليم مكنة الاعتماد عليه .
5. ابتكار منتجات جديدة .
6. سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق .

خامساً: دور سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية

تعرف سلسلة القيمة كونهما " الهيكل الذي تستعملها المؤسسة لفهم واقعها والتعرف على أدوات متعددة تستخدمها لتسهيل تنفيذ الإستراتيجية علمستوى الأعمال¹ ". وتعرض سلسلة القيمة التي يتحرك بها المنتج من رحلة جمع المواد الأولية إلى أن يصبح منتجاً نهائياً، لذلك تنقسم المؤسسة إلى مجموعة من العمليات المترابطة التي بدورها تمثل مجموعة من الأنشطة وكل جزء من أنشطة سلسلة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الكلية المقدمة للزبون وكذلك يساهم بمجزء من الأرباح الكلية لأن المفهوم الأساسي لسلسلة القيمة هو إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة وقيا مقدار المساهمة في القيمة المقدمة والربح لكل جزء من السلسلة . وتسا هم سلسلة القيمة في فهم طبيعة المؤسسة وهيكل قدراتها واستخدم مواردها في مختلف العمليات التشغيلية والاستثمارية لتصحيح نقاط الضعف ودمق نقاط القوة بالشكل الذي يؤدي إلى إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة للمساهمة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة والتي قد تأخذ عدة أشكال منها المتانة، الأداء الأفضل، خدمات التوصيل وما بعد البيع، تقديم الضمانات والسعر الأقل وغيرهما من المزايا التنافسية التي تساهم في المحافظة على الزبائن الحاليين واستقطاباً آخرين جدد .

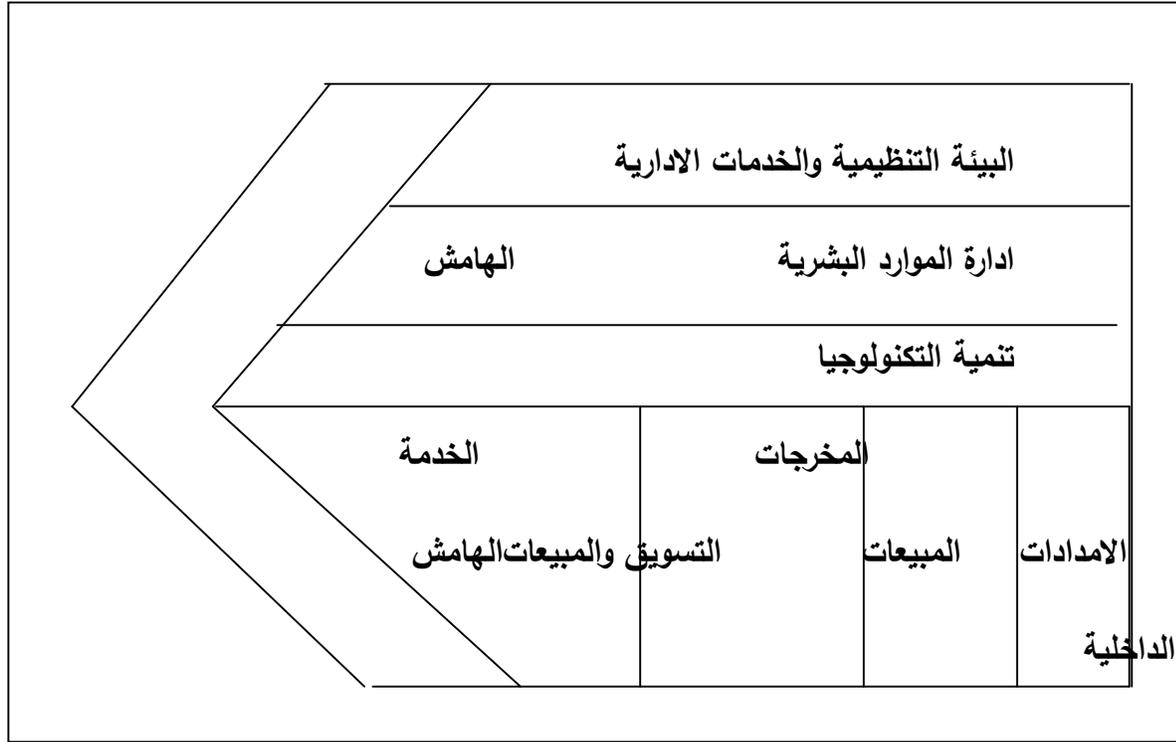
تصف سلسلة القيمة كلاً من الأنشطة التي تشكل الأداء الاقتصادي أو مكانية المؤسسة، فهيتصف بالأنشطة المطلوبة لخلق قيمة للعملاء في سلعة أو خدمة معينة، ومن ثم فإن سلسلة القيمة تمثل إطار العمل الممتاز الذي من خلاله يستطيع المسير وتحديد حالات القوة والضعف لكل نشاط مقابلاً لمنافسي المؤسسة² .

تصنف سلسلة القيمة أنشطة كل مؤسسة إلى فئتين واسعتين : أنشطة أولية وأنشطة داعمة . حيث ترتبط الأنشطة

¹ Jean-Louis MAGAKIAN, Marielle Audrey PAYAUD, **100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise**,

éd Bréal, 2eme edition, France, 7002, p124

² عبد الحكيم الخزامي، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، (مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع)، ص 226.



Source : James A, O'Brien, Management information Systems A managerial end user perspective, éd Irwin /McGraw-Hill, USA, 1990,p50.

يتكون نموذج سلسلة القيمة من الأنشطة الأولية وهي¹:

الأنشطة السوقية الداخلة (الإمدادات الداخلة (Inbound Logistics):

تعني كلاً من الأنشطة ذات العلاقة بنقل واستلام، تحريك، تخزين ومناولة المواد وعناصر المدخلات الأخر اللازمة للنظام الإنتاجي. أي إدارة اللوجستية وحركة المواد بالإضافة إلى ضمان تدفقها لتلبية لاحتياجات الإنتاج.

العمليات (Operation): كلاً من الأنشطة الصناعية وغيرها الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات

(سلع/خدمات) كالمكننة، التغليف، التجميع والفحص وغيرها.

¹ James A, O'Brien, Management information Systems A managerial end user perspective, éd Irwin/McGraw-Hill, USA, 1990, p50.

Logistics Outbound((المخرجات)) الأنشطة السوقية الخارجية

تشمل كل الأنشطة والعمليات اللوجستية ذات العلاقة بنقل وتصنيع أو منسلة عمارة أو (منسلة عمارة أو) وتوزيعاً وخرناً وتسليم المخرجات (منسلة عمارة أو) نصف مصنعة) ، وتنفذ وجدولة تسليم الطلبات بالوقت المحدد .

:(Marketing and sales) التسويق والمبيعات

وتتصل بكل أنشطة إدارة التسويق من تخطيط المزيج التسويقي وتنفيذ للوظائف التسويقية الأخر .

:Service الخدمة

وهي أنشطة مرتبطة بخدمات المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع للوصول إلى الرضا التام للمستهلك ، وتشمل التدريب ، الإصلاحات والصيانة ، تبديلاً لأجزاء وتوفير قطع الغيار .
أما الأنشطة الداعمة فتتكون من :

:Organizational Infrastructur البنية التنظيمية

تتضمن البنية التنظيمية لإدارة والتخطيط الاستراتيجي ، الشؤون والقانونية ، التمويل والمحاسبة وكل الأنشطة الداعمة الأخر .

إدارة الموارد البشرية : يتم استقطاب الأفراد الذين سوف ينفذون الأنشطة لأولية ، تدريبهم ، تحفيزهم والإشراف عليهم .

(Technology Development) تطوير التكنولوجيا

تمثل أنشطة تحسين المنتج ، تصميمها لإضافة المعرفة الفنية والإجراء أو المدخلات التكنولوجية لكل نشاط في سلسلة القيمة .

: التموين والشراء

تمثل الأنشطة الخاصة بتوفير المدخلات أو ضمان تدفقها من مواد أولية ، وأجزاء أو مواد نصف مصنعة أو خدمات التسهيلات الداعمة .

من جهة أخرى نجد الهامش هو جزء لا يتجزأ من القيمة الإجمالية للسلسلة عبر نمو توقع تحقيق الميزة التنافسية

المكتسبة من طرف المؤسسة عن طريق إشباع حاجات العملاء يعبر الهامش عن النتيجة المحصلة بعد إدراج أنشطة سلسلة القيمة .

تقييم نموذج (Porter) إن التحليل الموضوعي لنموذج يظهر النقاط الآتية¹ :

¹ Gravens W. David, **Strategic Management**, McGraw Hill, USA, 2000, p253.

1. الأنشطة الداعمة هي أنشطة سابقة أو أحياناً مرافقة للأنشطة الأساسية، قسمتها طويلاً لأمدك البنائ تحتية والتطوير التكنولوجي والقسم الآخر قديكون قصير الأمد أو طويلاً لأمدك إدارة الموارد البشرية فلهذا تأثير مشترك.
2. نشاط الشراء ليس من الأنشطة الداعمة وإنما هو أحد أنشطة السوق الداخلة.
3. الأنشطة الأساسية تبدأ بالأنشطة السوقية الداخلة التي تسبق أحياناً ترافق أنشطة تحويل المدخلات، وبمجرد إنها عن نشاط عملياً التحول تبدأ الأنشطة السوقية الخارجة ثم البيع والتسويق.
4. أنشطة الخدمات لا تبدأ بعد أنشطة البيع والتسويق وإنما تكون مرافقة لكافة الأنشطة الأساسية والداعمة فضلاً عن خصوصيتها كونها تابعة لأنشطة البيع والتسويق.

5. اختلاف المصادر العلمية التي تتناول سلسلة القيمة في تحديد المرحلة التي تحقق فيها القيمة (الهامش) فقد أشار البعض بالتحقق القيمة بنهاية الأنشطة الأساسية، وأشار البعض الآخر إلى تحققها في نهاية الأنشطة الداعمة والأساسية. إن الهامش الذي تحققها أنشطة سلسلة القيمة يتحقق بشكل تدريجي مع تنفيذ سياسات المؤسسة من خلال أداء الأنشطة بكفاءة وفعالية.

ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسيين هما: ¹

1. تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة: وهي تلك الأنشطة التي تقتنع المستهلكون أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج وتستخدمها المؤسسات هذا المفهوم لفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 2. تحديد التكاليف التي تضيف قيمة: وهي تلك التكاليف التي تقتنع المستهلكون أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج، وتستخدمها المؤسسات هذا المفهوم لفصل بين التكاليف التي تضيف قيمة وغير ذلك.
- ويلاحظ أن العلاقة بين سلسلة القيمة وتحليل القيمة متداخلة إذاً تضحمان تقدم بانسلسلة القيمة تتركز على الأنشطة والتكاليف المضافة للقيمة. إذ أن تحليل القيمة يكون فنيتمية الأنشطة التي تضيف قيمة والإبقاء عليها وإبعاد تلك التي لا تضيف قيمة وسوف يتم التطرق إلى المراحل لتحليل سلسلة القيمة بالتفصيل في الفصل الموالي.

سادساً: التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات

¹ صالح البراهيميونس الشهباني، هشام عمر حمود عبد الحديدي، استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض - الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافيدين، العدد 99 مجلد 10، العراق، 2012م)، ص 92.

تقتصر ضمناً هـا التسعير التيمت مناقشتها سابقاً أنعملية الإنتاج قد تمت بالفعل، وأمكن تحديد تكلفة المنتج، وسوف يطر حفياً لأسواق عند تحديد سعر ويمكن أن تجريباً لأحداث السابقة بطريقة عكسية، أي أن نحدد المنشأة أولاً السعر الذي يستبيعها المنتجو بذلك تصبح المشكلة هي تصنيع المنتج الذي يمكن أن يكون مربحاً في ظلها لأسعار وتحديد تكلفته.

وبذلك يمكن استخدام معادلة التسعير بطريقة عكسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج. هو طريقة تسعير ونظام (Target Costing) إنمها التكلفة المستهدفة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. والتكلفة المستهدفة أسلوباً للتسعير تماستحدثه في اليابانواستخدم بشكلواسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في فبدلاً من مجال صناعة السيارات. تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب في تحديد سعر المنتج وممنها التكلفة المستهدفة بعكس هذا لإجراءات، إذ يتم تحديد سعر البيع الذي يسجم متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب في هو طرحه من سعر البيع، وستمثل نتيجة الطرحها أعلنتكلفة مسموح بها أي وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمها إنتاجه. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج. وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجر محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) خريمتطور وتخفض تلك التكلفة، وإنتعذر ذلك ينبغي وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل أحاسم لاحتما لاتنتاج حال المنتج قبل تخصيص الموارد للإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعد ما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.

¹Garrison, R.H. and Noreen, E.(2003) **Managerial Accounting**, 10th ed., New York, McGraw -Hill /Irwin.

ويتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي¹: فلتحديد التكلفة المستهدفة يجب: (Price Led Costing

1. قيادة السعر للتكلفة القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباعها المنتج، وبطرح الربح المستهدف من

هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها. (إذ ينبغي على: Focus on The Customer)

2. التركيز على الزبون: الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.

3. التركيز على تصميم المنتج: التصميم العنصر الرئيسي التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم

المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفتها المستهدفة. وهذا يعني: (Focus on Process Design)

4. التركيز على عملية التصميم: فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى

كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج. (يتطلب تصنيع المنتج: Cross-Functional Teams)

5. فرق متداخلة المهام: في حدود تكلفتها المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع باختصاصات، ومن مختلف

إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم،

وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، ومناولة المواد، وإدارة التكلفة. (ينبغي أن ينتجها المحللون عند: Life-Cycle Costs)

6. دورة حياة التكاليف: تحديد التكلفة المستهدفة للأهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدور حياة

المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة

الإنتاج فقط، ولا يعير اهتمامها كافيًا بالبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج. (في بعض الأحيان،: Value-Chain Orientation)

7. توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهناك بدائل للجهود لخفض

التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة. وفي بعض

الحالات، يمكن أن نسا عد النظرة الخاصة لسلسلة القيمة كإكمال أنشطة المنشأة المدراء على تحديد فرص لتقليل التكلفة.

¹ Hilton, R.W. (2002) **Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment**, 5th ed., New York, McGraw-Hill Companies, Inc.

يتضح الباحث : ان عملية تسعير المنتجات تحتاج لعمل كثير من قبل متخذي القرار في مؤسسات الاعمال الذين يحتاجون الى الربح لضمان استمراريه منشأتهم فى الحاضر والمستقبل لذلك من المهم أن تكون تكلفة المنتج قد تمت بافضل طرق التكاليف الحديثة (التكلفة على اساس النشاط ABC التكلفة المستهدفة TC , وغيرها من الطرق الاخرى الحديثة) لضمان السعر المناسب الذى يؤدى الى استمرارية العملاء مع المنشأة ومنافسة الشركات الاخرى العامله فى نفس المجال واضعين فى الاعتبار الجودة والخدمات الأخرى التى تقدمها للشركة لعملاءها ' لذلك نجد ان معظم الشركات الكبرى سواء كانت فى اليابان واروبا والشرق الاوسط وامريكا تتعامل مع الطرق الحديثة للتكاليف (ABC - TC) لمالها من مزايا فى تحديد دقيق للتكاليف وبالتالي السعر المناسب للعملاء ' فالتكلفة على اساس النشاط اثبتت وجودها كطريقة فى العصر الحديث واصبحت من افضل الطرق الشائعة لمرونتها ودقتها وسهولة التعامل معها وذلك يودى بالطبع الى ملائمة العاملين فى مجال المحاسبة الادارية لهذه الطريقة وسهولة هضمها وتطبيقها فى عناصر التكلفة الموجودة فى المنشآت التى يعملون فيها فكلما كانت الطريقة عملية ومواكبه لحاجات المنشأة كلما كانت نتائجها افضل , كل ذلك يصب فى قالب واحد وهو تسعير المنتج بافضل سعر لضمان منافسة على اعلى مستوى نظرا لامتلاء سوق الاعمال بالمنافسين الذين ينشطون فى نفس المجال واضعين فى الاعتبار كبر حجم راس المال للعديد منهم .والطريقة الاخرى الاكثر شيوعا فى طرق التكاليف الحديثة هى طريقة التكلفة المستهدفة TC التى بدعت فى اليابان واروبا وامريكا وغيرها من البلدان . وهى طريقة عملية وعلمية واكبت التغيرات الاقتصادية والتكنولوجيا التى طرأت على الصناعات الحديثة فى هذا العصر , فالتكلفة المستهدفة هى طريقة مرنة وتمتاز با لسهولة والدقة لذلك تفضل معظم الشركات العمل بها فى تحديد الاسعار ممايودى الى المنافسة فى السوق .

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

يتناول الباحث فى هذا الفصل الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الصناعية , بأختبار الفرضيات التى تعكس بعض مقومات التسعير من خلال قياس العلاقة المؤثرة بين المتغير المستقل التسعير والمتغير الوسيط اساليب التكاليف الحديثة والمتغير التابع الميزة التنافسية .

ويعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الاول : نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية فى السودان

المبحث الثانى : تحليل البيانات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية

الصناعة في السودان وفاق التطور¹

يعتبر قطاع الصناعة من أهم القطاعات الاقتصادية التي يعتمد عليها لأحداث التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية في السودان لذلك فإن تطويره وتنميته تستوجبان استراتيجية مرنة تأخذ في الاعتبار الترابط والتنسيق مع كافة القطاعات الأخرى تحقيقاً للأهداف الاقتصادية الكلية وبناء عليه فإن الاستراتيجية

¹wadbashir.2morpg.com/t161-topic

لصناعية يجب إلا تؤخذ بمعزل عن استراتيجيات الزراعة والطاقة والتقانة والتجارة والموارد البشرية وغيرها ويمثل القطاع الصناعي حجر الزاوية لاجداث أي نهضة تنموية شاملة وذلك لما له من أثر واضح في تحقيق القيمة المضافة لكثير من المنتجات الخام التي تنتج من القطاعات الأخرى إضافة لما يوفره هذا القطاع من فرص العمل لكثير من الأيدي بمختلف تخصصاتها ومستوياتها الى جانب زيادته من القدرات التنافسية للمنتجات الوطنية في الأسواق الداخلية والاقليمية والعالمية خاصة في ظل العولمة , وتحفز الصناعة المجتمع للإنتاج وتوفير سبل الاستقرار والأمان و لكل ذلك جاء الاهتمام الكبير بالقطاع الصناعي حيث وضعت استراتيجية لتنمية وتطوير هذا القطاع أخذه في الاعتبار كل ذلك ومركزة علي ضرورة أحداث نهضة صناعية شاملة ترسي دعائم راسخة للاقتصاد الكلي وتحيله من قتصاد زراعي ورعوي إلي اقتصاد صناعي قوي يحقق القيمة المضافة لمنتجات البلاد الزراعية والحيوانية والمعدنية , وتشتمل الصناعات على :

الصناعات الغذائية.

صناعة الغزل والنسيج

الصناعات الجلدية

الصناعات الكيماوية والادوية

صناعة الزيوت والصابون.

الصناعات الهندسية

صناعة مواد البناء والحراريات

صناعة مواد التعبئة والتغليف والطباعة

قطاعات الصناعات الغذائية

يعتبر قطاع الصناعات الغذائية القطاع الرئيسي من جملة القطاعات الصناعية في البلاد لما له من همية في توفير الغذاء وارتباطه بقطاع الزراعة الذي يمثل حجر الزاوية في القطاع الاقتصادي السوداني والطاقات المتاحة في هذا القطاع تفي بحاجة البلاد وهناك فائض قابل للتصدير .

قطاع صناعة الجلود

مثل الجلود رقماً اقتصادياً هاماً في الصادرات القطاعية و تزايد أرقام الجلود بتزايد الثروة الحيوانية

التي تقدر بـ 125 مليون رأس كما تتميز الجلود السودانية بالجودة لما تتميز به من متانة بسبب تكوينها النسيجي والليفي ويوجد بالسودان 4 مداغ كبيرة و3 متوسطة و12 صغيرة طاقتها ألف جلد بقر مليون جلد ضان وما عر .

قطاع صناعة الصابون و الزيوت

أ. الصابون :يتميز هذا القطاع بطاقاته التصنيعية العالية حيث تبلغ 520 ألف طن غسيل و 46 ألف طن بكرة و20 ألف طن تواليت تقي بحاجة البلاد ويتم التصدير لدول الجوار .

ب. الزيوت : تعتبر طاقاته التصنيعية من أكبر الطاقات المتاحة بالبلاد حيث تبلغ حوالي 3 مليون طنويتعامل مع زيوت بذرة القطن وعباد الشمس والفلو والسسم .

قطاع صناعة مواد البناء

يتميز هذا القطاع بوفرة الخامات المحلية الجيدة وبالاخص الرخام الطبيعي حيث يتوفر الرخام ذو اللون الأبيض وذو اللون الأسود كما يوجد بالبلاد مصنع لصناعة الجرانيت بطاقة 9 ألف متر مربع في العام و يعتبر الاسمنت السوداني من أجود أنواع الاسمنت في العالم .

قطاع صناعة الغزل والنسيج

توفر الخامات المحلية الجيدة شجع على قيام صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة بالبلاد حيث تبلغ مجمل طاقات الغزل 59 ألف طن والنسيج 300 مليون ياردة و21 مليون قطعة ملابس جاهزة وتواجه هذا القطاع بعض المشاكل ما حدا بالدولة لتكوين لجنة عليا لانقاذه وحل مشاكله .

قطاع الصناعات الهندسية

تمثل الصناعات الهندسية في العالم المعاصر مركزا هاما في الاقتصاد ويضم هذا القطاع صناعات أساسية من مسابك وقطع غيار وثلاجات ومنتجات حديدية وألواح زنك وتقدر الطاقات المركبة لهذا القطاع في مجملها بـ 250 ألف طن في العام كما يوجد بالبلاد مصنع لصناعة السيارات والتراكاتورات والمعدات الزراعية .

قطاع الصناعات الكيمائية والأدوية

قطاع الكيمائيات قطاع عريض يشمل عدد من الصناعات الهامة مثل الاطارات و البطاريات و الكبريت و البلاستيك و الأدوية والغازات الطبية والبوهيات ... الخ

قطاع الطباعة والتغليف

تعتبر صناعة الكرتون المضلع والعبوات الورقية من الصناعات المساندة التي تخدم صناعة أخرى وتحقق مفهوم الرابط بين العديد من الصناعات الأخرى وتبلغ الطاقات المتاحة بالبلاد حوالي 122 ألف طن العام.

افاق الاستثمار فى الصناعة السودانية

لسودان يمتاز بموقع جغرافي مميز باطلالته على تسع دول افريقية اضافة الى امتلاكه الاراضى الخصبة والامطار الغزيرة والمجارى المائية (نهر النيل ، النيل الازرق ، النيل الأبيض ، بحر العرب ... الخ) وكميات كبيرة جداً من المياه الجوفية كما تزخر أراضي السودان بكميات كبيرة من المعادن والوقود والقوي المحركة (الحديد ، النيكل ، النحاس ، الحجر الجيري ، البترول ، الغاز الطبيعي الخ) الى جانب ان عضوية السودان في العديد من الاتفاقيات الإقليمية والعالمية (إيقاد ، الكوميسا ، منظمة التجارة العربية ، منطقة التجارة التفضيلية ، منظمة التجارة العالمية) ووجود العديد من المناطق الحرة كبورسودان ومنطقة الأسواق الحرة بالجيلي والمنطقة الحرة بمطار الخرطوم وشبكة المواصلات السلكية واللاسلكية والعديد من الموانى البحرية (بشائر ، عثمان دقنة ، سواكن) وكلها تقع علي البحر الأحمر جميع هذه العوامل جعلت السودان من الاقطار ذات الجذب فى مجال الاستثمار الصناعى.

السياسات العامة لقطاع الصناعة

- 1.رفع مساهمة الصناعات التحويلية في الناتج القومي وزيادة مساهمته في الصادرات وفي إيرادات الدولة وفي الناتج المحلي الإجمالي .
- 2.رفع الكفاءة الإنتاجية والقدرة التنافسية للمنشآت الصناعية الوطنية للوصول إلي طاقات تشغيلية عالية طاقات العاطلة وا إعادة تشغيل المتدنية الأداء وتنفيذ المشروعات الصناعية المتعثرة والارتقاء بطاقات التشغيل إلي نسب عالية مقارنة مع الطاقات المركبة.
- 3.العمل علي الإكتفاء من جميع السلع الاستهلاكية والغذائية وذلك باستغلال الموارد الوطنية وتحقيق لترباط مع القطاع الزراعي والقطاعات الأخرى مثل قطاعات التقانة والطاقة والتجارة والخدمات.
- 4.العمل علي اتباع سياسات آلية السوق في الإنتاج الصناعي باعتباره عنصر هام في التنمية

الاقتصادية والصناعية وتبني سياسات وبرامج لتوجيه الإنتاج الصناعي للتصدير وذلك للاندماج في الأسواق العالمية والخدمات.

5. العمل علي تطبيق متطلبات إدارالجودة الشاملة ومطابقة المواصفات القياسية ومعايير جودة المنتجات الصناعية في كل المصانع وفق المعايير العالمية المتعارف عليها.

6. العمل علي تطبيق متطلبات الصداقة البيئية في المناطق الصناعية وحماية البيئة من التلوث الصناعي والاهتمام بالبيئة الصناعية والمحافظة عليها من التلوث في الحدود المتعارف عليها وذلك من خلال:

أ. إصدار القوانين التي تنظم حدود الملوثات الصناعية المختلفة.

ب. نشر مفاهيم وسبل تحقيق الأمن والسلامة الصناعية في المنشآت العاملة.

د. نقل وتوطين تقنيات الإنتاج النظيف ووضعها بين أيدي الصناعة الوطنية.

و. استنباط تقنيات بيئية تتلاءم مع ظروف واقع ومتطلبات السودان.

هـ. نشر الوعي البيئي.

ل. تخطيط وارساء موازنة بيئية في المنشآت الصناعية وتبني نظم إدارة البيئة للحصول علي الشهادات
صداقة
البيئية

7. سيخ مفاهيم إدارة المخلفات الصناعية وتقنيات التدوير وإعادة الاستخدام والتخلص السليم الآمن من
المخلفات الصناعية الخطرة

8. العمل علي إنشاء وتطوير المناطق والمحتمعات الصناعية وتنمية وتوفير الخدمات والبنيات
الأساسية التي تحتاجها والمحافظة عليها وتنميتها

9. تقديم التسهيلات والحوافز والرعاية اللازمة لتنمية الصناعة الوطنية وحمايتها من المنافسة غير
المنكافئة وتهيتها للدخول في الأسواق العالمية والإقليمية

10. العمل علي تسهيل الحصول علي التمويل لقطاع الصناعات التحويلية وذلك عبر مؤسسات التمويل
الوطنية والإقليمية والدولية والعمل علي تخصيص مصارف لتمويل الصناعة الوطنية

11. العمل علي تنمية الموارد البشرية بمختلف تخصصاتها ومستوياتها لمقابلة احتياجات الصناعات
التحويلية وذلك باتباع الآتي:

- أ. لاستمرار في إعادة تنظيم الإطار المؤسسي لاستقبال المتغيرات الجديدة بقطاع الصناعة
- ب. العمل علي مواجهة تبديل انماط العمل وعلاقات العمل والإنتاج المتوقع نتيجة للتطور التقني المتسارع
- ج. تطوير الأداء وأساليب الإدارة ورفع الإنتاج والإنتاجية علي مختلف المستويات بقطاع الصناعة التحويلية].
- د. الاهتمام بالموارد البشرية العاملة في قطاع الصناعة برفع القدرات والمهارات لمقابلة الاحتياجات الحالية والمستقبلية للقطاع وذلك عبر التدريب ونقل التجارب والخبرات والتقانات وتوطينها .
- هـ. العمل علي تبادل التجارب في مجال تنمية الموارد البشرية مع الدول الشقيقة والصديقة والمنظمات الدولية والإقليمية .
12. العمل علي خلق قاعدة عريضة من الصناعات الصغيرة والحرفية وتنميتها وتطويرها وذلك لتحقيق تنمية ولائية وقومية شاملة تمكن من الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة وخلق فرص العمل وتوفير أنشطة تساعد علي الاستقرار ويتم ذلك من خلال:
- أ. توفير مناخ سليم ومعافي لنمو وإزدهار الصناعات الصغيرة والحرفية
- ب. تشجيع مبدأ العمل الحر والخاص وتشجيع التعليم الفني والتقني
- ج. العمل علي نقل وتوطين التقنيات الحديثة في مجال الصناعات الصغيرة والحرفية
- د. تطوير وتقنية إنتاج المنشآت الصغيرة والحرفية وإكسابها القدرة علي المنافسة علي المستوي المحلي والخارج.
- و. الارتقاء بالقدرات الفنية والتصميمية وعناصر المواصفات والجودة في الصناعات الصغيرة والحرفية.
- هـ. ربط قطاع الصناعات الصغيرة والحرفية بالجامعات ومراكز البحث العلمي والمؤسسات الوطنية الأخرى والإقليمية والدولية ذات الصلة
- ل. توفير المعلومات الفنية وقواعد البيانات التي تحتاجها الصناعات الصغيرة والحرفية
- ك. العمل علي إنشاء تجمعات للصناعات الصغيرة والحرفية ورعايتها ودعمها لأغراض التكامل والتطوير والتسويق وربطها بالصناعات المتوسطة والكبيرة التي تغذيها .
- ع. تشجيع قيام الصناعات الثقيلة وصناعات الماكينات والمعدات والآليات والصناعات الهندسية التعاون

لتتسيق بهدف تقوية القدرات وإدارة التقنية

غ.الدخول في صناعة منتجات القدرة الذهنية والتي ترتبط بصناعة المعلوماتية بشقيها البرمجيات والعتاد الإلكتروني

ح.مواكبة التطور والتقنية والمعلوماتية في القطاع الصناعي والاهتمام بتقوية نظم تبادل المعلومات حديثة وتنمية خدمات المعلومات الصناعية وإقامة شبكات المعلومات الصناعية وربطها بالشبكات الإقليمية والدولية الشبيهة.

خ.إصدار وتطوير قوانين الملكية وبراءات الاختراع والبحث العلمي والتطوير في قطاع الصناعة.
ف.تطوير وتنمية العلاقات الخارجية في مجال الصناعة لنقل التجارب والخبرات وتوطين التقنية واستقطاب العون الفني وذلك بتوطيد وتطوير العلاقات مع المنظمات الدولية والإقليمية ودعم التحالفات الإقليمية مثل التحالف من أجل التصنيع في أفريقيا ودعم وتنشيط العلاقات الثنائية ومتعددة الأطراف مع الدول الصديقة والشقيقة.

البرامج المرحلية لتنفيذ الاستراتيجية ربع القرنية لقطاع الصناعات التحويلية

أ.برنامج الخمسة سنوات الأولي:

يتم تشجيع قيام الصناعات التالية:

1.الصناعات التي تستفيد من مبدأ الميزة النسبية

2.الصناعات التي توجه للصادر

3.مشروعات التنمية الرأسمالية

4.تصنيع المخلفات الصناعية

5.مشروعات تحديث وإعادة التأهيل وتشجيع الاستثمار في المنشآت المتوقفة

6.صناعة المعلوماتية والإلكترونيات

7.الصناعات الوسيطة) بتروكيمائية - حديد وصلب

ب. برنامج الخمسة سنوات الثانية:

يتم تشجيع قيام الصناعات التالية:

أ.تصنيع السلع الاستهلاكية المعمرة (تلفزيونات - ثلاجات... الخ

ب. تصنيع السلع الإنتاجية المعمرة (الآت معدات - قطع غيار... الخ
ج. الصناعات المغذية وتشمل خلق قاعدة عريضة من الصناعات الهندسية والكيميائية والتي تعمل علي توفير منتجات تعتبر الأساس للصناعات المتطورة .

ج. برنامج العشرة سنوات التالية:

يتم التركيز في هذه المرحلة علي الآتي:

1. الصناعات ذات الطاقات الكبيرة والتي تستفيد من اقتصاديات الحجم الكبير وبالتالي تخفيض التكاليف وتمكن من المنافسة في الأسواق العالمية
2. الآلات

3. التكنولوجيا الحيوية.

4. صناعة الطاقات العملاقة (الطاقة النووية

د/ برنامج الخمسة سنوات الأخيرة:

يتم تشجيع قيام الصناعات العملاقة (سفن - طائرات - صواريخ - إقمار صناعية ... الخ

علاقات بين جمهورية السودان والمؤسسات الصناعية

تهدف العلاقات مع المنظمات الدولية والاقليمية التي تعمل في المجال الصناعي لإستقطاب العون الفني ونقل التقانة الحديثة وتنمية الموارد البشرية و تتلخص أنشطة الإدارة في مجال المنظمات الدولية الاقليمية في الآتي:

1. إستكمال تنفيذ مشروعات البرنامج القطرى المعدل مع منظمة اليونيدو ومشاريع التعاون الأخرى مع اليونيدو مثل مشروع تنمية الصناعات الصغيرة بالتعاون مع منظمة الفاو .

2. متابعة تنفيذ إتفاق التعاون مع المنظمة العربية للتنمية الصناعية 2004 -2005م.

3. خلق وتفعيل التعاون مع المنظمات الاقليمية والدولية الاخرى العاملة في مجال التنمية الصناعية وعلى هذا فانه يمكن تقسيم هذه العلاقات على النحو الاتي:

العلاقة مع منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (يونيدو):

بهدت تطوراً ملحوظاً في الأعوام السابقة حيث تم تنفيذ عدد من المشاريع بالإضافة إلى إستهلال مشاريع جديدة كما يلي:

1. تمت إعادة صياغة البرنامج الإستراتيجي القطري بما يتناسب مع المتطلبات المرحلية
 2. تم توفير المكون المحلي لتنفيذ البرنامج والذي يبلغ حوالي مليون دولار لعامي 2004 و 2005
 3. تم تنفيذ مشروع إستعادة القدرات الإنتاجية المفقودة خلال الحرب في منطقة جبال النوبة حيث تم الحصول على منحة قدرها 1,2 مليون دولار بواسطة اليونيدو من مساهمة الحكومة اليابانية لصندوق الامم المتحدة للأمن الانساني ويلعب هذا مشروع دوراً هاماً في المحافظة على السلام من خلال مساعدة في إستقرار النازحين وإستقرار المجتمعات الريفية
 4. مشروع تقليل التلوث من الزئبق المستخدم في تعدين الذهب بواسطة الحرفيين في ولاية النيل الازرق المشروع ممول من صندوق البيئه العالمي بتكلفه قدرها 700,000-دولار و حالياً يتم تنفيذ المشروع بواسطة منظمة اليونيدو بالتعاون مع مصلحة الأبحاث الجيولوجية التابعه لوزارة الطاقة والتعدين.
 5. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي لموافقته على تخصيص مبلغ مليون دولار لتنفيذ المرحلة الاولى من مشروع تنمية وتطوير الصناعات الصغيرة المرتبطة بالزراعة في 16 ولاية من ولايات السودان وهو من المشروعات الهامة التي تنفذها اليونيدو بالتعاون مع منظمة الفاو وتساهم في تقليل نسبة الفقر في ريف وإستقرار النازحين وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين.
 6. تم إكمال المسح الميداني للمنشآت الصناعية بتمويل من الحكومة بلغ 2.3 مليون دولار وتتم حالياً معالجة البيانات وإعداد التقرير النهائي بالتعاون مع منظمة اليونيدو والجهاز المركزي للإحصاء ماسيوفر قاعدة بياناتية للمسح ستمكن من التخطيط السليم كما ستستخدم في عمل دراسات قطاعية للمجموعات الصناعية الفرعية.
 7. تم إعداد خطط وبرامج لمرحلة ما بعد السلام لتنمية المناطق المتأثرة بالحرب لمجموعة القطاعات الإنتاجية في إطار بعثة تقدير الإحتياجات بالتعاون مع بعثة خبراء الامم المتحدة والبنك الدولي.
- العلاقة بين السودان والمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين:**
- يتمتع السودان بعلاقة طيبة مع المنظمة العربية للتنمية الصناعية في مجال الصناعات التحويلية وتقوم المنظمة بتولي المشروعات الآتية:
1. دراسة إنشاء مجمعات صناعية صغيرة في عدد من ولايات السودان، أعدت دراسة لقيام مجمعات صناعية منطقة نيالا جنوب دارفور

2. مروع دراسة المناطق الصناعية القائمة وإقامة مناطق صناعية كبرى بالولايات (في كل من الحيلي، ريك، سنار)

3. دراسة حول إمكانيات تطوير صناعة الإلبان ومشتقاتها.

4. في مجال تنمية الموارد البشرية والتدريب الصناعي أتاحت المنظمة عدد من المنح التدريبية القصيرة لعاملين بالوزارة في مجالات الإحصاء الصناعي، الصناعات التقليدية، تنمية الصادرات، الإحصاءات، المعلومات بالإضافة إلي ورشة عمل عن الاستثمار.

عد خبراء المنظمة هذه الدراسات بالتعاون مع الخبراء السودانيين وحالياً تتم متابعة عملية تسلم هذه لدراسات مباشرة بواسطة مندوب الوزارة في المجلس التنفيذي للمنظمة للسعى لإيجاد تمويل لتنفيذ هذه لمشروعات وأيضاً في إطار التعاون مع المنظمة العربية تقوم الوزارة بتنسيق مشاركة السودان في لجنة التعدين وفي لجنة المواصفات القياسية.

نبذة عن بعض الشركات الصناعية في السودان :

1. مشروع جيااد الصناعي

تعد مصانع جيااد إحدى أهم المشروعات الصناعية في السودان وفي القارة الأفريقية وفي الدول العربية و هي أكثر المشروعات التنموية في السودان تطوراً و نمواً و حداثة و تتبع أحدث أنماط التكنولوجيا الحديثة في التصنيع و الإدارة و تقع في و لاية الجزيرة في محيط منطقة قري الجديد الثورة و المسعودية و النوبة و الشقلة (ريفي المسيد) و قد أسهمت بشكل كبير في تطور المنطقة بشكل جذري في تطور السودان عموماً و تصنع مصانع جيااد كل من السيارات و الشاحنات و التراكاتورات الزراعية و كيبيلات التلفونات والحديد و الصلب و معدات البناء والأجهزة الطبية و الأثاثات المكتبية و الدراسية و تصدر المنتجات الصناعية للكثير من الدول الأفريقية ودول العالم المختلفة كما توفر الكثير من الخدمات للمنطقة المحيطة بها من خلال وجود مستشفى تخصصي يعد من أفضل المستشفيات في السودان و مدرسة ثانوية نموذجية بها كادر تدريس عالي التأهيل إضافة إلي ذلك أسهمت جيااد الصناعية في إنشاء حديقة ومنتزه للأطفال و للأسر للترفيه و النزهة وفي توفير الكهرباء و مياه الشرب العذبة و النقية لسكان المناطق و القري المحيطة بجيااد مما أدى لخلق تطور كبير في المنطقة وولاية الجزيرة و اسهمت كذلك في تطور البنية التحتية للمنطقة من خلال إنشاء الكباري و الطرق و شبكات

صرف الصحي والمساكن كما أسهمت في النمو التجاري و الصناعي لمناطق الإنتاج الزراعي المحيطة بها

2. مجمع صافات للطيران

نشأ مجمع صافات للطيران بالبلاد لترقية صناعة الطيران بالبلاد وللحاق بركب الامم المتقدمة في هذا المجال وجاء اختيار منطقة كررى لانشاء المجمع حيث تم وضع حجر الاساس في العام 2004 وبداءت اعمال التشييد والبناء عام 2005 بمشاركة عدد من الشركات المحلية الاجنبية مصطحبة اعلى المواصفات العالمية

تكون المجمع من عدة مراكز متخصصة في صيانة وعمر الطائرة واجزائها المختلفة ويضم كل مركز في طياته عدد من الورش تعمل مع بعضها في نظام متناسق ودقيق وهي:

مركز طائرات النقل

مركز صيانة المروحيات

الورش المركزية

ادارة وتطوير وتصنيع الطائرات

ولتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة والامتياز يتبنى المجمع نظام الادارة المتكامل الذي يتكون من:

1. متطلبات الطيران المدني المحلية والعالمية

2. نظام ادارة الجودة

3. نظام ادارة البيئة

4. نظام ادارة السلامة والصحة المهنية ويتكون المجمع من:

أ. ادارة تصنيع وتطوير الطائرات :

تقوم هذه الادارة بتجميع وتصنيع وتطوير الطائرات لتلبية حوجة البلاد المدنية والعسكرية مما يؤدي الى توطين وترقية تقنيات صناعة الطيران بالسودان ورفع مقدرات المؤسسات الصناعية والاكاديمية والبحثية ذات الصلة.

انشطة الادارة:

قامت الادارة بعدة مشاريع وضعت البلاد في المرحلة الاولى من التصنيع وهي:

1. مشروع الطائرة الخفيفة صافت :هذا المشروع الخطوة الاولى فى مسيرة المجمع وهو مشروع يقوم على فكرة انتاج طائرة خفيفة بامكانيات وكادر سودانى من اجل كسر حاجز التصنيع ورفع المقدرات البشرية.

2. مشروع الطائرة المروحية الخفيفة صافات 2: مشروع يقوم بانتاج طائرة مروحية خفيفة متعددة الاستخدامات وقليلة التكلفة من ناحيتى الانتاج والصيانة وذلك من اجل تلبية حوجة المؤسسات والمنظمات والافراد لهذا النوع من الطائرات.

3. مشروع الطائرة التدريبية صافات 3مشروع يعمل على انتاج طائرة بمواصفات مميزة تخدم اغراض التدريب

ب.مركز صيانة طائرات النقل:

أسس المركز تماشيا مع رؤية صافات فى تحقيق قيادة صناعة طيران متميزة فى المنطقة ف جاء مواكبا لمعايير العالمية لتغطية صيانة الطائرات المدنية ذات الجناح الثابت وفى العام 2008 نال المركز تحويل من سلطات الطيران المدني بعمل صيانة للطائرات آلتية:

1.الانتينوف 2 الى 1500 ساعة

2.الانتينوف 24 الى 1800 ساعة

3.الانتينوف 26 الى 1800 ساعة

4.الانتينوف 30 الى 1800 ساعة

5.الانتينوف 32 الى 1800 ساعة

6.الانتينوف 74 الى 1800 ساعة

ج.مركز صيانة وتطوير المروحيات :

انشىء المركز حسب المواصفات القياسية العالمية بمساحة 3000متر مربع وارتفاع 17/15 متر ويتسع المركز لعدد 6 طائرات ويعتبر المركز الاول من نوعه بالسودان الذى يعمل فى مجال صيانه الطائرات المروحيةبنوعها الخفيفة والمتقدمة كما يقوم المركز بالتحويل الممنوح له من قبل سلطات لطيران المدني بالصيانة الدورية للمروحيات ويقوم المركز باجراء العمرة الكاملة والتمديدات والتجميع وصيانة الاجهزة والمعدات وانظمة الطيران بموجب التحويل الممنوح له.

أهم الصادرات الصناعية:

الصناعات السودانية، السكر، الزيوت النباتية، الجلود، الغزل، المولاس، الاميازات، الحنة المصنعة، الصمغ، الصابون (غسيل)، حبات البلاستيك، البسكويت، العصائر والمربات، حجارة الطواحين، الأعلاف

أهم المنتجات الصناعية:

السكر، الصابون بأنواعه (غسيل - تواليت - بدرة، العصائر والمربات، البسكويت، الحلويات والطحنية، الأودية، الغازات الطبية، الجلود، الإطارات، حجارة البطارية الجافة، البطاريات السائلة، حبيبات البلاستيك، (P.P) الكبريت، الثلجات، الأثاثات الخشبية والمعدنية، صناعة الغزل والنسيج والتريكو، صناعة العريات، صناعة الحديد البوهيات، السجائر، منتجات البلاستيك، كرتون التعبئة، قطاعات الالمونيوم، الاعلاف المركزة، الألبان، المياه المعدنية الغازية، الجرافيت، الرخام الطبيعي، الكراس المدرسى، ورق التصوير.

الشركات الحاصلة على شهادة الجودة:

1. الهواء السائل.
2. معامل أميفارما.
3. النيل الازرق للصناعات الغذائية.
4. المتحدة لصناعة الصلب.
5. تاجوج للصابون.
6. التوفيق للصابون.
7. ساريا للأجهزة.
8. النيل للبوهيات.
9. المصنع الماليزي للبوهيات.
10. سمير قاسم للتعبئة والتغليف.
11. مجموعة بيطار.
12. مجموعة جياذ الصناعية (معهد الجودة الكندي)
13. قرشي المشرف للبوهيات (جائزة الالتزام بالجودة العالمية)

إجراءات الصادر

عقد اتفاق بين المصدر والمصدر إليه يشمل الآتي:

1. اسم المصدر .
2. اسم الجملة المصدر إليه .
3. الكمية المصدرة .
4. سعر الوحدة بالدولار شحن عن طريق بورتسودان .
5. طريق الدفع.
6. إجمالي القيمة بالدولار.
7. ميناء الشحن.
8. ميناء الوصول.
9. أخذ موافقة وزارة الصناعة ثم بعد ذلك موافقة وزارة التجارة الخارجية.
10. فتح الاعتمادات.
11. الشحن بعد إكمال الإجراءات بالمواصفات والجمارك.

المبحث الثاني

إجراءات وتحليل بيانات الدراسة

في هذا المبحث تمّ لمتعر اضا لإجراءات الأولية، وصف (تنظيف البيانات) معدل إستجابة أفراد العينة ، تحليل البيانات الأساسية في عينة الدراسة ، التحليل العاملي الاستكشافي ، التحليل العاملي التوكيدي الإعتيادية، المتوسطات والانحراف المعياري، الإرتباط بالإضافة إلى معرفة علاقة التأثير بين المتغيرات عن طريق تحليل المسار .

1. وصف مجتمع وعينة الدراسة.

أ.مجتمع الدراسة :

يعرف المجتمع الأصلي بأنه الجماعة التي يهتم بها الباحث والتي يريد أن يخلص بها الى نتائج قابلة للتعميم عليها , وهو المجتمع الذي له خاصية واحدة على الأقل تميزه عن غيره من المجتمعات, يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدراء الماليين ومحاسبى التكاليف والمراجعين ومدراء المبيعات والانتاج وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة من العاملين فى الشركات الصناعية , ولتنوع آراء افراد عينة مجتمع الدراسة حرص الباحث على توزيع استبانة واحدة لتوضح رأى الشركة والتي يتم تعبئتها بواسطة الموظفين الذين تتوفر فيهم خصائص ومتغيرات عينة الدراسة .

ب.عينة الدراسة :

تم اختيار عشوائية , حيث تم توزيع 300 استبانة على افراد عينة الدراسة ممن تتوفر فيهم خصائص ومتغيرات عينة الدراسة .

2.أداة الدراسة

الوسيلة التي يستخدمها الباحث فى جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة , يوجد العديد من الأدوات المستخدمة فى مجال البحث العلمى للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة , وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية¹:

¹ د. فايز جمعة صالح النجار واخرون , اساليب البحث العلمى , - منظور تطبيقي , (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع , 2009م), ص

أ.توفر وقت المستجيب وتعطية فرصة للتفكير .

ب.مناطرق الموضوعية لأنها لاتحمل اسم المستجيب ضمانا للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات اكثر صحة.

ج.قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات¹ .

د.عدم تحمل المبحوثين لأى تكاليف .

3.صدق أداة الدراسة

مدى الدقة التى يتصف الاختبار عند قياس الصفة المراد قياسها , أو مدى القرب من قياسها , الاختبار الصادق يقيس الصفة بشكل تام أو قريب جدا من ذلك , وهناك أنواع متعددة من الصدق , تبعا لطبيعة التطبيق المستخدم منها² :

أ.الصدق المرتبط بالمحتوى (الصدق الظاهرى)

يستخدم أسلوب الصدق الظاهرى , بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبانة وملاءمتها لاغراض البحث , حيث تم عرض أداة الدراسة على مجموع من المحكمين عددهم (10) من ذوى الخبرة والمتخصصين بالموضوع قيد البحث ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين, الذين قاموا بتحكيم الاستبانة , وابداء رأيهم فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل عبارة من عبارات الاستبانة ومدى ملاءمتها لقياس ماوضعت لقياسه ووصف الموضوع الذى أعدت من أجل البحث فيه . بناء على ذلك اتبع هذا الأسلوب وتم تعديل صياغة الاستبانة كما فى الملحق رقم (1).

ب.صدق الاتساق الداخلى

يستخدم صدق الاتساق الداخلى لقياس مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع المتغير , ويتم التحقق من وجود صدق الاتساق الداخلى من خلال معامل الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور أو البعد الذى تنتمى اليه , بهدف التحقق مدى صدق الاتساق الداخلى للاستبانة ككل .

¹ د.مرwan عبدالمجيد ابراهيم , أسس البحث العلمى لاعداد الرسائل الجامعية , (عمان:مؤسسة الوراق ,2000م), ص 170 .

² Shultz B,Sunds W.Understnding Measurement Concept and Statistical Procedures .In (Physiological Assessment of Human Fitness ,Maud p,Foster C.(Eds).Champaign ,IL:Human Kinetics Publishers ,1995),P.257.

4. مقياس الدراسة

تم قياس درجة الإستجابات المحتملة على الفقرات التي تتدرج حسب مقياس ليكرت الخماسي في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الإجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي أعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الإجابة (لأوافق بشدة) وبينهما ثلاثه أوزان. وقد كان الغرض من ذلك هو إتاحة المجال أمام أفراد العينة لإختيار مستوى الموافقة المناسب حسب تقدير أفراد العينة، يوضح الجدول (1/2/4) مقياس مستوى الموافقة.

جدول (1/2/4)

مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	من 80 % فأكثر	درجة موافقة مرتفعة جداً
أوافق	4	من 70 إلى أقل من 80 %	درجة موافقة مرتفعة
محايد	3	50 إلى أقل من 70 %	درجة موافقة متوسطة
لأوافق	2	20 إلى أقل من 50 %	درجة موافقة منخفضة
لأوافق بشدة	1	أقل من 20 %	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

وعليه يصبح الوسط الفرضي للدراسة:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات $(1+2+3+4+5) / (5/15) = 3$ وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذ زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

5. إختبار الإتساق الداخلي (ألفا كوناخ)

يستخدم تحليل الإتساق للعثور على الإتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم إحتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على إتساق البيانات الداخلي، اذا كانت قيم معامل ألفا كرو نباخ أقرب

إلى (1) يعتبر الإتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولإتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرو نباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث، تشير (Nunnally,1967) إلى أن المصدافية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدافية لا أكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، أما (Hair et al, 2010) إقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك، يعتبر ألفا كرو نباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب (Bowling, 2009)، ويوضح الجدول (2/2/4) نتائج إختبارالإتساق الداخليألفا كرو نباخ (s alpha'Cronbach).

جدول(2/2/4)

نتائج إختبار الإتساق الداخلي الفا كرو نباخ (s alpha'Cronbach)

نوع المتغير	المتغيرات	عدد العبارات	s alpha'Cronbach
مستقل	التسعير	7	.632
وسيط	التكلفة المستهدفة	8	.650
	التكلفة على أساس النشاط	7	.579
	الإنتاج في الوقت المحدد	9	.631
	إدارة الجودة الشاملة	7	.763
تابع	الميزة التنافسية	12	.715
الإعتمادية الإجمالية للإستبيان		50	.892

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م) .

6. ثبات أداء الدراسة

صفة الثبات كأساس للحكم على مدى سلامة الإختبار وملاءمة للاستخدام بكل اعتمادية , ويعنى مقدار الموثوقية فى الإختبار ليعطى دوما النتائج نفسها , والإختبار الثابت يعطى النتائج نفسها عند تكرار اجراءه مرة أخرى بدون تذبذب أو تفاوت من وقت الى آخر, وتم التأكد من ثبات أداة الدراسة من خلال معامل الثبات باستخدام طريقة الاتساق الداخلي (ألفا كرونباخ).

7.تنظيف البيانات

تتمثل فى :

أ.البيانات المفقودة : ان فقدان العديد من البيانات أى تركها دون اجابة من قبل المبحوثين قد تولد العديد من المشكلات أى انها تمثل فى بعض الأحيان تحيز المستجيب تجاه العبارة المحددة أو نسيانة لتلك العبارة , والقاعدة العامة فى التعامل مع البيانات المفقودة هى أن لاتزيد عن 10% من حجم العبارات فاذا زادت عن ذلك يجب التخلص من الاستبانة نهائيا باعتبارها غير صالحة للتحليل ,وعليه يتم استخدام طريقة المتوسط للتعامل معها , اذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها .

ب.الاجابات المماثلة :ان اعطاء المستجيب اجابة واحدة لكل عبارات الاستبانة قد يعنى عدم اهتمام المستجيب لتلك العبارات وخاصة اذا كانت هنالك عبارات عكسية فى الاستبانة ,اذ يستحيل اعطاءها نفس الاجابة, لذلك يتطلب وجود تشتت فى اجابات المستجيبين أى ان لا يكون هنالك تجانس تمام لتلك الاجابات , ويتم التعرف على هذا من خلال إحتساب الإتحراف المعيارى للإجابات فاذا ان هنالك إتحراف معيارى عالى يعنى ان هنالك تشتت فى الاجابات والعكس صحيح .وعليه أى استبانة يقل انحرافها المعيارى عن 5 . يتم حذفها .

ج.معدل استجابات العينة :تم جمع البيانات عن طريق الاستبانة الموجه لعينة الدراسة فى الشركات الصناعية وقد تم اختيار عينة بطريقة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع 300 استبانة , وتم استرجاع (209) استبانة بنسبة 70% ولم تسترد (91) استبانة بنسبة (30%) , تم عمل تنظيف للبيانات , وعليه تم اعداد ملخص لكل عمليات تنظيف البيانات , معدل الاستجابة ,ويوضح الجدول(3/2/4)معدلات الاستجابة وتنظيف البيانات لعينة الدراسة .

جدول (3/2/4)

معدلات الاستجابة وتنظيف بيانات استمارة الاستبانة

البيان	الاستجابة
عدد الاستبانات الموزعة للمستجيبين	300
عدد الاستبانات التي تم ارجاعها	209
الاستبانات التي لم تسترد	91
الاستبانات غير الصالحة نسبة لبياناتها المفقودة	0
الاستبانات غير الصالحة نسبة لاجاباتها المتشابهة	0
عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	209
نسبة الاستجابة	70%

المصدر : اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية , 2017م

8. تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة

يوضح الجدول (4/2/4) تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة وفق متغيرات : العمر , المستوى التعليمي , التخصص العلمي , المركز الوظيفي , سنوات الخبرة , طبيعة عمل الشركة , عدد العاملين , عمر الشركة , الأسواق التي تعمل فيها الشركة , الشكل القانوني للشركة .

جدول (4/2/4)

تحليل المتغيرات الأساسية لعينة الدراسة

العامل الديموغرافي	البيان	العدد	النسبة
العمر	اقل من 30 سنة	63	30.3
	من 31 الي 40 سنة	91	43.8
	من 41 الي 50	36	17.3
	اكثر من 51 سنة	18	8.7

المجموع	208	%100
التخصص	تكاليف ومحاسبة ادارية	49
	محاسبة وتمويل	44
	ادارة اعمال	33
	اقتصاد	13
	نظم معومات محاسبية	9
	اخرى	60
المجموع	208	100
المؤهل العلمي	بكالوريوس	113
	دبلوم عالي	38
	ماجستير	30
	دكتوراة	6
	اخرى	21
المجموع	208	%100
طبيعة عمل الشركة	مواد غذائية	64
	هندسية	12
	كيميائية	14
	معدات	8
	ورقية	84
	اخرى	26
المجموع	208	100
المسمى الوظيفي	مدير مالي	30
		14.4

8.2	17	مراجع	
6.3	13	مدير مبيعات	
10.6	22	مدير انتاج	
34.1	71	محاسب	
26.4	55	اخرى	
100	208	المجموع	
32.2	67	اقل من 5 سنة	سنوات الخبرة
30.8	64	5-10 سنة	
20.2	42	11-15 سنة	
7.7	16	من 16 الي 20 سنة	
9.1	19	اكثر من 20 سنة	
100	208	المجموع	
17.8	37	اقل من 50 عامل	عدد العاملين
25.5	53	من 50 الي 100 عامل	
10.1	21	من 101 الي 150 عامل	
46.7	97	اكثر من 150 عامل	
100	208	المجموع	
10.1	21	اقل من 5 سنة	عمر الشركة
20.2	42	من 5 الي 10 سنة	
18.8	39	من 11 الي 15 سنة	
51.0	106	اكثر من 15 سنة	
100	208	المجموع	
57.7	120	محلية	

7.2	15	تصدير دولية	الاسواق التي تعمل بها الشركة
35.1	73	محلية ودولية	
100	208		المجموع
7.2	15	قطاع عام	الشكل القانوني
81.3	169	قطاع خاص محلي	
2.9	6	شراكة بين القطاع العام والخاص	
8.7	18	قطاع خاص اجنبي	
100	208		المجموع

العمر

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 30.3% من افراد عينة الدراسة في اعمارهم اقل من 30 سنة بينما نسبة 43.8% من افراد عينة الدراسة اعمارهم من 30 الي 40 سنة بينما نسبة 17.3% من عينة الدراسة اعمارهم من 40 الي 50 سنة , نسبة 8.7% من عينة الدراسة اعمارهم أكثر من 51 سنة. ويبدل ذلك لتوفر الخبرة عند افراد عينة الدراسة.

المؤهل التعليمي

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 54.3% من افراد عينة الدراسة بكالوريوس ، بينما نسبة 18.3% من افراد عينة الدراسة دبلوم عالي ، بينما نسبة 14.4% من عينة الدراسة ماجستير , ونسبة 2.9% من عينة الدراسة دكتوراة ، ونسبة 10.1% من عينة الدراسة أخرى يتضح أن افراد عينة الدراسة مؤهلين علمياً .

التخصص العلمي

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 23.6% من افراد العينة تكاليف ومحاسبة إدارية ، بينما نسبة 21.2% من افراد العينة محاسبة وتمويل ، بينما نسبة 15.9% من عينة الدراسة إدارة أعمال, ونسبة 6.3% من عينة الدراسة إقتصاد ، ونسبة 4.3% من عينة الدراسة نظم معلومات محاسبية ونسبة 28.8% من عينة الدراسة أخرى وهذا يدل على أن افراد عينة الدراسة ذو صلة بموضوع الدراسة.

المركز الوظيفي

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 14.4% من افراد عينة الدراسة مدير مالى ، بينما نسبة 8.2% من افراد عينة الدراسة مراجع ، بينما نسبة 6.3% من عينة الدراسة مدير مبيعات, ونسبة 10.6% من عينة الدراسة مدير إنتاج ، ونسبة 34.1% من عينة الدراسة محاسب ، ونسبة 26.4% من عينة الدراسة أخرى.

سنوات الخبرة

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 32.2% من افراد عينة الدراسة أقل من 5 سنوات ، بينما نسبة 30.8% من افراد عينة الدراسة من 5 إلى 10 سنوات ، بينما نسبة 20.2% من عينة الدراسة من 11 إلى 15 سنوات, ونسبة 7.7% من عينة الدراسة من 16 إلى 20 سنوات ، ونسبة 9.1% من عينة الدراسة أكثر من 20 سنة وهذا يدل على توفر خبره لدى أفراد عينة الدراسة.

طبيعة عمل الشركة

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 30.8% من افراد عينة الدراسة مواد غذائية ، بينما نسبة 5.8% من افراد عينة الدراسة مواد هندسية ، بينما نسبة 6.7% من عينة الدراسة مواد كيميائية, ونسبة 3.8% من عينة الدراسة معدات ، ونسبة 40.4% من عينة الدراسة مواد ورقية ، ونسبة 12.5% من عينة الدراسة مواد أخرى .

عدد العاملين

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 17.8% من عينة الدراسة أقل من 50 عامل ، بينما نسبة 25.5% من عينة الدراسة من 50 إلى 100 عامل ، بينما نسبة 10.1% من عينة الدراسة من 100 إلى 150 عامل, ونسبة 46.7% من عينة الدراسة أكثر من 150 عامل .

عمر الشركة

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 10.1% من عينة الدراسة أقل من 5 سنة ، بينما نسبة 20.2% من عينة الدراسة من 5 إلى 10 سنوات ، بينما نسبة 18.8% من عينة الدراسة من 11 إلى 15 سنة, ونسبة 51.0% من عينة الدراسة أكثر من 15 سنة .

الاسواق التي تعمل فيها الشركة

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/4) أن نسبة 57.7% من عينة الدراسة محلية ، بينما نسبة 7.2% من عينة الدراسة تصدير - دولية ، بينما نسبة 35.1% من عينة الدراسة محلية دولية .

الشكل القانوني للشركة

يتضح للباحث من خلال الجدول (2/1/4) أن نسبة 7.2% من عينة الدراسة قطاع عام ، بينما نسبة 81% من عينة الدراسة قطاع خاص محلي ، بينما نسبة 2.9% من عينة الدراسة شراكة بين القطاع العام والخاص ، بينما نسبة 8.7% من عينة الدراسة قطاع خاص أجنبي .

9:التحليل العاملي الاستكشافي: Exploratory Factor Analysis

يستخدم هذا النوع في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير عروفة وبالتالي فإن التحليل العاملي يهدف إلى اكتشاف العوامل التي تصف إليها المتغيرات ولإختبار الاختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة ، حيث تقوم عملية التحليل العاملي بتوزيع عبارات الإستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب إنحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى¹ ، ويؤدي التحليل العاملي إلى تقليل حجم البيانات والبيانات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى(سامي ، 2009 : 43) ، حيث تستند غريلة متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي على عدد من الافتراضاتكشروط لقبول نتائجها وهي²:

1/ وجود عدد كافي من الارتباطات ذات دلالة إحصائية في مصفوفة الدوران .

2/ ألا تقل قيمة (KMO) عن 60% لتتناسب العينة.

3/ ألا تقل قيمة إختبار (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد .

4/ أن تكون قيمة الإشتراكات الأولية (Communities) للبنود أكثر من 50%.

¹ سعد زغول بشير, دليلك الى البرنامج الاحصائي , (المعهد العربي للتدريب والبحوث الاحصائية , الاصدار العاشر, 2003م), ص 178.

² Hair , J.F., et al., A Primer on partial least squares Structural Equation Modling ((PLS-SEM), Sage publishing, 2014)

5/ ألا يقل تشبع العامل عن 50%، مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الأخرى.

6/ ألا تقل قيم الجذور الكامنة (Eigen values) عن الواحد.

التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) في اجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج حيث تم اعطاء كل متغير من متغيرات الدراسة متغيرات معيارية استنادا على انحرافها عن وسطها الحسابي لكل العبارات التي أستخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة , وتم تناول نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 50 عبارة) كلاتي :

أ.التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل والوسيط :تم إستخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (SPSS)في إجراء عملية التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل والوسيط حيث تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي أستخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة، ويوضح الجدول (5/2/4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل والوسيط المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات 50.عبارة) .

الجدول(5/2/4)

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (التسعير) والمتغير الوسيط (اساليب التكلفة الحديثة)

العبارة	PR	ABC	TC	JIT	Q
	السعر	التكلفة على اساس النشاط	التكلفة المستهد فة	الانتاج في الوقت المحدد	ادارة الجودة الشاملة
نحدد السعر باقل من اسعار المنافسين لخروجهم من السوق	.815				
نحدد سعر البيع بالاعتماد على سعر بيع العام السابق	.855				
نهتم بتحسين كفاءة الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج		.807			

			.796	دائماً نسعى بأستبدال الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج
		.572		نركز على تخفيض تكاليف الإنتاج بإعتبارها من أولوياتنا
		.755		نحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع
		.729		نهتم بتحديد الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج
	.655			نهتم بتخفيض عدد الموردين وتقوية العلاقة معهم
	.802			نركز على الشراء من الموردين من خلال علاقاتنا معهم
	.718			نهتم بتخفيض حجم المخزون
.784				نركز على تطبيق معايير الجودة على جميع منتجاتنا
.831				نسعى دائماً لجعل وضعية المنتج ليكون حسب متطلبات شهادة الايزو
.717				نهتم بتعزيز الوعي حول جودة المنتج
.642				(KOM)
425.856				الجنور الكامنة
62.347				التباين

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ب. التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع

الجدول (6/2/4)

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير التابع (حجم العينة: 208)

1	2	3	
.773			دائماً نهتم بتقليل تكلفة التالف
.742			نهتم بتخفيض المصروفات الى اقل حد ممكن
.681			نهتم بتخفيض تكاليف التخزين الى اقل حد ممكن
		.812	يهتم باجراء الدراسات التسويقية
		.746	نعمل على زيادة الحصة السوقية
.675			(KOM)
198.470			الجنود الكامنة
66.109			التباين

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

10. تحليل الإعتمادية

يستخدم تحليل الاعتمادية للعثور على الإتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، اذا كانت قيم معامل ألفا كرو نباخ أقرب إلي(1) يعتبر الإتساق الداخلي للمتغيرات كبير، و لإتحاذ قرار بشأن قيمة الفا كرو نباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير (Nunnally,1967) إلى أن المصدقية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لا كثر من 0.80 وربما تكون إسراف، أما (Hair et al, 2010) اقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك، يعتبر ألفا كرو نباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب (Bowling, 2009)، والجدول(7/2/4) يوضح نتائج إختبار ألفا كرو نباخ (s alpha'Cronbach) .

جدول (7/2/4)

معامل الإعتماضية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبيان (حجم العينة :208)

نوع المتغير	المتغيرات	عدد العبارات	s alpha'Cronbach
مستقل	التسعير	2	.618
وسيط	إدارة الجودة الشاملة	3	.579
	الإنتاج في الوقت المحدد	3	.606
	التكلفة المستهدفة	3	.508
	التكلفة علي أساس النشاط	2	.763
تابع	التكلفة	3	.699
	الحصة السوقية	2	.571

المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

11. التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis

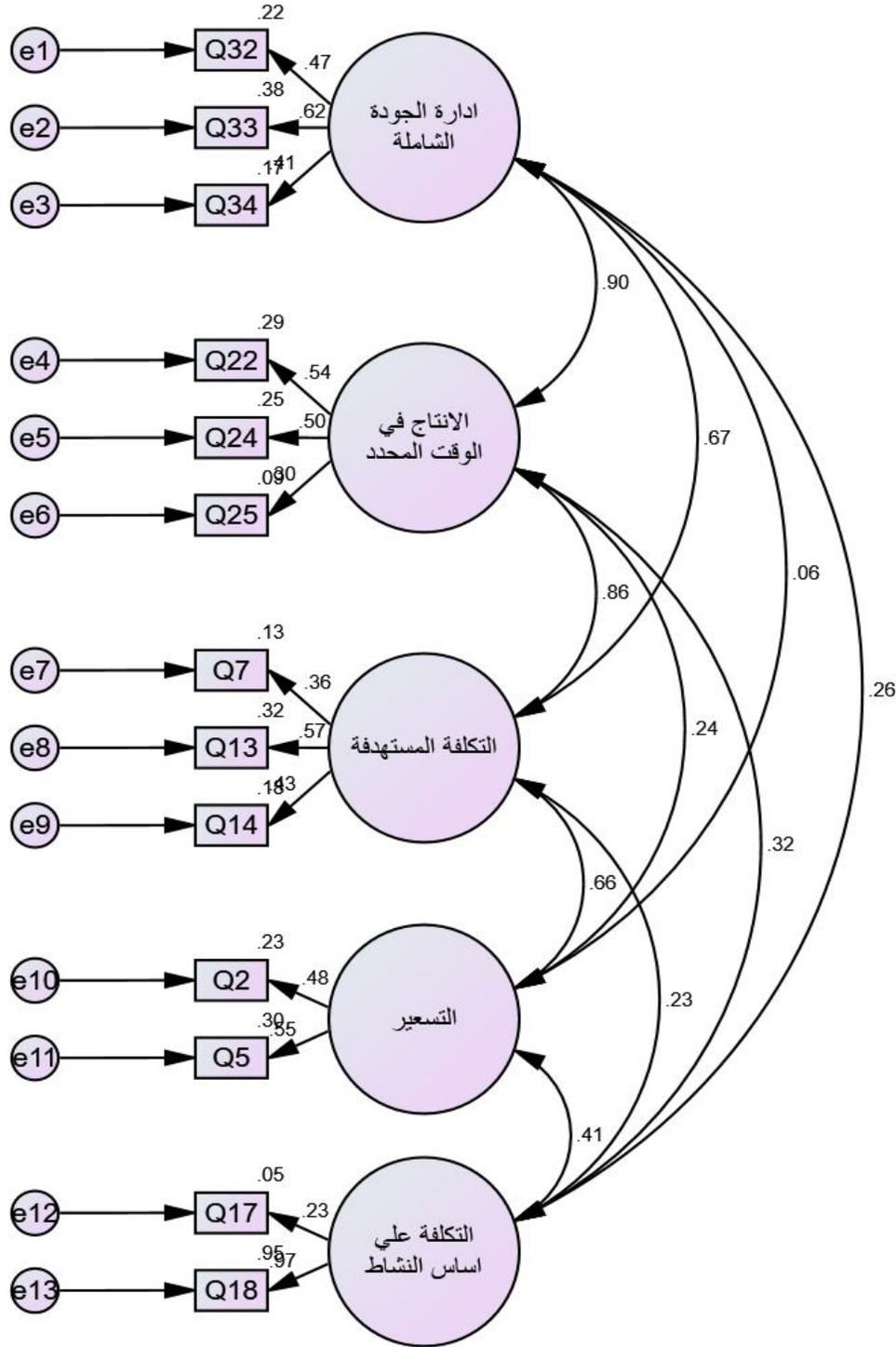
يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نودج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال . تم استخدام المصفوفة التي تتضمن هذه الإرتباطات الجزئية في اختبار النموذج وذلك بإستخدام برنامج AMOS analysis of moment structure (23)).

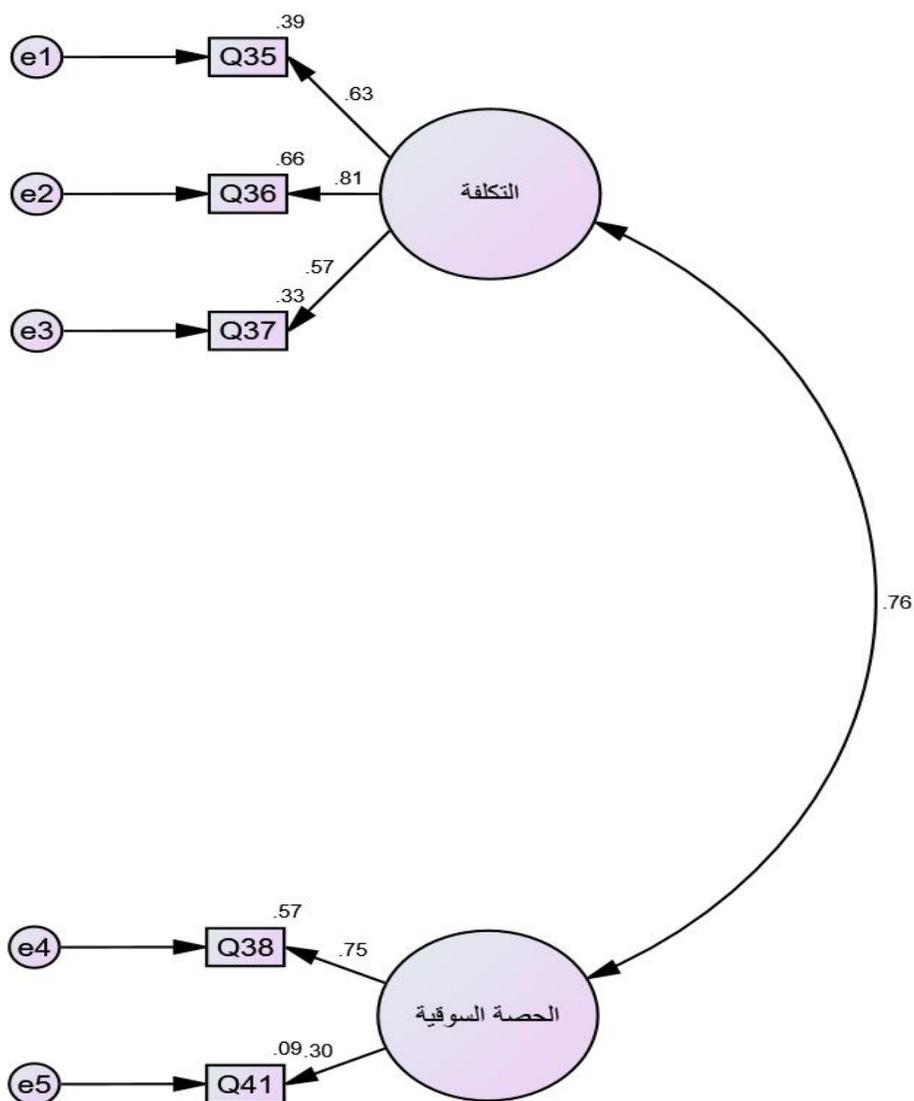
أ. التحليل العاملي التوكيدي للمتغير المستقل والوسيط

تم إستخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (AMOSv24) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للمتغير المستقل يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نودج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل (1/2/4) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

شكل (1/2/4)

التحليل العائلي التوكيدي للمتغير المستقل والوسيط





المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

12. تحليل الإعتماذية المركبة والصلاحية

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرو نباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي واستنادا على اقتراح (Hair et al, 2010) اقترح أن قيمة ألفا كرو نباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 عن طريق (CR) الموثوقية المركبة وكذلك

احتساب كل من (MSV, MaxR(H),AVE) للتأكد من صلاحية النموذج والجدول (8/2/4) التالي

يوضح الفا بعد التحليل العاملي التوكيدي

أ.تحليل الاعتمادية المركبة والصلاحية للمتغير المستقل والوسيط

جدول (8/2/4)

معامل الاعتمادية المركبة لعبارات الإستبيان للمتغير المستقل والوسيط (حجم العينة: 208)

المتغير	CR	AVE	MSV	MaxR(H)	1	2	3	4	5
الجودة الشاملة	0.500	0.256	0.811	0.523	0.506				
الوقت المحدد	0.430	0.210	0.811	0.457	0.901** *	0.458			
التكلفة المستهدفة	0.438	0.212	0.748	0.459	0.675**	0.865***	0.461		
التسعير	0.422	0.268	0.435	0.425	0.057	0.242	0.660**	0.518	
التكلفة على أساس النشاط	0.591	0.499	0.168	0.946	0.255	0.318	0.232	0.409	0.707

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ب. تحليل الاعتمادية والصلاحية للمتغير التابع

جدول (9/2/4)

معامل الاعتمادية المركبة لعبارات الإستبيان للمتغير التابع (حجم العينة: 208)

المتغير	CR	AVE	MaxR(H)	1	2
التكلفة	0.713	0.459	0.754	0.762	
الحصة السوقية	0.450	0.327	0.583		0.572

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

13. مؤشرات جودة مطابقة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباين للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة، ونذكر منها:

1. النسبة بين قيم x ودرجات الحرية **The Relative Chi-Square DF**: وهي عبارة عن قيمة مربع كاي المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 5 تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت أقل من 2 تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض لبيانات العينة.

2. مؤشر حسن المطابقة **Goodness of Fit Index GFI**: يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة، عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، وكلما كانت هذه القيمة أكبر من 0.9 دل ذلك على جودة النموذج، وإذا كانت قيمته 1 دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996).

3. مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي: Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)

وهو من أهم مؤشرات جودة المطابقة وإذا ساوت قيمته 0.05 فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين 0.05 و 0.08 دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة أما إذا زادت قيمته عن 0.08 فيتم رفض النموذج. (James Lattin and George A. Marcoulides and Irini Moustaki 2002 & Others, 2002)

4. مؤشر المطابقة المعياري Normed Fit Index (NFI): تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell 1996)

5. مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index: (CFI) وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell 1996)

6. مؤشر المطابقة المتزايد Incremental Fit Index (IFI): وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996)

7. مؤشر توكر لويس Tucker-Lewis Index (TLI): وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، حيث أن (Joseph F. Hair, JR. and Others 1995)

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

أ. مؤشرات جودة مطابقة النموذج للمتغير المستقل والتابع

يوضح الجدول (10/2/4) مؤشرات جودة مطابقة النموذج للمتغير المستقل والتابع

جدول (10/2/4)

مؤشرات جودة مطابقة النموذج للمتغير المستقل والتابع

Measure مؤشرات جودة المطابقة	Estimate التقديرات	Threshold مستوى القبول	Interpretation النتيجة
CMIN	86.318	--	--
DF	55	--	--
CMIN/DF	1.569	Between 1 and 3	Excellent
CFI	0.874	>0.95	Need More DF
SRMR	0.063	<0.08	Excellent
RMSEA	0.052	<0.06	Excellent
PClose	0.403	>0.05	Excellent

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

Cutoff Criteria*

Measure مؤشرات جودة المطابقة	Terrible التقديرات	Acceptable مستوى القبول	Excellent النتيجة
CMIN/DF	> 5	> 3	> 1
CFI	<0.90	<0.95	>0.95
SRMR	>0.10	>0.08	<0.08
RMSEA	>0.08	>0.06	<0.06
PClose	<0.01	<0.05	>0.05

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ب. مؤشرات جودة مطابقة النموذج للمتغير التابع

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

جدول (11/2/4)

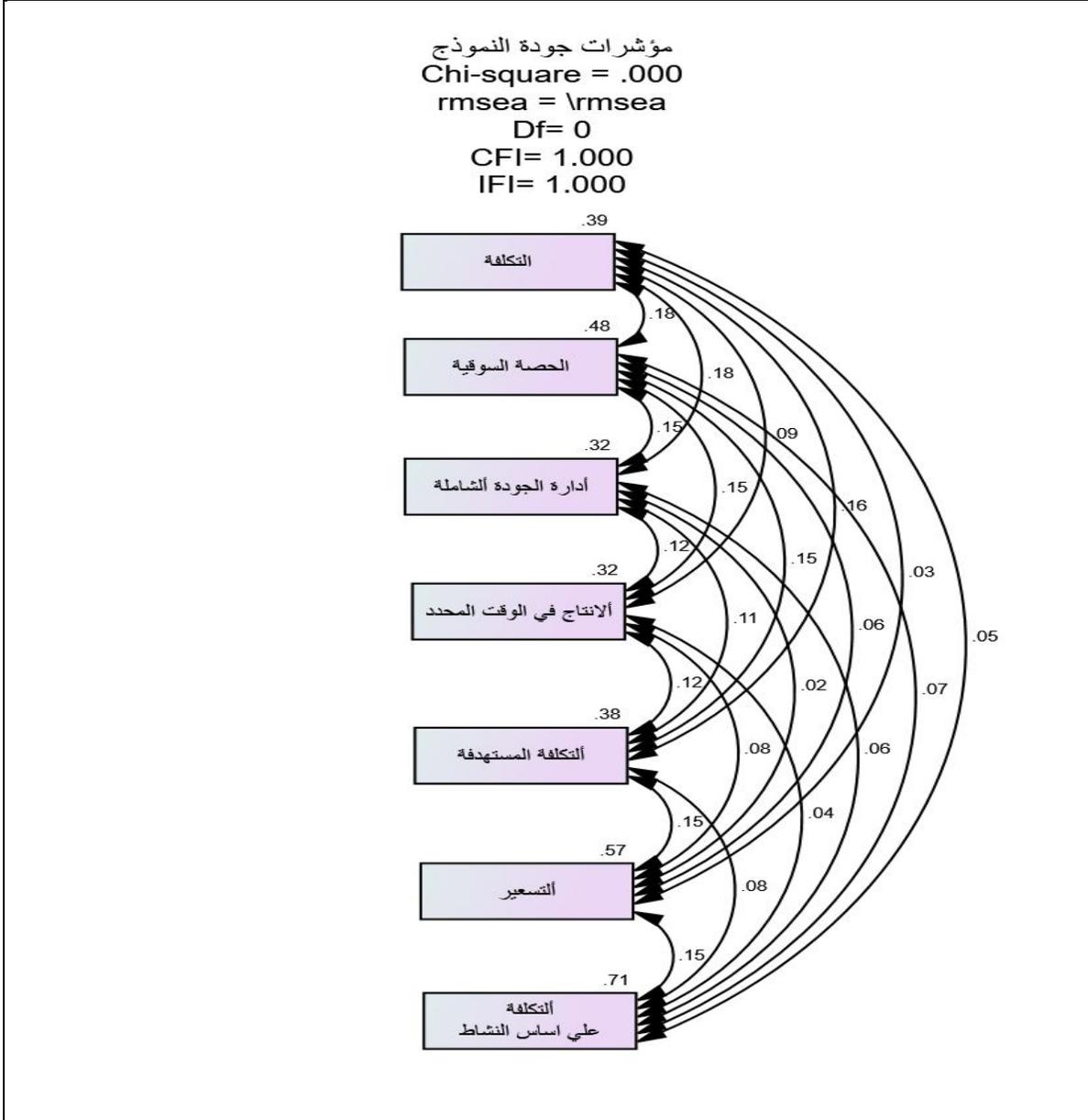
مؤشرات جودة مطابقة النموذج للمتغير التابع

Measure مؤشرات جودة المطابقة	Estimate التقديرات	Threshold مستوى القبول	Interpretation النتيجة
CMIN	4.176	--	--
DF	4	--	--
CMIN/DF	1.044	Between 1 and 3	Excellent
CFI	0.999	>0.95	Excellent
SRMR	0.030	<0.08	Excellent
RMSEA	0.015	<0.06	Excellent
PClose	0.618	>0.05	Excellent

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

شكل (3/2/4)

مؤشرات جودة مطابقة نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

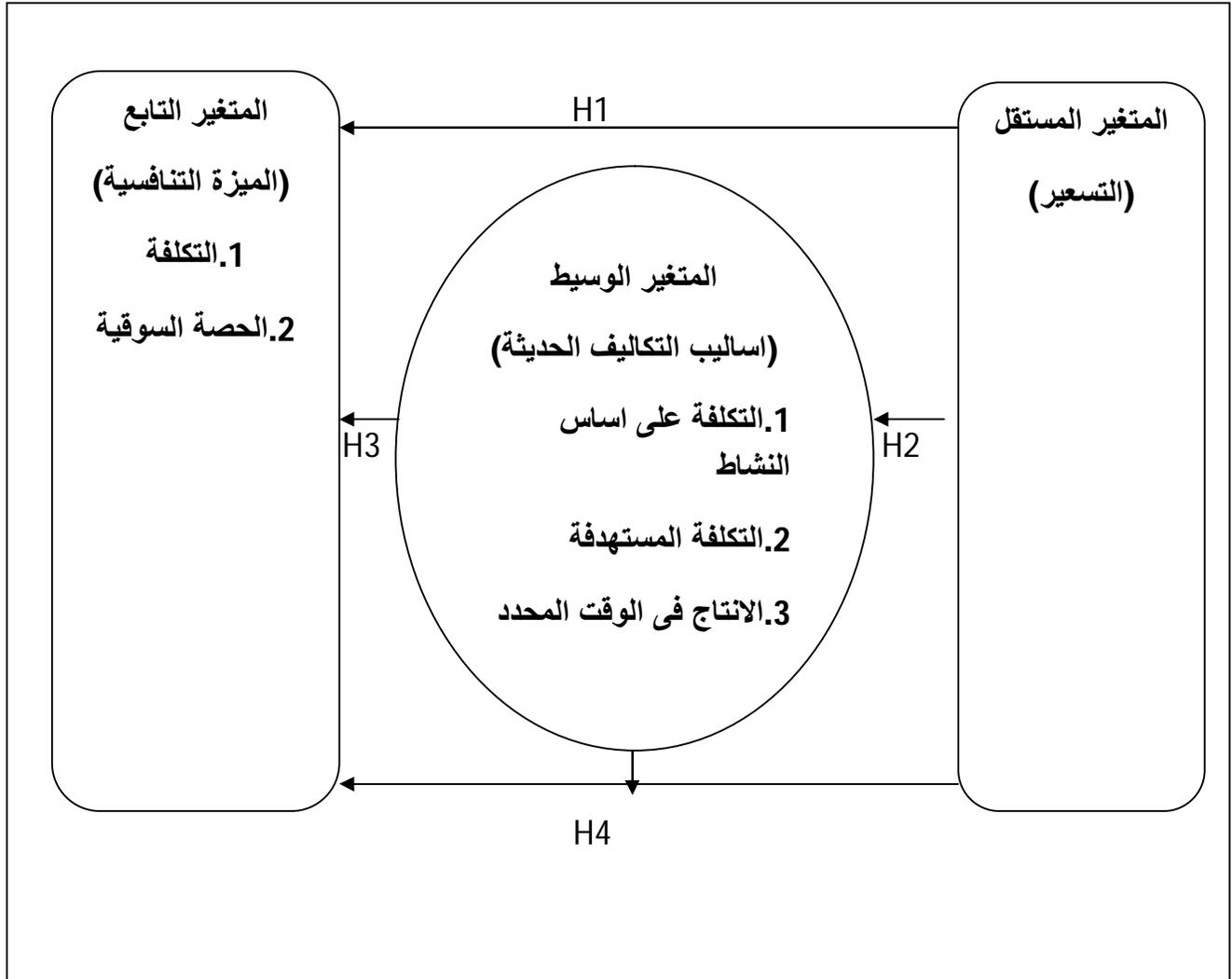
14. نموذج الدراسة المعدل

بعد اجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغيرات الدراسة يتم الاعتماد على النتائج التي يسفر عنها التحليل اذا ما كان نموذج الدراسة يستند على نظرية قوية عادة ما يطابق الواقع اما في

حالة عدم الاعتماد على نظرية فانه عادة ما يتم تعديل النموذج حتي يطابق الواقع وكذلك الاعتماد على مقياس الفا كرو نباخ للاتساق الداخلي للبيانات اذا قلت نتيجة التحليل المحسوبة عن القيمة المعتمد فانه يتم استبعاد البعد تماماً ويوضح الشكل (3/2/4) النموذج التصوري لمتغيرات الدراسة

شكل(4/2/4)

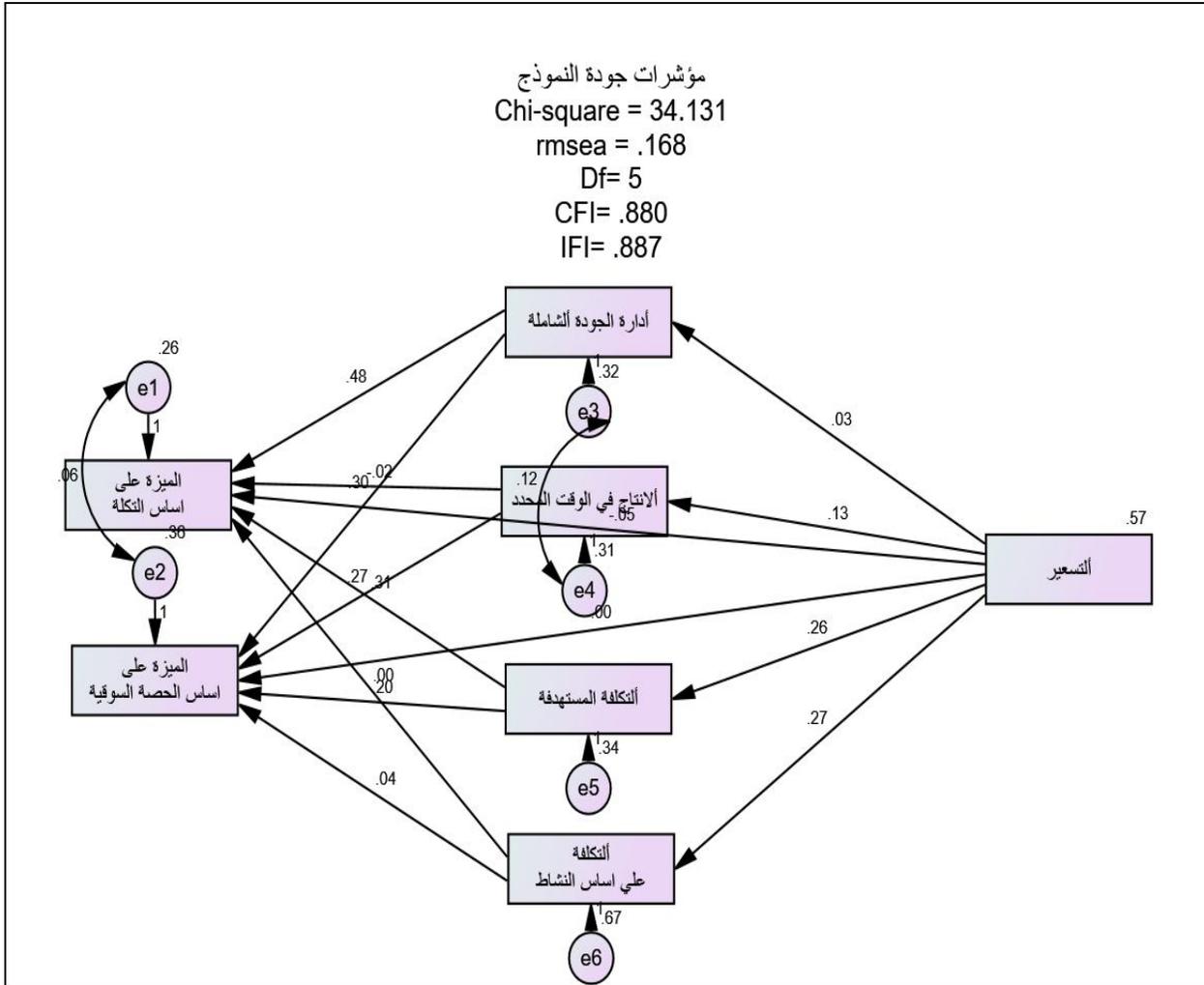
نموذج متغيرات الدراسة المعدل



المصدر : اعداد الباحث 2016م

الشكل (5/2/4)

نموذج الدراسة المعدل



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

فرضيات الدراسة المعدلة :

بناء على نموذج متغيرات الدراسة المعدل تم صياغة الفرضيات المعدلة التالية :

1.الفرضية الرئيسية الأولى:هناك علاقة إيجابية بين التسعير والميزة التنافسية , وتتفرع منها

الفرضيات التالية :

1-1. هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة

1-2.هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والحصة السوقية

2. الفرضية الرئيسية الثانية: هنالك علاقة إيجابية بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة, وتتفرع

منها الفرضيات التالية :

1-2هنالك علاقة إيجابية بين التسعير وإدارة الجودة الشاملة

2-2.هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والإنتاج في الوقت المحدد

2-3.هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة المستهدفة

2-4.هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة علي أساس النشاط

3. الفرضية الرئيسية الثالثة:هناكعلاقة إيجابية بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية,

وتتفرع منها الفرضيات التالية :

1-3.هنالك علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة والتكلفة

2-3.هنالك علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد والتكلفة

3-3.هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة

3-4.هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة

3-5.هنالك علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة والحصة السوقية

3-6.هنالك علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد والحصة السوقية

3-7.هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة والحصة السوقية

3-8.هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط والحصة السوقية .

4.الفرضية الرئيسية الرابعة: أساليب التكاليف الحديثة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والميزة التنافسية, وتتفرع منها الفرضيات التالية :

- 1-4. إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
 - 2-4. الإنتاج في الوقت المحدد يتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
 - 3-4. التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
 - 4-4. التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
 - 5-4. إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
 - 6-4. الإنتاج في الوقت المحدد يتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
 - 7-4. التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
 - 8-4. التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
15. المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

الجدول (12/2/4) أدناه يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة فنجد ان الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقرب إلى الواحد وهذا يدل على التجانس بين إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات المتغيرات .

جدول (12/2/4)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

الاهمية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتغيرات
	4.4006	.56348	ادارة الجودة الشاملة
	4.1330	.56745	الانتاج في الوقت المحدد
	4.0849	.61972	التكلفة المستهدفة
	3.8101	.75581	التسعير
	3.6514	.84407	التكلفة علي اساس النشاط
	4.3574	.62679	التكلفة
	4.2452	.69677	الحصة السوقية

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

تظهر نتائج التحليل من الجدول (12/2/4) أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة , ويوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (التسعير) أن الوسط الحسابي للتسعير ويساوي 3.8101 والانحراف المعياري 0.75581, مما يشير على أن الشركات لديها الاهتمام بالتسعير . كما أن الوسط الحسابي لأبعاد المتغير المستقل كانت كالاتي , بالنسبة للمتغير ادارة الجودة الشاملة فأن الوسط الحسابي يساوي 4.4006 وهو أكبر وسط حسابي وانحراف معياري 0.56348. , يليه الوسط الحسابي للإنتاج فى الوقت المحدد ويساوي 4.1330 وانحراف معياري 0.56745. , يليه الوسط الحسابي للتكلفة المستهدفة يساوي 4.0849 وانحراف معياري 0.61972. , يليه الوسط الحسابي للتكلفة على أساس النشاط ويساوي 3.6514 وانحراف معياري 0.84407. وبالنسبة للمتغير التابع فأن الوسط الحسابي لمتغير التكلفة 4.3574 والانحراف المعياري 0.62679. وأن الوسط الحسابي لمتغير الحصة السوقية 4.2452 وأن الانحراف المعياري هو 0.69677, فتشير النتائج على أن اهتمام الشركات بالتكلفة أكبر من الحصة السوقية .

16. تحليل الارتباط (Person Correlation):

تم استخدام تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والوسيط، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الارتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة إذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30 - 0.70) أما إذا كانت قيمة الارتباط أكثر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين.

جدول (13/2/4)

تحليل الإرتباطات بين متغيرات الدراسة

المتغير		المتغير	Estimate
إدارة الجودة الشاملة	<-->	الإنتاج في الوقت المحدد	.839
إدارة الجودة الشاملة	<-->	التكلفة المستهدفة	.622
إدارة الجودة الشاملة	<-->	التسعير	.016
إدارة الجودة الشاملة	<-->	التكلفة علي أساس النشاط	.257
الإنتاج في الوقت المحدد	<-->	التكلفة المستهدفة	.873
الإنتاج في الوقت المحدد	<-->	التسعير	.271
الإنتاج في الوقت المحدد	<-->	التكلفة علي أساس النشاط	.357
التكلفة المستهدفة	<-->	التسعير	.682
التكلفة المستهدفة	<-->	التكلفة علي أساس النشاط	.294
التسعير	<-->	التكلفة علي أساس النشاط	.480
إدارة الجودة الشاملة	<-->	التكلفة	.850
إدارة الجودة الشاملة	<-->	الحصة السوقية	.858
الإنتاج في الوقت المحدد	<-->	التكلفة	.477
الإنتاج في الوقت المحدد	<-->	الحصة السوقية	.529
التكلفة المستهدفة	<-->	التكلفة	.750
التكلفة المستهدفة	<-->	الحصة السوقية	.671
التسعير	<-->	التكلفة	.072
التسعير	<-->	الحصة السوقية	.048
التكلفة علي أساس النشاط	<-->	التكلفة	.189
التكلفة علي أساس النشاط	<-->	الحصة السوقية	.333
التكلفة	<-->	الحصة السوقية	.764

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

يتضح من الجدول (13/2/4) أن المتغير المستقل (التسعير) له ارتباط متوسط مع التكلفة المستهدفة . على التوالي, وكانت له ارتباط ضعيف مع (إدارة الجودة الشاملة, الإنتاج في الوقت المحدد, التكلفة الحصة السوقية).

كما أن للمتغير الوسيط (اساليب التكاليف الحديثة) علاقات ارتباط كالاتى : بالنسبة لبعء ادارة الجودة الشاملة ارتباط مع (الإنتاج في الوقت المحدد, التكلفة المستهدفة, التكلفة, الحصة السوقية) حيث كانت قيم الارتباط كالاتى (.839 , .622 , .850 , .858).

كما أن بعد الأنتاج فى الوقت المحدد له ارتباط مع (التكلفة المستهدفة, التكلفة, الحصة السوقية,) حيث كانت قيم الارتباط كالاتى (.873 , .477 , .529). على التوالي.

أما بالنسبة لبعء التكلفة المستهدفة فلها ارتباط مع (التكلفة, الحصة السوقية) حيث كانت قيم الارتباط كالاتى (.750 , .671). وكانت له ارتباط ضعيف مع التكلفة على أساس النشاط, حيث كانت درجة الارتباط 294.

أما بالنسبة لبعء التكلفة على أساس النشاط فله ارتباط ضعيف مع (إدارة الجودة الشاملة, التكلفة المستهدفة, التكلفة) حيث كانت قيم الارتباط كالاتى (.257 , .294 , .189), وله ارتباط متوسط مع (الإنتاج في الوقت المحدد) حيث كانت درجة الارتباط (357).

أما بالنسبة لابعاد المتغير التابع فكانت كالاتى : بالنسبة لبعء التكلفة فكانت له ارتباط قوى مع الحصة السوقية حيث كانت درجة الارتباط (764) .

أما بالنسبة لبعء الحصة السوقية فكانت له ارتباط متوسط مع التكلفة على أساس النشاط حيث كانت درجة الارتباط (333) .

المبحث الثالث

إختبار الفرضيات

إعتمد الباحث في عملية التحليل الإحصائي للبيانات على الآتي:

1. نمذجة المعادلة البنائية [SEM] Structural Equation Modeling:

أعتمد الباحث في عملية التحليل الإحصائي للبيانات على أسلوب نمذجة المعادلة البنائية وهو نمط مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة , وبمعنى أوسع تُمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات. وبالتحديد استخدام أسلوب تحليل المسار، لما يتمتع به هذا الأسلوب من عدة مزايا، تتناسب مع طبيعة الدراسة في هذا البحث، وفيما يلي عرض مختصر لهذا الأسلوب ومبررات استخدامه¹:

أ. تحليل المسار Path Analysis:

وهو أحد أساليب نمذجة المعادلة البنائية، والتي تعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، ومتغير أو أكثر من المتغيرات التابعة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة بهدف تحديد اهم المؤشرات او العوامل التي يكون لها تأثير على المتغير أو المتغيرات التابعة، حيث أن نمذجة المعادلة البنائية تجمع بين اسلوب تحليل الانحدار المتعدد والتحليل العاملي², ويستخدم تحليل المسار فيما يماثل الأغراض التي يستخدم فيها تحليل الانحدار المتعدد، حيث أن تحليل المسار يعتبر امتداداً لتحليل الانحدار المتعدد، ولكن تحليل المسار، أكثر فعالية حيث أنه يضع في الحسبان نمذجة التفاعلات بين المتغيرات ، The Modeling of Interactions وعدم الخطية Nonlinearities وأخطاء القياس، والارتباط الخطي المزدوج

¹ د. عماد عبدالجليل على ،مدى نجاح الاندماج بين شركات التأمين السعودي ،(الشلف:جامعة حسيبة بن بوعلى ،الملتقى الدولي السابع حول : الصناعة التأمينية ،الواقع العملي وفاق التطوير - تجارب الدول 3-4 ديسمبر 2012، م) ، ص 11.

² Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996-et.,P.203.

Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة كما يختلف تحليل المسار عن تحليل الانحدار المتعدد فيما يلي¹:

1. أنه نموذج لاختبار علاقات معينة، بين مجموعة متغيرات، وليس للكشف عن العلاقات السببية، بين هذه المتغيرات.

2. يفترض العلاقات الخطية البسيطة بين كل زوج من المتغيرات.

3. إن المتغير التابع يمكن أن يتحول إلى متغير مستقل بالنسبة لمتغير تابع آخر.

4. يمكن أن يكون في النموذج متغيرات وسيطة بالإضافة إلى المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة .

5. تسهيل علاقات التأثير بين المتغيرات بغض النظر عن كونها متغيرات تابعة او متغيرات مستقلة، والتي تمثل بسهم ثنائي الاتجاه في الشكل البياني للنموذج .

6. يعد نموذج تحليل المسار وسيلة، لتلخيص ظاهرة معينة ووضعها في شكل نموذج مترابط، لتفسير العلاقات بين متغيرات هذه الظاهرة، مما يتطلب من الباحث، تفسير السببية، واتصال المتغيرات ببعضها البعض والتي تسمى بالمسارات .

7. معاملات المسارات في النموذج تكون معيارية.

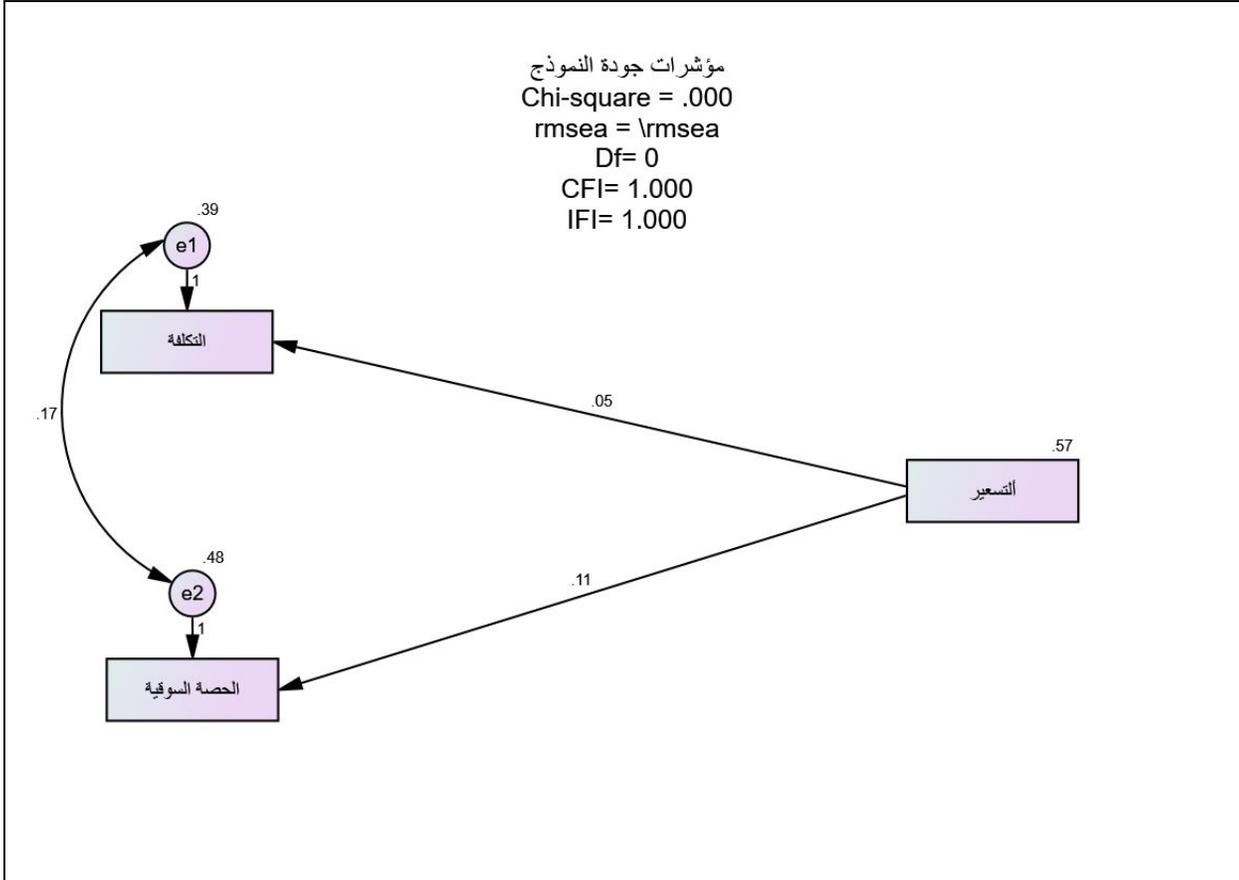
2. إختبار الفرضية الرئيسية الأولى: هناك علاقة إيجابية بين التسعير والميزة التنافسية

يوضح الشكل (1/3/4) العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية (التكلفة، الحصة السوقية)

¹Jeonghoon ,Ann, **Beyond Single Equation Regression Ananlysis: Path Analysis and Multi-Stage Regression Analysis.** (American Journal of pharmaceutical Education , Vol.66, Spring 2002).

شكل / (1/3/4)

العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية (التكلفة، الحصة السوقية)



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات إعتد الباحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام أسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، وقد تم الإعتداد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح ويوضح الجدول / (1/3/4) قيم تحليل المسار بين التسعير والميزة التنافسية (التكلفة، الحصة السوقية).

جدول (1/3/4)

قيم تحليل المسار بين التسعير والميزة التنافسية (التكلفة، الحصة السوقية)

المسار		التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	درجة الحرية C.R	مستوى الدلالة P	Label	
التكلفة	<--	التسعير	.046	.058	.801	.423	par_1
الحصة السوقية	<--	التسعير	.109	.064	1.719	.086	par_2

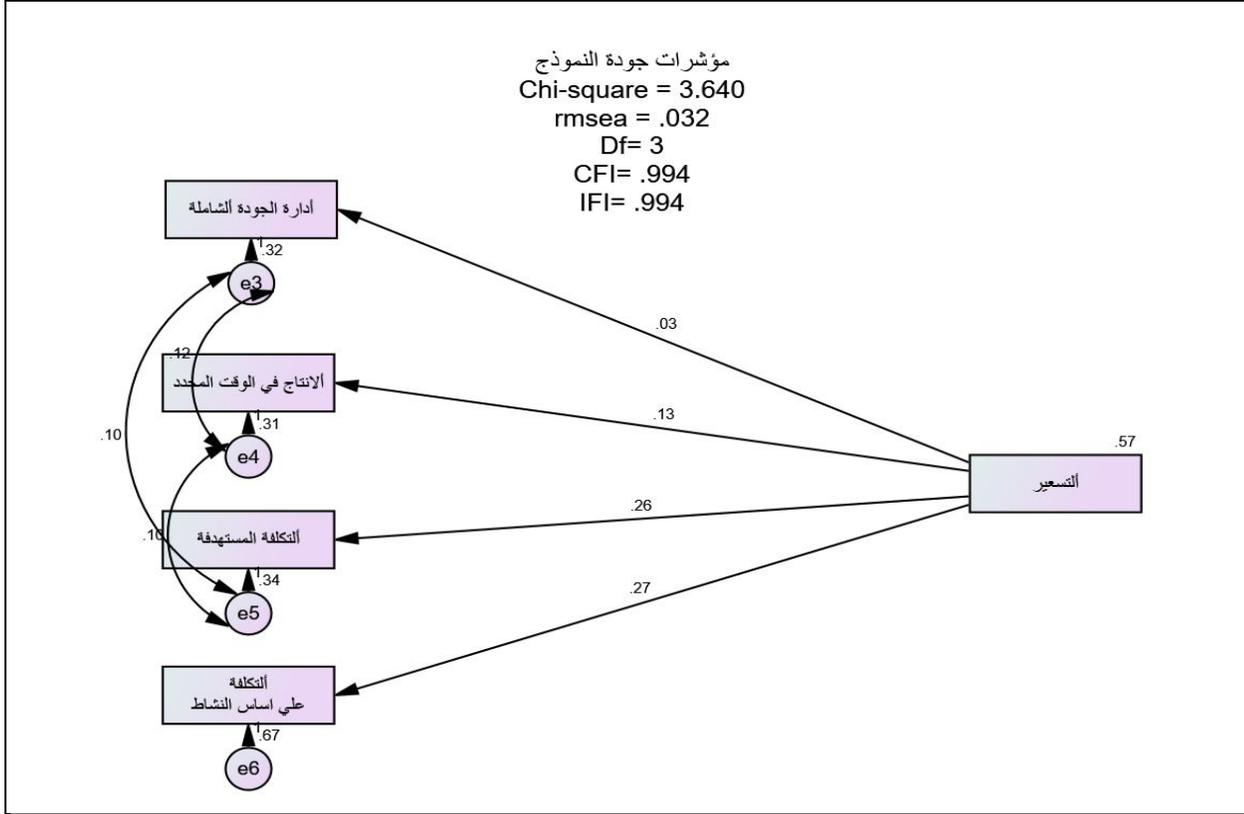
المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

يتضح من الجدول (1/3/4) أن المسار من التسعير إلى التكلفة يساوي .046 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى منسوبية .423، والمسار من التسعير إلى الحصة السوقية يساوي .109 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية .086، ويتضح من نتائج التحليل أن الفرضية الرئيسة الأولى التي تنص على أن هناك علاقة بين التسعير والميزة التنافسية لم تدعم.

إختبار الفرضية الرئيسية الثانية: هناك علاقة إيجابية بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة

شكل (2/2/4)

العلاقة بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لإختبار الفرضيات تم مقارنة مستوى المعنوية المحاسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحاسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، يتضح من الجدول (2/4/4) حيث أن المسار من التسعير إلى إدارة الجودة الشاملة يساوي 0.030 وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.568، والمسار من التسعير إلى الإنتاج في الوقت المحدد يساوي 0.135 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.009، والمسار من التسعير إلى التكلفة المستهدفة يساوي 0.261 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ***، والمسار من التسعير إلى التكلفة على أساس النشاط يساوي 0.270 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ***. ويوضح الجدول (2/2/4) قيم تحليل المسار بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة. يتضح من نتائج

التحليل أن الفرضية التي تنص على أن هناك علاقة إيجابية بينين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة تحققت جزئياً من خلال العلاقة بين التسعير والإنتاج في الوقت المحدد، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط ولم تدعم العلاقة بين التسعير وإدارة الجودة الشاملة.

جدول (2/2/4)

قيم تحليل المسار بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة

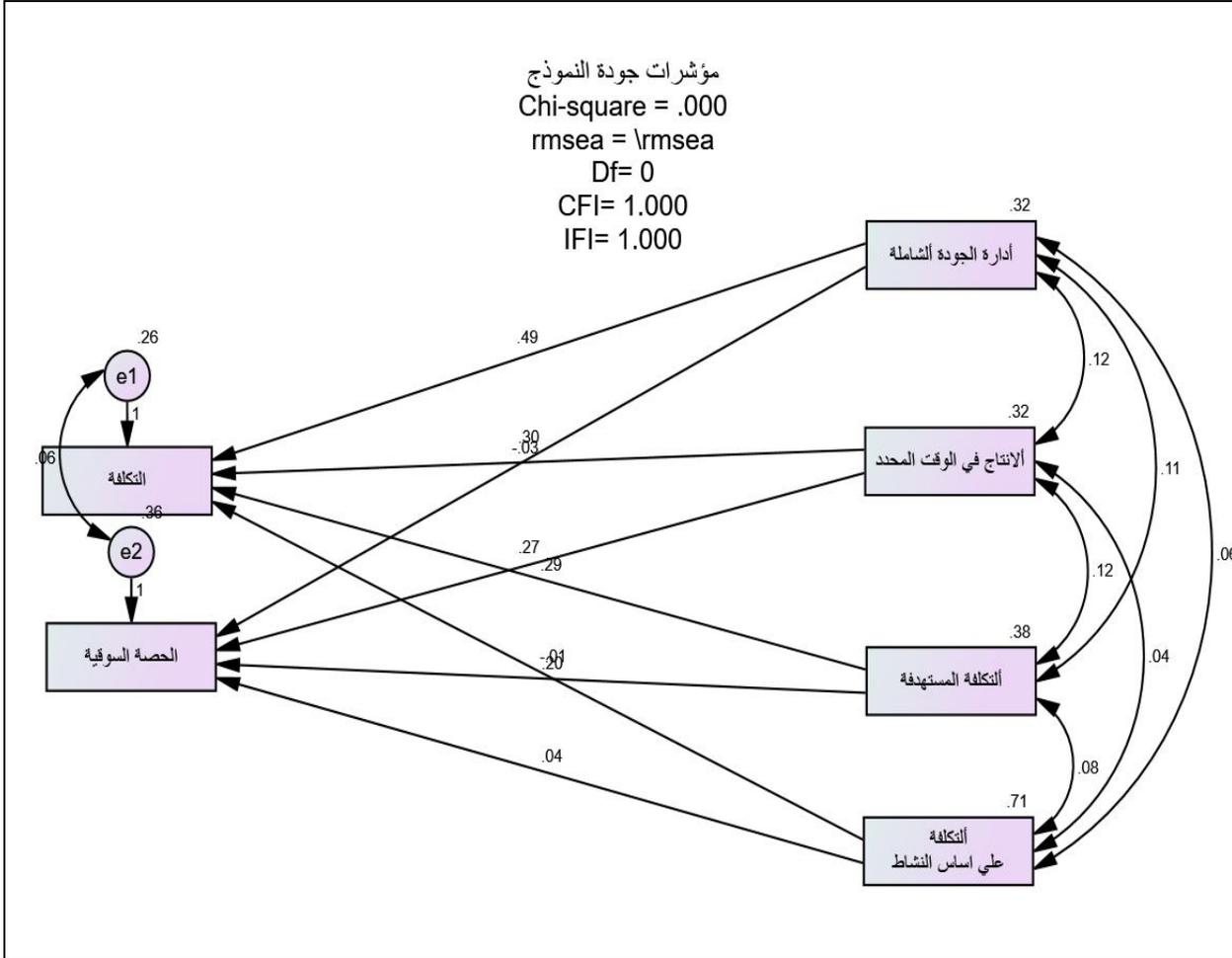
المسار	التقديرات Estimate	الخطأ المعياري S.E	درجة الحرية C.R	مستوى الدلالة P	Label
إدارة الجودة الشاملة	.030	.052	.570	.568	par_1
الإنتاج في الوقت المحدد	.135	.051	2.623	.009	par_2
التكلفة المستهدفة	.261	.054	4.830	***	par_3
التكلفة على أساس النشاط	.270	.075	3.591	***	par_4

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: هناك علاقة إيجابية بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية

شكل (3/3/4)

العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات إتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام أسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، وقد تم الإعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح ، والجدول التالي قيم تحليل المسار .

ولإختبار الفرضية غير المباشرة إعتد الباحث على أسلوب¹ , لمعرفة الاثر غير المباشر أو الوسيط , من إدارة الجودة الشاملة الى التكلفة يساوى 486. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية *** , والمسار من الانتاج فى الوقت المحدد الى التكلفة -0.028. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 695. , والمسار من التكلفة المستهدفة الى التكلفة يساوى 294. . وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية *** , والمسار من التكلفة على اساس النشاط الى التكلفة يساوى -0.005, وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 906. , والمسار من إدارة الجودة الشاملة الى الحصة السوقية يساوى 302 وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية *** , والمسار من الانتاج فى الوقت المحدد الى الحصة السوقية 268. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 001. , والمسار من التكلفة المستهدفة الى الحصة السوقية يساوى 203,, وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية 006. , والمسار من التكلفة على اساس النشاط الى الحصة السوقية يساوى 035. وهو غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية 484.

جدول (3/3/4)

العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية

المسار		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label	
التكلفة	<--	إدارة الجودة الشاملة	.486	.070	6.953	***	par_1
التكلفة	<--	الإنتاج في الوقت المحدد	-.028	.070	-.392	.695	par_2
التكلفة	<--	التكلفة المستهدفة	.294	.063	4.699	***	par_3
التكلفة	<--	التكلفة على أساس النشاط	-.005	.043	-.118	.906	par_4
الحصة السوقية	<--	إدارة الجودة الشاملة	.302	.083	3.643	***	par_5
الحصة السوقية	<--	الإنتاج في الوقت المحدد	.268	.083	3.216	.001	par_6
الحصة السوقية	<--	التكلفة المستهدفة	.203	.074	2.736	.006	par_7
الحصة السوقية	<--	التكلفة على أساس النشاط	.035	.051	.699	.484	par_8

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

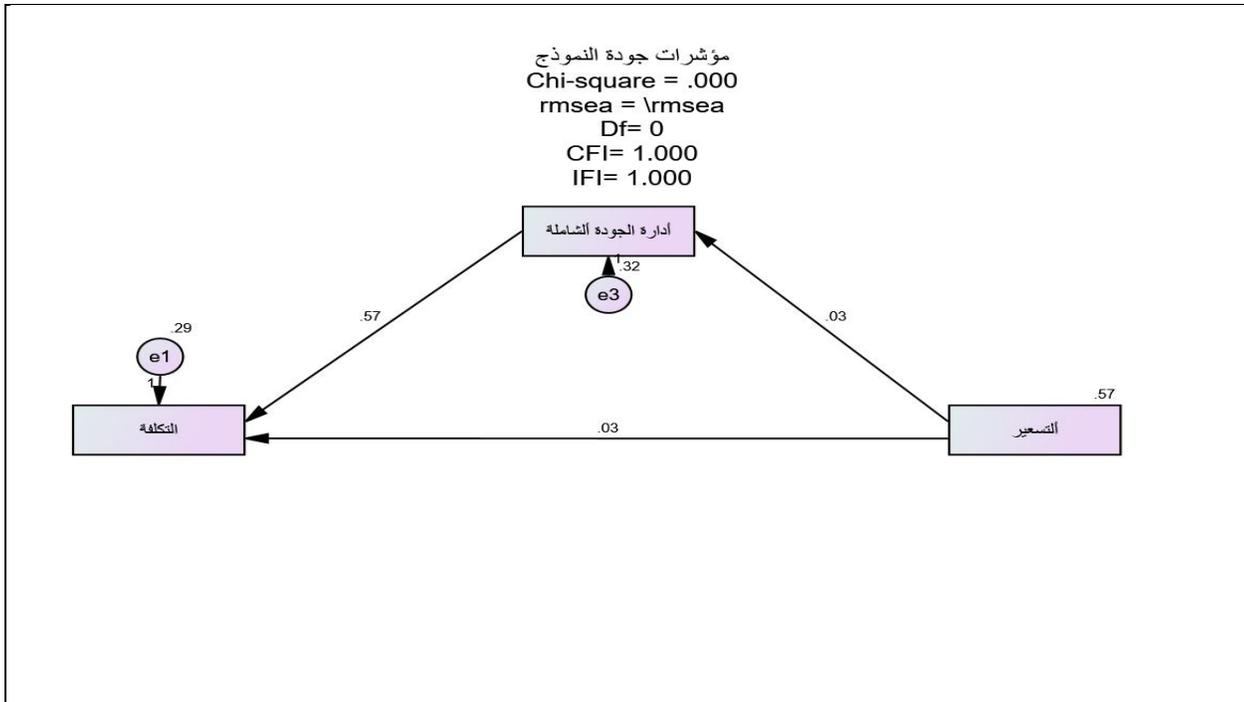
¹ Gaskin ,E.,& Skousen , T . **Time – Chunking and Haper – Refocusing in Digitally – Enabled Workplace** : Six Forms of Knowledge Workers .Frontiers in Psychology ,2016,p.7.

5 اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة: أساليب التكاليف الحديثة تتوسط العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية

الفرضية الفرعية الأولى: إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة

شكل (4/3/4)

العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والتكلفة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام أسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على أسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B و الجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (4/3/4) المسار من التسعير الى ادارة الجودة الشاملة يساوى 0.030. وهو غير دال احصائيا عندى مستوى معنوية 0.568. , والمسار من إدارة الجودة الشاملة الى التكلفة يساوى 0.571. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية .

جدول (4/3/4)

العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والتكلفة

المسار		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label	
إدارة الجودة الشاملة	<---	التسعير	.030	.052	.570	.568	A
التكلفة	<---	إدارة الجودة الشاملة	.571	.066	8.625	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الاعتماد على مستوي الدلالة (0.05) فاذا كانت قيم الدالة المحتسب اقل من مستوي المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الاثر غير المباشر.

جدول (5/3/4)

قيم تحليل الاثر غير المباشر بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والتكلفة

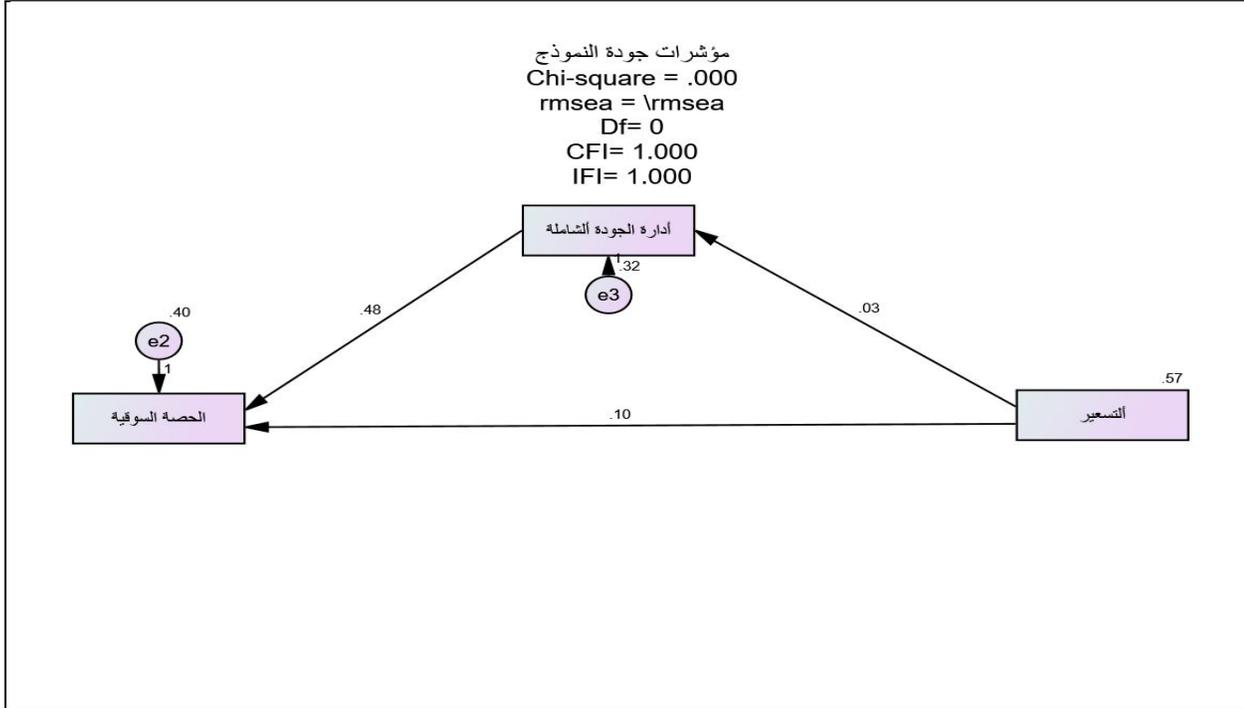
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.017	-.039	.114	.530

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية الثانية: إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية

شكل (5/3/4)

العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والحصة السوقية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات إتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B والجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (6/3/4) المسار من التسعير الى ادارة الجودة الشاملة يساوى 0.030. وهو غير دال احصائيا عندى مستوى معنوية 0.568. , والمسار من إدارة الجودة الشاملة الى التكلفة يساوى 0.478. وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية *** .

جدول (6/3/4)

العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والحصة السوقية

المسار	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
إدارة الجودة الشاملة <--- التسعير	.030	.052	.570	.568	A
إدارة الجودة الشاملة <--- الحصة السوقية	.478	.079	6.072	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الاعتماد على مستوي الدلالة (0.05) فاذا كانت قيم الدالة المحتسب اقل من مستوي المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الأثر غير المباشر.

جدول (7/3/4)

قيم تحليل الأثر غير المباشر بين إدارة الجودة الشاملة والتسعير والحصة السوقية

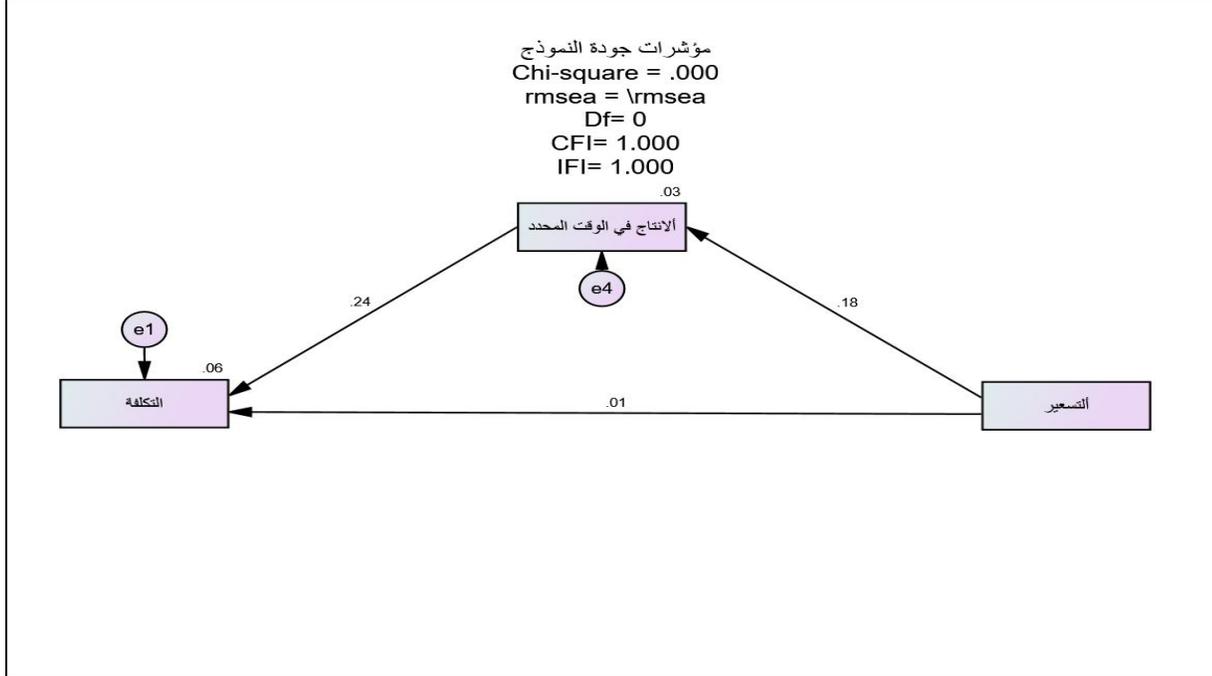
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.014	-.038	.085	.514

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية الثالثة: الانتاج في الوقت المحدد تتوسط العلاقة الايجابية بين التسعير والتكلفة

شكل (6/3/4)

العلاقة بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والتكلفة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B والجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (8/3/4) المسار من التسعير الى الانتاج في الوقت المحدد يساوى 0.135. وهو دال احصائيا عند مستوى معنوية 0.009 , والمسار من الانتاج في الوقت المحدد الى التكلفة يساوى 0.268. وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية *** .

جدول (8/3/4)

العلاقة بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والتكلفة

المسار		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
الإنتاج في الوقت المحدد	<---	.135	.051	2.623	.009	A
التكلفة	<---	.268	.076	3.538	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي إستخلاص الأثر غير المباشر من خلال ضرب الأثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الإعتماد على مستوى الدلالة (0.05) فإذا كانت قيم الدالة المحتسب أقل من مستوى المعنوية المعتمد فإنه يتم قبول الفرضية البديلة ويوضح الجدول (9/3/4) قيم تحليل الأثر غير المباشر.

جدول (9/3/4)

قيم تحليل الأثر غير المباشر بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والتكلفة

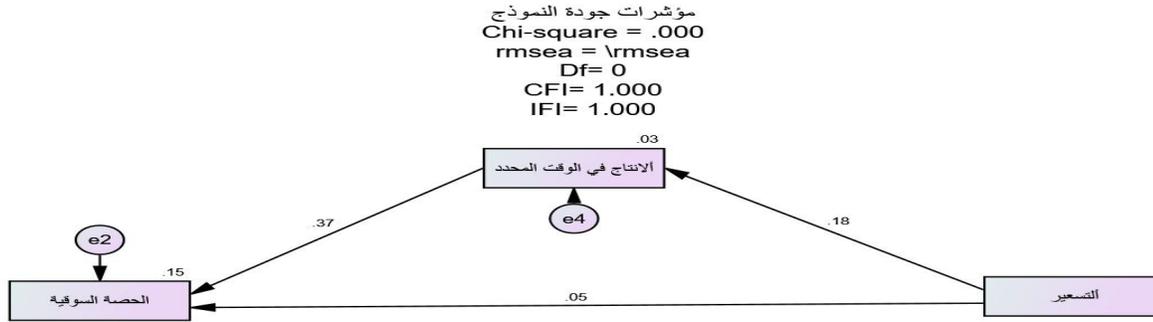
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.036	.008	.085	.015

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية الرابعة: الإنتاج في الوقت المحدد تتوسط العلاقة الايجابية بين التسعير والحصة السوقية

شكل (7/3/4)

العلاقة بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والحصة السوقية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام أسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على أسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر غير المباشرة عن طريق A و B والجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (10/3/4) أن المسار من التسعير الى الإنتاج في الوقت المحدد يساوى .135 وهو دال احصائيا عند مستوى معنوية .009 , والمسار من الإنتاج في الوقت المحدد الى الحصة السوقية يساوى .454 وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية *** .

جدول (10/3/4)

العلاقة بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والحصة السوقية

المسار		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label	
الإنتاج في الوقت المحدد	<- --	التسعير	.135	.051	2.623	.009	A
الحصة السوقية	<- --	الإنتاج في الوقت المحدد	.454	.080	5.669	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الإعتماد على مستوى الدلالة (0.05) فإذا كانت قيم الدالة المحتسب أقل من مستوى المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الاثر غير المباشر.

جدول (11/3/4)

قيم تحليل الاثر غير المباشر بين الإنتاج في الوقت المحدد والتسعير والحصة السوقية

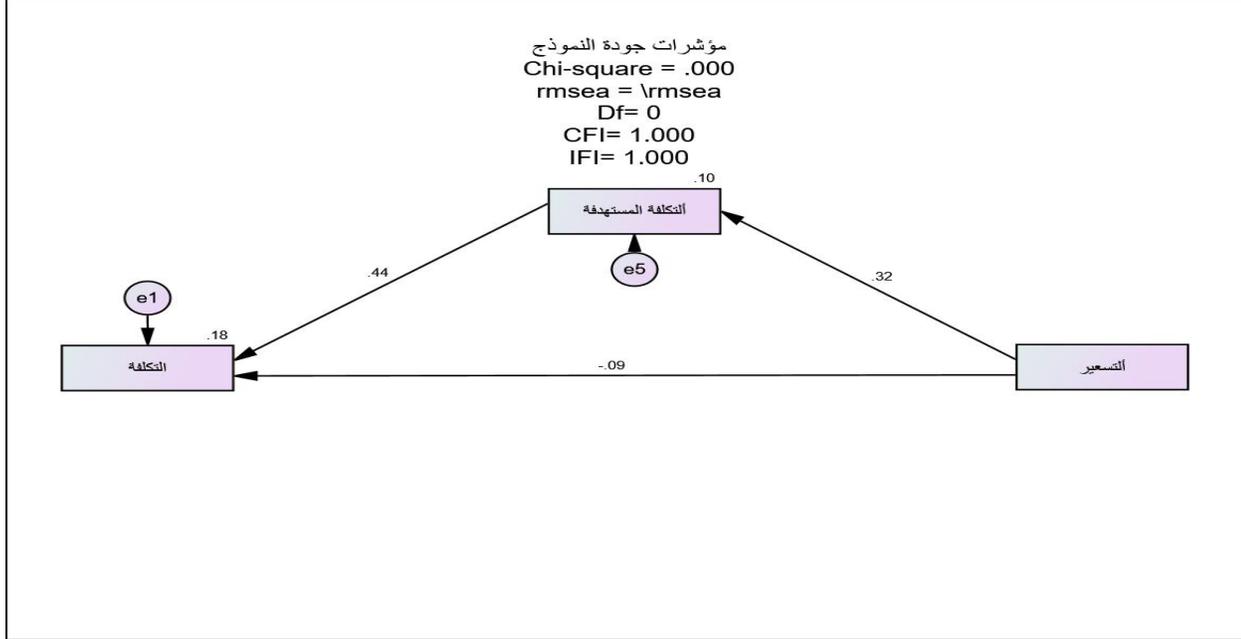
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.061	.019	.134	.017

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية الخامسة:التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة

جدول (8/3/4)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة والتسعير والتكلفة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B والجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (12/3/4) أن المسار من التسعير الى التكلفة المستهدفة يساوى 261. وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية , والمسار من التكلفة المستهدفة الى التكلفة يساوى 454. وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية.

جدول (12/3/4)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة والتسعير والتكلفة

المسار	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التكلفة المستهدفة <-- التسعير	.261	.054	4.830	***	A
التكلفة <-- التكلفة المستهدفة	.447	.067	6.650	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الأثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي إستخلاص الأثر غير المباشر من خلال ضرب الأثر المباشر في الأثر غير المباشرة ويتم الإعتماد على مستوي الدلالة (0.05) فإذا كانت قيم الدالة المحتسب أقل من مستوي المعنوية المعتمد فإليه يتم قبول الفرضية البديلة ويوضح الجدول قيم تحليل الأثر غير المباشر.

جدول (13/3/4)

قيم تحليل الأثر غير المباشر بين التكلفة المستهدفة والتسعير والتكلفة

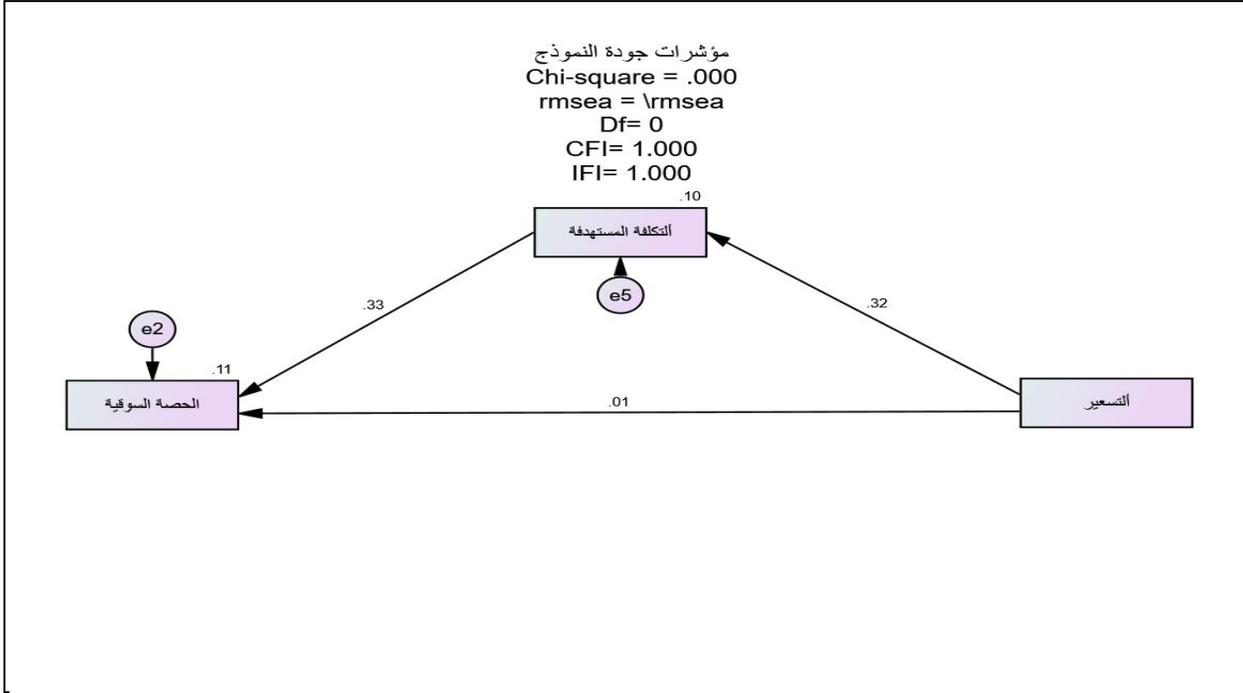
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.117	.070	.192	.005

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية السادسة: التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية

شكل (9/3/4)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة والتسعير والحصة السوقية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B و الجدول التالي قيم تحليل المسار .

يتضح من الجدول (14/3/4) أن المسار من التسعير الى التكلفة المستهدفة يساوى 261. وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية . , والمسار من التكلفة المستهدفة الى الحصة السوقية يساوى 375. وهو دال احصائياً عند مستوى معنوية .

جدول (14/3/4)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة والتسعير والحصة السوقية

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التكلفة المستهدفة	<--	التسعير	.261	.054	4.830	***	A
الحصة السوقية	<--	التكلفة المستهدفة	.375	.078	4.833	***	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الاعتماد على مستوي الدلالة (0.05) فاذا كانت قيم الدالة المحتسب اقل من مستوي المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الاثر غير المباشر.

جدول (15/3/4)

قيم تحليل الاثر غير المباشر بين التكلفة المستهدفة والتسعير والحصة السوقية

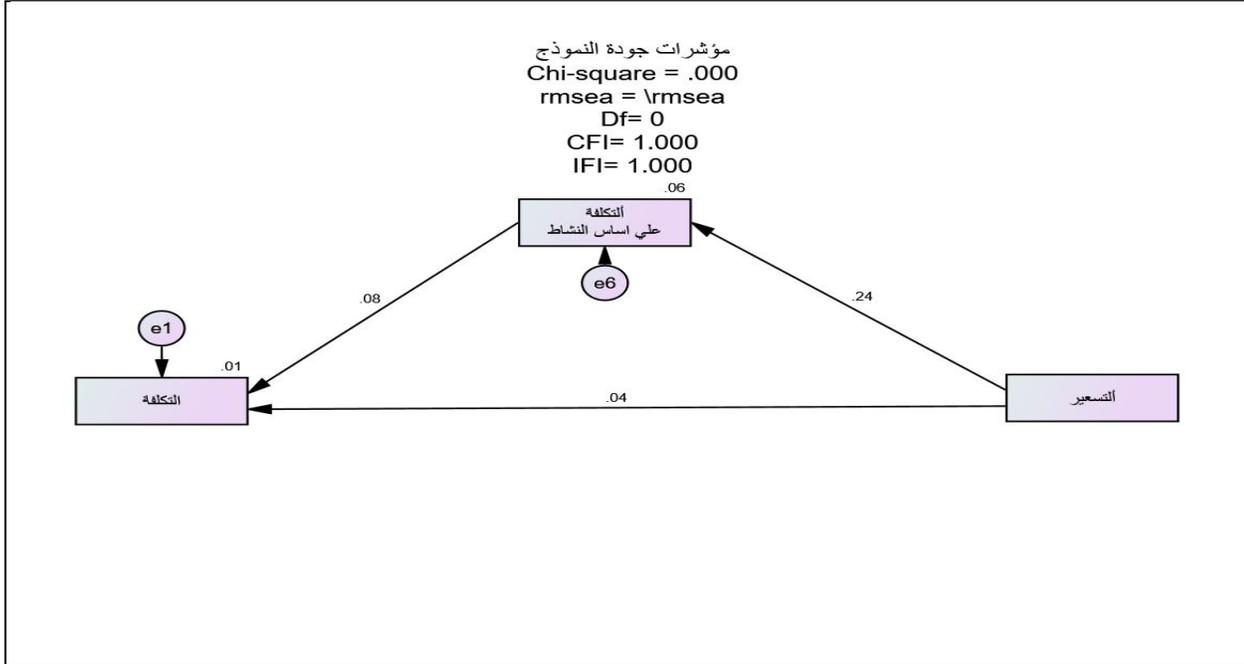
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.098	.045	.191	.005

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية السابعة:التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة

الشكل(10/3/4)

العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط والتسعير والتكلفة



المصدر :إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B و الجدول التالي قيم تحليل المسار

يتضح من الجدول (16/3/4) أن المسار من التسعير الى التكلفة على أساس النشاط يساوى .270. وهو دال احصائياً عندى مستوى معنوية, والمسار من التكلفة المستهدفة الى التكلفة يساوى .062. وهوغير دال إحصائياً عند مستوى معنوية .242.

جدول (16/3/4)

العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط والتسعير والتكلفة

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التكلفة علي أساس النشاط	<--	التسعير	.270	.075	3.591	***	A
التكلفة	<--	التكلفة علي أساس النشاط	.062	.053	1.170	.242	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الإعتماد على مستوي الدلالة (0.05) فاذا كانت قيم الدالة المحتسب اقل من مستوي المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الاثر غير المباشر.

جدول (17/3/4)

قيم تحليل الاثر غير المباشر بين التكلفة علي أساس النشاط والتسعير والتكلفة

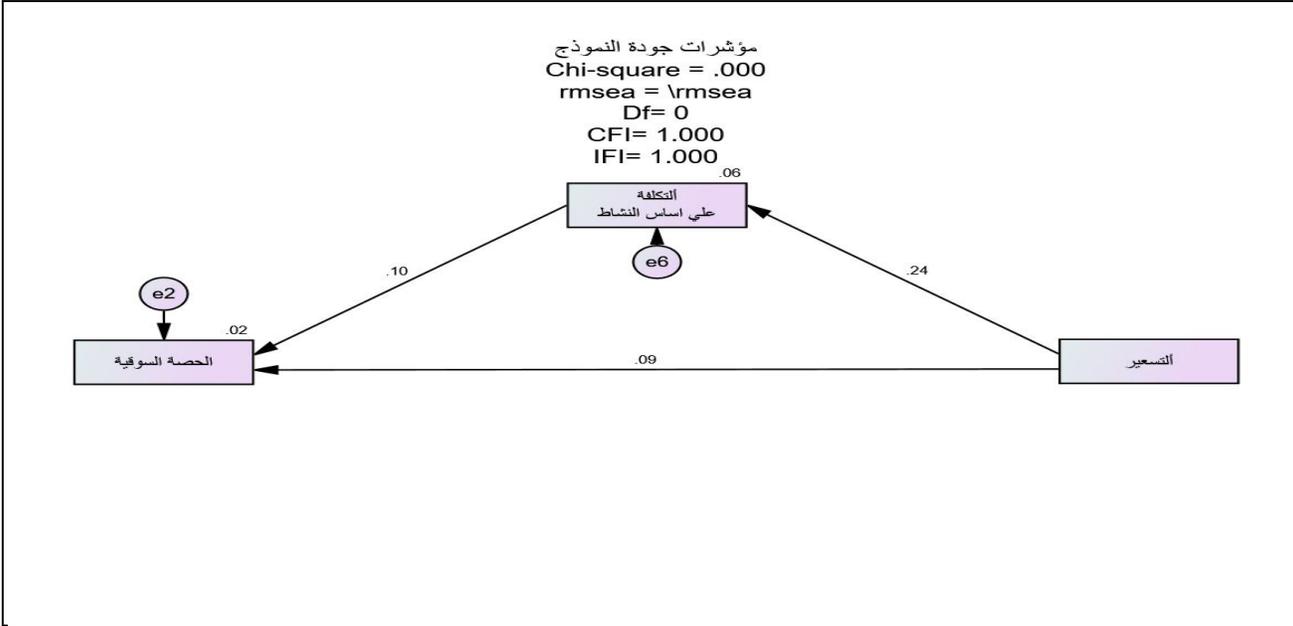
Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.017	-.012	.058	.181

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الفرضية الفرعية الثامنة: التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية

شكل (11/3/4)

العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط والتسعير والحصة السوقية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

لغرض التعرف على معنوية التأثير بين المتغيرات اعتمد البحث على نمذجة المعادلة البنائية وفيها تم استخدام اسلوب تحليل المسار والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة ولاختبار الفرضية غير المباشرة اعتمد الدارس على اسلوب (Parameter) لمعرفة الاثر الغير مباشرة عن طريق A و B و الجدول التالي قيم تحليل المسار

يتضح من الجدول (18/3/4) أن المسار من التسعير الى التكلفة على أساس النشاط يساوى 0.270. وهو دال احصائيا عند مستوى معنوية ***. , والمسار من التكلفة المستهدفة الى الحصة السوقية يساوى 0.081. وهو غير دال احصائياً عند مستوى معنوية 0.165.

جدول (18/3/4)

العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط والتسعير والحصة السوقية

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
التكلفة علي أساس النشاط	<---	التسعير	.270	.075	3.591	***	A
الحصة السوقية	<---	التكلفة علي أساس النشاط	.081	.058	1.390	.165	B

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

ولمعرفة الاثر غير المباشر قام (James Gaskin 2016) بتطوير (Parameter A*B) والذي يهدف الي استخلاص الاثر غير المباشر من خلال ضرب الاثر المباشر في الاثر غير المباشرة ويتم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) فاذا كانت قيم الدالة المحتسب اقل من مستوى المعنوية المعتمد فانه يتم قبول الفرضية البديلة والجدول التالي يوضح قيم تحليل الاثر غير المباشر.

جدول (19/3/4)

قيم تحليل الاثر غير المباشر

Parameter	Estimate	Lower	Upper	P
A x B	.022	-.010	.074	.196

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

6. ملخص اختبار الفرضيات

يوضح الجدول (20/3/4) ملخص إختبار الفرضيات

جدول (20/3/4)

ملخص إختبار الفرضيات

حالة الإثبات	الفرضية الرئيسية الأولى: هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والميزة التنافسية
لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة
لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والحصة السوقية
حالة دعم الفرضية	
عدم دعم كامل	
حالة الإثبات	الفرضية الرئيسية الثانية: هنالك علاقة إيجابية بين تسعير وأساليب التكاليف الحديثة
لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير و إدارة الجودة الشاملة
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والإنتاج في الوقت المحدد
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة المستهدفة
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين التسعير والتكلفة علي أساس النشاط
حالة دعم الفرضية	
دعم جزئي	
حالة الإثبات	الفرضية الرئيسية الثالثة: هنالك علاقة إيجابية بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة والتكلفة
لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد والتكلفة
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة
لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة والحصة السوقية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد والحصة السوقية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة والحصة السوقية

لم تدعم	هنالك علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط والحصة السوقية
حالة دعم الفرضية	دعم جزئي
حالة الإثبات	الفرضية الرئيسية الرابعة: أساليب التكاليف الحديثة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والميزة التنافسية
لا يوجد توسط	إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
توسط جزئي	الإنتاج في الوقت المحدد يتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
توسط جزئي	التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
لا يوجد توسط	التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة
لا يوجد توسط	إدارة الجودة الشاملة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
توسط جزئي	الإنتاج في الوقت المحدد يتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
توسط جزئي	التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
لا يوجد توسط	التكلفة علي أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والحصة السوقية
حالة دعم الفرضية	دعم جزئي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2017م)

الخاتمة

تشمل :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

من خلال عرض الدراسة النظرية والميدانية فى مجال التسعير وأساليب التكاليف الحديثة فقد توصل الباحث الى النتائج التالية :

أ.نتائج الدراسة النظرية ,تتمثل فى :

1. للتكلفة المستهدفة العديد من الفوائد منها:حصر التصميم وعمليات الانتاج فى حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معطيات السوق , بالاضافة لمساهمتها فى كبح جماح مهندسى التصميم , فانه سيؤدى الى ضغط على المسئولين فى كافة الانشطة للسعى للحد من الفاقد والضياع من خلال اعادة تنظيم انشطتهم بدا من تطوير مفهوم المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع , بما يؤدى الى الاستغلال الامثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للعملاء والمساهمين بل ايضا على مستوى الاقتصاد الكلى .

2. الاعتماد على جودة المنتج يعطى الشركات الصناعية مزايا تجعلهم فى وضع تنافسى مريح.

3..يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التى تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة , ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التى تميز هذا النظام عن غيره من الانظمة التقليدية .

4.تتضح أهمية نظام الانتاج فى الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة اذا ما تم استخدامه فى المؤسسات المعاصرة,من خلال زيادة المرونة فى تغيير تشكيلة المنتجات, والتقارب بين مواقع مراكز الانتاج , الامر الذى ييسر عمليات الاتصال بين العمال , ممايساعد على سهولة تغيير وظائفهم اذا اقتضت الضرورة ذلك ,كمايساعد أيضا على اشتراكهم فى حل مشكلات الانتاج .

5.يهدفنظامإدارةالجودةالشاملةإلتطويرجودةالمنتجاتوالخدماتمعنخفيضالتكاليفممايحسن خدمةالعملاء,وتلبيةحاجاتهم,وذلك بتقليل الاخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الاضافى , وتحقيق الجودة , زيادة العوائد والارباح , رضاء وسرور العملاء.

6.أن استخدام الطرق التقليدية للتكاليف فى تسعير المنتجات يودى الى عدم تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية ممايجعلها تفقد وضعيتها فى سوق المنافسة

ب.نتائج الدراسة الميدانية ,تتمثل فى :

1. استخدام الانتاج فى الوقت المحددة من خلال تخفيض حجم المخزون وتلبية طلبات الزبون اول باول تساعد فى تحقيق الميزة التنافسية .
2. تقوم بعض الشركات بتحديد أسعار بيع منتجاتها بأقل من أسعار بيع المنافسين حتى يتمكنوا من خروجهم من سوق المنافسة .
3. السعر يمثل مؤشر لبقاء بعض الشركات فى سوق المنافسة لذلك تقوم بتحديد سعر البيع بالاعتماد على سعر بيع العام السابق .
4. تهتم الشركات الصناعية بتحسين كفاءة الأنشطة التى تضيف قيمة للمنتج , وتسعى بأستبدال الأنشطة التى لا تضيف قيمة للمنتج .
5. تركز الشركات الصناعية على تخفيض تكاليف الانتاج حتى تستطيع تحقيق الميزة التنافسية .
6. تحدد بعض الشركات الصناعية تكاليف الانتاج من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع بأعتبارها أحد ادوات التكلفة المستهدفة.
7. تهتم بعض الشركات الصناعية بالتركيز على الموردين من خلال تقوية العلاقة معهم وتخفيض عددهم الى الحد المسموح به , شراء المواد الاولية منم .
8. عملية تخفيض حجم المخزون من العوامل المهمة التى تسعى الشركات الصناعية العمل بها حتى تتمكن من تقليل تالف الانتاج.
9. تهتم الشركات الصناعية بمعايير الجودة على منتجاتها وتسعى دائما بجعل وضعية المنتج ليكون مطابقاً لمتطلبات شهادة الايزو, وتعزيز الوعى حول جودة المنتج .
10. تهتم الشركات بتقليل تكلفة تالف الانتاج الى اقل حد ممكن حتى تتمكن من تسعير منتجاتها بأسعار مناسبة تساعد فى تحقيق الميزة التنافسية .
11. تركز الشركات الصناعية على إجراء الدراسات التسويقية لتوفير معلومات تساعد فى تكاليف الانتاج وتسعير المنتجات .
12. تعمل بعض الشركات على زيادة حصتها السوقية من المبيعات لضمان وضع تنافسى مناسب .

مناقشة النتائج مع نتائج الدراسات السابقة

أخضعت بيانات الأستبانة للتحليل العاملي بغرض فهم الاختلافات بين مجموعة من متغيرات الاستجابة, تم تحليل أثر المتغير المستقل على المتغير الوسيط وأثر المتغير الوسيط على العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث تم اختبار جميع الفرضيات وقد ايدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة وكالاتى :

أولاً: أثر العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية

تتوقع الفرضية الرئيسية الاولى وجود علاقة ايجابية بين التسعير والميزة التنافسية من خلال التحليل العاملي للمتغير المستقل التسعير مع الميزة التنافسية (التكلفة, الحصة السوقية) حيث تشير نتائج التحليل الى عدم وجود علاقة بين التسعير والميزة التنافسية , ولم تدعم هذه العلاقة فى اى من البعدين (التكلفة , الحصة السوقية) وللتحقق من ذلك تمت استعراض بعض الدراسات السابقة :

1. افترضت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية بين التسعير والتكلفة , حيث بنيت نتائج التحليل على عدم وجود علاقة ايجابية بين التسعير والتكلفة, ولم تتفق هذه النتيجة مع دراسة(خالد محمد ابراهيم المدهون , 2011م)والتي أشارت الى أهمية الدراسة فى التعرف على دور نظام محاسبة التكاليف فى تسعير الخدمات المصرفية فى المصارف التجارية , وبيان دور نظام محاسبة التكاليف فى ظل زيادة حدة المنافسة التى تواجهها المصارف فى الوقت الحاضر بحيث اصبح استمرار هذه المصارف متوقفا على قدرتها على تقديم منتجاتها باسعار تنافسية وجودة عالية وبتكلفة اقل, ولم تتفق هذه الدراسة مع(دراسة, احمد خالد محمد احمد الفويل, 2010م) يهدف البحث الى بناء نظام لقياس تكلفة الخدمات المصرفية وتسعيرها , ومايمكن ان يقدمه هذا النظام من معلومات اكثر دقة من المحاسبة المالية.

2. افترضت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية بين التسعير و(الحصة السوقية فى الميزة التنافسية), حيث بنيت نتائج التحليل على عدم وجود علاقة ايجابية بين التسعير و(الحصة السوقية فى الميزة التنافسية), ولم تتفق هذه النتيجة مع (دراسة, محمد بابكر, 2008م) ضرورة استخدام الاتجاهات المعاصرة فى محاسبة التكاليف حتى يتم توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات تسعير الصادرات الأمر الذي يزيد من قدرتها التنافسية , ضرورة وجود مركز للمعلومات عن الصادرات السودانية يعكس الأنشطة والميدان التجاري وأنشطة السوق العالمية فى مجال الصادرات. كمايهدف البحث الى بناء نظام

لقياس تكلفة الخدمات المصرفية وتسايرها ، وما يمكن ان يقدمه هذا النظام من معلومات اكثر دقة من المحاسبة المالية.

وقد يرجع السبب في عدم وجود علاقة التسعير والميزة التنافسية في عدم اهتمام الشركات المبحوثة بعملية التسعير عن طريق استخدام أساليب التكاليف الحديثة وأن الشركات تسعر منتجاتها بناء على أسعار المنافسين .

ثانياً أثر العلاقة بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة

1. افترضت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية بين التسعير وادارة الجودة الشاملة,حيث بنيت نتائج التحليل على عدم وجود علاقة ايجابية بين التسعير و ادارة الجودة الشاملة, ولم تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Selim Yuksel Pazarceviren 2013م)توصلت الدراسة الى:أنه مع العولمة، تغيرت شروط المنافسة والمستهلك ازيد وعياً . للشركات تنافسية بقدر قدرتها على التعامل مع توفير طلبات المستهلكين الجديدة والاحتياجات في الجودة والسعر والوقت المستهلك الرغبات.

وقد يرجع السبب في عدم وجود علاقة ايجابية بين التسعيروالجودة الشاملة في عقلية ادارة الشركات التي تعتقد أن المنتج الجيد يكلف أكثر وبالتالي يكون السعر عالي جداً .

2. افترضت الدراسة وجود علاقة ايجابية بين التسعير والانتاج في الوقت المحدد , حيث اوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة(صديق ادم محمد بابكر, 2014م) وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في مصانع السكر بالسودان ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم اختيار الطرق المناسبة لمصانع السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف. وتأتي أهمية الدراسة لضعف في استيعاب حملة الزمالات ومحاسبو التكاليف بمصانع السكر بالسودان وأوصت الدراسة بضرورة استخدام طرق وأساليب التكاليف الحديثة (التكلفة المستهدفة, التكلفة على اساس النشاط , الانتاج في الوقت المحدد , الجودة الشاملة)بمصانع السكر في السودان وذلك لخفيض التكاليف والتحكم فيها

3. افترضت الدراسة وجود علاقة ايجابية بين التسعير والتكلفة المستهدفة,حيث اوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة(نضال محمدوا, 2007م), يهدف البحث إلى

دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، مع بياناً لإجراءات

للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها،

وبياناً أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في اقتصاد المعاصر،

تكمناً أهمية البحث في نهجها وأحد أهم القرارات الإدارية وهو قرار التسعير، (دراسة د. جلييلة عيدان

الذهبي، 2007م)، والتي أشارت إلى: يساهم اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في تحقيق الأسعار

المستهدفة والتي تمثل ما يرغب الزبون بدفعها مقابل المنتجات المقدمة وبالشكل الذي يحقق العائد

المرغوب على الأموال المستثمرة. تأتي أهمية البحث من أهمية تسعير المنتجات ولا سيما بالنسبة

لمنظمات الأعمال التي تعيش في ظل ظروف بيئية تشهد العديد من التطورات والتغيرات المستمرة

والسريعة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه وما يعده ذو قيمة حسب وجهة نظرة،

يتمثل هدف البحث في دراسة عملية التسعير والمدخل المستهدفة لذلك، فضلاً عن بيان المدخل

المعاصرة في التسعير وأثره في استهداف التكلفة واقتراح منهجية والية لتطبيق ذلك المنهج. وخلصت

الدراسة إلى أن تغنية التكلفة المستهدفة تتطلب الأخذ بالاعتبار السعر المستهدف والذي يتم الرجوع

لتحديد واستهداف التكلفة.

4. افترضت هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين التسعير و التكلفة علي أساس النشاط، حيث بنيت

نتائج التحليل وجود علاقة إيجابية بين التسعير و التكلفة علي أساس النشاط، وتتفق هذه النتيجة مع

دراسة، (غضابراينية 2014م) التي اشارت الى ان تطبيق أنظمة التسيير، التسعير والموازنة على أساس

الأنشطة مرهوناً بنجاحها و صحتها مخرجات نظام التكلفة على أساس الأنشطة كمرجعاً أساسياً يومرن " حيث خلصت

النتيجة إلى: ينتج نظام التسيير على أساس الأنشطة كمحصلة عن إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة

فولكنمخالفتو فرمتطلبات تطبيقه، حيث يستند المخرجات نظام التكلفة في أداء مهماتها التخطيطية والرقابية، وإذ أدامت تطبيقه

ظام ABM تتاح الفرصة لإدراج نظام الموازنة والتسعير على أساس الأنشطة

وهنا نخلص إلى أن أنظمة القائمة على أساس الأنشطة امتداد لنظام التكلفة على أساس الأنشطة.

ثالثاً: أثر العلاقة بين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية

1. افترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة و (التكلفة في الميزة التنافسية)، حيث

أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة، وانفقت هذه الدراسة مع دراسة، (دراسة، عمران حميدة و

سعد ليفطيمة، 2012م) والتي اشارت الى

الأهمية الكبرى لهذا البحث في توضيح الدور الذي تؤديه إدارة الجودة الشاملة في تطوير وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية
صادية. هدفت الدراسة الى

تحديد مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وإيضاح مختلف الجوانب المتعلقة بها، وتأثيرها على التنافسية للمؤسسة الاقتصادية خاصة
الجزائرية،) دراسة، الدكتور. فؤاد أحمد محمد العفيري،

2010م) والتأهلت لهذه الدراسة ببياناً لها لآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف الإنتاج
، والحفاظ على مستوى متميز من الجودة، وتحقيقاً لتمييز في ظل التقنيات الحديثة، والاهتمام بمستوى
جودة يضمن أداء محاسبي لعمال القدرة التنافسية بما يليطموح والشركاء في إدارة الجودة والتكلفة
والأداء لمواجهة تحديات المنافسة.

2. إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد (والتكلفة في الميزة
التنافسية)، حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة، ولم تتفق هذه الدراسة مع
دراسة (صديق ادم محمد بابكر، 2014م) وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة
لمحاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في مصانع السكر بالسودان ومعرفة أهم التطورات
وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم اختيار الطرق المناسبة لمصانع السكر في السودان
لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف. وتأتي أهمية الدراسة لضعف في استيعاب حملة الزمالات
ومحاسبو التكاليف بمصانع السكر بالسودان وأوصت الدراسة بضرورة استخدام طرق وأساليب التكاليف
الحديثة (الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة)
بمصانع السكر في السودان وذلك لخفيض التكاليف والتحكم فيها دراسة (أحمد محمد
الحسن، 2014م) ومن أهم النتائج والتوصيات ان هنالك حاجة ضرورية لتطبيق الاتجاهات الحديثة
لتخصيص للتكاليف الصناعية غير المباشرة لتواكب التطور التكنولوجي في البيئة الإنتاجية. العمل في
توعية متخذي القرار بأهمية نظم التكاليف باستخدام الأساليب الحديثة (الإنتاج في الوقت المحدد،
التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط).

ويرجع السبب في عدم وجود العلاقة بين الانتاج في الوقت المحدد والتكلفة في عدم ادراك ادارة الشركات المبحوثة بأهمية ادراة الانتاج في الوقت المحدد في تخفيض التكاليف وتخفيض حجم المخزون وغيرها من ادوات الانتاج في الوقت المحدد .

3.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة (والتكلفة في الميزة التنافسية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة,(د.حسنيعابدينمحمدعابدين , 2015م) والتهدفتم الدراسة الى

التعرف علىمدىتطبيقمدخلالتكلفةالمستهدفةلذعمالقدرةالتنافسيةلمصانعالباطون الجاهزبقطاعغزة , افترضت الدراسة "انتطبيقمدخلالتكلفةالمستهدفةيؤدبالنتويرالمنتجاتوعدمالقدرة

التنافسيةلمصانعالباطونالجاهزبقطاعغز , كما اتفقت أيضا مع دراسة,(دراسة, خالد محمد احمد عبدالله , 2014) والتي أشارت الى ضرورة تبنى الاساليب الحديثة في قياس التكاليف ومنها التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكفة وفقا للنشاط وذلك بغرض الوصول الى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة . دراسة(ادريس الصديق عثمان,2017م)اهتمت الدراسة بالربط بين التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس الانشطة , للوصول الى تخفيض ايجابي في التكلفة وتحقيق ميزات للشركات الصناعية في ظل خصائص البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية والصناعية المتقدمة , هدفت الدراسة الى بيان أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على تحليل مسببات التكلفة للانشطة الصناعية.

4.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة ,حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة , ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة (, د . عمرعيدمسلمالجعيدي,2009م) واثت أهمية الدراسة من كونها تبحث في أحدث وأهم أنظمة التكاليف الحديثة الذي قد يسهم استخدامة في رفع الكفاءة الانتاجية وزيادة قدرتها التنافسية, دراسة (د.السيد عباس هاشم مهلهل 2014)تمثلت مشكلة الدراسة في معاناة أغلبشركاتالقطاعالصناعيمنارتفاعكبير فيحجمالتكاليفالصناعيةغير المباشرة , وعدمالتوزيعالعادللهذالتكاليفعلناهدافالتكلفة , وزيادةحدةالمنافسة,كما لم تتفق أيضا مع دراسة,(دراسة, خالد محمد احمد عبدالله , 2014) والتي أشارت الى ضرورة تبنى الاساليب الحديثة في قياس التكاليف ومنها التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكفة وفقا للنشاط وذلك بغرض الوصول الى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة ,دراسة (Mr. A.Vetrivel,Dr. Jelsy Joseph ,2012)توصلت الدراسة الى

النتائج التالية : التكلفة على أساس النشاط يمكن استخدامها للتنبؤ بتكلفة أفضل, تكلفة ABC يمكن استخدامها لتحديد الخسارة في صنع المنتجات, التكلفة على أساس النشاط يمكن ان تستخدم في تخفيض التكاليف .

ويرجع السبب في عدم اتفاق الدراسة مع الدراسات السابقة الى عدم قناعة الادارة باسلوب التكاليف على أساس الأنشطة, أو عدم توفر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الاسباب التي ادت الى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

5.فترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين إدارة الجودة الشاملة و(الحصة السوقية في الميزة التنافسية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة,(د.عباس, د.فاطمة, 2010م),وتوصلت الدراسة إلأنأسلوبإدارةالجودةالشاملة (TQM) لديهاالقدرةعلىتحقيقميزتتنافسية تتمثلبجودةالعملياتوالأنشطةأساساًللحصولعلىمنتجاتأذاتجودةعالية, واتفقت هذه الدراسة مع دراسة(حاتم محمد مطوع عسفة, 2010 م) والتي خرجت بأهم النتائج والتوصيات الاتية : حيث اظهرت الدراسة بان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين اشباع حاجات العملاء كاحد متغيرات نظام ادارة الجودة الشاملة واكتساب القدرة التنافسية لمصانع البلاستيك الفلسطينية . يجب على مصانع البلاستيك مقارنة جودة منتجاتها بمنتجات المنافسين لها في السوق لان ذلك يعتبر جزء لايتجزأ من دراسة قوة المنافسين ونوع انتاجهم واطهرت هذه الدراسة اثر الجودة الشاملة على اكتساب القدرة التنافسية.

6.فترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين الإنتاج في الوقت المحدد و(الحصة السوقية في الميزة التنافسية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (الدكتورخالدالقطيني, 2012م)حيثأشارة الى أنهيؤدياستخدامالمحاسبةالإداريةلأساليبالإدارةالإستراتيجية (الانتاج في الوقت المحدد , التكلفة المستهدفة , التكلفة على أساس النشاط)إلتمدعياالقدرة التنافسيةللمنشأةوزيادةالحصةالسوقيةلها .

7.فترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين التكلفة المستهدفة و(الحصة السوقية في الميزة التنافسية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , وأتتفقت هذه الدراسة مع دراسة(تامر ابراهيم رمضان سيد, 2012م) والتي توصلت الى أن إستخداماسلوبالتكلفةالمستهدفةفالمنشآتالسياحية يؤديإلتمدعياالقدرةالتنافسيةللكالمنشآت .

8. إفتترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين التكلفة علي أساس النشاط و(الحصة السوقية في الميزة التنافسية)، حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة ، ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة (أشرف عزميمسعود أبومغلي، 2008م) والتي توصلت الى ان لهذا القطاع أهمية سواء أكانت من الناحية الإنسانية أو المتمثلة بتقديم خدمات الرعاية الصحية لطالبيها في الوقت المناسب وضمن وجودها عالية وبأسعار ملائمة، أو من الناحية الاقتصادية نظراً للمحدودية للموارد المتاحة وارتفاع أسعارها عالمياً فإنها لابد عليها المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وبما يؤدي بالضمان تقديم الخدمة بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها، ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة (تامر ابراهيم رمضان سيد، 2012م) والتي توصلت الى أنه يؤدي استخدام نظام محاسبة التكاليف لعلنا أساساً للنشاطات المنشآت السياحية إلى التمدد في القدرة التنافسية لتلك المنشآت ويرجع السبب في عدم اتفاق الدراسة مع الدراسات السابقة الى عدم فاعلية الإدارة بأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، أو عدم توفر الخبرات الداخلية أو الخارجية من الاسباب التي ادت الى عدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

رابعاً: أثر التوسط بين التسعير وبين أساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية

1. إفتترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين و التسعير و إدارة الجودة الشاملة (التكلفة)، حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة ، ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة (سلطان، 2007م) حيث هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة، ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض ، عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة واثرها على التكلفة النهائية وبالتالي على السعر ، والوصول الى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة. توصلت الدراسة الى أن تحسين الجودة يؤدي الى تخفيض عدم الجودة .

يرجع السبب في عدم وجود التوسط بين التسعير والتكلفة لعدم ادراك الشركات بأهمية الجودة الشاملة .

2. إفتترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين التسعير و الانتاج في الوقت المحدد و(التكلفة في الميزة التنافسية)، حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة ، واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (ابوبكر احمد الهادي عبدالرحيم، 2013 م) ومن اهم النتائج : تعمل اساليب التكلفة الاستراتيجية على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على

تخفيض تكاليف مرحلة تصميم المنتج وتحقيق التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم . كما اوصت الدراسة بربط نظام التكاليف باستراتيجية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لمساعدة ادارة هذه الشركات فى اتخاذ القرارات الرشيدة .ادراك ادارة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لاهمية اساليب التكلفة الاستراتيجية (التكلفة المستهدفة - الانتاج فى الوقت المحدد) .

3. التكلفة المستهدفة تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة, إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين التسعير التكلفة المستهدفة و(التكلفة), حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة دراسة,(عزت كمال عبدالله موسى, 2013 م) والتي اوصت الدراسة بأن اسلوب التكلفة المستهدفة يودى الى تخفيض تكاليف المنتجات ذات العمليات الصناعية المحدودة ودورة حياة انتاجية قصيرة مما يساعد فى تحديد جودة الاداء المطلوبة للمنتج فى مرحلة الاولى وفقا لخيارات محددة من سعر وخصائص المنتج .التكلفة المستهدفة يمكن التعبير عنها بشكل نقدى مما يسهل عملية تقويم اداء النشطة الانتاجية . دراسة(ابوبكر احمد الهادى عبدالرحيم , 2013 م) ومن اهم النتائج : تعمل اساليب التكلفة الاستراتيجية على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم , يعمل اسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض تكاليف مرحلة تصميم المنتج وتحقيق التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم . كما اوصت الدراسة بربط نظام التكاليف باستراتيجية الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لمساعدة ادارة هذه الشركات فى اتخاذ القرارات الرشيدة .ادراك ادارة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم لاهمية اساليب التكلفة الاستراتيجية (التكلفة المستهدفة - الانتاج فى الوقت المحدد) .

4. التكلفة على أساس النشاط تتوسط العلاقة الإيجابية بين التسعير والتكلفة إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين التسعير التكلفة على أساس النشاط و(التكلفة), حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة , ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة,(مصعب محمد عوض, 2014 م) والتي اوصت بانشاء نظام متكامل للتكلفة يقود الى تسعير عادل للمنتجات التى يقدمها القطاع الصناعى وضرورة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط فى القطاع الصناعى للاستفادة من مخرجاته فى صنع القرارات الاستراتيجية .

ويرجع السبب في عدم وجود علاقة التوسط في عدم ادراك الادارات في الشركات المستهدفة بالأستبيان بضرورة استخدام اسلوب التكلفة وفقا للنشاط وربطة بالتسعير والتكلفة .

5.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين و التسعير و إدارة الجودة الشاملةو(التكلفة),حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة , ولم تتفق هذه الدراسة مع دراسة(سلطان , 2007م) حيث هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين الجودة والتكلفة ,ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في التخفيض , عن طريق تقييم تكاليف عدم الجودة واثرها على التكلفة النهائية وبالتالي على السعر ,والوصول الى جودة عالية وتكاليف منخفضة ومن ثم مواجهة المنافسة .توصلت الدراسة الى أن تحسين الجودة يؤدي الى تخفيض عدم الجودة .

6.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين التسعير و الإنتاج في الوقتو(الحصة السوقية في الميزة التنافسية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة(سناي نايف , 2009م) حيث توصلت نتائج الدراسة الى:
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية

($\square = 0.01$) (لتطبيق نظام JIT) في تعظيم ربحية الشركات من خلال تحسين جودة المنتج,

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\square = 0.01$) (لتطبيق نظام

ال JIT) في تعظيم ربحية الشركات من خلال تحقيق التفوق التنافسي.

7.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين التسعير التكلفة المستهدفة و(الحصة السوقية),حيث أوضحت نتائج التحليل وجود هذه العلاقة , واتفقت هذه الدراسة مع دراسة,(طلالخالد عبد الباسط, 2010م)تناولت الدراسة ادارة التغير والتي تشمل التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط وخلصت الدراسة الى تبني الشركات لادارة التغير واتباعها كسياسة بدل من مواكبتها للمتغيرات التي تطرا على البيئة التسويقية , لخلق لها ميزة تسويقية تنافسية .واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستخدام احدث ماتوصلت اليه التكنولوجيا والتقانات في مجال الصناعة لضمان جودة المنتجات التي تؤهل للحصول على الميزة التنافسية ليس محليا فقط بل على المستوى العالمي .

8.إفترضت الدراسة وجود علاقة إيجابية وعلاقة توسط بين و التسعير التكلفة علي أساس النشاط و(الحصة السوقية),حيث أوضحت نتائج التحليل عدم وجود هذه العلاقة , ولم تتفق هذه الدراسة مع

دراسة, (مصعب محمد عوض, 2014 م) والتي اوصت بإنشاء نظام متكامل للتكلفة يقود الى تسعير عادل للمنتجات التي يقدمها القطاع الصناعي وضرورة تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في القطاع الصناعي للاستفادة من مخرجاته في صنع القرارات الاستراتيجية.

التأثيرات النظرية والميدانية

أ. التأثيرات النظرية, تتمثل في :

1. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى حسب علم الباحث التي تحقق في مقاييس التسعير وأساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية, لوجود جهود قليلة لقياس صحة هذه المقاييس في الدول النامية وخاصة السودان وهذه الدراسة سوف تكون إضافة للدراسات الموجودة , كما تعطي فكرة عن كيفية إعداد هذه المقاييس وبالتالي تحفيز الباحثين لمزيد من الدراسات حول هذا المجال.

2. إختبرت هذه الدراسة علاقة أبعاد أساليب التكاليف الحديثة على أبعاد الميزة التنافسية , تأتي الأهمية النظرية لهذه الدراسة من خلال معرفة الدور الذي يسهم فيه التسعير وأساليب التكاليف الحديثة للشركات في تحقيق الميزة التنافسية , وأظهرت النتائج أن التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط لهما دور فعال في التحديد الدقيق لتكلفة المنتج وبالتالي تسعير المنتجات بصورة سليمة .

3. تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة في السودان التي تسعى لسد الفجوة في الدراسات السابقة المتعلقة بأساليب التكاليف الحديثة للتعريف من حيث دراستها وفق الأبعاد المختلفة لكل متغير .

4. حققت الدراسة في العلاقة بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة والميزة التنافسية باستخدام أسلوب نمذجة المعادلة البنائية وهو مالم يدرس في الدراسات السابقة ومعرفة أثر الدور الوسيط لأساليب التكاليف الحديثة في تأثيره على المتغيرات الأخرى (المستقل والتابع).

5. سعت هذه الدراسة الى الربط بين التسعير وأساليب التكاليف الحديثة كأدوات يمكن ان تساعد في تحقيق الميزة التنافسية .

6. تم التحقق من من دور أساليب التكاليف الحديثة كمتغير وسيط يوضح مدى قوة أو ضعف العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية ودراسة هذا التفاعل يمكن أن يكون إضافة علمية .

التأثيرات الميدانية, تتمثل في :

1. هذه الدراسة أوضحت لمتخذي القرار الإداري مدى أهمية تطبيق أساليب التكاليف الحديثة في تسعير المنتجات وتأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية .

2. بالرقم من تعدد الشركات الصناعية في مجتمعنا السوداني إلا أنها تعاني من قلة استخدام أدوات حديثة لدراسات التكلفة في تحديد تكلفة منتجاتها , وذلك لعدم وجود دراسات منتظمة توضح أهمية استخدام هذه الأدوات لديها وهذه الدراسة توضح استخدام أساليب التكاليف الحديثة في تحديد أسعار المنتجات الصناعية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية .

3. تشجع هذه الدراسة إحتياجات ورغبات العملاء مع محدودية الموارد والإمكانيات كان لابد من تبني أدوات جديدة تساعد على معرفة مايتطلبه العملاء من تفضيلات وبما يعكس إرادة العملاء على الاستعداد لدفعة مقابل هذه التفضيلات .

محددات الدراسة

ركزت هذه الدراسة على أساليب التكاليف الحديثة في تحديد سعر البيع وتقدم هذه الدراسة عدة إسهامات حيث أنها تناولت العوامل المؤثرة على تحقيق الميزة التنافسية من خلال دراسة أثر أساليب التكاليف الحديثة في تحديد سعر البيع , كما توصلت إلى أن أساليب التكاليف الحديثة كمتغير وسيط له تأثير جزئي على العلاقة بين التسعير والميزة التنافسية وكما هو الحال في الدراسات الميدانية يوجد العديد من المحددات التي تحد تعميم الدراسة منها :

1. حجم عينة الدراسة , ركزت على قطاع الصناعات بصورة أكبر مما يحد من إمكانية تعميم نتائج الدراسة على باقي القطاعات .

2. تم استخدام الإستبانة لجمع بيانات العينة وفيها تم الإعتماد على نوعية العبارات المغلقة والتي لا تسمح للمبحوث الإجابة على عبارات الإستبانة حسب نمطيه وأسلوبه الشخصي وحصره في عدد من الإجابات المحددة مسبقاً , كما بها العديد من أوجه القصور المتعلقة بتردد المبحوثين في إعطاء الاجابات أو قد تحتاج بعض العبارات إلى توضيح أو ازالة الغموض عنها .

3. تناولت هذه الدراسة أساليب التكاليف الحديثة من خلال (إدارة الجودة الشاملة , الأنتاج في الوقت المحدد , التكلفة المستهدفة , التكلفة على أساس النشاط) وهذه الأبعاد قد لا تمثل كل أبعاد أساليب

التكاليف الحديثة التي تم التركيز عليها في الدراسات السابقة، كما تناولت الدراسة الميزة التنافسية بكل أبعادها وهذه الأبعاد قد لا تمثل كل الأبعاد التي ذكرت في الدراسات السابقة .

4. استخدمت هذه الدراسة أساليب التكاليف الحديثة في تسعير المنتجات ودراسة أسلوب واحد من أساليب التكاليف الحديثة قد لا يؤدي إلى نتائج أفضل يمكن تعميمها ، نظرا لتعدد أساليب التكاليف الحديثة .

5. إقتصرت هذه الدراسة على العاملين بالإدارات المالية لبعض الشركات الصناعية وبما أن هذه الفئة تتسم بصفات معينة مآدى إلى تضارب في نتائج تأثير بعض المتغيرات ، وربما لو تم تعميمها على العاملين بالإدارات المالية للشركات الخدمية لكانت النتائج أفضل .

6. تعامل بعض الفئات التي شملها الاستبيان مع الاستثمارات الموزعة للاستبانة بتعجل وتسرع في الاجابات وكأنهم يريدون المخارجة من الاستبانة التي امامهم .

7. رفض بعض المدراء الماليين والاداريين في الشركات برفض التعامل مع الاستبيان بحجة خوفهم من استغلال هذه الاجابات في منافسة شركاتهم .

8. خوف بعض الشركات ان يكون حامل الاستبانة من طرف أفراد الضرائب لذلك يتهربون من الاجابة على أسئلة الاستبانة .

ثانياً : التوصيات

1. توجيه الاهتمام والعناية بدرجة أكبر الى أساليب التكاليف الحديثة عند تحديد أسعار المنتجات خصوصاً في ظل المنافسة السائدة حالياً . وذلك لأن المدخل الى الحصول على مركز تنافسى أفضل لن يتم إلا من خلال التحكم في التكاليف .

2. الاهتمام بدراسة أساليب التكاليف الحديثة باعتبارها اداة من أدوات تخفيض التكلفة وعاملاً مهماً من عوامل تسعير المنتجات .

3. الاهتمام بعملية تسعير المنتجات حتى تحجز الشركة موقعا مناسباً في سوق المنافسة .

4. استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة .

5. الاهتمام بجودة المنتجات لو ارادت الشركة المحافظة على الريادة في سوق المنافسة .

6. التركيز فى الحصول على منتجات سليمة من دون عيوب من المرة الاولى , والسعى الى تخفيض حجم المخزون والزام الموردين بواعيد التسليم .
7. الاعتماد على هندسة القيمة فى الوصول الى التكلفة المستهدفة فى حال تحديد سعر البيع المستهدف وفق رغبات العملاء .
8. الاهتمام بطلبات ورغبات وحاجات العملاء لكسب رضاهم بأعتبارهم الركيزة الاساسية فى بيع المنتجات .
9. العمل على دراسة درجة تقلبات أسعار الموادالاولية ومصادر التوريد , التى تسهم فى تخفيض التكاليف .
10. دراسة أسعار المنافسين, والاهتمام بتحليل سوق المنافسة ,والعمل على كسب رضاء العملاء.
- 11.توصى الدراسة الباحثين والأكاديميين بأهتمام بالبحوث والدراسات المتعلقة بأساليب التكاليف الحديثة بأضافة متغيرات جديدة نظراً لوجود شح فى هذا المجال .

ثالثاً:الرؤى المستقبلية

يقترح الباحث بحوث مستقبلية كالاتى :

- 1 إجراء دراسات أخرى مماثلة لنفس موضوعالدراسة بذات المقاييس على منشآت أخرى خدمية مثل شركات المقاولات, الإنشاءات, المصارف, شركات الاتصالات, الجامعات, المستشفيات, بهدف تكوين صورة شاملة عن إمكانية تعميم هذه المقاييس ومعرفة جودتها لتكون مقاييس نافعة تخدم مجالات العلم .
2. وجدت انه لا يوجد توسط بين التسعير وادارة الجودة الشاملة والتكلفة مما يتيح للباحثين التحقق من اثر المتغير الوسيط.
3. ان موضوع أساليب التكاليف الحديثة من المواضيع التى تهتم الشركات الصناعية لارتباطها بمواضيع أخرى كالتسعير والميزة التنافسية, لذلك يرى الباحث أن تتوجه بحوث المستقبل إلى التعمق فى دراسة هذه المفاهيم وتأثيرها إشتراكاً مع مواضيع أخرى تأخذ أحياناً دور وسيط وآخر معدل من أجل تقوية العلاقة .

المصادر والمراجع

راجع

القران الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ.الكتب:

- أبو العزيم محمد التجارة الالكترونية وإحكامها في الفقه الإسلامي، (الأردن: دار النفائس للنشر، 2001م).
- احمد حسن ظاهر , المحاسبة الادارية , (عمان: دار وائل للنشر, 2002م).
- أحمد حسين على , المحاسبة الادارية المتقدمة , (الاسكندرية: كلية التجارة, 2003م).
- احمد فرغلى محمد حسن , اصول محاسبة التكاليف (القاهرة: جامعة القاهرة ,كلية التجارة).
- اسماعيل يحيى التكريتى , وآخرون , المحاسبة الادارية قضايا معاصرة , (عمان : الحامدة , 2007 م).
- أمين السيد لطفى, نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالى عن الالتزامات وحقوق الملكية, (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر, 2007م).
- أمين عبدالعزيز حسن , استراتيجية التسويق فى القرن الواحد والعشرين , (القاهرة: دار قباء للنشر , 2001)
- احمد محمد غنيم , نظام ادارة الانتاج المتكامل باستخدام المحاسب الالى , (مصر :المكتبة العصرية للنشر والتوزيع, 2006 م).
- اسامة الحارث, الحاسبة الادارية, (عمان : الاردن , دار الحامد للنشر والتوزيع , 2004م).
- اسماعيل يحيى التكريتى وآخرون , المحاسبة الادارية (قضايا معاصرة) , (عمان: الأردن, دار حامد للنشر والتوزيع, 2007 م).

- الامام ابي الفضل جمال الدين بن منظور الافريقي, معجم لسان العرب في اللغة, (دار النوادر للنشر, 1290هـ).
- ايدجى باد يرو, الدليل الصناعي الى أيزو 9000, ترجمة فؤاد هلال, (القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع 1995, الطبعة الثانية 1999 م).
- إيمان محمد محبزي, مبادئ الاقتصاد الجزئي, (مصر: الإشعاع للطباعة, 1997م).
- بدوي محمد عباس, إدارة الجودة الشاملة, (دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع, 2009م).
- تشارلز هورنجرن, وآخرون, تعريب, د. أحمد حامد حجاج, محاسبة التكاليف - مدخل إداري, (الرياض: دار المريخ, 1996).
- توفيق عبد الرحيم حسن, مبادئ الإقتصاد الجزئي, (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع, 2005م).
- تامر البكري, تسويق الخدمات, (عمان: الأردن, دار وائل للنشر والتوزيع, 2006 م).
- ثناء على القباني, إدارة التكلفة وتحليل الربحية, (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع, 2010م).
- حجاج أحمد, المحاسبة الادارية, (الرياض: المملكة العربية السعودية, دار المريخ للنشر, 2000 م).
- حمداويوسيلة, الجودة مميزة تنافسية في البنوك والتجارية, (الجزائر: مديرية النشر لجامعة قالمة, 2009م).
- حميد عبد النبي الطائي, بشير عباس العلق, تسويق الخدمات, كتاب محكم علميا, (عمان: الاردن, دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, الطبعة العربية 2013م).
- حنفى زكى محمد, وآخرون, أساسيات محاسبة التكاليف (مصر: مطبعة جامعة القاهرة, 2000م).
- حسين هلالى وآخرون, التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات, التنظيم والادارة, الارتقاء بالكفاءات القيادية, (القاهرة: السحاب للنشر والتوزيع, 2009م).
- خليل برعى, الاسعار, (القاهرة: مكتبة نهضة الشرق الاوسط, 1979م).
- رائد العامري, إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو, (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع, 2010م).

- رضاء صاحب أبو حمد ال على و سنان كاظم, الادارة...لمحات معاصرة, مؤسسة الوراق. 2001 م).
- رى انتش جاريسون واريك ، المحاسبة الإدارية ترجمة ، د . محمد عصام الدين زايد (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000م،) .
- سمية بدوي ، إدارة الجودة الشاملة (مصر: الدار الجامعية للنشر، 2008م).
- سليم الياس وآخرون ، الموسوعة الادارية الشاملة الادارة ومبادئها ، (بيروت: مركز الشرق الاوسط الثقافى للطباعة والنشر والترجمة والتوزيع ، 2009 م).
- سمير أبو الفتوح صالح، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - مدخل معاصر لمد عمالقرارات فبالبيئة التنافسية"، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2000 م).
- صلاح الدين عبدالمنعم مبارك ، واخرون " محاسبة التكاليف - مدخل اداى حديث " (مصر: الدار الجامعية الاسكندرية، 2002 م) .
- طارق الحاج وآخرون ، التسويق من المنتج الى المستهلك ، (عمان: دار صفاء للنشر، 2000 م).
- عباس مهدي الشيرازى ، نظرية المحاسبة ، (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 2005 م) .
- عبدالحمال خزامى، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، (مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع).
- عبدالعليم محمد عبود ، مبادئ التسويق (القاهرة : جامعة القاهرة)
- عبدالسلام أبو قحف، التنافسية وتغيير قواعد اللعبة، (الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع، 1977 م).
- عبدالسلام ابو قحف ، التسويق من وجهة نظر معاصرة (بيروت : مطبعة الاشعاع الفنية 2001م).
- عمر عباس العتر واخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل ادارى ، (الاسكندرية : مصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2002 م).
- عمر وصفى عقيلى، مدخل الى المنهجية المتكاملة لادارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2001م).

- عصام رشيد حويش, السياسة السعرية والية تكوين السعر العراقية, (بغداد: وزارة التخطيط المعهد القومي للتخطيط , 1980م).
- فتحى احمد دياب عواد, المبيعات والتسويق فى المنظمات المعاصرة, (دار الرضوان للنشر والتوزيع, 2013م - 1434 هـ).
- فريدالنجار, المنافسة والترويج والتطبيقي, (مصر: مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع, 2002م).
- فايز جمعة صالح النجار واخرون , أساليب البحث العلمى - منظور تطبيقي , (عمان : دار الحامد للنشر و التوزيع , 2009م).
- فهد سليمان الخطيب , محمد سليمان العود , مبادئ التسويق , (عمان مفاهيم اساسية , دار الفكر , 2000 م).
- فليبيسادلر, الإدارة الإستراتيجية, (الإسكندرية: مجموعة النيل العربية, 2008 م)
- فليب كوتلر , جارى ارمسترونج , اساسيات التسويق, (الرياض: ترجمة سرور على, دار المريخ , 2009).
- فهدسليم الخطيب , محمد سليمان عواد , مبادئ التسويق مفاهيم أساسية (عمان: دار الفكر للطباعة والنشر, 2000م).
- فواز التميمي, إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأييد لـ ISO 9001, (عمان: عالم الكتب الحديث 2008م).
- فواز التميمي وأحمد الخطيب , ادارة الجودة الشاملة , (عمان: الاردن, جدارا للكتاب العالمى, 2008م).
- كريم مهدى الحسناوى , مبادئ علم الاقتصاد , (بغداد , مطبعة أو فيست 1990م).
- مأمون الداردكة , وآخرون, إدارة الجودة الشاملة, (عمان: الأردن, دار صفاء للنشر والتوزيع)
- محمد الصيرفي, الجودة فى المنظمات, (عمان: الطبعة الأولى, الصفاء للنشر والتوزيع, 2007 م).
- محمد ابراهيم عبيدات , استراتيجىة التسويق - مدخل سلوكى , (عمان: المستقبل للنشر والتوزيع , الطبعة الثانية, 1997م).
- محمد سعيد النجار , نظرية الثمن, (القاهرة : المطبعة العالمية , 1965م).

- محمود جاسم الصميدى , ردينة عثمان يوسف , الاساليب الكمية فى التسويق , (عمان: دار المناهج للنشر , 2001 م).
- محمود الصميدعى ,وردينة عثمان ,التسويق المصرفى,(عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع)
- مروان عبدالمجيد ابراهيم , أسس البحث العلمى لاعداد الرسائل الجامعية , (عمان:مؤسسة الوراق ,2000م) .
- مكرم عبد المسيح باسيلي , المحاسبة الادارية الاصاله والمعاصرة , (المنصورة , المكتبة العصرية , 2007 م) .
- محمد تيسير عبدالحكيم الرجحى , المحاسبة الادارية , (عمان :الاردن, دار وائل للنشر, ط 4 , 2007)
- محمد سامى راضى , مبادئ محاسبة التكاليف , (الاسكندرية: رمل الاسكندرية (مصر) ,الدار الجامعية , الابراهيمية, 2003م).
- محمد سعيد عبد الفتاح ,ادارة التسويق, (بيروت: الدار الجامعية للنشر 1992م) .
- محمد سويدان, إشكالية القدرات التنافسية في ظل تحديات العولمة, (عمان:دارالثقافة للنشر والتوزيع, 2006 م).
- محمد عبد العال النعيمي , ادارة الجودة المعاصرة , (عمان: الاردن, دار اليازورى العملية للنشر والتوزيع , 2009م).
- محمد عدنان وديع, محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية, (تونس: 2001 م).
- محمد محمد محمد الخولانى , ادارة النشاط الانتاجى والعمليات , (الاسكندرية: دار الوفاء لنديا الطباعة , 2007م) .
- محمود سلامة عبدالقادر, الضبط المتكامل للجودة الإنتاج, (الكويت: وكالة المطبوعات, 1976 م).
- نبيل مرسى خليل, تسويق الخدمات (عمان دار الإحصاء العلمى للنشر والتوزيع, 2008 م)
- منير نورى, التسويق مدخل للمعلوماتو الإستراتيجية, (الجزائر: ديوانا المطبوعات الجامعية, 2007 م)
- مؤيد محمد الفضل , عبدالناصر ابراهيم نور , المحاسبة الادارية , (عمان:الاردن, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة, 2002م).

- هشام احمد حسبو , 1997 م " محاسبة التكاليف وصناعة القرارات مفاهيم اساسية " , (القاهرة مصر , مكتبة عين شمس) .
- نبيلمرسيخليل , الميزة التنافسية في مجال الأعمال , (الاسكندرية :الدارالجامعية , 1996 م) .
- نبيلمرسيخليل , الميزة التنافسية في مجال الأعمال , (مركز الإسكندرية للكتاب , 1998م) .
- نسيم حنا , مبادئ التسويق (الرياض : دارالمريخ للنشر , 1985م) .
- نعمة الخفاجي , فلسفة ادارة الجودة الشاملة , (الاردن : جامعة الزيتونة , بدون سنة) .
- نواف فخر , خليل الدليمي , " محاسبة التكاليف الصناعية " (عمان :الاردن , الجزء الاول , الدار العلمية للنشر والتوزيع , 2002م) .
- الهادي ادم محمد ابراهيم , نظرية المحاسبة , (الخرطوم : مطابع السودان للعملة المحدودة , 2009م) .
- هاشم أحمد عطية , محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية , (مصر : دراسات في المحاسبة الماليه ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية , الدار الجامعة , 2000م) .
- هشام البساط , الاتجاهات الحديثة في التسويق المصرفي (بيروت) .
- هناء عبدالحليم , ادارة التسويق , (القاهرة : جامعة القاهرة كلية الزراعة 1993 م) .
- هونجرن واخرون " محاسبة التكاليف (مدخل ادارى جزء 1 , 2) " تعريب احمد حامد حجاج ومحمد عصام زايد , دار المريخ عام 2000م) .
- يوحنا عبد ال ادم وصالح الرزق , المحاسبة الادارية , (عمان : الاردن , دار الحامد للنشر والتوزيع , ط 2 , 2006م) .

ب. الرسائل الجامعية:

- ابوبكر احمد الهادي عبدالرحيم , اساليب التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعى السودانى , دراسة ميدانية عن عينة من الشركات الصناعية - ولاية الخرطوم (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراة الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة , 2013م) .

- احمد خالد محمد الفويل, (القياس لمحاسبى لتكاليف الخدمات المصرفية وتسعيرها (نموذج مقترح) دراسة تحليلية تطبيقية فى الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية , (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه غير منشورة 2010م)
- احمد ضو البيت صالح ضو البيت. اثر استراتيجيات ادارة الموارد البشرية فى ايجاد ميزات تنافسية بمنظمات الاعمال , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراه, غير منشورة, 2013 م).
- د. احمد حسين على حسين , " المحاسبة الادارية المتقدمة " للفكر الاستراتيجى, (جامعة الاسكندرية, كلية التجارة , أستاذ المحاسبة الادارية ونظم المعلومات, 2013 م).
- أحمد محمد الحسن عبد الرحمن العربي، نموذج محاسبى مقترح لاستخدام الأساليب الحديثة فى التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي فى السودان دراسة تطبيقية مطاحن للجلال ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،الفلسفة فى التكاليف المحاسبية الإدارية 2014 م).
- ادريس الصديق عثمان على , تحديد التكلفة المستهدفة فى ظل الموازنة على اساس الانشطة واثرها فى تخفيض التكاليف, (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه غير منشورة فى التكاليف والمحاسبة الادارية , 2017م).
- اشرف حسنى صالح عوض الله , اثر العائد على الاصول ودرجة الرفع المالى على الاداء المالى بتطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى ظل الازمة المالية العالمية دراسة حالة شركة حديد الاردن وشركاتها التابعة , (الخرطوم: جامعة السودان كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة 2015م).
- أشرف عزميمسعود أبو مغلي , اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الانشطه علنتعظيم الربحية, (القاهرة: جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا , كلية العلوم لإدارية والمالية رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة , 2008).

- امال محمد صديق صالح, تنافسية الصناعة السودانية فى ظل العولمة دراسة تحليلية لقطاع صناعة الجلود,(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة الدكتوراة, غير منشورة, اغسطس 2008 م).
- امجاد محمد الكومى, استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجية فى دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية , (مصر: جامعة عين الشمس, 2002 م) .
- ايمن طه حمد النيل , قياس فعالية وكفاءة اساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبترول , دراسة تطبيقية , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراه غير منشورة 2011 م).
- د . جلية عيدان الذهبى, استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة فى بيئة الأعمال الحديثة,(بغداد: جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد, 2007م).
- د. ناصر نور الدين عبداللطيف, المحاسبة الادارية المتقدمة , لأغراض قياس وتصميم الاداء وترشيد التكاليف ,(الاسكندرية:جامعة الاسكندرية, كلية التجارة , استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد, 2015م).
- تامر ابراهيم رمضان سيد, تطوير نظم التكاليف فى المنشآت السياحية لتدعيم قدرتها التنافسية, (2012).
- تنومحمد, أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير, (جامعة الجزائر: ماجستير غير منشورة 2004م).
- حاتم محمد مطوع عسفة, اثر نظام ادارة الجودة الشاملة فى اكتساب القدرة التنافسية, (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراة, غير منشورة, 2010م).
- خالد محمد ابراهيم المدهون, نظام محاسبة التكاليف فى المصارف التجارية ودورها فى تسعير الخدمات المصرفية, دراسة ميزانية على المصارف التجارية فى فلسطين,(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراة, غير منشورة, 2011 م).

- خالد محمد احمد عبدالله ,التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط كادتين لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء , (الخرطوم : جامعة السودان, رسالة دكتوراه, غير منشورة , 2014م).
- درحمون هلال , المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار فى المؤسسة , (جامعة الجزائر , رسالة دكتوراه , 2005 م) .
- درويش مصطفى الجلب, دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة فى تطوير الاداء المالى , (عزة:الجامعة الاسلامية , عمادة الدراسات العليا , رسالة ماجستير, 2007م),
- الدكتور, فؤاد أحمد محمد العفيرى, مدخل متكامل لادارة التكاليف فى ظل المنافسة فى الشركات الصناعية , (اب : اليمن , استاذ محاسبة التكاليف والادارية المساعد , نائب عميد كلية التجارة والعلوم الادارية , جامعة اب , اليمن 2010م).
- دكتور. على مجاهد احمد السيد,,
أطرا جرائم مقترحة متكاملأساليب ادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال
في مواجهة تحديات العولمة , (مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة طنطا Email: aalsayed77@yahoo.com , ت 01026971727).
- رزان حسين شهيد ،التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس, رسالة دكتوراه غير منشورة، ٢٠٠٧م).
- سكر فاطمة الزهراء , اهمية تعزيز الجودة فى رفع رضا العميل , (جامعة الجزائر , رسالة ماجستير , 2007 م) .
- سلطان كريمة, طرق تحسين جودة المنتج الصناعى وأثرها فى تخفيض التكاليف بدراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات, (الجزائر: جامعة سكيكدة , رسالة ماجستير غير منشورة, 2007م).
- سملاي حضية، أثر التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية وتنمية الكفاءات على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مدخلا لجودة والمعرفة، (جامعة الجزائر :رسالة للدكتوراه, دفعة -2004م).

- صباح فوزى صالح , الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة, (غزة: الجامعة الإسلامية, رسالة ماجستير, 2014م)
- صديق آدم محمد أبكر , الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية , دراسة ميدانية لعينة في مصانع السكر في السودان , (الخرطوم: جامعة السودان , رسالة دكتوراه غير منشورة , 2014م).
- د . صلاح بسيوني , تقييم دور محاسبة التكاليف في تحديد الاسعار , (القاهرة: جامعة عين شمس , كلية التجارة , 2007 م).
- صلاح مجدي عدس , إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية, (غزة: الجامعة الإسلامية, عمادة الدراسات العليا, كلية التجارة , قسم المحاسبة والتمويل, 2007).
- طلال خالد عبد الباسط , دور ادارة التغيير في خلق الميزة التسويقية التنافسية , دراسة مقارنة لبعض الشركات المنتجة للمشروبات الغازية بولاية الخرطوم , (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراه , غير منشورة , 2010 م).
- عبدالرازق طعمة الخزرجي , مدى اتساق نظام التكاليف المعيارية مع نظام التكلفة على اساس النشاط , (بغداد : رسالة مقدمة الى هيئة امناء المعهد العربي لنيل شهاة مراقبة الحسابات , 1998 م).
- عبدالرحمن مصطفى عبدالعظيم فرماوى , استخدام تكلفة دورة حياة المنتج في ترشد قرارات التسعير , دراسة نظريه تطبيقية(القاهرة: جامعة القاهرة , كلية التجارة قسم المحاسبة, رسالة ماجستير).
- د. عبد خلف عبد الجناى , تكامل التجارة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير (بغداد: جامعة بغداد , كلية الادارة والاقتصاد , قسم المحاسبة).
- عثمان بودحوش , تخفيض التكاليف كمدخل لعمال الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية, (الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة, كلية :التسيير والعلوم الاقتصادية قسم : علومالتسيير , رسالة ماجستير غير منشورة , 2008م).

- عزت كمال عبدالله , التكاليف الحديثة ودورها في تقويم اداء القطاع الصناعي بالسودان , (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراة غير منشورة, 2013 م).
- عطوى راضية , دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف, (الجزائر : جامعة الحاج لخضر , باتنة , رسالة ماجستير, غير منشورة , 2008م) .
- عمرانحمودة و سعدليفطيمة' أثرا إدارة الجودة الشاملة على تنافسية المؤسسة الاقتصادية, (معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, رسالة ماجستير , غير منشورة , 2012م)
- غضايرانية, إستخدام التكنولوجيا الحديثة لأنظمة التكلفة, التسيير التسعير والموازنة على أساسا لأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية (الجزائر:كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , قسم العلوم التجارية, رسالة دكتوراه غير منشورة 2014 م) .
- فتح الاله محمد احمد, استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقديم أداء المنشآت الصناعية, (الخرطوم : جامعة النيلين , رسالة دكتوراه غير منشورة , 2009م)
- فرحاتغول, مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية, (جامعة الجزائر:رسالة دكتوراة , غير منشورة , 2005 م).
- فيصل القاسم سنين, تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط واثره على قياس تكلفة المنتجات . (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراة , غير منشورة, 2013 م).
- ماهرا براهيم بنشي, تقييم فعالية مدخلات التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للأسمنت, (حلب: جامعة حلب, رسالة ماجستير غير منشورة, ٢٠٠٨ م) .
- ماهر موسى درغام , " تقويم امكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة : دراسة تطبيقية " , (عمان , الاردن, كلية العلوم المالية والمصرفية , الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية " رسالة دكتوراه منشورة , 2005).
- محمد البشير ابراهيم محمد , الاساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية, دراسة تطبيقية على مصنعى سكر غرب سنار

وعسلاية،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة غير منشورة،2011 م).

- محمد الناير محمد , نموذج محاسبي مقترح لقياس تكلفة انتاج وتصنيع وتسويق الصمغ العربي بالسودان , (الخرطوم : جامعة النيلين , رسالة دكتوراه غير منشورة , 2009)
- محمد بابكر ، الاتجاهات المعاصرة في تسعير الصادرات ،(الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة 2008م).
- محمد بن شايب , ادارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق , (جامعة الجزائر : رسالة ماجستير).
- محمد بن شايب , ادارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق , (جامعة الجزائر: رسالة ماجستير , 2004م) .
- محمد خوجلى محمد احمد " ادارة علاقات العملاء واثرها في بناء الميزة التنافسية في القطاع المصرفي , (الخرطوم : جامعة السودان كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراة الفلسفة, غير منشورة ، 2015 م).
- محمد زرواطى , الاتجاه الحديث في المحاسبة الادارية وامكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية (الجزائر, رسالة ماجستير, غير منشورة , 2009م).
- مرتضى محمد علي الصديق, إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية ، دراسة ميدانية لقطاع الصناعات التحويلية،(جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا الدراسات العليا , رسالة دكتوراه غير منشورة 2014م).
- مصعب محمد عوض محمد, قياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية, دراسة حاله القطاع الصناعى فى السودان -المنطقة الصناعية بحرى نموذجاً,(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراة, غير منشورة 2014م).

- وائل مصطفى محمد , " اطار مقترح لرفع كفاءة القياس المحاسبي فى ظل مدخل التكلفة على اساس النشاط " (القاهرة:جامعة عين شمس, كلية التجارة , , رسالة ماجستير, 1999).
- وفاء صبحى التميمى , اثر خدمات ما بعد البيع على درجة ولاء المستهلك للعلامة التجارية : دراسة ميدانية عن مستهلكى خدمات الهواتف النقالة فى مدينة عمان الكبرى,(عمان: الاردن , الادارى , معهد الادارة العامة , 2008 م).
- ولاء ربيع عبدالعظيم أحمد , إطار مقترح لتحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة خلال الدورة حياة المنتج للوصول للمزايا التنافسية للمنشآت الصناعية, (القاهرة: جامعة القاهرة , كلية التجارة, رسالة ماجستير غير منشورة 2014م).
- يحيى خديجة , أثر مراقبة جودة المنتج على القدرة التنافسية للمؤسسة , (جامعة الجزائر , رسالة ماجستير , 2001 م) .

ج.المجلات والدوريات العلمية :

- أ.م.د. خولة حسين حمدان , د.السيد عباس هاشم مهلهل, أستخدمتقنيةمراجعةوتقويمالبرامج (PERT) فيتحسينأسلوبالتكلفةعلىأساسالنشاط , مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع - العدد 26 , لسنة 2014.
- احمد السيد مصطفى , قدرة الإدارة العربية على تنمية القدرات التنافسية العربية, (مجلة آفاق اقتصادية, المجلد ٢٢, العدد ٨٥ , ٢٠٠١ م).
- احمد بلالي, الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية, مجلة العلوم الإنسانية, جامعة محمد خيضر بسكرة, العدد 11 , ماي 2007م).
- احمد طرطار, الميزة التنافسية استراتيجيات التنافس كمدخل لترشيد أداء المؤسسة الاقتصادية, (جامعة محمد خيضر بسكرة, مجلة العلوم الإنسانية, العدد 22, جوان 2011م).

- امجاد كومي, تصميم اطار فكري متكامل لتفعيل اسلوب التكلفة المستهدفة , (القاهرة :جامعة عين شمس, كلية التجارة , مجلة الفكر المحاسبي, العدد لثاني , السنة الثانية عشر, 2008 م).
- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, " المحاسبة الادارية المعلومات اللازمة للتخطيط " (كتاب رقم (11) 2001 م).
- جونسن فيرا , دراسة لنظام الاستراتيجية الصناعية فى العراق (بغداد: مجلة الصناعى , العدد الاول, 1971م).
- حمدى شحدوزعرب, " مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة فى الجامعات والكليات المتوسطة فى قطاع غزة : دراسة ميدانية " (المجلة العربية للإدارة , المجلد 26 , العدد 1 , 2006).
- د . حسنيعابدينمحمدعابدين ,
مدخلاتلكلفةالمستهدفةلذعمالقدرةالتنافسيةلمصانعالباطونالجاهزبقطاعغزة (مجلةجامعةالأقصى, سلسلةالعلومالإنسانية, المجلدالتاسععشر, العددالأول, يناير2015م).
- الدكتورخالدالقطيني , دورالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفيتدعيمالقدرةالتنافسية ,
كليةالاقتصاد(حلب:جامعةحلب , كليةالإدارةوالاقتصاد-جامعةالموصل , مجلة تنميةالرافدينالعدد 108 ' مجلد 34 لسنة 2012)
- دكتورصالحإبراهيميونسالشعباني , هشامعمرحمودييعبدالحميدي,
استخدامسلسلةالقيمةكأحدالاستراتيجياتالحديثة لإدارةالتكلفةبهدفالتخفيض, (جامعةالموصل ,
كليةالإدارةوالاقتصاد - مجلة تنميةالرافدينالعدد ' 97 مجلد 32 لسنة 2010).
- الدكتورمحمودأحمدإبراهيم, التحليلالاستراتيجيللتكلفةفيظليئةالتصنيعالحديثة ودعمالميزةالتنافسية
(الموصل: جامعةالموصل, كليةالإدارةوالاقتصاد - مجلة تنميةالرافدينالعدد 101 ' مجلد 32 لسنة 2010م).
- الدكتورة جلييلة عيدان الذهبى , مدرس قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد
و الدكتور نائر صبرى الغبان أستاذ مساعد- جامعة بغداد " استهداف السعر كأساس لتحقيق

- التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة " مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , المجلد 13 / ع48 / لسنة 2007 م).
- الدكتور خالد القطيني أستاذ- قسم المحاسبة, دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية" بردي (جامعة حلب : "كلية الاقتصاد) -, (جامعة الموصل لتنمية الرافدين, كلية الإدارة والاقتصاد) - العدد 108 مجلد 4 لسنة 2012 م).
- رياض حمزة
البكري, استخدامات نظام الكلف النوعية في المنشآت, (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية, المجلد الرابع, العدد الثاني والعشرين ., (QCS) الصناعية 2000م).
- زايد سالم أبو شناف, " تطوير نظام تحديد التكلفة على اساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر" (جامعة عين شمس , كلية التجارة , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , العدد 2, 1995).
- سالم عبدالله حلس, " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات", (مجلة الجامعة الاسلامية , سلسلة الدراسات الانسانية, المجلد 15 , العدد 1 , 2007) .
- سعيد الهلباوى " قضية التعامل مع تجنب مشكلة التكاليف لاغراض قياس تكلفة المنتجات: مدخل تحليل الأنشطة, نموزج وصفى " (طنطا , المجلة العلمية للتجارة والتمويل , العدد 2 , 1998) .
- صافيت سيد احمد عاشور, المركز الاستراتيجى للتكاليف والاطار الفكرى لسلاسل القيمة , (مصر: جامعة عين شمس, مجلة الفكر المحاسبى , العدد الاول , 1998 م).
- صالح إبراهيم ميونسال شعباني, هشام عمر حمود عبد الحديدي, استخدام سلسلة القيمة كأحد الاستراتيجيات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف التخفيض - الشركة العامة .
- لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى, (الموصل: جامعة الموصل,
- كلية الإدارة والاقتصاد, مجلة تنمية الرافدين, العدد 99 مجلد 10 , العراق, 2012م).

- عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل نظم ادارة التكلفة ،إندعيم استراتيجية التميز بالاسعار فى ظل البيئة التنافسية الحديثة،(جامعة جنوب الوادى، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الخامس عشر ، العدد الاول ، 2001 م) .
- د عمر عيد مسلم الجعيدى، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (عزة: فلسطين ، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية - أبحاث اقتصادية وإدارية ' العدد السادس ديسمبر 2009).
- عبدالرحمنعاطف عبدالمجيد،مدخلالتكلفةالمستهدفةفيمجالرقابةوخفض التكلفةكهدفاستراتيجيتدعيمالقدرةالتنافسيةللشركاتالمصرية،المجلةالعلميةالكلية التجارة - العدد ٢٨،جامعةأسيوط سنة ٢٠٠٠ م).
- عبدالوهاببنبريكة،نجوحبة،الخياراتالاستراتيجيةلمواجهةالمنافسة : حالةالمؤسسةالجزائرية لاتصالاتموبيليس (جامعةمحمدخيربسكرة،مجلةالأبحاثالاقتصاديةوالإدارية ة،،العدد 2 ،ديسمبر2007م).
- د . عبدالمنعم خليج عبد الله،" محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات فى ظل بيئة الصناعة المتقدمة(القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة بنى سويف ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد التاسع سبتمبر 1994).
- عبدالله ،سلمان حسن " أنظمة التكاليف على اساس الانشطة فى مؤسسات التعليم العالى الخاصة فى الاردن : دراسة تطبيقية فى احدى الجامعات الاردنية الخاصة " (المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد 7 ، العدد 1 ، 2004).
- د .علاءمحمدالبتانوني ، تأثيرالربطوالتكاملبينممارساتإدارةسلسلةالتوريدوإدارةالتكاليف الاستراتيجيةعلدعمالقدرةالتنافسيةلمنشآتالأعمالالصناعية ،(مجلةالمحاسبةوالمراجعة،2005م).
- عدنان بن عبدالله الملحم ، نظام التكاليف على اساس النشاط : دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية ،(مجلة البحوث المحاسبية ، مجلد (6) ، عدد (2) ، 2002م).

- علاء البتانوني, " تأثير الربط والتكامل بين مقياس الاداء المتوازن ونظام التكلفة على اساس النشاط على اداء تنظيمات الاعمال " , (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , المجلد 41 , العدد 1 , 2004) .
- د.عباس نوار كحيط الموسوي , د.فاطمة صالح مهدي الغريان, التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف علماً أساساً لأنشطة (ABC), (مدرس, جامعة واسط - كلية الأدارقوالاقتصاد - قسالمحاسبة , مدرس - الجامعة المستنصرية - كلية الأدارقوالاقتصاد - قسالمحاسبة, مجلة الإدارة والاقتصاد, العدد الثمانون 2008, مقبول للنشر بتاريخ 2010/3/1).
- فرانسيس ماهوني وكارا جي . ثور ترجمة عبدالحكيم الخزامي , ثلاثية ادارة الجودة الشاملة , (دار الفجر للنشر والتوزيع عام 2000 م, مها ربحاوي, الادارى العدد 99) .
- فيصلزماطحسنالسليم , التكاليف علماً أساساً لأنشطة (abc), وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة, (مدرس - كلية الادارقوالاقتصاد, الجامعة المستنصرية, قسالمحاسبة, مقبول للنشر بتاريخ , مجلة الإدارة والاقتصاد, العدد السابع والستون 2007م).
- مجدى محمد سامى, " مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف " , (جامعة الزقازيق, كلية التجارة , مجلة البحوث التجارية, المجلد 22 , العدد 2 , الجزء الأول , 2000م).
- مجديوانالكبيجى , مدبتطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف فيالشركاتالصناعية المساهمة العامة الفلسطينية, (دراسات, العلوم الإدارية, المجلد 41 , العدد 2, 2014م).
- المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , مجلة ربع سنوية . مجلد - العدد الثانى ابريل 2007 م , الجزء الاول . (القاهرة : جامعة عين شمس , تصدرها كلية التجارة) .
- مجله العلوم الاقتصادية والادارية , المجلد 13 / ع 48 , سنة 2007 م .
- محمدحسن عبدالعظيم, دورالمعلوماتالمحاسبية فيتنقيلا لإدارة الإستراتيجية في المنظمات, (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد الواحد والعشرون, العدد الأول, يونيه ٢٠٠٥ م) .

- محمد سعيد محمد جنيدى، إطار مفاهيمى لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد الثانى، العدد الثالث، 2001م).
- د. محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين - العدد 48-1995 م).
- محمد محمود يوسف، " محاسبة تكلفة النشاط وتخصيص الموارد فى ظل نظرية الوكالة " (تجارة القاهرة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 44، 1992).
- د. محمد محمد منصور، دراسة تحليلية لاعادة هندسة المحاسبة الادارية لتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الاول، 2002م).
- محمد مصطفى الجبالى، وفرج لطفى الرفاعى، نظام التكلفة حسب الانشطة فى المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، (الرياض: المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، النشر العلمى والمطابع، 1998م).
- معنوعدا الله المعاضى، إسهامات نظرية الإستراتيجية القائمة علنا الموارد فى تحقيق الميزة التنافسية، (الموصل: كلية الحدباء الجامعة، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 6، 2006، 15م).
- ميسرا إبراهيم أحمد، ومعنوعدا الله المعاضى، دور محتويات قرارات التسويقي تعزيز الميزة التنافسية، (الموصل: جامعة الموصل مجلة تنمية الرافين، المجلد 27، العدد 77، 2005 م).
- نصر عبد الكريم، رشيد الكخن، امكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC " دراسة ميدانية، (عمان: الاردن، مجلة دراسات، المجلد (4) عدد (2)، 1997 م).
- نضال محضر الخلفوا، نعم محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز - مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 21 ع 2007، م- 1428 هـ).

- نضال محمد رضاء , انعام محسن حسن , التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية فى قطاع الادوية البيطرية الاردنى , (الرياض: السعودية ,الاقتصاد والادارة , مجلة جامعة الملك عبدالعزيز , مجلد 21 , 2007 م).
- د. نبيل عبدالعظيم حسين , استخدام محاسبة التكلفة على اساس النشاط لزيادة دقة وفاعلية البيانات التكاليفية بالقطاع الزراعى , دراسة تطبيقية, (جامعة المنصورة ,كلية التجارة, المجلة المصرية للدراسات التجارية , العدد الرابع الجزء الثانى 1996م)
- سعد زغول بشير, دليلك الى البرنامج الاحصائي , (المعهد العربى للتدريب والبحوث الاحصائية , الاصدار العاشر, 2003م).
- د. محمود على الجبالى , النظام التكاليفى كنظام للمعلومات "قراءة تحليلية فى انظمة التكاليف , (عمان: الاردن, الادارى , معهد الادارة العامة ,العدد 101 , 2005م).
- د. مها محمود رمزى , أثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير,(عمان: الاردن, الادارى ,معهد الادارة العامة , العدد 104 , 2006م).

د.المؤتمرات والندوات العلمية:

- د. حسين محمد احمد , اطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة-دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية,(الاسكندرية: الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة , المؤتمر العلمى السادس للمحاسبين المصريين بعنوان : دور المحاسبة والنظم والمراجعة فى إعادة حيوية القطاع العام فى مصر , 10-18 أكتوبر , 2010 م).
- صالح الرشيد، " منهج مقترح لتحديد استراتيجيات تنافسية الصناعة فى الاقتصاد السعودى في مواجهة تحديات العولمة"، (السعودية: جامعة الملك فهد للإدارة والمعادن, مؤتمر العلوم الإدارية الثانى،مواجهة ،التحديات تقى عصر العولمة ،19- 21 أبريل 2004م).
- الداوى الشيخ , دور التسيير الفعال لموارد وكفاءات المؤسسة فى تحقيق الميزة التنافسية , (جامعة ورقلة :الملتقى الدولى حول التنمية البشرية وفرص الاندماج فى اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية , 9 - 10 مارس 2004 م).

- بوشعور محمد حريري، ميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها منا الأعمال المنافسة لها، (جامعة الشلف: ورقة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قضايا عالمحروقان قافيا الدولي العربية، 9/ 10 نوفمبر 2010 م).
- بغداد كرابالي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، (مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني لأحوال اقتصاد الجزائر في الألفية الثالثة، 22 مايو 2002 م).
- د. عماد عبد الجليل على، مدى نجاح الاندماج بين شركات التأمين السعودي (الشلف: جامعة حسبية بن بوعلی، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي و آفاق التطوير - تجارب الدول 3-4 ديسمبر، 2012 م).

ثانياً: الكتب باللغة الأجنبية

A. BOOKS:

- ANNE LE BARS,-thèse de doctorat – Innovation sans recherche : les compétences pour innover dans les PME de l'agro- alimentaire; UNIVERSITE PIERRE MENDES-2001- France.
- Anthony .R.N.,”Management Accounting , Irwin , 1960.
- Assail . Henry , marketing management streaky & Action , new York univerctiy-1995.
- Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996-et.
- Bird , H . M . B . R . E . Albano , and W.P.Townsend,“ Target Costing Delighting Your Customers While Making a Profit Focus Magazine , 2003.
- Blocher , Edward D., Chem , Hing H., & Thomas W., “ Management A Strategic Emphasis “ , Mcgraw Hill Co ., 1999 .
- Blocher , Edward j . et at , 2002 “ Cost Management : A Strategic Emphasis “ Second Edition 2002 .
- Chen , R. C. and Chen H. Chung “ Cause – Effect Analysis for Target Costing “ Management Accounting Quarterly Winter 2002.

- Cooper , R. S. Kaplan . “The promise – and Peril of integrated cost systems “ Harvard Business Review (July – August) 1998.
- Cooper , R. S. Kaplan . 1998 “The promise – and Peril of integrated cost systems “ Harvard Business Review (July – August).
- Cooper , Robinson & Chew ,W., “ Control Tomorrow ,s Cost Through Designs “ Harvard Business Review , Jan / Feb ., 1996.
- Cooper, R.: “When Lean Enterprises Collide”, “Target Costing”. Chapter 7, Harvard Business School Press, Boston, 1995,
- Cooper,Robin,JapanaseCostManagement Practices, CMA.Magazine,October,1994.
- Corr, V.,”The Role of Cost in pricing “Management Accounting , Nov .,1974..
- Darmon , Laroche ,Petrof , LE MARKETING ,Mcgraw – editeurs, 4 editeurs, 4 edition , 1990.
- Drury Colin .(2003) Acceleration Patient – Care Improvement in the Emergency Department (ED) , Healthcare Financial Management , August,.
- Emblems Vag, Jan Bras,bert,(2001),Activity Based Costing and Environmental Management : A Different Approach to ISO 14000 Compliance, Kluwer Academic Publishers , U.k.1st Ed.
- Fesler , Nicolas Target Costing, Guide to Cost Management “ ed ., Brinker Barry John Wiley & Sons Inc ., 2000.
- Gabor, And, “Pricing Principles & Practice”, London, Heinemann Educational Books, 1977.
- Garrison , Ray H., and Noreen, Eric W,. (2003), “ Managerial Accounting “ , Mcgraw – Hill , 10th Edition ,USA.
- Garrison, R.H. and Noreen, E. (2003) Managerial Accounting, 10th ed., New York, McGraw - Hill /Irwin.
- Gaskin ,E.,& Skousen , T . Time – Chunking and Harper – Refocusing in Digitally – Enabled Workplace : Six Forms of Knowledge Workers .Frontiers in Psychology ,2016.
- Gravens W. David, Strategic Management, McGraw Hill, USA,2000.

- Hair , J.F.,et al.,A Primer on partial least squares Structural Equation Modeling ((PLS-SEM),Sage publishing.2014.
- Harper , W.M., “Cost and Management Accounting , “ Pitman Publishing , London ,1995.
- Hicks , D.T.,’Modest Proposal For Pricing Decisions Management Accounting ,Nov .,1992.
- Hilton , Ronald W. “ Management Accounting “ , 3th ed ., Train Mcgraw Hill Co.,1997 .
- Hilton, R.W. (2002) Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment, 5th ed., New york, McGraw-Hill Companies, Inc.
- Hilton, Ronald W.,Maher , W. and Selto Frank H.,(2003) Cost Management: Strategies for Business Decisions . (2nd ed.), New York: McGraw – Hill.
- Horngren, Charles T. & Foster, George & Srikant M. Datar, “Cost Accounting –Managerial Emphasis”, 10th ed. Prentice Hall Inc. 2000.
- Horngren, Charles T., Gary L., Statton, William O., “Management Accounting”, 10thed. Prentice Hill, International Inc., New Jersey. 1996.
- James A, O'Brien, Management information Systems A managerial end user perspective, éd Irwin/McGraw- Hill, USA, 1990.
- Jean-Louis MAGAKIAN, Marielle Audrey PAYAUD, 100 fiches pour éd Bréal, 2eme edition, France,7002.
- Jeonghoon ,Ahn,Beyond Single Equation Regression Analysis:Path Analysis and Multi-Stage Regression Analysis.(American Journal of pharmaceutical Education ,Vol.66,Spring 2002
- Jiambalvo James , Managerial Accounting , (2000).
- Kannan and Tan, (2005); Hamister, (2012).
- Kannan and Tan, (2005); Talib et al., (2011).
- Kaplan , Roberts & Atkinson Anthony A., “ Advanced Management Accounting “ , 3rd ed ., Prentice Hall International , Inc.,1998.

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2001, The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment
- Kaplan.R.S and Atkinson, A.A., advanced Management Accounting ed ., Prentice- hall, Upper Saddle River new Jersey,1998.
- .
- Koster & Armstrong & Introduction. New. Jersey hall.1995
- Krumwiede ,and Roth ,1997.
- Lynch, Richard M & Robert W. Williamson, “Accounting For Management Planning & Control”, 2nd ed. New Delhi Tata. McGraw hill Publishing Co. Ltd, 1982.
- Needles, Belverd E., Powers M., Mills, Sherry K. and Anderson, Henry, R.(1999), Managerial Accounting , (5th ed). New York: Houghton Mifflin Company .
- Oluwagbemiga (2014); Ellram (2002); Li and Zhang, (2012).
- Philippe DEHERRIPON , Creation par activité – Activity Based management , expert media , paris,1991.
- Pitts , Robert A. Lei, David. “Strategic Management: Building and Sustaining competitive Advantage” West Publication Company, USA,2006.
- Porter, M. E., "The Competitive Advantage of Nations", Macmillan, London, New, 1990.
- Raffish N. and Turney R.B.B., 1991” The CAM-1 Glossary of Activity Based Management”Consortium for advanced Manufacturing – International Texas USA .
- Rayburn , L.G,”Cost Accounting : Management Approach “6th Edition , Irwin , 1996 .
- Shultz B,Sunds W.Understsnding Measurement Concept and Statistical Procedures .In ,(Physiological Assessment of Human Fitness ,Maud p,Foster C.(Eds).Champaign ,IL:Human Kinetics Publishers ,1995.)
- Smith, (2000); Talha and Raja (2010).

- The International Federation of Accountants “ Target Costing for Effective Management : Product cost Planning at Toyota Australia “ (IFAC) , June 1999
- The Society of Management Accountant of Canada ,“ Kaizen Costing “ Management Standards: No . 3700, April 2002.
- The Society of Management Accountant of Canada,“, Management Accounting Guidelines: Implementing Target Costing , 1999 & : Swenson , D. et al ., Winter 2003.
- Vokurka R.; Z. Gail and L. Carl, (2002). Improving Competitiveness through Supply Chain Management: A Cumulative Improvement Approach. Competitiveness Review.

B:Periodicals:

- Christian Ax ,Jan Grave and Ulf Nilsson ,,The Impact Of Competition and Uncertainty on The Adoption of Target Costing ,, International Journal of Production Economics , (2008) Vol (115).
- Cooking , G., “ Integrating target costing and ABC “ Journal of cost Management July / August 2002.
- David J . Business Models , Business Straegy and Innovation , Long Range Planning , Vol . 43,2010.
- David M.,et.AL.,persuasion Knowledge and consumer reaction to pricing tactic , journal of retailing , vol .83,no.2,2007.
- Dr. Majeed Abdul Hussien Hatif Al-Maryani,2015, The strategic impact of integration between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage: An analytical study, Merit Research Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance (ISSN: 2408-7068) Vol. 3(4) pp. 046-053, August, 2015 Available online
- Ghatebi M.; E. Ramezani and M., Shiraz (2013). Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business. 5(6).

- Guiomar M.et .,AL .,The Dilemma of Pull and push -price promotion ,Journal of Retailing , Vol .no .86.1.2010.
- Hoque, Z. (2001). Strategic Management Accounting in the Value chain Framework: A Case Study. Journal of Cost Management, March/April, .
- <http://islam fin. Go foun.net/t1793>.
- Jeans, Mike and Morrow, Michael. (1989) The Practicalities of Using Activity – Based Costing, Management Accounting, Vol. (67), No. (10), .
- Kasarin C.et.AL.,Pricing and scheduling decisisions with leadtime flexibility,European Journal of Operation Research , Vol . 171, 2006.
- Li S.; B. Ragu-Nathan; T. Ragu-Nathan and S. Rao (2006).The Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage and Organizational Performance. International Journal of Management Science. 34 (2).
- Manuj I. and J. Mentzer (2008-a). Global Supply Chain Risk Management Strategies. International Journal of Physical Distribution and Logistics Management. 38 (3): 192-223.
- Sakurai , M., “ Target Costing and How to Use It “Journal of Cost Management ,1989.
- Selim Yuksel Pazarceviren, Target Costing Based OnThe Activity-Based Costing Method Aed A model Proposal, Istanbul Commerce University, European Scientific Journal December 2013 /SPECIAL/ edition vol.4 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431
- Selim Yuksel Pazarceviren, Target Costing Based OnThe Activity-Based Costing Method Aed A model Proposal, Istanbul Commerce University, European Scientific Journal December 2013 /SPECIAL/ edition vol.4 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431
- Tinkler,M.”Activity Based Management : The Foundation of performance Management,2005.
- Tyndall . G.R.1990 “Just In Time Logistice Added Value For manufacturing Cost Management Journal of Cost Management . (spring)

- Wouters , J . F,” Why Managers use cost Allocation : A Research Note , “ Accounting and Business Research , Vol . 26, No. 4 , 1996
- Wu Chi –Ling And Others ,Target Costing As A Role Of Strategic Management Accounting In Real –Estate Investment Industry ,African Journal Of Business Management Vol.7,Issue 8 ,2013.
- Yong, L. and Z., Li, (2011). The Impacts of Product Design Changes in Supply Chain Risk: A Case Study. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. 41(2): 162-186.
- Kato Y. , “ Target Costing Support System “ , Lesson From Leading Japanese Companies , Management Accounting Research , Voi . 4 , 1993.
- Snigdha B, Ashish, Optimal Procurement and Pricing Policies for inventory modls with price and time dependent seasonal demand, Mathematical and computer modelling .VOI .51.2010.
- Swanson , D. et al ., “ Best Practices in Target Costing “ Management Accounting Quarterly , VoL .4 , No .2 , Winter 2003 .
- Mahdi Naqdi Bahar, Investigation of **Difference between Target Costing Setting (TCS) Users and Non-Target Costing Setting (Non-TCS) Users** in Iranian Companies Research Scholar, Department of Commerce, University of Kerala, Thiruvananthapuram, Kerala, India MAGNT Research Report (ISSN. 1444 -8939) Vol.3 (7). PP: 61-83, 2015.
- Selim Yuksel Pazarceviren, **Target Costing Based OnThe Activity-Based Costing** Method Aed A model Proposal, Istanbul Commerce University, European Scientific Journal December 2013 /SPECIAL/ edition vol.4 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431
- Dr. Majeed Abdul Hussien Hatif Al-Maryani,2015'**The strategic impact of integration** between target costing and continuous improvements techniques in achieving cost reductions and competitive advantage: An analytical study, Merit Research Journal of Accounting, Auditing, Economics and Finance (ISSN: 2408-7068) Vol. 3(4) pp. 046-053, August, 2015 Available online

C:Theses:

- Dr. Jelsy Joseph ,Mr. A.Vetrivel, Impact of **Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability** of Spinning Mills in Coimbatore,2012.

ثالثاً: المواقع الالكترونية :

- <http://islamfin.go-forum.net/t1793>.
- wadbashir.2morpg.com/t161-topic
- <http://www.arabency.com>
- <http://www.meritresearchjournals.org/aaef/index.htm> Copyright ©
2015 Merit Research Journals
- available at : [www.Bettermanagement .com](http://www.Bettermanagement.com)
- <http://www.meritresearchjournals.org/aaef/index.htm>

الملاحق

جامع والتكنولوجيا
العلوم والدراسات العليا

الأستاذ الفاضل اختياري ,,
المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

الموضوع / استمارة استبانة

يسر الباحث ان يضع بين ايديكم هذه الاستبانة , بهدف الحصول على اراءكم ومقترحاتكم فيما تتضمنه
من محاور , لايستفاد البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية بهدف الحصول على درجة الدكتوراه في

فلسفة التكاليف والمحاسبة الادارية بعنوان , التسعير على اساس اساليب التكاليف الحديثة واثره على
الميزة التنافسية . دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية.
تسعى هذه الدراسة الى اختيار مجموعة من الفرضيات التي تعكس بعض مقومات التسعير من خلال
قياس العلاقة بين متغيرات الدراسة , التسعير وطرق التكاليف الحديثة والمنافسة.
نأمل من سيادتكم التكرم بابداء آراءكم على عبارات الاستمارة حيث يكون لذلك أثراً ايجابية على نتائج
الدراسة , وأن بياناتكم تحظى بسرية تامة وتستخدم لاغراض البحث العلمى فقط .
شاكرين ومقدرين تعاونكم معنا''''''

طالب الدكتوراه : أمين فضل الله عبدالله

Amin Fadlalla@yahoo.com

أولاً : البيانات الشخصية :

ارجو التكرم بوضع علامة (v) أمام ماتراه مناسباً .

1.العمر :

أقل من 30 سنة () 30 – 40 سنة () 41 - 50 سنة () أكثر من 51 سنة () .

2. المؤهل العلمى :

بكالوريوس () دبلوم على () ماجستير () دكتوراة () أخرى (أذكرها) ()

3.التخصص العلمى :

تكاليف ومحاسبة ادارية () محاسبة وتمويل () ادارة اعمال () اقتصاد () نظم معلومات
محاسبية () أخرى (أذكرها) () .

4.المسمى الوظيفى :

مدير مالى () مراجع () مدير مبيعات () مدير انتاج () محاسب () أخرى (أذكرها) () .

5. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات () 5 - 10 سنوات () 11- 15 سنة () 16 - 20 سنة () أكثر من 20 سنة () .

ثانيا : بيانات الشركة :

1. طبيعة عمل الشركة :

مواد غذائية () هندسية () كيميائية () معدات () ورقية () أخرى حددها () .

2. عدد العاملين :

أقل من 50 () من 50-100 () من 101-150 () أكثر من 150 () .

3. عمر الشركة :

أقل من 5 سنوات () من 5 - 10 سنوات () من 11-15 سنة () أكثر من 15 سنة () .

4. الأسواق التي تعمل بها الشركة:

محلية () تصدير - دولية () محلية ودولية () .

5. الشكل القانوني للشركة :

قطاع عام () قطاع خاص محلي () شراكة بين القطاع الخاص والعام () قطاع خاص اجنبي ()

ثالثا : متغيرات الدراسة :

الرجاء وضع علامة (V) أمام مستوى الموافقة المناسب .

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	نحدد السعر بناء على التكلفة .					
2	نأخذ في الاعتبار اسعار المنافسين عند وضع السعر .					
3	نحدد السعر باقل من اسعار المنافسين لخروجهم					

					من السوق.	
					نهتم برغبات العملاء عند تحديد السعر .	4
					نحدد السعر بناء على الحصة السوقية .	5
					نحدد سعر البيع بالاعتماد على سعر بيع العام السابق.	6
					نحدد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق .	7

المتغير الاول : التسعير :

المتغير الثانى : أساليب التكاليف الحديثة :

أ	التكلفة المستهدفة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	نركز على تخفيض تكاليف الانتاج باعتبارها من اولوياتنا .				
2	نهتم بالتصميم النهائى للمنتج .				
3	نهتم بتوفير بيانات أكثر دقة فى تحديد تكاليف المنتجات .				
4	نهتم بتحليل بيانات المنافسين لتحديد التكلفة .				
5	نهتم بميزان الربح .				
6	نهتم برغبات ومتطلبات العملاء .				
7	نحدد الحد ككلمة نتج .				
8	نحدد تكلفة منتجاتنا من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع .				
ب	التكلفة على أساس النشاط	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	نهتم بتحديد الأنشطة التى تضيف قيمة للمنتج .				
2	نأخذ فى الاعتبار الأنشطة التى لاتضيف قيمة للمنتج .				
3	نهتم بإزالة الأنشطة التى لا تضيف قيمة للمنتج .				
4	نركز على تقليص الأنشطة التى لاتضيف قيمة للمنتج .				
5	نهتم بتحسين كفاءة الأنشطة التى تضيف قيمة				

					للمنتج	
					دائما نسعى بأستبدال الانشطة التى لاتضيف قيمة للمنتج .	6
					نهتم بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد اللازمة فى العملية الانتاجية	7
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الانتاج فى الوقت المحدد (JIT)	ج
					نهتم بتحسين ترتيب المصنع لتخفيض زمن اعداد الالات.	1
					نهتم بحسن اختيار الموردين والتعاون معهم للقضاء على الفاقد .	2
					نهتم بتخفيض عدد الموردين وتقوية العلاقة معهم.	3
					نعمل على الصيانة الوقائية للحفاظ على الالات من الاعطال المفاجئة.	4
					نركز على الشراء من الموردين من خلال علاقاتنا معهم .	5
					نهتم بتخفيض حجم المخزون .	6
					نهتم بجدولة الانتاج .	7
					نهتم بتحسين متطلبات الجودة .	8
					نعمل على تلبية طلبات العملاء اول بأول .	9

د	ادارة الجودة الشاملة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	نهتم بخفض نسبة المنتجات المعيبة .					
2	نركز على إنتاج منتجات مطابقة للمواصفات والمقاييس .					
3	نهتم بدعم تحسين نوعية تصميم المنتج .					
4	نركز على تطبيق معايير الجودة على جميع منتجاتنا.					
5	نسعى دائما لجعل وضعية المنتج ليكون حسب متطلبات شهادة الايزو .					
6	نهتم بتعزيز الوعي حول جودة المنتج .					
7	دائما نسعى لتقديم منتجات ذات جودة عالية.					

المتغير الثالث : الميزة التنافسية :

الرقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
1	دائما نهتم بتقليل تكلفة التالف .					
2	نهتم بتخفيض المصروفات الى اقل حد ممكن.					
3	نهتم بتخفيض تكاليف التخزين الى اقل حد ممكن.					
4	نهتم بتخفيض تكاليف الجودة الى اقل حد ممكن.					
5	نهتم بتقييم أداء التكلفة للأقسام، فصليا وسنوياً.					
6	نعتمد سياسة واضحة وموثقة للتميز والجودة .					
7	نهتم بتخفيض تكاليف الاجور الى اقل حد ممكن.					
8	نهتم باجراء الدراسات التسويقية.					
9	نسعى لتخصيص مبالغ كافية للبحث والتطوير .					
10	نعمل على سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق.					
11	نعمل على زيادة الحصة السوقية .					
12	نركز على ابتكار تصميمات جديدة للمنتج .					

ملحق (2)

محكمى استمارة الاستبانة

أسماء وعناوين والدرجة العلمية لمحكمى استمارة الأستبانة

م	الاسم	الدرجة العملية	العنوان
1	د.بابكر ابراهيم الصديق	أ.مشارك	جامعة السودان والتكنولوجيا للعلوم
2	د.فارس الطيب أحمد	أ.مساعد	جامعة السودان والتكنولوجيا للعلوم
3	د.أبو بكر محمد أحمد	أ.مساعد	جامعة نيالا
4	د.صالح حامد محمد على	بروفيسور	جامعة النيلين
5	د.عبدالرحمن عبدالله	أ.مشارك	جامعة النيلين
6	د.كباشى	أ.مساعد	جامعة النيلين
7	د.عبدالحق على ابراهيم	أ.مساعد	مدير مركز معالم
8	د.مصعب محمد عوض	أ.مساعد	مدير مالى بشركة نسمة
9	د.إدريس الصديق عثمان	أ.مساعد	شركة الايثار
10	د.عبدالرحمن عادل خليل	أ.مساعد	جامعة النيلين
11	الزين عبدالله بابكر	أ.مساعد	جامعة النيلين