



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا  
ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية

نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت  
(دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية - الخرطوم بحري)  
**Activity Based Cost System And Its Role In Supporting  
Competitiveness of Firms**  
(Afiled Study on A sample of Industrial Firms in Industrial Area –  
Khartoum – Bahri )

بج تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدراسة :

فاطمة الهادي موسى يعقوب

إشراف :

د/ فارس الطيب محمد عثمان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإستهلال

قال الله تعالى:

( وَلَقَدْ نَعْلَمُ أَنَّكَ يَضِيقُ صَدْرُكَ بِمَا يَقُولُونَ ﴿٩٧﴾ فَسَبِّحْ بِحَمْدِ رَبِّكَ  
وَكُنْ مِنَ السَّاجِدِينَ ﴿٩٨﴾ وَاعْبُدْ رَبَّكَ حَتَّىٰ يَأْتِيَكَ الْيَقِينُ ﴿٩٩﴾ )

"صدق الله العظيم"

سورة الحجر الآيات (97\_99)

## الإهداء

إلى ينبوع العطاء الذي لا يجف و شمسي التي تضيء عتمتي أمي

إلى من وهب لي الحياة والأمل وحب المعرفة وكدح لأجلي قمري الذي أضاء لي

الطريق أبي

إلى من خلّو بهم أيام عمري رياحين حياتي أخواني ، وإلى فراشة قلبي أختي الوحيدة

إلى كل أم وجف فؤادها لفقد ابنها .....

إلى أرواح الشهداء الذين فاضت دمائهم لتراب هذا الوطن

وإلى كل شعب بلادي الأبى الصامد

الباحث

## الشكر والتقدير

قال الله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم"

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين  
لله الشكر أولاً وأخيراً لأن وفقني وأعانني لإنجاز هذا البحث  
أتوجه بجزيل الشكر إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
ومكتبتها التي إحتضنتني وإحتوتني تحت كنفها طوال هذه الرحلة  
العلمية ، كما أخص بالشكر إلى أستاذي ومشرفي الدكتور أفاضل  
الطيب محمد عثمان الذي لم يبخل عليّ بالتوجيه والنصح والإرشاد  
وخالص شكري إلى كل من أضاء لي الطريق بحرف أو بكلمة أو  
بمعلومة أو حتى بدعم معنوي لأتمام هذه الدراسة  
لو كان لي الف لسان شاعرٍ لأوفيتكم مدحاً وكان لزاماً

الباحث

## المستخلص

تناولت الدراسة دور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية للمنشآت حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية للمنشآت ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على دور أبعاد التكلفة على أساس النشاط (بعد التكلفة وبعد العمليات) في دعم أبعاد القدرة التنافسية (بعد الجودة والمرونة والإبداع) ، إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ولتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية :الفرضية الأولى بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة ، الفرضية الثانية بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة ، الفرضية الثالثة بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع ، الفرضية الرابعة بيانات العمليات التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة ، الفرضية الخامسة بيانات العمليات التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة ، الفرضية السادسة بيانات العمليات التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع ، توصلت الدراسة إلى نتائج إيجابية تؤكد صحة الفرضيات منها ، أن العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط تحسن من جودة المنتجات ، العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط تساهم في دعم المرونة ، العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط تساعد في الإبداع والإبتكار ،التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط تساعد في تحسين جودة المنتجات ، التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط تساعد في دعم المرونة ، التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط تساعد في الإبداع والإبتكار وأختتمت الدراسة بتوصيات منها ، ضرورة توعية الإدارة العليا بأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط ، العمل على تطوير أنظمة التكاليف للحصول على معلومات أكثر دقة ، ضرورة تبني المنشآت لنظام التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السودانية لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال ، ضرورة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لتخفيض التكاليف لدعم القدرة التنافسية للمنشأة ، ضرورة تدريب العاملين عن طريق الدورات التدريبية بصورة دورية لمواكبة كل ما هو جديد في الأساليب الحديثة للتكلفة .

## **Abstract**

The study examined the role of activity based cost (ABC) in supporting the competitiveness of firms. The problem of study was to identify the impact of the ABC method in supporting the competitiveness of firms and it aimed to identify the cost dimensions on the basis of activity(cost and operations dimensions) in supporting the competitiveness (quality, flexibility and creativeness dimensions ). The study used the analytical and descriptive approach and for achieving the objectives of the study, the following hypotheses were tested: the first hypothesis indicated that the data of cost provided by the ABC would impact on the quality; the second hypothesis assumed that data of cost provided by the ABC would impact on the flexibility; the third hypothesis about the data of cost provided by the ABC would impact on the creativeness; the fourth hypothesis about the data of operations provided by the ABC would impact on the quality; the fifth hypothesis about the data of operations provided by the ABC would impact on the flexibility and the sixth hypothesis about the data of operations provided by the ABC would impact on the creativeness. The findings confirmed the positive validity of hypotheses such as: the operations cost based on ABC system would participate in supporting the flexibility as well as to help in improving products quality. Also, the cost based on the ABC system would assist in supporting flexibility and innovations and creativeness. The recommendations stated that the top managers should be aware of the significance of the ABC system. The cost systems should be developed to obtain more accurate information. The ABC system should be adopted by Sudanese industrial companies to cope with developments in business environment. In firms, the cost system should be applied on the basis of ABC approach to reduce cost for supporting the competitiveness. The training of employees by courses should be regularly to meet any new development in the modern cost methods.

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	العنوان
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	فهرس الملاحق
<b>المقدمة</b>	
2	أولاً: الاطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول : الاطار النظري للتكلفة على أساس النشاط</b>	
19	المبحث الأول : مفهوم ،أهمية ومقومات التكلفة على أساس النشاط
27	المبحث الثاني:أبعاد ،خطوات ومعوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط
<b>الفصل الثاني : الإطار النظري للقدرة التنافسية</b>	
34	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأنواع التنافسية
42	المبحث الثاني: مفهوم ،خصائص ،أهداف وأبعاد القدرة التنافسية
<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية</b>	
51	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري
60	المبحث الثاني : تحليل البيانات وأختبار الفرضيات
<b>الخاتمة</b>	
90	أولاً: النتائج
91	ثانياً: التوصيات
93	المصادر والمراجع
101	الملاحق



## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
61	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
62	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
63	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
64	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
65	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	(5/2/3)
67	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
70	الثبات والصدق الاحصائي لاجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
72	التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول	(8/2/3)
73	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة على عبارات المتغير المستقل الأول	(9/2/3)
74	التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني	(10/2/3)
75	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة على عبارات المتغير المستقل الثاني	(11/2/3)
76	التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول	(12/2/3)
77	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة على عبارات المتغير التابع الأول	(13/2/3)
78	التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني	(14/2/3)
79	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة على عبارات المتغير التابع الثاني	(15/2/3)
80	التوزيع التكراري لاجابات عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث	(16/2/3)
81	الوسيط والانحراف المعياري لاجابات أفراد عينة على عبارات المتغير التابع الثالث	(17/2/3)
82	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات وبعد الجودة	(1/2/3)
83	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات وبعد المرونة	(2/2/3)
84	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات وبعد الابداع	(3/2/3)
85	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة وبعد الجودة	(4/2/3)
87	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة وبعد المرونة	(5/2/3)
88	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة وبعد الابداع	(6/2/3)

## فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	العلاقة بين متغيرات الدراسة	1
20	مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط	(1/1/1)
21	المقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية لقياس التكلفة	(1/1/2)
28	التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد	(1/2/1)
30	مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط	(1/2/2)
36	الاستراتيجيات العامة للتنافس	(2/1/1)
37	هرم التنافسية	(2/1/2)
40	معايير تحقيق القدرة التنافسية	(2/2/2)
61	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
62	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
63	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
65	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
66	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	(5/2/3)
67	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
101	الإستبيان	1
105	محكمي الإستبيان	2

## المقدمة

وتشتمل على الآتي :

أولاً الإطار المنهجي

ثانياً الدراسات السابقة



## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد :

تعد محاسبة التكاليف بمثابة الوسيلة الأساسية التي تساعد إدارة المنشأة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة وذلك من خلال البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف مما يساعد في إتخاذ قرار رشيد ، ولكن مع التطورات التي شهدتها المجالات الخدمية والصناعية على حد سواء وإحتدام المنافسة بين الشركات والتي أصبحت تبحث بصورة مستمرة عن الطرق المناسبة لتخفيض التكاليف ، ظهرت الحاجة لنظام جديد للتكاليف مكملاً لنظام التكاليف التقليدي يوفر طريقة ملائمة لإحكام قياس التكلفة بشكل دقيق وواضح مما يؤدي للحصول على منتجات أو خدمات ذات جودة عالية وأسعار مناسبة ، فجاء نظام التكلفة على أساس النشاط والذي يتمحور مبدئه الأساسي في أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ، وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات والموارد ، وبذلك حاز هذا النظام على قبول واسع في المنظمات نظراً لجودة المعلومات التي يقدمها في تحديد عناصر التكاليف غير المباشرة مما يعطي نتائج أكثر دقة تؤدي لرفع كفاءة الأداء ونتيجة لتطور حاجات الفرد ورغباته أخذ مفهوم التنافسية دوراً كبيراً في بلورة تلك التحديات التي يواجهها العالم بسبب التغيرات التي طرأت عليه ولمواجهة كل تلك التحديات دخلت الشركات المنتجة في منافسة وصراع لتقاسم الأسواق فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار والخروج من المنافسة بنجاح وقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج والرقابة على عناصر التكاليف لتحقيق أقصى ربح و تحقيق قدرة تنافسية لضمان التميز والريادة والإستمرارية.

وعليه ونظراً لأهمية الموضوع فقد جاءت هذه الدراسة لإبراز نظام التكلفة على أساس النشاط وما له من دور في دعم قدرة المنشآت التنافسية .

### مشكلة الدراسة :

تواجه المنشآت مشكلة عدم تقديم معلومات دقيقة تساعد في تقدير مستويات النشاط ومع إزدياد التغيرات والتحديات الداخلية والخارجية للمنشأة أصبح واجباً على المنشآت البحث عن نظام يدعم قدرتها التنافسية .

إنطلاقاً من مشكلة القدرة التنافسية وعدم الربط بينها وبين أسلوب التكلفة على أساس النشاط يمكن صياغة مشكلة الدراسة في كيف يدعم نظام ABC القدرة التنافسية وعليه يمكن صياغة التساؤلات الآتية :

- 1\_ هل بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة ؟
- 2\_ هل بيانات التكلفة التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة ؟
- 3\_ هل بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع ؟
- 4\_ هل بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة؟
- 5\_ هل بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة؟
- 6\_ هل بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع ؟

### أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في :

الأهمية العلمية :

تعتبر هذه الدراسة جزء من الأدبيات التي تبحث في نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية في محاولة لأضافة المزيد للدراسات المحاسبية .

الأهمية العملية :

إن نظام التكلفة على أساس النشاط ABC له دور فعال في تقديم معلومات دقيقة تساعد في إحكام قياس التكاليف وبالتالي يساعد المنشأة في إتخاذ قرارات رشيدة تساهم في دعم القدرة التنافسية .

### أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى الآتي :

- 1\_ معرفة إلى أي مدى يدعم بعد التكلفة بعد الجودة .
- 2\_ بيان مدى دعم بيانات بعد التكلفة لبعده المرونة .
- 3\_ بيان مدى دعم بعد التكلفة لبعده الإبداع

4\_ بيان مدى مساهمة بعد العمليات في دعم بعد الجودة .

5\_ معرفة إلى أي مدى يساهم بعد العمليات في دعم بعد المرونة .

6\_ معرفة إلى أي مدى يساهم بعد العمليات في دعم بعد الإبداع .

### فرضيات الدراسة :

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إختبار الفرضيات الآتية :

1\_ بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة

2\_ بيانات التكلفة التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة

3\_ بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع

4\_ بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الجودة

5\_ بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على المرونة.

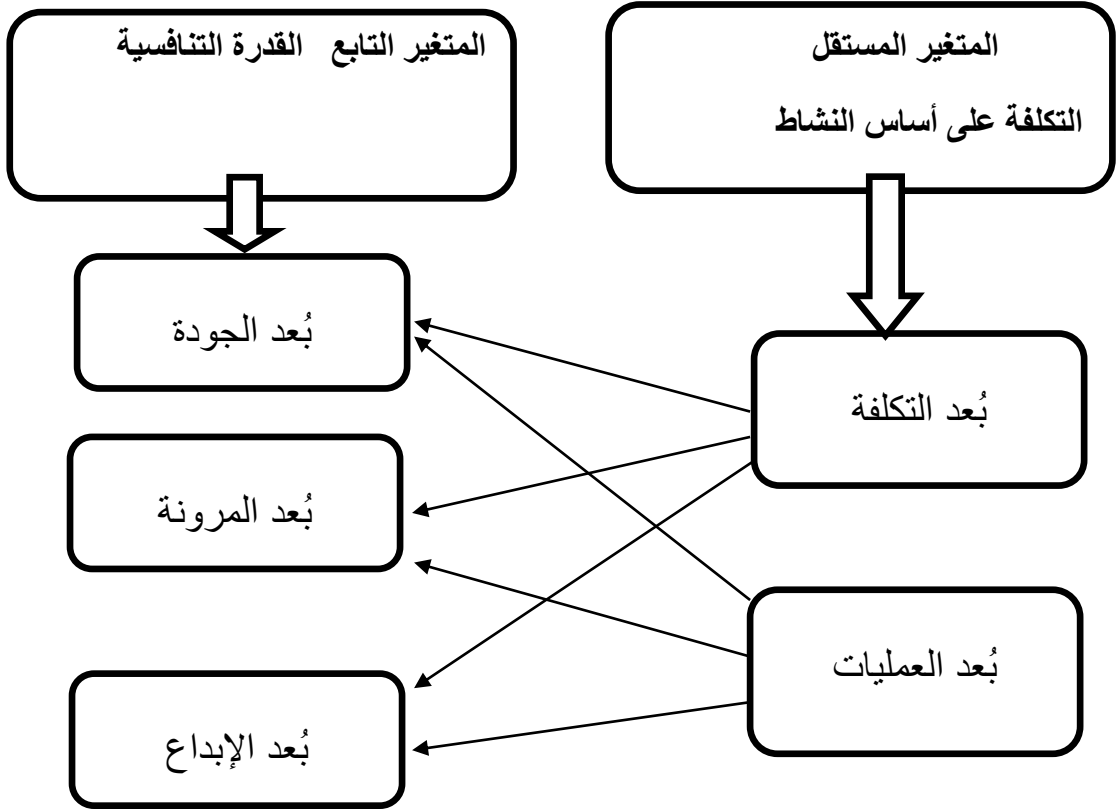
6\_ بيانات العمليات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط تؤثر على الإبداع .



## نموذج الدراسة :

شكل رقم (1)

العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر : إعداد الباحث ، 2019م .

### منهجية الدراسة :

إعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لغرض إجراء الدراسة الميدانية .

### مصادر جمع البيانات:

تمثلت مصادر جمع البيانات في الآتي :

1\_مصادر أولية متمثلة في الإستبانة.

2\_مصادر ثانوية متمثلة في الكتب والمراجع ، الدوريات ، الرسائل الجامعية ، المجلات العلمية

والإنترنت .

## حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في :

- 1\_ الحدود المكانية: على عينة من الشركات الصناعية بمنطقة الخرطوم بحري .
- 2\_ الحدود الزمانية : عام 2019 .
- 3\_ الحدود الموضوعية : ركزت الدراسة على أبعاد التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل ، والقدرة التنافسية وأبعادها كمتغير تابع
- 4\_ الحدود البشرية : تتمثل في العاملين بمنطقة الخرطوم بحري الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة .

## هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، تحتوي المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول بعنوان نظام التكلفة على أساس النشاط ويعرض من خلاله مبحثين المبحث الأول مفهوم ، أهمية ومقومات نظام التكلفة على أساس النشاط ، المبحث الثاني أبعاد ، خطوات ومعوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط أما الفصل الثاني بعنوان القدرة التنافسية ويعرض من خلاله مبحثين المبحث الأول مفهوم ، أهمية وأنواع التنافسية والمبحث الثاني مفهوم ، خصائص وأبعاد القدرة التنافسية ، أما الفصل الثالث فيتناول الدراسة الميدانية من خلال مبحثين المبحث الأول نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، أما الخاتمة فتشتمل على النتائج والتوصيات .

## ثانيا : الدراسات السابقة

هنالك الكثير من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ومن أهم تلك الدراسات مايلي:

### دراسة<sup>1</sup>Gerhard (2009) :

تناولت الدراسة نموذج مقترح باستخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط لقياس تكاليف النقل في خطوط السكك الحديدية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مدى فعالية مدخل التكلفة على أساس النشاط في قياس تكاليف النقل في قطاع السكة حديد بصورة أكثر دقة ، كما هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لقياس التكاليف وتوفير المعلومات المالية لقطاع السكة الحديدية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها أن مدخل التكلفة على أساس النشاط يقوم بتوفير معلومات ذات دقة أكثر عن تكاليف النقل في قطاع السكة حديد مما يجعل الإدارة قادرة على اتخاذ القرارات بشكل صحيح وفي الوقت المناسب ، كما أوصت الدراسة بضرورة تبني نظام التكلفة على أساس النشاط بدلاً عن النظم التقليدية بالإضافة إلى ضرورة تدريب العاملين على أنشطة وأنظمة التكاليف الحديثة .

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت نموذج مقترح باستخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط لقياس تكاليف النقل في خطوط السكك الحديدية ، بينما تناولت دراسة الباحثة دور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية .

### دراسة أمين (2010)<sup>2</sup>

تناولت الدراسة نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الإدارة ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ماهي متطلبات التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية ، كما هدفت الدراسة إلى تبين أهمية أنظمة المعلومات داخل المؤسسات وتوضيح مدى تنامي دور وأهمية محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة وإستعراض أنظمة حديثة كالتكلفة على أساس النشاط وتوضيح مدى قدرته على توفير معلومات دقيقة وكذلك محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومعرفة أثره على المؤسسة، سعت الدراسة لأختبار فرضيات منها، ، يعتبر نظام التكاليف نظام فعال في المؤسسات الإقتصادية ولكن مع التغيرات التي طرأت على تقنيات الإنتاج أصبح إستخدام نظام التكاليف لأسباب تقليدية لايخدم إدارة المؤسسة يتميز نظام التكلفة على أساس النشاط بفلسفة جديدة تتمثل في

<sup>1</sup>Gehard Troche" Activity\_Based Rail freight costing aModel for Calculating transport costs in different production systems "KUNGLIGA TEKNISKAHGS KOLAN Royal institute of technology ,PHD, 2009  
<sup>2</sup> أمين بن سعيد، نظام ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري (الجزائر) ، كلية العلوم التجارية ، جامعة الجزائر رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م

توزيع التكاليف على الأنشطة ومن ثم تخصيصها مما يؤدي لمعلومات دقيقة والسيطرة على التكاليف غير المباشرة، تتوفر المؤسسة الجزائرية على بعض من المقومات المساعدة على تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ولكن لا تتوفر على المتطلبات الفنية والتنظيمية ، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري واستخدمت المنهج التجريبي في الجانب التطبيقي ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها تحلل أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة ، عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف ، يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف ، كما يتفق نظام التكلفة على أساس النشاط مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة بينما يختلف معها في معالجة التكاليف غير المباشرة وأخيرا يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل متكامل وشامل وكأداة مساعدة على التيسير من خلال محاربتة للإسراف في الإستهلاك وترشيد الموارد ، واختتمت الدراسة بتوصيات منها من الضروري على المؤسسات الجزائرية إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها أن وجدت مع دراسة إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المستقبل ، كما أوصت المؤسسة الوطنية لتهيئة الري في حالة قرارها تبني نظام التكلفة على أساس النشاط ، يجب عليها توفير مقومات فنية من تكوين موظفين في آلية عمل هذا النظام وإجراءات تطبيقه وتيسره .

يلاحظ أن الدراسة تناولت نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة مساعدة على التيسير وتحسين الأداء ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية

### دراسة<sup>1</sup> (2011) Lana yan

قام هذا الباحث بدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في شركة Xu ji ltd electric . من 2011 الفترة التي بدأت بها الشركة في تطبيق نظام ABC إلى سنة 2011 وتوصل الباحث أن الشركة بعد 10 سنوات من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط قد حقق عدة إنجازات أهمها أن الشركة تحولت من شركة مملوكة للدولة إلى شركة مساهمة عامة نسبة للنجاحات الكبيرة التي حققتها وأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة خلق معايير وتوحيد للعمليات في الشركة ، وكان نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة تحفيز لتطوير تكنولوجيا المعلومات في الشركة حيث إمتلك الشركة نظام محاسبة إلكتروني وطبقت فيما بعد نظام تخطيط موارد المؤسسات ERB .

يلاحظ أن هذه الدراسة أثار تطبيق التكلفة على أساس النشاط في شركة Xu ji ltd electric ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية

<sup>1</sup>lana yan jun liu , " Activity based costing system in china\_ case study of xu ji electric co .ltd " Research executive summery series , cima , (Newcastle university), Vol.07, No.13,2011

## دراسة هيثم ومجبل (2011) <sup>1</sup>

تناولت هذه الدراسة تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية توفير بيانات محاسبية دقيقة في مستويات النشاط المحتملة للمساعدة في اتخاذ القرار الصحيح ، كما هدفت الدراسة إلى تجاوز السلبيات التي تعاني منها الأنظمة التقليدية في تحديد وبيان أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كنظام حديث ومتطور في مجال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وبيان مدى مساهمة هذا النظام في الارتقاء بجودة المعلومات التي توفرها ودقتها ، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ،

تمثلت فرضية الدراسة في أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أبرزها ، يعاني النظام التقليدي من اوجه قصور في تحديد كلفة المنتج بشكل عادل وسليم ، يعد نظام ABC اكثر عدالة في توزيع التكاليف ، أختتمت الدراسة بتوصيات منها : ضرورة التزام ادارة المعمل عينة البحث على اعتماد أنظمة لمحاسبة التكاليف مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة كنظام ABC ، ضرورة استحداث شعبة خاصة لحساب التكاليف وتوفير كادر محاسبي كفاء وضرورة اجراء المتابعة اليومية للمواد الصادرة من المخازن إلى الاقسام وإرجاع المتبقي للمخازن واخيراً أوصت بدراسة مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي المعمول به في المعمل لغرض الوقوف على نواحي القصور الموجودة فيها . يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية وتختلف دراسة الباحث عن هذه الدراسة في تناولها نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية.

## دراسة سوزان (2013) <sup>2</sup>

تناولت الدراسة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة دراسة حالة على المركز العربي الطبي، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد تكاليف الخدمات العلاجية خاصة التكاليف غير المباشرة، وتعدد وتنوع الأنشطة في الوحدات العلاجية ،وتتبع أهمية الدراسة من الفوائد والمزايا التي يحققها نظام تكاليف الأنشطة إذ يساعد الإدارة في إتخاذ القرار السليمكما هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة على المركز العربي الطبي لغرض قياس دقيق للتكاليف وتسعير عادل للخدمات ، إضافة إلى إمكانية خلق نظام رقابي فعال على التكاليف والأداء أكثر من النظم التقليدية ،

<sup>1</sup> هيثم مالك ومجبل داوي ، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية "دراسة تطبيقية معمل مثلجات الخافجي في محافظة النجف" ، جامعة الكوفة ، 2011م  
<sup>2</sup> د.سوزان رسمي جبرئيل ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة حالة المركز العربي الطبي ، عمان ، جامعة العلوم التطبيقية ، كلية إدارة الأعمال ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد9 ، العدد4 ، 2013 م

توصلت الدراسة إلى أن المركز العربي الطبي يمتلك نظام محاسبة تكاليف يقوم على تقسيم المستشفى إلى مراكز تكلفة متطورة بحيث يشكل كل قسم من أقسامه العلاجية مركز تكلفة مستقلة ويتم تحميل هذه المراكز بالتكاليف المباشرة الخاصة بها أما التكاليف غير المباشرة فلا يتم معاملتها باعتبارها تكاليف يجب أن تحمل بها الأقسام العلاجية وإنما يتم معاملتها على أنها مصاريف إدارية وعمومية ، أختتمت الدراسة بتوصيات منها أن نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب إحداث تغييرات لازمة في أنظمة المحاسبة والمعلومات المحوسبة بحيث تصبح هذه الأنظمة قادرة على توفير المعلومات اللازمة بشكل يتناسب مع تطبيق هذا النظام .

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت نظام تكاليف الأنشطة بدراسة حالة على المركز العربي الطبي بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لنظام التكلفة على أساس النشاط ودورها في دعم القدرة التنافسية .

### دراسة زينب وهيفاء(2014)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في القرارات الإدارية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن أنظمة التكاليف \_الأوامر والمراحل\_ تعاني من عدم الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وضعف عملية الرقابة مما ينبع عن ذلك عدم ترشيد عملية اتخاذ القرار مما يتطلب البحث عن أنظمة أخرى تعالج نقاط الضعف في الأنظمة التقليدية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على خصائص الأنظمة المبنية على التكلفة على أساس النشاط والتعرف على المؤشرات التي تتطلب استخدام أنظمة مبنية على أساس النشاط ، وسعت الدراسة لإختبار فرضية مفادها أن استخدام الأنظمة التقليدية لا تساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة ولذلك يتطلب استخدام أنظمة تعالج هذا القصور وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها أن العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة ، تطبيق التكلفة على أساس النشاط يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة ، توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية ، هنالك عدة مشاكل ترافق تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط منها مشكلة استغلال الطاقة المتاحة ، يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على التعرف على التكاليف المنفقة والتعرف على ربحية كل نشاط ، وأختتمت الدراسة بعدة توصيات متمثلة في الحث على استخدام الأنظمة الحديثة المبنية على الاسس العلمية ومن تلك الأنظمة نظام ABC القيام بتنظيم دورات وبرامج تدريبية للأفراد العاملين بالمنشأة بشكل دوري للتعرف على كل ماهو جديد في مجال تقنيات العمل والقيام بدراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة .

<sup>1</sup> زينب عبد الجبار وهيفاء عبد الغني ، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في القرارات الإدارية ، مجلة جامعة بابل ، العلوم الإنسانية ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014 ،

يلاحظ أن هذه الدراسة قد تناولت أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في القرارات الإدارية بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية .

## دراسة سامي (2014)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة مدى فاعلية تطبيق التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية \_دراسة تحليلية \_ ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مدى فعالية نظام التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف خدمات البنوك مع الحفاظ على جودة تلك الخدمات لمواجهة المنافسة السائدة ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية وفعالية استخدام التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة والتسعير ، ، تمثلت فرضيات الدراسة في ، أن المنافسة الشديدة كانت السبب الرئيسي لخفض تكلفة الخدمات البنكية مع التأكيد من جانب الإدارة للحفاظ على الجودة وتحسينها ، أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق العديد من المزايا في مجال التسعير وخفض التكاليف ، أن مجال التكلفة المستهدفة يعمل على دعم القدرة التنافسية في البنوك مما يضمن استمراريتها ، أن لا توجد معوقات أو مشكلات لتطبيق التكلفة المستهدفة في مجال التسعير وخفض التكاليف ، و اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والاستقرائي كما اعتمدت على المنهج التحليلي الإنتقادي عند تناول الدور الإيجابي الذي يمكن أن تحققه التكلفة المستهدفة في مجال التسعير وخفض تكاليف الخدمات البنكية وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد على دعم القدرة التنافسية لخدمات البنوك ، قطاع البنوك قادر على توفير المقومات التي تمكنه من تطبيق التكلفة المستهدفة ، تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد على جذب العملاء مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى ، وإختتمت الدراسة بعدد من التوصيات ابرزها ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة نظرًا لما تحققه من مزايا خفض التكلفة ورفع كفاءة السعر وزيادة القدرة التنافسية ، ضرورة أن تعمل البنوك التجارية على توفير المقومات اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة ، ضرورة القيام بدراسة كافة المعوقات والصعوبات الجوهرية التي قد تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة يلاحظ أن الدراسة تناولت مدى فاعلية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية \_دراسة تحليلية \_ ، بينما تناولت دراسة الباحث دور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية .

<sup>1</sup> د. سامي محمد أحمد غنيمي ، مدى فاعلية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية دراسة تحليلية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، يناير 2014

## دراسة الطراونة (2015)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية حيث تمثلت مشكلة الدراسة على مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات التعليمية على درجة عالية من الدقة ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام نظام ABC كأحد الأسس الحديثة في عملية تحميل التكاليف من أجل قياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية بالأردن ، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي ومراجعة جميع ما يتعلق بهذه الدراسة من أدبيات ، إضافة إلى المنهج الاستنباطي للتعرف على مدى ماهو بالإمكان استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لتفادي القصور في الأنظمة التقليدية ، كما اعتمدت الدراسة على الاستبانة كاداة لجمع البيانات والتي تم توزيعها على عينة من الجامعات الأردنية ، وعليه سعت الدراسة للأجابة على التساؤلات الآتية

ماهي المقومات المطلوب لنظام ABC عند مقارنته مع الأنظمة التقليدية في مجال القياس والترشيد والتحديد الدقيق للتكاليف ، ما هي أهم المشكلات المتعلقة بقياس تكاليف الخدمات التعليمية ، ما مدى توفر المقومات اللازمة من أجل استخدام نظام ABC لقياس التكاليف وتحديد اسعار الخدمات التعليمية بالجامعات الأردنية ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها أصبح بالإمكان التغلب على المشاكل الناتجة عن استخدام الأسس التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة ، أصبح بالإمكان استخدام ما يعرف بالتكلفة المستهدفة في عملية تحديد أسعار الخدمات التعليمية ، إمكانية الإبتعاد عن التحميل الرأس مالي غير المبرر بسبب الدقة في عملية رد التكاليف المختلفة إلى الخدمات المستهلكة لتلك التكاليف ، زيادة الوعي التكاليفي للقائمين على التكاليف والمتخذين للقرار ، وأختتمت الدراسة بتوصيات أبرزها إشراك الهيئة التدريسية في إدارة موارد الجامعة لأشراكهم في مسؤولية استخدام الموارد المتاحة في الجامعة ممايسهم في ضبط عناصر تكاليف الجامعة

يلاحظ أن الدراسة تناولت مدى فاعلية نظام التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية.

<sup>1</sup>بكر محمود الطراونة ، مدى فاعلية نظام ABC كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة ، مجلة الجنان ، لبنان ، مجلد/العدد 7 ، 2015



## دراسة أمل وآخرون (2016)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس الخدمة المصرفية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أثر تطبيق التكلفة على أساس النشاط على دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تحديد مستويات الأنشطة في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، التعرف على دور تخصيص الموارد على الأنشطة في دقة الخدمات المصرفية و هدفت أيضا للتعرف على دور تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة في دقة قياس تكلفة الخدمة المصرفية ، حيث تمثلت فرضيات الدراسة في أن هنالك علاقة بين التعرف على مسببات الأنشطة في دقة قياس الخدمات المصرفية، هنالك علاقة بين تخصيص الموارد على الأنشطة ودقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية و هنالك علاقة بين تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة ودقة قياس الخدمات المصرفية وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، كما إعتمدت على المقابلات الشخصية والإستبيان كأدوات لجمع البيانات بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج ابرزها يوجد ارتباط وثيق بين التعرف على مسببات الأنشطة ودقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد على تخصيص الموارد على الأنشطة مما يؤدي إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، يمكن أسلوب التكلفة على أساس النشاط من تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة ومعرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف والإستفادة من الطاقة المتاحة وأختتمت الدراسة بعدد من التوصيات منها ،ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال المصارف لما له من فوائد في خفض التكلفة ، إقامة ورش عمل ودورات تدريبية وبذل الجهد للتعريف بهذا الاسلوب و الإهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحسين الخدمات ورفع جودتها مع المحافظة على عملية التحسين المستمر .

يلاحظ أن الدراسة تناولت دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية .

<sup>1</sup> أمل إبراهيم أحمد ، فتح الرحمن الحسن منصور ، هدى سراج الدين محمد ،السارة سعد علي أحمد ، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في قياس تكلفة الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك أمدرمان الوطني ، الخرطوم ، مجلة العلوم الإقتصادية ، مجلد 17، العدد 1، 2016م .

## دراسة<sup>1</sup> Jana(2016)

تناولت الدراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء المالي هدفت الدراسة إلى تحقيق ما إذا كان هنالك صلة بين استخدام الشركات لنظام التكلفة على النشاط وبين تحسين الأداء المالي للمؤسسات في جمهورية التشيك ، وقد أجريت الدراسة بين 548 شركة متوسطة وكبيرة الحجم من مختلف القطاعات الإقتصادية ، و تم قياس الأداء المالي لهذه الشركات في الفترة مابين 2005\_2011 وأظهرت الدراسة أن حوالي 60% من الشركات تحت الدراسة غير مطبقة لنظام ABC ، كما أظهرت أيضا بأنه ليس هنالك فرق في الأداء المالي بين الشركات المطبقة لنظام ABC والشركات الغير مطبقة .

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الأداء المالي ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية.

## دراسة رشيدة<sup>2</sup> (2017)

تناولت الدراسة دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيف يتم استخدام نظام ABC في تحقيق القدرة التنافسية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف بشكل خاص على نظام التكلفة على أساس النشاط ، بيان دور التكلفة على أساس النشاط وأهميته داخل المؤسسة الوطنية للأملح ، معرفة أهمية الجودة والوقت والتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية ومعرفة آلية نظام التكلفة على أساس النشاط، وسعت لأختبار فرضيات أهمها يتميز نظام ABC عن بقية أنظمة التكاليف في توزيع التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد كل نشاط ، يؤدي تطبيق نظام ABC في المؤسسة الوطنية للأملح إلى توفير معلومات دقيقة فيما يتعلق بتتبع التكاليف غير المباشرة ، تطبيق نظام ABC في المؤسسة الوطنية للأملح من شأنه أن يحقق لها ميزة تنافسية واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها عدم وجود قسم خاص بحاسبة التكاليف ، عدم استخدام المؤسسة الوطنية لطريقة واضحة في تحديد تكاليفها ، وعدم إدراك عمال المؤسسة بوجود نظام التكلفة على أساس النشاط ، وأختتمت الدراسة بتوصيات متمثلة في ضرورة إنشاء قسم خاص لمحاسبة التكاليف ، ضرورة إعادة النظر في نظام التكاليف الذي يستخدمه المركب مع دراسة إمكانية تطبيق التكلفة على أساس النشاط وضرورة أخذ الإدارة المقترحات المقدمة من العمال .

<sup>1</sup>jana pokorana “impact of activity based costing on financial performance in Czech Republic university of Agriculture and silviculture mendeliana , Vol.64, No2, 2016

<sup>2</sup>رشيدة مراوي ،استخدام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية ، دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأملح ، مركب الملح بسكرة، كلية الدراسات العليا ، جامعة محمد خضير بسكرة رسالة ماجستير غير منشورة ، ، 2017م

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية ، بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها لدور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية .

### دراسة أبو عبيدة (2017):<sup>1</sup>

تناولت الدراسة موضوع التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وأثره على دعم القدرة التنافسية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في قياس أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وأثره على القدرة التنافسية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة ، وسعت الدراسة إلى إختبار فرضية رئيسية وهي أن هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وتنفرعت منها العديد من الفرضيات متمثلة في أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين سعر البيع المستهدف وإدارة الجودة الشاملة على دعم القدرة التنافسية ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هامش الربح المستهدف وإدارة الجودة الشاملة على دعم القدرة التنافسية ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها وإدارة الجودة الشاملة على دعم القدرة التنافسية ، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للتطبيق ، كما أتمدت الدراسة على الإستبانة لجمع البيانات ، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أنه توجد علاقة إيجابية للتكامل بين سعر البيع المستهدف والتركيز على العميل والتحسين المستمر على القدرة التنافسية ، توجد علاقة إيجابية للتكامل بين هامش الربح والتركيز على العميل والتحسين المستمر على القدرة التنافسية ، وأختتمت الدراسة بعدد من التوصيات منها تعزيز التركيز على العميل من خلال الإدراك بأهمية الأسئلة التي يطرحها العملاء وحل المشكلات التي تواجههم ومتابعتها ، التطبيق العملي والعلمي لمعادلة التكلفة المستهدفة (التكلفة المستهدفة= سعر البيع المتوقع \_ هامش الربح ) ، الإهتمام بعملية التدريب من خلال تعزيز دور التدريب في تأهيل الكوادر ورفع مستوى الجودة وتحسين الاداء وتعزيز التدريب على التقنيات الحديثة ، العمل على تخفيض وتحديد التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية من خلال استخدام ادوات تخفيض التكلفة

يلاحظ أن الدراسة تناولت موضوع التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وأثره على دعم القدرة بينما تناولت دراسة الباحث نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية

<sup>1</sup> أبو عبيدة موسى الفضل ، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وأثره على القدرة التنافسية ، ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الإدارية 2017م .

## دراسة فضل الله وبشير (2018م)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام المنشآت الصناعية السودانية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الرغم من دورها في إلهام القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال ، كما هدفت الدراسة إلى رفع الوعي بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتعرف على مفهومها وأهميتها وأهدافها والوقوف على مفهوم وأهداف القدرة التنافسية ودور تطبيق أسلوب التحسين المستمر للإنتاج في دعم القدرة التنافسية وأخيرا دور تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد في دعم القدرة التنافسية وتمثلت فرضيات الدراسة في هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التحسين المستمر والقدرة التنافسية ، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد والقدرة التنافسية ، إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والإستنباطي والوصفي ، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها يسهم أسلوب التحسين المستمر في رفع كفاءة العمليات الإنتاجية لدعم القدرة التنافسية ، يسهم أسلوب التحسين المستمر بخفض تكاليف القدرة التنافسية ، يخفض أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد من تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية ، كما يدعم الإستخدام الكفاء لاسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدعم القدرة التنافسية ، وأخيرا تزيد قدرة المنشأة التنافسية بالإبداع بتصميم المنتجات وإتقانها ، وأختتمت الدراسة بتوصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية ، العمل على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية ، ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ضمانا لتخفيض التكلفة لمنشآت الأعمال الصغيرة لدعم مركزها التنافسي وأيضا العمل على لفت إنتباه المراكز البحثية لأهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية .

يلاحظ أن الدراسة تناولت دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية بينما تختلف دراسة الباحث في تناولها للتكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية .

## دراسة بني نصر (2018)<sup>2</sup>

تناولت الدراسة مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على أساس النشاط، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على أساس النشاط، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة،

<sup>1</sup> فضل الله بشير جعفر ، بشير بكرى عجيب ، دور أدوات المحاسبة الإدارية والإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا ، العدد السابع ، مارس 2018م

<sup>2</sup>بني نصر عبدالملك محمد أمين أحمد ، مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على أساس النشاط ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية القانونية ، المجلد2، العدد11، أغسطس 2018م

تمثلت فرضية الدراسة في مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على أساس النشاط واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، كما اعتمدت على الاستبانة كأداة لجمع البيانات بالتطبيق على عدد من البنوك الإسلامية في المملكة الأردنية الهاشمية ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها ، أن البنوك الإسلامية الأردنية تطبق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ، كما بينت أن الهيكل الإداري يساعد في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة

وأن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يؤدي إلى تخفيض نسبة التكاليف غير المباشرة ، وأختتمت الدراسة بعدد من التوصيات منها الأهتمام بتطبيق ABC في البنوك الإسلامية يزيد من قدرة البنوك الإسلامية للاستفادة من مواردها ، ووصت الدراسة بأجراء دراسات دورية من وقت لآخر للتعرف على النتائج التي حصلت عليها البنوك من جراء استخدام التكلفة على أساس الأنشطة .

يلاحظ أن الدراسة تناولت مدى تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على أساس النشاط وأختلفت دراسة الباحث عنها في تناولها لنظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية .

## الفصل الأول نظام التكلفة على أساس النشاط

يتناول الباحث في هذا الفصل نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال إستعراض مفهوم وأهداف وأهمية ومقومات وأبعاد وخطوات ومعوقات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وسوف يتم تناول الفصل من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول مفهوم ،أهمية ومقومات نظام التكلفة على أساس النشاط  
المبحث الثاني أبعاد ،خطوات ومعوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط

## المبحث الأول

### مفهوم ، أهمية ومقومات نظام التكلفة على أساس النشاط

#### أولاً : نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

برغم ما أحدثه منهج الكلفة على أساس النشاط (ABC) من ضجة في الأدب المحاسبي المعاصر، إذ يكاد يكون الموضوع الأكثر سخونة في معظم الدراسات المحاسبية ، إلا أن العديد من الكتاب يشيرون الى أن فكرة الكلفة على أساس النشاط ليست بالفكرة الجديدة ، فقد راودت العديد من المهتمين بالعلوم المحاسبية منذ أمد بعيد في على سبيل المثال :يشير (Drury,2000:340) . إلا انه في نهاية النصف الأول من القرن المنصرم تطرق بعض الكتاب بشكل أو بآخر إلى مفاهيم الكلفة على أساس النشاط ، فمثلا تناول Goetz في إحدى كتاباته عام 1949 مفهوم الكلفة على أساس النشاط ، حيث اشار إلى أن بعض الأحجام الرئيسة ربما تختلف أي من كلفتها غير المباشرة عن عدد الوحدات المنتجة في إشارة إلى أن الكلف غير المباشرة لا تتناسب مع حجم الوحدات المنتجة فقد يكون هناك كلف غير مباشرة تزيد أو تنقص بناء على عوامل أخرى كعدد عمليات التشغيل ، ولتحقيق مستوى تخطيطياً و رقابياً أفضل ينبغي أخذ ذلك الأمر في الإعتبار . و أيا كانت فكرة الكلفة أساس النشاط قديمة أم حديثة فإن المهم هو أن دخولها إلى حيز التطبيق و إستخدامها في جوانب إدارية مهمة كتحليل الربحية والتسعير و تطوير العمليات لم يكن إلا في نهاية الثمانينات من القرن المنصرم حيث إستطاع ( Cooper & Kaplan ) في سلسلة من المقالات أن يجعلوا أفكار الكلفة على أساس النشاط مفهومة و قابلة للتطبيق ، و لقد أحدثت هذه المقالات صدىً واسعاً ونوعاً من الدعاية لتطبيق أنظمة ABC .<sup>1</sup>

#### ثانياً : مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) :

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كغيره من المصطلحات المحاسبية ، بحيث بدأ ظهوره بداية عقد الثمانينيات على يد روبين كوبر ، وروبرت كابلان بحيث يعرف هذا الأسلوب على أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، وهذا ما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرها على زيادة الأرباح .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> هيثم مالك ومجبل داوي ، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية "دراسة تطبيقية معمل مثلجات الخافجي في محافظة النجف ، جامعة الكوفة ، 2011م ، ص5.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المتخصصة - النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص ص ، (22\_21)

ويعرف أيضاً بأنه ذلك الأسلوب الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب مسببات أو موجّهات مبنية على علاقة سببية<sup>1</sup>.

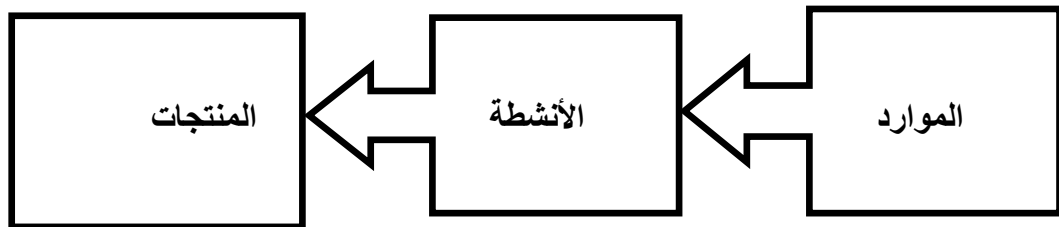
عرف ABC بأنه النظام الذي يخصص الكف أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أوالخدمات على أساس استخدام كل منتج أوخدمة للأنشطة<sup>2</sup>.

كما عرفها أيضا المعهد القومي للمحاسبين الإداريين "CIMA" بأنها مدخل لحساب تكلفة ورقابة الأنشطة التي تشارك في تتبع إستهلاك الموارد وقياس تكلفة المنتجات النهائية<sup>3</sup>

كما عُرِفَت التكاليف على أساس الأنشطة بأنها أسلوب من أساليب محاسبة التكاليف المتطورة الذي يوفر تخصيصات أكثر واقعية للتكاليف ، وذلك عن طريق تحليل الأنشطة والعمليات الرئيسة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعزيز الأنشطة التي تعمل على رفع كفاءة الإنتاج والخدمات<sup>4</sup>.

ويمكن توضيح مفهوم التكلفة على أساس النشاط بالشكل التالي:

#### الشكل (1.1.1) مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC :



المصدر:

Salem E.A. ,mazhars., " The benefits of the appliciton of Activity Based Costing system :field study on manufacturig compnies operating in Alhabad\_India": IOSR Journal of business and mangement Vol.16,No 41:11,2014 ,Page

مما سبق يرى الباحث أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو أحد الأنظمة الحديثة التي تساعد المنشأة على حل مشكلة قياس التكاليف غير المباشرة وذلك بتحميل كل التكاليف على مسببات الأنشطة ، كما

<sup>1</sup> أمل إبراهيم أحمد ، فتح الرحمن الحسن منصور ، هدى سراج الدين محمد ،السارة سعد علي أحمد ،إسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في قياس تكلفة الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك أمدرمان، الخرطوم، الوطني ، مجلة العلوم الاقتصادية ،مجلة17، العدد1، 2016م ، ص 93

<sup>2</sup>Maher ,Michael W., Cost Accunting,4The ed.,Mc Graw \_Hill Co., Inc., Irwin,Boston Massachusetts, 1997,pp.. 156\_236

<sup>3</sup>Edwards S."Activity Based Cost ",Topic gateway series, CIMA, London ,No,2008,P:3

<sup>4</sup>Salem E.A. ,mazhars., " The benefits of the appliciton of Activity Based Costing system :field study on manufacturig compnies operating in Alhabad\_India": IOSR Journal of business and mangement Vol.16,No :11,2014 ,Pages ,: 39\_45



يوضح الشكل أعلاه الفلسفة التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس النشاط وهي إن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات النهائية تستهلك الأنشطة.

### ثالثاً : أسباب تفوق أسلوب التكلفة على أساس النشاط على المدخل التقليدي في قياس التكلفة :

إن مدخل التكلفة على أساس النشاط قد تفوق على المدخل التقليدي في قياس التكلفة في ثلاث نواحي أساسية هي :1

1\_ إن مدخل تحديد تكلفة النشاط يزيد من عدد مجوعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة ، فبدلاً من إجراء التجميع للتكاليف غير المباشرة في مجموعة فردية واحدة على مستوى الشركة ككل أو حتى مجوعات التكلفة على مستوى الأقسام فإن التكاليف يتم تجميعها على أساس الأنشطة ونتيجة لذلك فإنه يتم تحديد العديد من مجوعات التكلفة طبقاً لعدد الأنشطة المسببة للتكاليف التي يمكن التعرف عليها وهذا يزيد من دقة القياس

2\_ إن مدخل التكلفة على أساس النشاط يغير من الأساس المستخدم لتخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات فبدلاً من تخصيص التكاليف على أساس العمل المباشر وغيرها من الأسس التي تعتمد على حجم الإنتاج فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تخصيصها على أساس المنتجات وفقاً لما تستهلكه المنتجات من الأنشطة

3\_ إن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يغير من طبيعة العديد من التكاليف الإضافية يمكن تحديدها مباشرة على أنشطة معينة ومن ثم تخصيصها مباشرة على المنتجات ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

#### الشكل رقم (1.1.2) المقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية لقياس التكلفة

أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC	أسلوب التكاليف التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخلياً قسم .	يقدم معلومات تكلفة إجمالية وتكون مجموعة لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها .
التركيز على المنتجات وإعتبارها هدف التكلفة .	التركيز على الأنشطة وإعتبارها هدف التكلفة الأساسي .
يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة أي يتم استخدام معدل تحميل لكل قسم	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة

<sup>1</sup> عبدالمقصود ديبان وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 2004م ، ص 421

إنتاجي ويتم تحديده بقسمة التكاليف غير المباشرة على أساس التحميل المختار .	على مقياس المخرجات لذلك النشاط .
استخدام مجمع واحد للتكلفة الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو المنشأة ككل .	تعدد استخدام مجتمعات التكلفة في القسم الواحد ويختص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل إحتساب كلفة وحدة النشاط .
قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه .	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف هي نفسها العامل الموجه للتكلفة .
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة	في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات أخرى مثل الوقت و كمية الإنتاج .
تحدد تكلفة المنتج بقسمة مجموعة التكاليف على كمية الإنتاج .	تحدد تكلفة المنتج بتجميع تكلفة الأنشطة .
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات	يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا .

المصدر : د.إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار الحامد للنشر ، عمان ، 2007 ، ص 166 .

يرى الباحث مما سبق أن نظام التكلفة على أساس النشاط أكثر فعالية من النظام التقليدي ويتفق معه فقط في تحميل التكاليف التي تحمل مباشرة .

#### رابعاً : أهمية التكاليف على أساس النشاط :

1\_ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة 1.

2\_ زيادة حدة المنافسة :إن انفتاح الاسواق ساهم الى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية وهذه المنافسة تتطلب وضع أسعار تمكن من المنافسة فيالوقت الذي تحقق فيه ربحية للشركة و يتطلب ترشيد استخدام الموارد المتاحة وحتى تحقق الشركة هدف الربحية لايبدا من ان تقوم بنوعين من الاجراءت وهما :

أ\_ إعادة تسعير المنتجات :بحيث ترتفع اسعار المنتجات التي تتطلب استخدام مكثف من المواد وفي نفس الوقت تخفض من اسعار المنتجات التي تتطلب استخدام مكثف من الموارد بحيث تصل الى

<sup>1</sup> حابي أحمد ، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وأمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، الجزائر ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011 ، ص

المستوى التنافسي ولا شك ان تطبيق هذا الاجراء يتطلب تحليل الانشطة ومقدار استهلاكها للمواد وبالتالي يصبح من السهل التوصل الي تشكيلة المنتجات التي تحقق الربحية .

ب\_ أن تبحث الإدارة عن طرق لتقليل الإستهلاك من المواد وذلك إما بتقليل عدد مرات إداره الأنشطة لنفس المخرجات أو بتقليل الموارد المستهلكه لتصبح التشكيلة الحاليه من المنتجات ولايمكن تحديد هذا الهدف إلا فى وجود نظام يربط أداء الأنشطة وبين طلب هذه الأنشطة على موارد الشركه وهذا هو أسلوب التكلفة وفق نظام ABC

3\_ زيادة التنوع فى المنتجات : إن تنوع المنتجات وزياده الإختلاف فيها من حيث الحجم و المواصفات ودرجة التعقيد فى عملية التصنيع يؤدي الى إختلاف أنواع الأنشطة ومستوى المجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات ولذلك يتطلب الأمر بناء نموذج التكلفة على اساس العلاقات الفنية بين المنتجات والأنشطة المطلوبه لتصنيع هذه المنتجات بمعنى التركيز على العلاقه المسببه بين الأنشطة والمنتجات وهذا لا يتحقق إلا فى وجود نظام الABC<sup>1</sup>

4\_ قياس تكلفه الإنتاج يكون أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات عند استخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة التي تستهلكها.

5\_ يوفر نظام ال ABC معلومات تكلفيه اكثر دقه وتتصف بالموضعيه وتمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل، مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة معينه وغيرها من القرارات التي تخدم الإدارة فى التخطيط .

6\_ كما يتيح النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ فى خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينه مثل إدخال تحسينات على نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينه مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجيه او إجراء تعديل فى تصميم المنتج<sup>2</sup>

### خامساً : مقومات نظام التكاليف المبني على أساس النشاط :

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على عدة عناصر كما يلي :

1\_الموارد : تمثل الموارد مدخلات الأنشطة ولايمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفه ، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة ، وكذلك يصعب تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد ، وحتى يمكن إيجاد تكاليف استخدام مورد معين يجب

1.د. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2003 م ، ص 80 .

2.د.هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص24 .

- العمل على تحديد مدخلات المورد ثم إختيار وحدة مادية لقياس مدخلات الموارد ثم قياس استخدام الموارد في شكل وحدات مادية وأخيراً العمل على تسعير هذه الوحدات.<sup>1</sup>
- 2\_ الأنشطة : تعد الأنشطة محور نظام التكلفة على أساس النشاط ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة ، وتعرف الأنشطة طبقاً لمحاسبة تكاليف ABC بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة 2
- ويمكن تقسيم الأنشطة إلى أربع مستويات هرمية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات وذلك كما يلي
- أ\_ أنشطة على مستوى جودة المنتج :وهي الأنشطة التي يتم أداءها عند إنتاج كل وحدة منتجة وبالتالي فهي تختلف باختلاف الوحدات المنتجة .
- ب\_ أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية :وهي الأنشطة التي يتم أداءها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من دفعات الإنتاج وذلك بغض النظر عن عدد وحدات الإنتاج الخاصة بكل دفعة وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية .
- ج\_ أنشطة على مستوى المنتج : وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم نوع معين من المنتجات بصرف النظر عن عدد وحدات الإنتاج لذلك النوع أوعدد الدفعات .
- د\_ أنشطة على مستوى التسهيلات :وهي أنشطة على مستوى المنشأة وهي التي تمكنها من القيام بوظائفها الكاملة .3
- 3\_ أوعية التكلفة : تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف
- 4\_ مسببات التكلفة : يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء التكلفة "
- 5\_ أغراض التكلفة :
- غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمات) أو وحدة تنظيمية (قسم\_وظيفة).4

<sup>1</sup> بكر محمود الطراونة ، مدى فاعلية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات الأردنية ، مجلة الجنان\_لبنان، العدد7، 2015 ، ص 135 .

<sup>2</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للإستخدامات الإدارية،الدار الجامعية،الإسكندرية ، 2006م، ص71

<sup>3</sup> Atkinson A.A, Banker R.D, kaplan R,S, Youngs,M " management Accounting<sup>2</sup>nd Edition", prentice Hall Inc. ,Newjersey, USA,1997,p.97

## سادساً : مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

يمكن تلخيص أهم مزايا استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيما يلي :

1\_ توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الإسراف والوفرة في هذه التكلفة وهذا يمكن من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.

2\_ تستخدم مسببات أوجهات التكلفة كأداة لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط ، مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .

3\_ تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف مما ينتج فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

4\_ يعتبر مدخلا لتقييم الأداء على أساس المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة ، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .

5\_ يعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق ويمثل آلية للرقابة على التكاليف

6\_ توفير بيانات أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو للخدمة المقدمة .1

7\_ يساعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في خفض وترشيد الموارد وذلك من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة .2

8\_ يؤدي إلى تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة وتدقيق التكلفة إلى توفير أرضية مناسبة لرفع كفاءة عملية إعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة مما يؤدي بدوره إلى توفير الأسس الموضوعية لقياس كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولية .3

9\_ يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج النهائي مما يساعد في تحديد بيانات التكلفة الأكثر مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية .4

10\_ يعطي الإدارة الية فعالة لتقييم أداء الكوادر العاملة من خلال تحديده وبشكل دقيق للوقت والموارد ، وتحديد مواطن الإسراف وهو الية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل حيث يتم من خلاله

<sup>1</sup> أحمد كليونة ، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي ، دار وائل للنشر : عمان ، 2011م ، ص،ص ( 311\_ 312) .

<sup>2</sup> مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلد 23، عدد 3، 2000 ، ص،ص (421\_ 373).

<sup>3</sup> خليل الديلمي ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن، مجلة أبحاث اليرموك ، مجلد 21، عدد 3 2005 ص،ص 53\_ 61

<sup>4</sup> Kaplan . D.Melumad.N and Zive , activity Based Costing and Cost interdependencies Among Products :The Denim finishing Company . Issues in Accounting Education . Vol 20.No1,2005 , pp52\_62

تركيز الإدارة على مسببات التكلفة وكذلك فإن الإسلوب يساهم في إدارة التكلفة وإعداد الموازنة وتقييم

الأداء .1

11\_ زيادة القدرة التنافسية بتوفيره بيانات تكلفية قيمة وملائمة تمكن من قياس نجاح البرامج التطويرية

وهو نموذج الطلب على استخدام المواد وليس نموذج لقياس الإنفاق

12\_ ملائمة النظام لجميع المنظمات سواء كانت صناعية أو خدمية .2

### سابعاً : عيوب نظام التكلفة على أساس النشاط

على رغم من مزايا هذا النظام إلا أن هنالك بعض الانتقادات المتمثلة في :3

1\_ أن كفاءة استخدام نظام ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك

ليس بالأمر السهل .

2\_ إن تطبيق نظام ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل المؤسسات تتردد في

استخدامه.

3\_ يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة ، وإعادة تدريب المختصين

4\_ إن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لا يتم إلا من خلال إجراء تغيير إداري شامل وضمن

منظومة إدارة الجودة الشاملة ، مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج

والخدمات وجميع أنشطة المؤسسة .

<sup>1</sup> د. أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 ، ص 41 .  
<sup>2</sup> Nitza. Geri, Booz Roner , Reliance Lost , The Rise and fall of Activity Based Costing , Human systems , management ,N24 ,2005, P: 135 .

<sup>3</sup> أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط2 ، 2008 ، ص 213 .

## المبحث الثاني

### أبعاد خطوات ومعوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط

أولاً : أبعاد تطبيق التكلفة على أساس النشاط :

تطور نظام تكاليف الأنشطة ليشمل أبعاداً وإغراضاً أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة ويتكون هذا النظام من بعدين أساسيين هما بعد تخصيص التكلفة وبعد العمليات وقد تم تطوير هذا النموذج لغرضين هما : 1

1\_ لتوضيح العلاقة بين العمليات والتكاليف .

2\_ لتصميم نموذج بياني من أجل تقديمه عند عرض مفهوم ABC للإدارة العليا

#### البعد الأول : بعد تخصيص التكلفة

ينظر إليه من زاوية التكلفة ويحتوي على معلومات عن تكلفة الموارد ، الأنشطة ، المنتجات العملاء وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير وكذلك التسعير ووضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية مثل تقويم ربحية المنتجات.<sup>2</sup>

يقوم مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط باستخدام نوعين من مسببات التكلفة وهما مسببات الأنشطة والتي تستخدم في تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات المستفيدة من تلك الأنشطة ، ومسببات الموارد والتي تستخدم في تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة المستهلكة لتلك الموارد وتتم عملية تخصيص التكلفة على مرحلتين المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وتحديد معدل التكلفة لكل نشاط ، وفي المرحلة الثانية يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوبة لإنجازها.<sup>3</sup>

#### البعد الثاني : بُعد العمليات

ينظر إليه من زاوية العمليات حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية وغير تكاليفية (الوقت والجودة) عن كل نشاط من الأنشطة أو أي عملية من العمليات ، فمسببات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط ، كما تساعد معايير الأداء في الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط<sup>4</sup> والمعلومات التي يوفرها نظام ال ABC على العمليات والأنشطة وما يتعلق بهما من مسببات التكلفة أو مقاييس الأداء التي تصف العمل الذي يتم إنجازه والنتائج المحققة لكل نشاط من حيث التكلفة والوقت والجهد وغير ذلك نتيج

<sup>1</sup>Skodaa M , "The importance of ABC Models in Cost Management " ,Annals of The university petrosani, Economices ,No.9(2), 2009 , page270

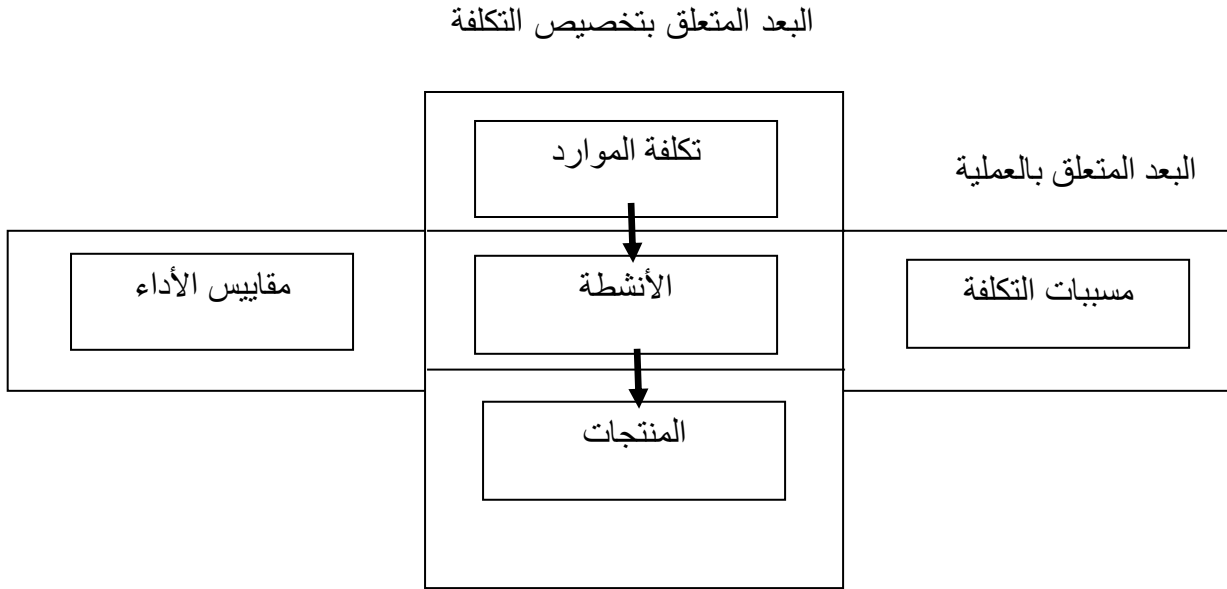
<sup>2</sup> أسامة محمد الحسن محمد أحمد ، أثر التكلفة على أساس النشاط في تسعير الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك التنمية التعاوني الإسلامي ، رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008 ، ص20.

<sup>3</sup> نجلاء محمد أمين بخاري " تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبدالعزيز ، جدة ، 2004 ، ص:84.

<sup>4</sup> أسامة محمد الحسن ، المرجع السابق، ص21

له الوفاء بمتطلبات جهود عملية التحسين المستمر والتي تركز أساسا على الأنشطة التي تعتبرها بؤرة الاهتمام بالنسبة لأي عملية تحسين منشودة.<sup>1</sup>  
ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

### الشكل (1.2.1) مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد



- Turney Peter , " Beyond TQM with forceActivity\_Based\_Management", Management Accounting ,Sep,1993.p29

الشكل (1.2.1) يوضح مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ثنائي الأبعاد حيث يتكون المدخل من شقين ويمثل الشق الرأسي البعد المتعلق بتخصيص التكلفة والذي يربط بين تكلفة المواد والمنتجات عن طريق الأنشطة ، والبعد الأفقي يمثل البعد المتعلق بالعمليات الذي يقدم معلومات عن كل من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء للأنشطة .

### ثانياً : خطوات تطبيق التكلفة على أساس النشاط

#### الخطوة الأولى : تحديد الأنشطة

تتكون الأنشطة من مجموعة من العمليات والاجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم اداءه داخل المؤسسة ، ويكون الاختيار النهائي للأنشطة مسألة تقديرية قد تتأثر بعوامل مثل التكلفة الإجمالية لمركز الأنشطة وقدرة مسبب التكلفة على تحديد تكلفة النشاط بدقة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس ، إطار مقترح لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007 ، ص: 42.

<sup>2</sup>Durury Colin , Magement and Cost Accounting 7 The Edition, cengage Learning EMEA, London ,2008 .228



ويتم تصنيف هذه الأنشطة حسب طبيعتها إلى نوعين هما :

النوع الأول : هي أنشطة تصنيف قيمة وتعرف بأنها الأنشطة التي تصنيف أو تزيد من قيمة النشاط ذاته ومن ثم تصنيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك .

النوع الثاني : الأنشطة التي لا تزيد قيمة النشاط ذاته ومن ثم لا تصنيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك<sup>1</sup>.

#### الخطوة الثانية: تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة :

بعد تحديد الأنشطة يجب تخصيص تكلفة الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة خلال فترة معينة ، معظم هذه الموارد تكون متصلة بشكل مباشر مع نشاط معين وقد يكون بعضها الآخر تشترك فيه عدة أنشطة ولتخصيص الموارد المشتركة للأنشطة يتم استخدام مسببات تكلفة الموارد .

يتم في هذه الخطوة تعيين التكاليف لمراكز النشاط والتي سبق وتم تحديدها في الخطوة السابقة ويتم هذا التعيين حسب الدور الذي يؤديه كل مركز نتيجة لأعمال متجانسة<sup>2</sup>

#### الخطوة الثالثة : إختيار مسببات التكاليف :

هذه الخطوة تربط الكلفة بالنشاط ، وذلك بإختبار مسبب التكلفة المناسب لكل نشاط وتسمى هذه المسببات بمسببات كلف النشاط وهنالك عدد من العوامل تؤخذ في الإعتبار عند إختيار موجه التكلفة الملائم :

1\_ تكاليف القياس إن تصميم أي نظام كلفة يجب أن يعتمد على مبدأ الكلفة مقابل المنفعة وبالتالي عند إختيار موجبات الكلف لابد من مراعاة مدى سهولة الحصول على البيانات المطلوبة لموجه التكلفة .

2\_ درجة الإرتباط: أن دقة نتائج الكلف المخصصة تعتمد على درجة الإرتباط بين استهلاك الأنشطة وموجبات التكلفة .

3\_ التأثيرات السلوكية: إن تأثير استخدام موجه الكلفة على سلوك الأفراد يجب أخذه بعين الإعتبار عند إختيار موجبات تكلفة فمثلا قد يؤثر موجه التكلفة على سلوك الأفراد في حال شعورهم بأن موجه التكلفة سيستخدم كأساس لتقييم أداءهم ومحاسبتهم .

#### الخطوة الرابعة : تخصيص كلف الأنشطة على المنتجات :

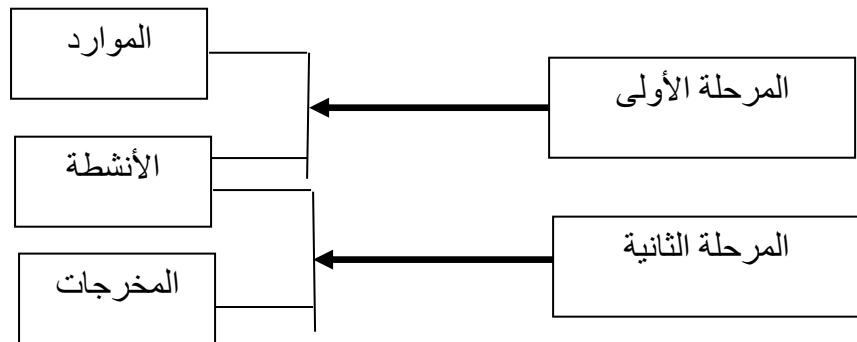
تخصيص كلف الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية "خدمات أو منتجات أو غيرها بعد تحديد كلفة كل نشاط باستخدام موجبات المرحلة الأولى التي يطلق عليها موجبات الموارد يتم تخصيص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو أي أهداف أخرى للكلفة بحسب استفادتها أو طلبها من تلك الأنشطة ولهذا السبب يجب أن يكون موجه الكلفة قابلاً للقياس بالطريقة التي تمكن من تحديد مقدار ما تتطلبه للمنتجات

<sup>1</sup> أمل وآخرون , مرجع سابق, ص 94

<sup>2</sup> أمل وآخرون, مرجع سابق, ص 95

أو الخدمات الفردية منهم مثلاً إذا تم إختيار ساعات الإعداد كموجه كلفة يجب أن يكون هناك آلية لقياس ساعات الإعداد المطلوبة لكل منتج أو خدمة<sup>1</sup>. ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي :

الشكل (1.2.2) يوضح مراحل تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة لتحميل التكاليف الغير مباشرة



المصدر: سالم عبدالله حلس ، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات ، مجلة الجامعة الإسلامية المجلد 15، العدد الأول، 2007، ص 220 .

الشكل (1.2.2) يوضح مراحل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط حيث يتم تحديد الأنشطة ومن ثم تخصيص تكلفة الموارد التي تستهلكها الأنشطة ثم اختيار مسبب التكلفة ومعرفة كلف النشاط واخيرا تخصيص كلف الأنشطة النهائية للمخرجات سواء كانت سلع أو خدمات

### ثالثاً : معوقات تطبيق التكلفة على أساس النشاط

في حين أن فوائد نظام ABC كبيرة لكن معدلات تطبيقه في المؤسسات كان بطيئاً نسبياً وتعتقد بعض الشركات أن أنظمتها الحالية كافية ، وقد تكون كافية إذا كانت لديها نفقات غير مباشرة منخفضة وتنوع محدود في المنتجات ، وفي شركات أخرى نظام تكاليف الأنشطة من شأنه أن يحسن بشكل كبير دقة تكلفة المنتج ولكن لا يتم إعتماده لما لا؟! قد تكون هذه الشركات :

- 1\_ ليس لديها علم بنظام التكلفة على أساس النشاط
  - 2\_ غير مدركة للفوائد التي ستجنيها من تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط
  - 3\_ مدركة لفوائده ولكن تشعر بالقلق إزاء مقتضيات الموارد باهظة الثمن لتنفيذ نظام ABC<sup>2</sup>
- بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بالتكلفة على أساس النشاط فإن تطبيقه قد تعترضه بعض المشكلات الأخرى ومن أهمها :

<sup>1</sup> هيثم ومجبل ، مرجع سابق ، ص 11

<sup>2</sup>Smith L., Hilton. T. , "Mangement Accounting 5E" MC .Graw Hill PTYL TD ., Australia ,2009,P:387

## 1\_مدى توفر البيانات :

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الكثير من البيانات التفصيلية وهذا يؤدي إلى صعوبة في تطبيقه كون البيانات التفصيلية يصعب توفيرها وخصوصا فيما يتعلق بموارد الشركة والأنشطة المستهلكة للموارد إضافة إلى انه يحتاج إجراء عدد غير محدد من العمليات الحسابية التي تلزم لتحديد تكلفة المنتج وذلك بمدى إستفادة كل منتج من الأنشطة المختلفة .

## 2\_ المقاومة والإعتراض على التغيير :

يواجه تطبيق التكلفة على أساس النشاط مقاومة وإعتراضا كبيرا من بعض موظفي الشركة التي لا ترغب بالتغيير وتتمسك بنظام التكاليف التقليدي وخصوصا موظفي قسم المحاسبة لخشيتهم من صعوبة التطبيق ، وعدم رغبتهم في التغيير من نظام إعتادوا على إستعماله .

## 3\_ تكلفة النظام :

تعتبر زيادة تكلفة تطبيق هذا الأسلوب من أهم العوائق التي تواجه إدارات اغلب الشركات التي ترغب في تطبيق هذا الإسلوب ويمكن تقليل التكلفة من خلال الإقتناع بدقة أقل للبيانات المستخرجة والتكاليف المحسوبة .

## 4\_ مشكلة إختيار مسبب التكلفة لكل نشاط :

تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الأعمال الفرعية التي قد تكون غير متجانسة مما يستدعي ضرورة إستخدام الأساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمعلة لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات وإلا يتم ذلك بأسلوب تقديري أوحكمي ، وفي هذا الصدد فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي عند تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في مجال تجميع العمل أو الأنشطة داخل مجتمعات التكاليف ويمكن استخدام أساليب الإرتباط البسيط أو المتعدد لتحديد درجة الإرتباط أو التجانس بين مجموعة الأعمال داخل كل نشاط كما يمكن ايضا استخدامه في مجال اختبار محرك (موجه) التكلفة الذي يكون معامل إرتباطه أكبر بعناصر التكاليف الخاصة بالنشاط .1.

## 5\_ مشكلة إستغلال الطاقة المتاحة :

قد لا يتم إستغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت يتعين فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ويمكن التصرف في هذه التكاليف غيرالمستغلة بعدم تحميلها على المنتجات "سلع، خدمات" وإدراجها كمصروف أو عبء عام ،إلا أن هذه المعالجة تعتبر مجرد تطبيق لنظام التكلفة الكلية المعدلة مما يعني الخروج من فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط والتي تحمل

<sup>(1)</sup>أشرف حسني صالح ، أثر تطبيق التكاليف على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2011، ص74 .

المنتجات بجميع التكاليف بما فيها التكاليف غير المباشرة وعلى ذلك فإنه يمكن تخصيص التكاليف المتغيرة للنشاط على أساس تقديري طبقاً للطاقة المتاحة لكل قسم أو خط إنتاج بغض النظر عن الإستخدام الفعلي .

#### **6\_ مشكلة ملائمة بيانات نظام ABC لخدمة القرارات :**

نظراً لأن المدى الزمني الذي يغطيه نظام تكاليف الأنشطة يمتد ليغطي الأجل الطويل ، لذلك فقد يتطلب الأمر أن تكون البيانات التي تعتمد عليها كمدخلات أو تنتجها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية ، وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام تكاليف الأنشطة ، مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار ، سواء من البيانات التقليدية ، أو من بيانات التكلفة على أساس النشاط .

#### **7\_ مشكلة الأنشطة وإرتباطها بقيمة المنتج :**

يتسم نظام التكلفة على أساس النشاط بإشتماله على جميع أوجه النشاط بالمنظمة ، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجموعات النشاط قد يتضح أن هنالك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وهذه النوعية يجب حصرها وإستبعاد تكاليفها من التحميل على المنتجات وإعتبارها أعباء عامة مثل تكلفة وقت الإنتظار وتكلفة إعادة التشغيل.<sup>1</sup>

يرى الباحث أن نظام التكلفة على استخدام النشاط نظاماً متكاملاً بالرغم من الإنتقادات الموجهة له يحقق درجة عالية من الدقة والكفاءة وكذلك الترشيح من إسراف الموارد كما يحدد أيضاً تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف مما يسهم في إحكام عملية القياس للتكلفة وبالتالي إتخاذ قرار رشيد من قبل إدارة المنشأة .

<sup>1</sup> د. سالم عبدالله حلس " نظام التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الأول ، 9 ، 2007 ، ص 225 .

## الفصل الثاني القدرة التنافسية

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم التنافسية وأنواعها وأهميتها وكذلك مفهوم القدرة التنافسية وخصائصها وأهدافها وأبعادها ودور نظام التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول مفهوم ، أنواع وأهمية التنافسية.

المبحث الثاني مفهوم ، خصائص ، وأبعاد القدرة التنافسية

## المبحث الأول

### مفهوم ، أهمية وأنواع التنافسية

#### أولاً : مفهوم المنافسة :

يعد مصطلح المنافسة من المصطلحات التي شاع استخدامها في الوقت الراهن ، تعدد تعاريف المنافسة ولم يتم الإجماع على تحديد مفهوم معين لها ، فمنهم من يرى بأن المنافسة هي الصراع بين المنتجين الذين يعرضون منتجات متقاربة أو متماثلة في السوق .

كما عرفت بأنها عملية موجهة بواسطة عناصر للأبتكار والتجديد وذلك بغرض تحقيق الأرباح ومنح المؤسسات حافزاً قوياً للسعي وراء منتجات أو عمليات واستراتيجيات مبتكرة وجديدة .

و عرفها آخر بأنها روح التجارة بل هي محك الحريات الإقتصادية للأفراد والجماعات لأنها كما تكون بين التجار والمنتجين في التجارة والصناعة وميادين الإستغلال الأخرى من زراعة وغيره فقد تكون أيضاً بين الشعوب والأمم فهي من ناحية تعتبر طبيعية لما تخلقه من أساليب تؤدي إلى التقدم الإقتصادي ووفرة الإنتاج وتنوعه ومن ناحية أخرى ضرورة لتقدم الإنتاج في ميادينه المختلفة<sup>1</sup>.

وتعرف أيضاً بأنها حالة من المزاومة بين شركتين أو إقتصاديين من أجل كسب أكبر حصة سوقية ممكنة سواء كان ذلك في السوق المحلي أو العالمي ومن ثم يخرج أحد الأطراف رابحاً على حساب الآخر<sup>2</sup>. يرى الباحث إن المنافسة هي محاولة طرفين أو مجموعة أطراف بتقديم شيء جديد ومبتكر أفضل مما يقدمه الآخرون .

#### ثانياً : العوامل التي ساعدت على إتساع حدة المنافسة:

إن حالة المنافسة تتحدد عادة من خلال مجموعة من العوامل والتي يمكن تلخيصها كالآتي:<sup>3</sup>

1\_ التغيرات الإقتصادية الواسعة والسريعة في مجالات تكنولوجيا التصنيع والإتصالات والمعلومات أدت بشكل متسارع إلى حدوث كثافة عالية في تنويع وتعقيد المنتجات وقصر دورة حياتها في الأسواق .

2\_ إتساع مدى الأسواق نحو العالمية نجم عنه إنفتاح إقتصادي كبير بين الدول وحصول الإندماجات والتحالفات بين المنظمات الصناعية الكبيرة للإستفادة من الخبرات .

<sup>1</sup> هشام حريز وبوشمال عبدالرحمن ، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، الناشر مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية ، ط1 ، 2014 ، ص139\_ 142 .

<sup>2</sup> خالد عبدالقادر عوض الله ، أثر تطبيق الإدارة الإستراتيجية في تحقيق وإستدامة القدرات التنافسية العالمية دولتميز المؤسسي متغيراً وسيطاً ، بالتطبيق على شركات السكر بجمهورية السودان من (2007\_2017) ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2019 ، ص122 .

<sup>3</sup> سعدون حمود وحسين وليد ، التسويق مدخل معاصر ، دار غيداء للنشر ، 2015 ، ص 61 .

3\_ توافر الفرص الإستثمارية الضخمة التي أدت إلى تزايد حدة المنافسة بين المنظمات العالمية .  
4\_ تزايد حجم ضغوطات قوى المنافسة وهيمنتها على الأسواق في ظل التحولات الإقتصادية لظاهرة العولمة .

5\_ حدوث تغيرات كبيرة ومستمرة في ثقافات وسلوكيات الزبائن أدت إلى سرعة التغيير في رغباتهم وإحتياجاتهم من المنتجات .

يرى الباحث أن من عوامل إتساع حدة المنافسة ظهور عدد كبير من الشركات الحديثة والتي قد تتمتع بمنتجات مبتكرة وجديدة مما يجعل الشركات القديمة حتى لا يتم إقصائها خارج السوق .

### ثالثاً : الإستراتيجيات العامة للتنافس :

يمكن تعريف إستراتيجية التنافس على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين .

لقد إقترح porter ثلاث إستراتيجيات عامة للتنافس بغرض تحقيق أداء أفضل عن المنافسين وهي :

#### 1\_ إستراتيجية قيادة التكلفة

تهدف هذه الإستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين وهنالك عدة دوافع تشجع الشركات على تحقيق التكلفة الأقل وهي ، توافر إقتصاديات الحجم ، الآثار المترتبة على منحنى التعلم أو الخبرة ، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة وأخيراً سوق مكون من مشتريين واعيين تماماً للسعر.<sup>1</sup>

#### 2\_ إستراتيجية التمييز

هنالك العديد من المداخل لتمييز منتج إحدى الشركات عن الشركات المنافسة وهي ، تشكيلات مختلفة للمنتج ، سمات خاصة بالمنتج ، تقديم خدمة ممتازة ، توفر قطع الغيار ، التصميم الهندسي والأداء ، وجودة غير عادية ( متميزة ) والسمعة الطيبة وتزايد درجات نجاح إستراتيجية التمييز في حالة ما إذا كانت الشركة تتمتع بمهارات وجوانب كفاءة لايمكن للمنافسين تقليدها بسهولة .

#### 3\_ إستراتيجية التركيز

تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء أو التركيز على سوق محددة ، تعتمد هذه الإستراتيجية على إفتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الإقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة

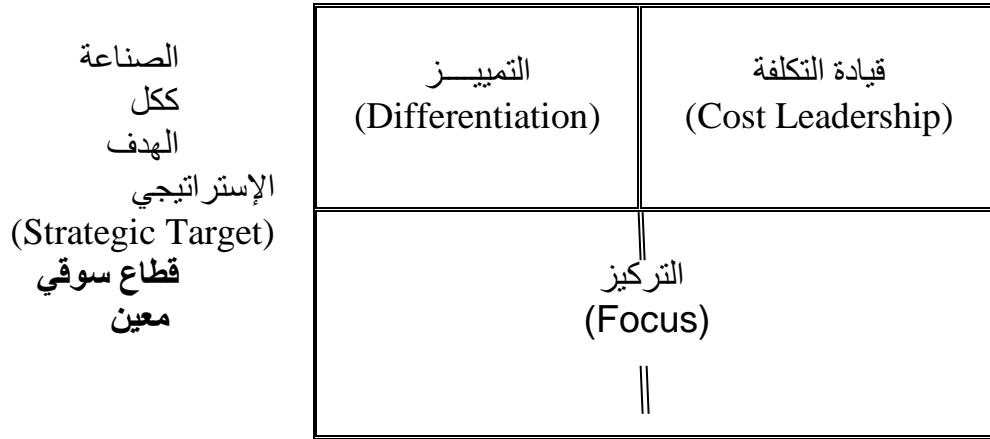
<sup>1</sup> نبيل مُرسى خليل ، الإدارة الإستراتيجية تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس ، دار المعارف \_ الإسكندرية \_ مصر \_ 1995 ، ص74 .

تسعى المؤسسات من خلال هذه الإستراتيجية بإكتساب ميزة تنافسية في قطاع السوق المستهدف باقتصار تسويق منتجاتها أو خدماتها على منطقة جغرافية معينة أو فئة إجتماعية محددة<sup>1</sup>. ويمكن توضيح الإستراتيجيات العامة للتنافس بالشكل التالي:

### الشكل (2.1.1) يوضح الإستراتيجيات العامة للتنافس:

الميزة الإستراتيجية (Strategic Advantage)

تكلفة أقل تمييز المنتج



المصدر : حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن\_عمان ، 2010 ، ص 233.

يرى الباحث أن استراتيجيات التنافس في مجتمع الصناعة ككل تختلف عن ما إذا كانت في مستوى قطاع سوقي معين .

### رابعاً : مفهوم التنافسية:

يختلف مفهوم التنافسية باختلاف محل الحديث عنها فيما إذا كانت عن المؤسسة أو القطاع أو الدولة ، فتعرف التنافسية على مستوى المؤسسة بأنها الإستمرار نحو كسب حصة أكبر من السوق المحلي والدولي<sup>2</sup>

كما عرفها آخر على أنها تعدد المسوقين وتنافسهم لكسب المستهلك بالإعتماد على الأساليب المختلفة كالأسعار والجودة ، وآليات التسويق وغيرها .<sup>3</sup>

كما عُرِفَت بأنها إمكانية تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مقبول من طرف المستهلك.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نبيل مُرسي خليل ، مرجع سابق، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2003م ، ص 231.

<sup>2</sup> هشام حريز وبوشمال عبدالرحمن ؟ مرجع سابق ؟ ص 135 .

<sup>3</sup> فريد النجار ، المنافسة والترويج التطبيقي ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2000، ص 20

<sup>4</sup> Roger Percerou ,Entreprise : Gestion et Competitivite ,(Economica ,France,1984 P:5



وتعرف التنافسية على مستوى القطاع على أنها قدرة المؤسسات المنتمية لنفس لقطاع الصناعي في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الإعتماد على الدعم والحماية الحكومية ، وهذا مما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة .<sup>1</sup>

أما التنافسية على المستوى الحكومي (الدولة) ، عرفها المنتدى الإقتصادي العالمي ( Worled Economic forum ) فقد عرفها على إنها قدرة الدولة على بيع السلع والخدمات بربحية في الاسواق الدولية ، بحيث تتمكن من تحقيق فائض في الميزان التجاري يمكنها من الوفاء بالتزاماتها الدولية<sup>2</sup>

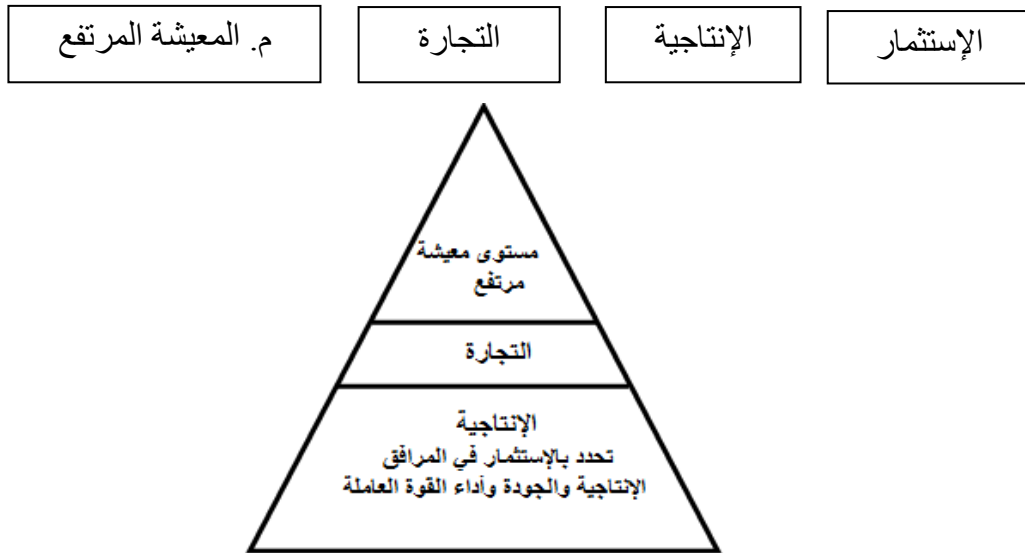
**خامساً : هرم التنافسية :**

قد حدد المجلس الأمريكي لسياسة التنافسية أربع مؤشرات وهي التي تشكل مجتمعة ما يطلق عليه التنافسية وهي:

- 1\_ الإستثمار : إستثمار مادي وبشري وتكنولوجي .
- 2\_ الإنتاجية : درجة الكفاءة التي ننتج بها السلع والخدمات .
- 3\_ التجارة : بما لها من قدرة على ربط الإنتاج بالأسواق .
- 4\_ مستوى المعيشة المرتفع : تقييم الثورة التي تنتجها دولة ما وتنقل إلى المواطنين .

ويمكن توضيح هرم التنافسية من خلال الشكل التالي:

**الشكل (2.1.2) التنافسية يوضح هرم كماحددها المجلس الأمريكي لسياسة التنافسية**



المصدر : عطية صلاح سلطان ، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الإستراتيجي، ورقة عمل مقدمة في ندوة المنعقدة في القاهرة ، مصر ، يونيو 2007 ، ص 367

<sup>1</sup> علي السلمي ، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية ، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2001 ، ص 101  
<sup>2</sup> Worled Economic forum , The Competitive Advatage of Nations , Harvard Business Review , Vol (1) ,March \_April 1990 ، p75

يرى الباحث مما سبق أن مؤشرات الإستثمار والتجارة والإنتاجية تقود إلى مستوى معيشي مرتفع

### سادساً : أهمية التنافسية

يمكن تلخيص أهمية التنافسية في الآتي :

1\_ تعظيم الإستفادة من المميزات التي يوفرها الإقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته ويشير تقرير التنافسية العالمي إلى أن الدول الصغيرة أكثر قدرة على الإستفادة من مفهوم التنافسية في الدول الكبيرة حيث تعطي التنافسية الشركات في الدول الصغيرة فرصة الخروج من محدودية السوق الصغير إلى رحاب السوق العالمي .

2\_ يوفر النظام الإقتصادي العالمي الجديد المتمثل بتحرير قيود التجارة العالمية ، تحديا كبيرا وخطرا محتملا لدول العالم .

3\_ أهمية التنافسية تكمن في تعظيم الإستفادة ما أمكن ومن المعلوم أنه وفي الوقت الحاضر الشركات هي التي تنافس وليست الدول وعليه فأن الشركات التي تمتلك قدرة تنافسية عالية تكون قادرة على رفع معيشة دولها<sup>1</sup>

### سابعاً : دوافع التنافسية

هنالك العديد من الدوافع التي تدفع المنظمات دفعا نحو تحسين قدرتها التنافسية حتى تتمكن من مواجهة المنافسين والحفاظ على العملاء والإستمرار في السوق ومن أهم تلك الدوافع :

1- العولمة : اي تعميم السوق العالمي من خلال تحرير التجارة الدولية وتحرير رأس المال عالميا بمعنى أن يتحرك رأس المال عالميا إلى حيث الفرص الإستثمارية وبالتالي واقع لابد من مواجهته ، والتعامل معه فما من دولة او منظمة اليوم تستطيع أن تتأى عن إعادة النظر بشكل ارتباطها بالسوق العالمي.

2\_ ثورة تكنولوجيا المعلومات والإتصالات : تكنولوجيا المعلومات هي عبارة عن دراسة تصميم وتطوير وتنفيذ دعم وإدارة نظم المعلومات المعتمدة على الحاسب الآلي ، وخاصة برامج التطبيقات وأجهزة الحاسب الآلي وبالتالي سهولة وسرعة الإتصالات إضافة إلى التطور الهائل في نظم تحليل المعلومات وإدارة البيانات يؤدي إلى النجاح في إدارة المنظمة بشكل أكثر فعالية ، إتخاذ قرارات سليمة ، استثمار تكنولوجيا المعلومات في تطوير المنتجات وتحسين العمليات الإنتاجية والإدارية ومن ثم تدعيم قدرتها التنافسية وتحسين موقفها بين المنافسين .

---

عطية صلاح سلطان ، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الإستراتيجي، ورقة عمل مقدمة في

ندوة المنعقدة في القاهرة ، مصر ، يونيو 2007 ،ص30

3\_ التجارة الإلكترونية : وهي عبارة عن تنفيذ وإدارة الأنشطة التجارية المتعلقة بالمنتجات من السلع والخدمات بواسطة شبكة الإنترنت أو الأنظمة التقنية وممارسات الخدمات المالية وخدمات الطيران والنقل والشحن وغيرها عبر الإنترنت وهي تشمل العلاقات التجارية بين جهات الأعمال والمستهلك (التسويق الإلكتروني) بين مؤسسات الأعمال فيما بينها (تحقيق تكاملية عمليات التوريد للمنتجات وأداء الخدمات ) بين قطاعات حكومية والمستهلك (خدمات وبرامج الحكومة الإلكترونية ) وبين قطاعات حكومية ومؤسسات الأعمال (المشتريات الحكومية الإلكترونية) وينعكس ذلك بشكل مباشر على المنافسة وإمكانيات المنافسين .

4\_ إدار التغيير نحو إدارة التنافسية إلى التغيير في كيفية أداء المنظمات لأعمالها واختيار الموارد البشرية التي تعمل بها وتوظيف رأسمالها في الإستثمارات التي تحقق أعلى عائد ممكن للتمكن من الإنفتاح على السوق العالمي والتكامل مع منظمات أكثر تطورا من المنظور الإداري.1 يرى الباحث إن من دوافع التنافسية الإنترنت وإمكانية الوصول للعميل بسهولة ومعرفة ما يحتاجه والتسارع في بيئة الأعمال .

### ثامناً : أنواع التنافسية

إختلفت الآراء حول أنواع التنافسية غير أن أغلبها إتفقت على تقسيمها لقسمين

#### 1\_ التنافسية بحسب الموضوع وتضم الآتي :

- أ\_ تنافسية المنتج : تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة وهناك عدة معايير معبرة تمكن من التقييم الدقيق على وضعية المنتج في السوق في وقت معين كالتكلفة والجودة وخدمات ما بعد البيع.<sup>2</sup>
- ب\_ تنافسية المؤسسة : حيث يتم تقييم تنافسية المؤسسة بمقارنة هوامش أرباح كل منتجات المؤسسة بالأعباء الإجمالية لهذه المنتجات مثل النفقات العامة ونفقات البحث والتطوير والمصاريف المالية ، فإذا فاقت هذه المصاريف والنفقات الهوامش الربحية وإستمر ذلك لفترات طويلة فإنه يؤدي إلى خسائر كبيرة ويصعب على المؤسسة تحملها.
- ج\_ تنافسية القطاع : والتي تمثل مدى مساهمة القطاع في الدخل القومي وبالتالي المساهمة في رفاهية الوطن .

د\_ تنافسية الدولة : والتي تمثل مدى قدرة الدولة على إستقطاب الموارد البشرية والمادية وكذلك قدرة المؤسسات الوطنية على التنافس بمنتجاتها عالمياً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رانيا محمد الميناوي ، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية لشركات صناعة الدواء المصرية القاهرة :جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في الإدارة ، غير منشورة ، 2012م ) ص 25 .

<sup>2</sup> Lesca .H, structure and information system, Cometitvness factors , Masson , Paris,1982 ,P11

<sup>3</sup> محمد سعيد سلطان ، السلوك الإنساني في المنظمات ، دار الجامعة الجديد ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 460

## 2\_ التنافسية وفق الزمن

وتتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

أ\_ التنافسية الملحوظة : تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية غير أن المؤسسة يجب أن لا تتفائل بالنتائج المحققة في المدى القصير لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو ظروف جعلت المؤسسة في وضعية إحتكارية فالنتائج الإيجابية في المدى القصير قد تتغير في المدى الطويل .

ب\_ القدرة التنافسية : تعد بمثابة عامل مهم في تحديد مدى نجاح أو فشل المؤسسة ، فهي تعبر عن جوانب التقوى والتميز التي تحقق ميزة تنافسية للمؤسسة ، حيث تختص بالفرص المستقبلية وبنظرة طويلة المدى .

والقدرة التنافسية تستند إلى مجموعة من المعايير والسبل التي تبقى المؤسسة صامدة وسط بيئة متغيرة وتتمثل هذه المعايير والسبل في :

1\_ **السعر** : وهو المبلغ الذي يدفعه الزبون مقابل الحصول على المنتج وعادة ما يفضل الزبون السعر الأقل وبالتالي تلجأ المؤسسات إلى تناقص على السعر إلى تخفيض هامش الربح أو تخفيض التكلفة .

2\_ **الجودة** : وتمثل ملائمة المنتج للمستخدم حيث يجب الإهتمام بها في كل مراحل الإنتاج.

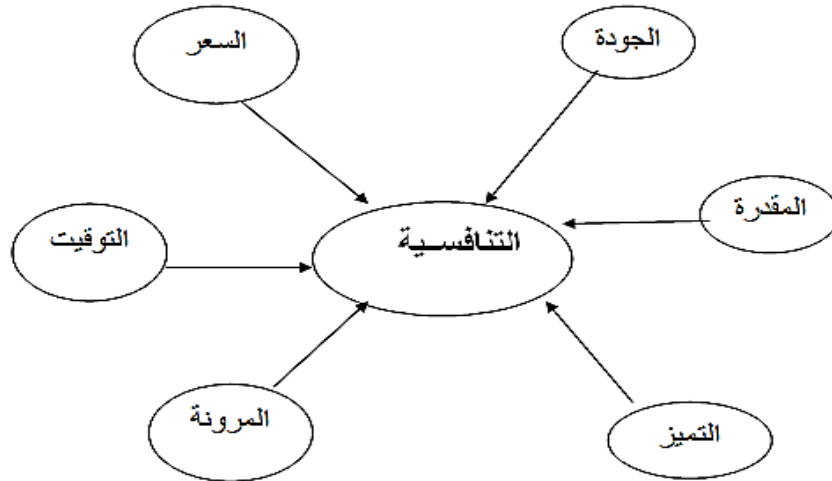
3\_ **تميز المنتج** : وهي صفات خاصة تميز منتج المؤسسة عن باقي المنافسين .

4\_ **المرونة** : وتمثل مقدرة وسرعة المؤسسة في التجاوب مع المتغيرات .

5\_ **الوقت** : ويشير إلى السرعة في تطوير المنتج أو السرعة في تقديم المنتج للزبون .

ويمكن توضيح هذه المعايير من خلال الشكل (2.2.2) على النحو التالي:

الشكل ( 2.2.2 ) يوضح معايير تحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة



<sup>1</sup> د. نبيل محمد مرسي ، استراتيجيات الإنتاج والعمليات ، مدخل استراتيجي ، ص30 .

المصدر : د. نبيل محمد مرسي ، استراتيجية الانتاج والعمليات ، مدخل إستراتيجي ، دار الجامعة الجديدة / الاسكندرية ، 2002 ، ص30

يرى الباحث مما سبق أن نجاح التنافسية يقود لتحقيق قدرة تنافسية

## المبحث الثاني

### مفهوم ، خصائص وأبعاد القدرة التنافسية

أولاً : مفهوم القدرة التنافسية :

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية القدرة التنافسية على إنها الدرجة التي يستطيع بلد ما في ظل أسواق حرة وعادلة وإنتاج سلع تنجح في إختيار الأسواق الدولية ، وفي الوقت نفسه توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل .<sup>1</sup>

و تعرف القدرة التنافسية بأنها المهارة أو التقنية أو موارد التمييز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون أو يؤكد تميزها. إختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الإختلاف والتمييز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون.<sup>2</sup>

و عرفها تقرير التنافسية العالمي بأنها قدرة البلد على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لنمو حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي وأن الدول النامية تمتلك فرصة أكبر على تحقيق نمو أعلى لمعدل نمو الفرد من الناتج المحلي الإجمالي من الدول المتقدمة وذلك أن الأخيرة قد وصلت إلى الطاقة القصوى في استخدام مواردها .<sup>3</sup>

وتعرف القدرة التنافسية على مستوى المنظمة بأنها القدرة على تزويد المستهلك أو العميل بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفاعلية بين المنافسين الآخرين في السوق المحلية أو الدولية.<sup>4</sup> وأيضا هي مجموعة المهارات والتكنولوجيا والموارد والقدرات التي تستطيع المؤسسة إستثمارها لإنتاج قيم ومنافع أعلى مما يحققه المنافسون الآخرون .<sup>5</sup>

يرى الباحث أن القدرة التنافسية هي قدرة الشركة على خلق سلع وخدمات تلبي رغبات العملاء بأسعار مناسبة وجودة مرتفعة مما يضمن لها التفوق على منافسيها في السوق العالمي أو المحلي .

<sup>1</sup> ز غدار أحمد ، المنافسة ، التنافسية والبدائل الإستراتيجية ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 ص25 .  
<sup>2</sup> د.محمد سمير أحمد ، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص139 .  
<sup>3</sup> أ.د عبد الحميد عبدالمطلب ، الإدارة الإستراتيجية في بيئة الاعمال ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، مصر ، القاهرة ، 2010 ، ص 97\_98 .  
<sup>4</sup> سجي فتحي محمد الطائي ، الرسملة المعرفية في تعزيز القدرة التنافسية ، جامعة تكريت ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 6 ، العدد 19 ، 2010 ، ص 25 .  
<sup>5</sup> نازك نجم عبود الربيعي ، دور رأس المال الفكري في تحقيق القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال \_ إستقصاء نظري ، مجلة مركز الدراسات المستقبلية ، كلية الحداثة الجامعية ، العدد 43 ، 2013 ص 90

## ثانياً : خصائص القدرة التنافسية

تتميز القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية بعدة خصائص مهمة وضرورية لتحقيق تميزاً وتفوقاً على الوحدات المنافسة ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:<sup>1</sup>

**1\_ القيمة:** وتعتبر القدرة قيمة عندما تساعد في إنجاز حاجات العملاء في حدود السعر الذي يستطيع دفعه ، حيث يتأثر السعر بأفضليات العملاء والبدائل المتاحة من المنتجات المنافسة وتكون القدرة قيمة فقط إذا قابلت حاجات العملاء أفضل من المنافسين وإذا كانت القدرة ضرورية لتطبيق أو لتنفيذ الإستراتيجية ولم تستطع تمييز منتج الوحدة أو طرق أداء الأعمال فأنها لن تكون مصدر للميزة التنافسية

**2\_ الندرة:** وهي أن تكون القدرة ذات غرض محدود فأذا كانت القدرة متاحة فأن أي منافس يستطيع حيازتها وبالتالي تقل هذه القدرة التنافسية للوحدة المنافسة وحتى تحقق القدرة ميزة فريدة يجب أن تكون غير عامة وغير عادية إذا ما قورنت بقدرات المنافسين ولكي تكون القدرة مصدراً قوياً ودائماً يجب أن تدوم ندرتها وتستمر عبر الزمن.

**3\_ عدم القابلية للتقليد:** أي عدم مقدرة المنافس على تقليد القدرة المحققة للوحدة الاقتصادية ، وتوجد مجموعة من الوحدات يطلق عليها حواجز التقليد تتمثل في الآتي :

أ\_ الغموض النسبي : يتمثل في عدم التأكد من العلاقات السببية بين الأفعال الإدارية والنتائج الاقتصادية وأن هنالك خصائص تساهم في الغموض النسبي وهي الضمنية ، التشابك والخصوصية .

ب\_ مخزون المواد والمهارات : ويقصد به الموارد والمهارات التي تركز عليها الوحدة ويتم بناؤها بالاستثمار المستمر خلال الزمن وتساعد في تحقيق مركز قوي عن الوحدات المنافسة .

ج\_ المنع الاقتصادي : يتمثل في توافر الإمكانيات لدى منافس قائد السوق لتقليد قدراته ولكن بسبب محدودية حجم السوق وضخامة حجم الاستثمارات الرأسمالية لإنتاج منتج معين والحصول على القدرة التنافسية فأنهم يفضلون عدم التقليد .

**4\_ عدم القابلية للانتقال:** تعتمد مقدرة الوحدة الاقتصادية على تدعيم وإستمرار قدرتها التنافسية على سرعة المنافسين في إجتذاب القدرات المرغوبة لتقليد نجاح الوحدة الناجحة ، وتعتبر القدرة غير قابلة للانتقال عندما لا يكون أحد قادر على محاولة القدرة عن مستخدميها الحالي وهنالك بعض القدرات الخاصة بالوحدات مثل المعرفة الفنية وأسماء العلامات وبعض القدرات ترتفع تكاليف تحويلها إلى وحدات أخرى وتعتبر حاجز من حواجز الانتقال

## ثالثاً : أهداف القدرة التنافسية :

<sup>1</sup> إبراهيم عثمان علي إبراهيم ، المقارنة المرجعية ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي الليبي ، رسالة ماجستير غير منشورة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016 ، ص 135\_136 .

من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال خلق قدرة تنافسية<sup>1</sup>:

1\_ خلق فرص تسويقية جديدة .

2\_ دخول مجال تنافسي جديد كدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات .

3\_ تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة بلوغها وللفرص الكبيرة التي ترغب في إقتناصها .

#### رابعاً : محددات القدرة التنافسية :

تعمل المنشأة على البحث عن القدرة التنافسية التي تلائم قدرتها وميدان نشاطها ثم تحاول بعد ذلك وضع معايير وضوابط تتسم بالديناميكية لقياس درجة صواب القدرة المعتدة وكذلك التعرف على الإطار والحدود التي تضعها هذه القدرة حتى تحقق النتائج المرجوة ، القدرة التنافسية للمنظمة تتحدد انطلاقاً من بعدين معينين هما :<sup>2</sup>

1\_ حجم القدرة التنافسية : يتوقف ضمان إستمرار القدرة التنافسية على قدرة المؤسسة على الحفاظ عليها في وجه المنافسة التي تواجهها وكلما كان حجم هذه القدرات أكثر لاقت المؤسسات المنافسة صعوبة أكثر في محاكاتها .

2\_ نطاق التنافس : يعبر عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق قدرات تنافسية وذلك بتحقيق وفورات في التكلفة مقارنة بالمنافسين ، ويتشكل نطاق التنافس من ثلاث أبعاد من شأنها التأثير على الميزة التنافسية وهي :

أ\_ القطاع السوقي : يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين يتم خدمتهم ، وهنا يتم الإختيار مابين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة السوق ككل

ب\_ درجة التكامل الأمامي : يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا وخارجيا ، وتقديمها لمنتجات تستخدم في صناعة وإنتاج منظمات أخرى أي تعزيز الروابط الأمامية للمؤسسة الخلفية ، والروابط الخلفية

<sup>1</sup> علي السلمي ، مرجع سابق ص ، ص ( 104 \_ 105 ) .

<sup>2</sup> خالد عبدالقادر عوض الله ، مرجع سابق ، ص 129 .



للمؤسسات الأخرى سواء كانت داخلية أو خارجية ، فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل والتميز .

ج\_ البعد الجغرافي : يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح بتحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة وتظهر أهمية الميزة بالنسبة للمؤسسة التي تعمل في نطاق عالمي حيث تقدم منتجاتها او خدماتها في كل أنحاء العالم .

د\_ قطاع النشاط : يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنظمة ، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا او الأفراد عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة .

### خامساً : العوامل الرئيسية المؤثرة في القدرة التنافسية :

تنقسم العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية إلى مجموعتين مختلفتين كما يلي :<sup>1</sup>  
المجموعة الأولى : العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية على المستوى الكلي وهي تلك العوامل التي تهتم بالنتائج المرتبطة بدور السياسات الحكومية ، وأسعار الصرف ودور البنية الأساسية وتتمثل في التالي :

#### 1\_ دور الحكومة : ويأخذ التدخل الحكومي ثلاث أشكال :

أ/ الحكومة كمنظم .

ب/ الحكومة كمروج .

ج/ الحكومة كمباشر للأعمال .

2\_ دور أسعار الصرف :تعتبر أسعار الصرف هي الرباط الذي يربط بين العملات الدولية المختلفة والتي تمكن من مقارنة الأسعار والتكاليف العالمية.

3\_ دور البنية الأساسية :المعنى الواسع للبنية الأساسية يتضمن المجال التقليدي للإتصالات والإنتقالات إلى جانب بعض المجالات الهامة البنية الأساسية العلمية والتكنولوجية ، الثقافية القومية ، الهيئات في

<sup>1</sup> عطية صلاح سلطان ، مرجع سابق ص ، ص(340\_341) .

الموارد الطبيعية ، المساعدات الحكومية للحصول على المواد الخام من وراء البحار ولاجدال في أن جودة البنية الأساسية لها تأثير هام ومباشر على القدرة التنافسية .

المجموعة الثانية : العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية على المستوى الجزئي أعلى مستوى الصناعة وتنقسم إلى: الإبتكار التكنولوجي وإقتصاديات الحجم الكبير العوامل التسويقية ، المهارات والفلسفات الإدارية وهكذا العوامل التي ترتبط بإدارة صناعة أو منشأة معينة .

1\_ الإبتكار التكنولوجي : يشير خبراء التسويق إلى أن نجاح الصناعات اليابانية يعتمد بصفة أساسية على تطوير المنتجات التي تقدمها للسوق ، فتطوير المنتجات الجديدة هي عملية مستمرة في الشركات اليابانية وغالبا ما تقوم الشركات بتذليل الصعوبات التي تحد من الإبتكار والتجديد

2\_ إقتصاديات الحجم الكبير والقدرة التنافسية: من الممكن الوصول إلى إقتصاديات الحجم الكبير عند إنتاج كم هائل من المخرجات مما يؤدي إلى الوصول إلى تخفيض التكلفة الثابتة للوحدة من المخرجات وهذا يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنتج في الأسواق المحلية والعالمية .

3\_ العوامل التسويقية والقدرة التنافسية: يلعب التسويق دورا هاما في نجاح مؤسسات الأعمال ، فالنشاط التسويقي هو المركز الرئيسي الذي تدور حوله جميع الأنشطة الأخرى بالمنشأة فهو المسئول عن إيجاد العملاء والإحتفاظ بهم وزيادة عددهم وهو الذي يحفظ للمنظمات نموها ويحدد مستقبلها ، كما أن التسويق أصبح عنصرا حاكما وأساسيا في نمو ونجاح مؤسسات الأعمال خلال السنوات الأخيرة وسيظل كذلك حيث المنافسة الشديدة في ظل تحديد التجارة العالمية ، فالشركات التي تمتلك أنظمة تسويقية متطورة تستطيع أن تنافس بكفاءة وفعالية .

## سادساً : مصادر القدرة التنافسية

تتمثل مصادر القدرة التنافسية في الآتي<sup>1</sup>

1\_ التفكير الإستراتيجي : تستند الشركات على إستراتيجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على مزايا تنافسية .

<sup>1</sup> سجي فتحي محمد الطائي ، مرجع سابق ، ص88

2\_ الإطار الوطني : إذ يتيح للشركات القدرة على حيازة مزايا تنافسية حيث نجد شركات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض الشركات في الدول الأخرى إذ تمتلك الدول عوامل ضرورية للصناعة والمتمثلة في الموارد البشرية والفيزيائية والمعرفة العالمية .

3\_ مدخل الموارد : يحتاج هذا المدخل إلى الموارد والكفاءات الضرورية إذ أن حيازة هذه الموارد بالجودة المطلوبة وحسن إستغلالها يضمن نجاح هذه الإستراتيجية ويمكن التمييز بينها من خلال الآتي :

أ\_ الموارد الملموسة : وتشمل الموارد الأولية ، معدات الإنتاج والموارد البشرية أو ما يطلق عليه برأس المال الفكري .

ب\_ الموارد غير الملموسة : وتضم الجودة والتكنولوجيا والمعلومات والمعرفة فضلا عن الكفاءات وتلجأ الشركات إلى إختيار مدخل التفكير الإستراتيجي لإسباب كثيرة من أهمها هو إحتدام شدة المنافسة .

### سابعاً : أبعاد القدرة التنافسية :

يمكن بيان أبعاد القدرة التنافسية وفقاً لما يلي:

1\_ **بُعد التكلفة** : إن الشركات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها ويمكن للشركة تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفاء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها ، فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات ، والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات ، كما تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين ، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من قدرة الشركة التنافسية وللمنتجات في السوق .

2\_ **بُعد الجودة**: تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلائم مع إحتياجات العملاء حيث أن العملاء يرغبون في المنتجات ذات الجودة التي تلبي الخصائص المطلوبة من قبلهم ، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان ، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبي حاجات ورغبات العملاء لا تتمكن من النجاح والبقاء في أسواق المنافسة<sup>1</sup> ويمكن أن يتحقق بعد الجودة من خلال الآتي :

أ\_ جودة التصميم : وهو درجة ملائمة مواصفات التصميم مع المتطلبات التي يرغبها الزبون أو تكون على درجة كبيرة من التطابق مع توقعاته وذلك يتم بالإعتماد على دقة النشاط التسويقي في تحديد

<sup>1</sup> د.فضل الله بربر جعفر ود.بشير بكرى عجيب ، دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا ، العدد السابع ، مارس 2018م : ص (148\_149) .

حاجات ورغبات السوق المستهدف والدرجة التي يتمكن بها نشاط العمليات من ترجمة تلك الحاجات والرغبات إلى مواصفات وخصائص التصميم كما هو الحال في صناعة السيارات .

ب\_ جودة المطابقة : وتتمثل بدرجة التوافق بين المنتج المقدم للسوق ، وحاجات ورغبات الزبائن من جهة وجعل نسبة المعيب والتالف إلى أدنى درجة ممكنة والتي يمكن أن تصل إلى مستوى درجة التالف الصفري .

ج\_ جودة الخدمة : الكثير من المنتجات يتوقف شراءها على الخدمات المرافقة لها والتي قد تكون إرشادية تدريبية ، صيانة ، ضمانات وهذه مجتمعة أو منفردة من شأنها أن تزيد من قيمة المنتج .<sup>1</sup>

3\_ **بُعد المرونة:** تعتبر المرونة الأساس لتحقيق القدرة التنافسية للشركة من خلال الإستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث في تصميم المنتجات ، بما يلائم حاجات العملاء وتعني المرونة قدرة الشركة على تغيير العمليات إلى طر،ق أخرى ، فالعمليل يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات :

أ\_ مرونة المنتج : وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة .

ب\_ مرونة المزيج : وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات .

ج\_ مرونة الحجم : وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات .

د\_ مرونة التسليم : وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات .

4\_ **بعد التسليم :** إن بعد التسليم بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية ، والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها للعملاء بأقصر وقت ممكن ، حيث هناك ثلاث أسبقيات لبُعد التسليم تتعامل بالوقت هي :

أ/ سرعة التسليم .

ب/ التسليم في الوقت المحدد .

ج/ وسرعة التطوير .

<sup>1</sup> المرجع الالكتروني للمعلومات 113622http://almerja.com/reading.php?idm=113622، بتاريخ13مارس 2019 .

5\_ بُعْد الإبداع : يضيف بعض الكتاب والباحثين بُعْد الإبداع بوصفه من ابعاد القدرة التنافسية ،

وهي العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شيء جديد.<sup>1</sup>

### دور التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية:

توفر أنظمة التكلفة على أساس النشاط المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل مما يمكن ذلك من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها ، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة ، كما أن التحليل العميق لمجمعات كلف الأنشطة والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.<sup>2</sup>

يرى الباحث أن التركيز و الأهتمام على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة يؤثر على بعد الجودة مما يؤدي لدعم قدرة المنشأة الصناعية

يزود نظام التكلفة على أساس النشاط إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها وبالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات ، فما توفره أنظمة التكلفة على أساس من معلومات دقيقة يمكن للإدارة تحديد السعر المناسب والريح المعقول . كما أن المعلومات الدقيقة التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تقدم رؤية واضحة لإدارة المنشأة عن المنتجات الأكثر كلفة المنتجات أو الخدمات الأقل كلفة

وهذا من شأنه أن يدعم قرارات او توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات .يرى الباحث أن المعلومات الدقيقة تدعم بعد المرونة ، مرونة المنتجات من حيث حجمها أو مزيجها مما يدعم القدرة التنافسية للمنشآت من خلال ما توفره أنظمة التكلفة على أساس النشاط من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعملية على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء ، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.

يرى الباحث أن معلومات التكلفة على أساس النشاط تؤثر على بعد الإبداع وذلك بمدى الإهتمام بمنتجات جديدة ومختلفة وبالتالي تدعم القدرة التنافسية وتساعد المنشأة على مواكبة التغيرات ومواجهة الضغط التنافسي العالمي أو المحلي.

يرى الباحث أن التنافسية أصبحت هي المحرك الأساسي للاقتصاد في عالمنا المعاصر والتغيرات التكنولوجية في بيئة الاعمال جعلت المنشآت تركز على تحسين جودة منتجاتها مما يضمن لها دعم قدرتها التنافسية التي اصبحت مهمة جداً لتحقيق الريادة والتميز في ظل الضغوطات التنافسية وتغلبات وتحديات بيئة الاعمال .

<sup>1</sup> فضل الله بربر جعفر وبشير بكري عجيب, مرجع سابق, ص149

<sup>2</sup> هيثم ومجبل ، مرجع سابق ، ص 7\_8

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الفصل نبذة تعريفية عن عينة الدراسة (المنطقة الصناعية الخرطوم بحري) ووصف للطريقة والاجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة , ومناقشة لنتائج الدراسة مع الدراسات السابقة وذلك من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري  
المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

## المبحث الاول

### نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم - بحري

**اولاً : مفهوم الصناعة:** الصناعة هي جميع العمليات والانشطة الضرورية اللازمة لانتاج السلع للاستهلاك النهائي او الوسيط بأستخدام الوسائل والأليات الملائمة لطبيعة النشاط الانتاجي ونوعية المخرجات عن طريق تفاعل عوامل الانتاج وبأستخدام أفضل الطرق الفنية والهندسية وفقاً لمفهوم الرشد الاقتصادي مع عدم التضحية بجودة المنتج .

#### ثانياً: مفهوم المناطق الصناعية :

تعرف المنطقة الصناعية بأنها ارض خارج المدن والتي يتم تخصيصها وتطويرها لاستيعاب نوع معين من النشاط الصناعي او مناشط صناعية متنوعة بالاضافة الي الخدمات المساندة ، ان التعريف السابق بمفهومه الحالي ينطبق على المناطق الصناعية في السودان حيث تؤكد التجربة السودانية في هذا المجال التطور التاريخي للمناطق الصناعية في السودان ( باستثناء عدم نشأتها بقانون ) ، وقد درجت كافة الدول على ترخيص مناطق صناعية بعيداً عن المدن وذلك عند التخطيط لمجتمعات او مدن سكنية أو اعادة تخطيطها وذلك بغرض توطين صناعات خفيفة ومتوسطة بها وليس بالضرورة صناعات ثقيلة والتي يخضع توطينها لعوامل اقتصادية معينة بحكم طبيعتها .

#### ثالثاً : اهداف المناطق الصناعية :

بجانب الاهداف التخطيطية العمرانية والتي اهمها الآتي :

1. توفير الخدمات المادية التحتية اللازمة بهذه المناطق فيما يعرف بالخدمات المتكاملة .
2. تخفيض تكاليف تلك الخدمات واتاحة الفرصة لكل المنشآت التي يتم توطينها داخل تلك المناطق للاستفادة منها بأسعار واقعية .
3. الحد من التلوث وتأثيره على الانسان خاصة التلوث الناتج عن العمليات الصناعية والخدمات المساعدة كالنقل وتخزين بعض المدخلات .. الخ
4. كما يساعد قيام المناطق الصناعية بعيداً عن المناطق السكنية على التطبيق العملي لقوانين البئية وعدم الاضرار بها والقوانين الجديدة أو المتوقعة لمكافحة ظاهرة الاحتباس الحراري وتقوم السلطات

المسؤولة بالرقابة اللازمة وضمان تطبيق حرفية تلك القوانين بالنظر الي ان المناطق السكنية معزولة تماماً عن تلك المناطق الصناعية .

5. ان بعد المناطق الصناعية عن المناطق المأهولة بالسكان والمجتمعات العمرانية والتي تعتبر سوقاً رئيسياً لمنتجات لبعض تلك المصانع ، ربما يؤثر علي التكاليف الصناعية المتمثلة تلك المصانع ترجع قيامها بعيدا بغض النظر عن التكاليف.

#### رابعاً : اهم العوامل المؤثرة في قيام المناطق الصناعية :

بوجد العديد من العوامل الاقتصادية التي تؤثر بشكل مباشر على نشأة المناطق الصناعية يمكن ايجازها في التالي:

1. هنالك صناعات ينبغي ان تقوم بالقرب من توفر الخدمات مثل الصناعات التي تستخدم كميات كبيرة من الخامات قليلة التكلفة مثل الاسمنت والطوب وكذلك الصناعات قليلة الوزن ويقصد الصناعات المعدنية وصناعة مستخرجات الألبان .

2. توفر الأيدي العاملة التي يمكن أن تسهم في النشاط الاقتصادي .

3. الصناعات الحديثة تنتج انتاجاً وبيعاً يتطلب توفير الاسواق أما محلية أو خارجية .

4. توفر رأس المال قد يكون عامل مهم في توطين الصناعة كما لة أثر كبير في توزيع الصناعة والمدن تشكل الزراعة أحد الركائز المهمة في خدمة الصناعة كالمنتجات الزراعية تمثل مدخلات انتاج رئيسية للعديد من السلع والخدمات

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من الخرطوم بحري ، ويحدها من الجنوب حي عمر المختار ، ومن الناحية الشمالية مزارع طيبة الاحامدة ، ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما من ناحية الغرب فتحدها احياء شمبات والصافية والمغترين.<sup>1</sup>

#### خامساً : المنطقة الصناعية الخرطوم - بحري

تعتبر منطقة بحري الصناعية من اوائل المناطق الصناعية بالبلاد ، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة وهي المناطق التي عاصرت التقنيين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين وتشريعاتها ، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في اربعينيات القرن الماضي وتطورت عبر الحقبة الزمنية اذ كانت في الخمسينيات تركز علي الصناعات في مجال المواد الغذائية ، وهي في فترة الستينيات كان اكثر مايميز المنطقة الصناعية بحري صناعة النسيج ومطاحن الغلال ، اما السبعينيات والثمانينات فقد شهدت توسع وامتداد في الكثير من الصناعات المختلفة .

<sup>1</sup> المصدر: وزارة الصناعة والتجارة



يمكن القول ان طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والنسيج ، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين ، كما ان في حقبة التسعينيات شهدت الكثير من قيام صناعة الادوية وشهدت نهاية الحقبة قيام مطاحن الغلال العملاقة .

تتميز منطقة بحري الصناعية بالاتي :

- من اقدم واعرق المناطق الصناعية بالبلاد .
- تحظى بخدمات صرف صحي معقولة .
- بها اكبر مطاحن للغلال بالبلاد (سيقا - ويتا ) .
- تتمتع بقدر لاياس بة من البنيات التحتية .
- بها اكبر طاقة صناعية بالبلاد .
- بها مصانع لاتوجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد ، مثال :
- صناعة البطاريات الجافة ( مصنع النيل الابيض للبطاريات ) .
- صناعة البطاطين ( مصنع البطاطين الوطني ) .
- اطباق البلوسترين ( مصنع اطباق البلوسترين ) .
- السيراميك (مصنع سيراميك اطلس ) .

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة الصناعية بحري حوالي 4767488 متر مربع وعدد المنشآت القائمة بالمنطقة بها 1022 منشأة وتتكون من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع التي بها ، والجدول رقم (1/1/3) يوضح احصائية عدد القطاعات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري ، وذلك كالآتي :

### جدول رقم ( 1/1/3 )

#### موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م

القطاع	عاملة	متوقفة	تحت التشييد	لم تبدأ الانتاج	خالية	الاجمالي
الغذائيات	72	70	11	20	10	183
الغزل والنسيج	21	22	5	8	1	57
الكيمواويات	72	28	21	18	19	158
المنتجات التعدينية عدا البترول والفحم	23	18	3	4	2	50
المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات	21	7	-	3	1	32
المنتجات المعدنية الاساسية	13	8	-	4	-	25
صناعة الورق ومنتجات الورق والطباعة	21	7	-	0	1	30

						والنشر
13	0	1	0	6	6	المنتجات الخشبية والحديدية
548	34	58	41	166	249	الاجمالي

**المصدر :** هيئة الاستثمار والصناعة - الادارة العامة للتخطيط والبحوث بولاية الخرطوم 2002-2003م.  
من الجدول رقم (1/1/3) يتضح ان 45% من جملة المصانع تعمل وأن 30% هي المصانع المتوقفة عن الانتاج ، وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الانتاج بعد 11 % والمصانع الخالية تبلغ نسبتها 6% ، اما المصانع التي هي تحت التشييد فتبلغ نسبتها 8% ، وهذا يعني ان هنالك ضعفاً في الاقبال علي الاستثمار في المجال الصناعي .

### جدول رقم ( 2/1/3 )

#### الموقف الحالي للقطاعات الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2010م

م	القطاع	عاملة	متوقفة متوقفاً	متوقفة تماماً	تحت التشييد	المجموع
1	الغذائيات	63	19	43	6	131
2	الغزل والنسيج	8	3	10	0	21
3	الملابس وصبغها	7	0	5	0	12
4	الجلود والحفائب والاحذية	8	0	6	0	14
5	المنتجات الخشبية	2	0	0	0	2
6	الورق	4	0	2	2	8
7	الطباعة ووسائط الاعلام	21	7	8	0	36
8	المنتجات الكيماوية	72	13	26	19	130
9	المنتجات المطاطية	3	2	3	0	8
10	مواد البناء	31	3	6	3	43
11	المعادن	0	0	1	1	2
12	منتجات المعادن	43	10	15	6	74
13	الالات	7	1	1	0	9
14	المعدات الكريائية	8	0	0	1	9
15	الاتاثات	16	1	3	0	20
16	التبغ	2	0	0	0	2
	<b>المجموع</b>	<b>295</b>	<b>59</b>	<b>129</b>	<b>38</b>	<b>521</b>

**المصدر :** وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية 2010م.

من الجدول رقم (2/1/3) يتضح أن 56 % من جملة المصانع تعمل وان 11% هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن 25% متوقف تماماً عن الانتاج ، وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الانتاج بعد ( تحت التشييد ) 8% ، وهذا ما يؤكد أن هنالك ضعفاً في الاقبال علي الاستثمار في المجال الصناعي بناءً علي نتائج بيانات الجدول رقم (1/1/3) والجدول (2/1/3) مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الامر مع الجهات ذات الاختصاص .

### جدول رقم (3/1/3)

#### الموقف الحالي للقطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2016م

الانشطة الصناعية	مصانع بحري	مصانع الجيلي	العدد الكلي	النسبة المئوية الكلية
الصناعات الهندسية	378	12	390	40%
الصناعات الغذائية	157	-	157	19%
الصناعات الكيماوية	132	3	135	16%
الغزل والنسيج	26	-	26	3%
<b>الجملة</b>	<b>693</b>	<b>15</b>	<b>708</b>	

المصدر : وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية -2016م.

يتضح من الجدول (3/1/3) ان المنطقة الصناعية الخرطوم شمال تنقسم الى المنطقة الصناعية الخرطوم بحري وبها (693) مصنع عامل ، ومنطقة الجيلي الصناعية مكونة من (15) مصنع عامل ، وان مجتمع دراسة الباحث يتمثل في المصانع العاملة في المنطقة الصناعية الخرطوم بحري ، حيث تعتبر اكبر المناطق الصناعية بولاية الخرطوم وتضم العديد من الصناعات والتي تم تصنيفها الي اربعة قطاعات متمثلة في قطاع الغزل والنسيج ، وقطاع الصناعات الهندسية ، وقطاع الصناعات الغذائية ، وقطاع الصناعات الكيماوية ، ويحتوي كل قطاع على العديد من انواع الصناعة ، وذلك بدلاً من التصنيف المعتمد لسنة 2010م.

#### سادساً: المنشآت الصناعية المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية :

اصبحت ظاهرة المصانع المتوقفة بمنطقة الخرطوم بحري الصناعية ظاهرة واضحة للعيان ولا يمكن تجاوزها ولا بد من الوقوف عندها ومحاولة ايجاد الحلول الناجحة لها . ان اغلاق المصانع لفترات طويلة يشكل وضعاً مقلقاً على الاستثمار الصناعي والقطاع الاقتصادي بالبلاد وله مردوده السلبي الاقتصادي ، ونجد أن هذا التوقف يعني الآتي :

1. طاقات مقيدة ومكبلة .
2. رؤوس اموال مجمدة .

3. موارد مهددة في حين نحن في اشد الحاجة اليها ( الاراضي ) .

4. بنيات اساسية غير مستغلة .

نلاحظ ان عدد المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعات بلغت 166 من اصل 548 بالمنطقة الصناعية وذلك بنسبة 40% ، ويمكن تصنيف المصانع المتوقفة الي مجموعتين مجموعة توقفت منذ عشرات السنين وهذه تعتبر ميئوس منها وتحتاج الي قرارات حاسمة وشجاعة لتبداء العمل من جديد ، ومجموعة اخري تتارجح ما بين التشغيل والتوقف وهذه يمكن انقاذها بقليل من التدابير والسياسات والمعانيات ، كما يلاحظ ان بعض هذه المنشآت بها مساحات شاسعة من الاراضي كما اصبح الكثير منها بؤرة للكثير من الممارسات الخاطئة نتيجة للسكن العشوائي .

### سابعاً : مشاكل ومعوقات الصناعات بمنطقة بحري الصناعية

من خلال استقراء واقع المنطقة الصناعية بحري وعلي ضوء نتائج الحصر وجدت العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة التحويلية بهذه المنطقة الصناعية المهمة .

1. البيانات والخدمات الاساسية : تقوم عليها التنمية عامة ومن امثلتها :

أ. الطاقة الكهربائية : وهي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية فهي عصب الحياة والدينمو المحرك للنشاط الصناعي فهي لذلك تعتبر اول معوقات الانتاج من حيث :

- عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري .

- تذبذب التيار والقطع المبرمج والغير مبرمج يؤدي الي خسائر كبيرة .

- التعرفة العالية تؤدي الي رفع تكلفة المنتج النهائي .

- اللجوء الي التوليد الذاتي يؤدي ايضاً الي ارتفاع التكلفة اضافة الي اثاره السالبة على البيئة.

ب. المحروقات : قلة الامداد بالمواد البترولية ، ارتفاع اسعارها من وقت لآخر يؤدي الي ارتفاع تكلفة المنتج النهائي .

ج. الطرق : الطرق الفرعية والجانبية تحتاج الي السفلطة والتعبيد ، وكذلك لابد من ردم الحفر التي بالقرب من المصانع والتي يجعل منها فصل الخريف بركاً ومستنقعات.

د. البيئة والصرف الصحي : لابد من تأهيل الشبكة القائمة للصرف الصحي ، وكذلك لابد من معالجة مشكلة الاشجار والغابات التي تسد الشوارع ، الذي يجعل المنطقة في ظلام دامس ليلاً .

2. السكن العشوائي : نجد في داخل المصانع المشيدة وبالقطع الخالية والشوارع الجانبية ، مما يشكل هاجساً أمنياً وصحياً.

3. التسويق : هنالك في ضعف في منافسة المنتجات الصناعية الوطنية للمنتجات المستوردة المشابهة لها وذلك للأسباب الآتية :
    - أ. ارتفاع تكلفة الانتاج.
    - ب. اغراق السوق بالمنتجات المشابهة المستوردة بطرق قانونية وغير قانونية .
  4. قدم التكنولوجيا والماكينات : الكثير من المصانع يتعامل تكنولوجياً وخطوط انتاج عفا عليها الدهر وتجاوزاتها التكنولوجيا وليس هنالك اهتمام بعملية الاحلال والابدال .
  5. الادارة : الكثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء الادارة ولازالت الادارة فيها تعتمد على العلاقات السرية ، والكثير من الادارات تفتقد التي التخطيط السليم والاشراف العلمي على عمليات الادارة .
  6. التمويل : ان صيغ التمويل في الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الاحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترة السماح .
  7. الرسوم : وهي متعدد قانونية وغير قانونية ، والضرائب والجهات المتحصلة اصبحت تمثل حاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية التعنت في طريقة التحصيل والجبائية .
  8. تعدد التشريعات والقوانين ذات الصيغة الضرائبية والجبائية وعدم وجود الدراسات المتعمقة في الواقع الصناعي من قبل تلك التشريعات والقوانين .
  9. عدم التكامل والترابط بين السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والسياسات الصناعية .
- ويشير واقع الصناعة الى ان هنالك بعض القطاعات تحقق نجاحات وتعمل علي استغلال نسبة مقدرة من طاقتها الانتاجية المتاحة بينما تتعثر قطاعات أخرى تتصاعد فيها معدلات الطاقة العاطلة وتوقف بعضها تماماً ، كل هذا نتيجة للتحديات التي تواجه القطاع الصناعي والمشاكل المختلفة التي تحول دون انطلاق هذا القطاع وتوقف بعض المصانع وهي :
1. ضعف التمويل المتاح وارتفاع تكلفته .
  2. عدم توفر مدخلات الانتاج الصناعي بالكميات والمواصفات المطلوبة والسعر المناسب عالمياً .
  3. الضرائب والرسوم والجبائيات المتعددة التي تضعف القدرة التنافسية للانتاج الوطني .
  4. ضعف البنى التحتية الاساسية وعدم توفر العديد من الخدمات الضرورية في المناطق الصناعية .
  5. ارتفاع تكلفة مدخلات الانتاج التي تحددها الدولة مثل الكهرباء ، المحروقات وسكر الصناعات وعدم توفير الاحتياجات المطلوبة باسعار اقتصادية مقارنة بالدول المنافسة .
  6. اغراق الاسواق بالمنتجات المستوردة منخفضة التكلفة ورتئية الجودة .
  7. عدم استقرار السياسات التي لها أثر مباشر علي التنمية الصناعية .

8. التقاطع في الاختصاصات وعدم التنسيق بين الجهات المختصة والتدخل المستمر من الاجهزة الحكومية .
9. السياسة الخاصة لتصدير بعض المواد الخام التي تحتاجها الصناعة المحلية .
10. عدم الالتزام بتطبيق المواصفات علي المنتجات
11. اثر المشاكل الخاصة في توقف بعض المصانع التي تمد مصانع اخري ببعض المدخلات او المكونات .
12. عدم اعتراف سلطات الجمارك بالاسعار المقدمة في الفواتير بالنسبة للواردات .
13. عدم تطبيق الامتيازات الجمركية الممنوحة بموجب قانون تشجيع الاستثمار بحجة ان هذا النشاط الصناعي الجديد غير مدرج بقوائم الجمارك.
14. التحصيل المقدم لضريبة القيمة المضافة مما يلقي على المنشأة الصناعية باعباء تمويلية جديدة علماً بأن هذه الضريبة تحصل كضريبة مبيعات .
15. عدم توفر الطاقة الكهربائية في بعض المناطق الصناعية الجديدة والزام المستثمرين الجدد بتحمل تكاليف المحولات ومد الشبكة لمصانعهم .
16. عدم وجود أسس ومعايير موحدة لتقدير العوائد بين المنتجات المختلفة .
17. تواصل عمل الشركات الحكومية وشبة الحكومية في العديد من المجالات وانشاء الجديد منها مما يخلق تشوهات في السوق ويقود الى منافسة غير متكافئة .

### ثامناً : المشاكل الصحية والامنية

1. شبكة المياه تحتاج لتغيير كامل نسبة للكسور المتكررة التي اعاقت الحركة في كثير من الشوارع .
2. عدم وجود مرتكز تأمين للشرطة متكامل والمنطقة في حاجة ماسة له وبها مهددات امنية كثيرة مثل وجود كثير من السكن العشوائي حول وداخل المنطقة وكثافة اشجار المسكيت والتي اصبحت ملاذاً للمجرمين وعدم وجود انازة كافية للشوارع الرئيسية .
3. عدم وجود شبكة مصارف سطحية مما يجعل حركة التنقل داخل الشوارع في فترة الخريف صعبة للغاية وبعض الانشطة تتوقف تماماً خاصة مربع 1 للحرفيين ومربع 5 ومربع 6 .
4. الجبايات المختلفة رسوم محلية + خدمات وعوائق + ضرائب وكيفية تحصيلها مما ادخل بعض رجال الاعمال واصحاب الشركات والمصانع في صدمات مع الجهات المتحصلة وحياناً تنتهي بالمحاكم .
5. الرعاية الصحية : لا يوجد مستشفى او مركز صحي متكامل يقوم بمعالجة الحالات الطارئة بل هنالك مركز صحي واحد يفتقد لأدني مقومات العلاج وتقديم الخدمة للمحتاجين ، وتمت زيارة هذا المركز

من قبل وزير الصحة ومعتمد محيلة بحري لتأهيلة وتم التبرع بمبلغ 300000 جنية سوداني لهذا الغرض ولكنها لم ترى النور بعد.

6. وحدة الدفاع المدني تحتاج لتأهيل كامل لأدوات السلامة ومواد الحريق المتطورة والاليات لمجابهة الاخطار الناتجة من الصناعة كالحريق وغيره .
7. الرسوم الجمركية وسعر الصرف ومشاكل الصادر.

### تاسعاً : مهام واختصاصات الادارة العامة للمناطق الصناعية

1. تمثل الادارة العامة الكليات التنسيقية بين المناطق الصناعية والجهات ذات الصلة وتتولى كافة الشؤون الادارية .
2. تطبيق الأسس والضوابط لضمان صحة البيئة والحفاظ على الامن الصناعي بالتنسيق مع الجهات ذات الصلة .
3. الاطلاع على المستندات والسجلات الخاصة بالانتاج والعمل على معالجة المعوقات التي تتعرض تنفيذ العملية الانتاجية .
4. مراقبة استقلال الامتيازات وفق الاغراض المصدق لها .
5. القيام بالدراسات والاحصاءات والتقارير التي تساعد علي اتخاذ القرار .
6. حصد الانشطة الصناعية المختلفة وتصنيفها وتحديد العامل منها والمتعطل والاسباب .
7. رصد كمية الانتاج ومعرفة امكانية الصادر .
8. مسح واقع الخدمات المتوفرة .
9. القيام بمهام متابعة الخدمات وضمان استمراريتها .

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

#### ○ إجراءات الدراسة الميدانية :

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أبحاثها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في جميع الوحدات الحكومية.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (70) استمارة استبيان على المستهدفين من (المدراء والمدراء الماليين، والمحاسبين والمراجعين في المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، واستجاب (68) فرداً أي ما نسبته (97%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة. وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 31-40 سنة، 41-50 سنة، 51 سنة فأكثر).

2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

3- الأفراد من مختلف التخصصات الأكاديمية (تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، محاسبة مالية، اقتصاد نظم معلومات، دراسات مصرفية، تسويق، غير ذلك).

4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة أمريكية، زمالة بريطانية، زمالة عربية، زمالة سودانية، أخرى، لاتوجد زمالة).

5- الأفراد من مختلف الوظائف (مدير مالي، رئيس قسم، محاسب تكاليف، محاسب مالي، مراجع، أخرى).

6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، 16-20 سنة، 21 سنة فأكثر).



## 1- العمر

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

### جدول رقم (1/2/3)

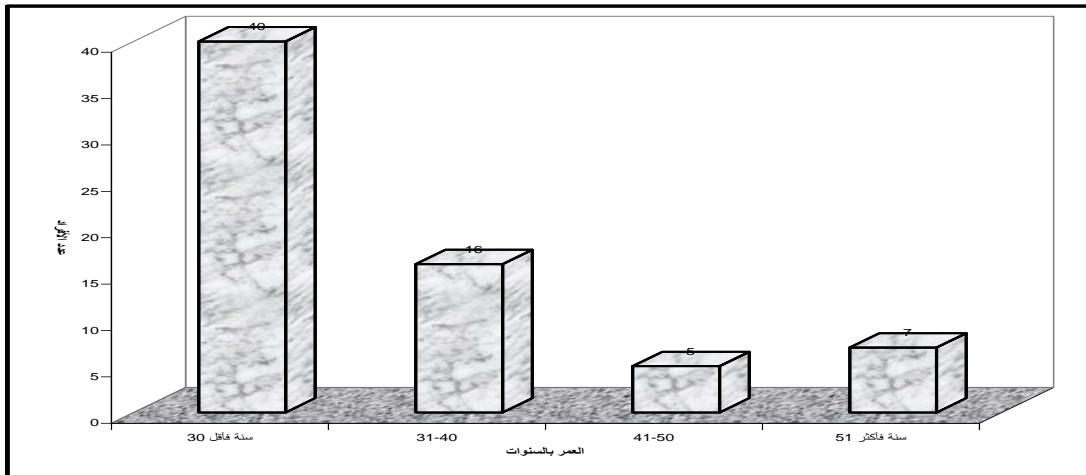
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	40	%58.8
40-31	16	%23.5
50-41	5	%7.4
51 سنة فأكثر	7	%10.3
المجموع	68	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م.

### شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) إن أفراد العينة من (30 سنة فأقل) ، قد بلغ (40) فرداً وبنسبة (%58.8) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم (40-31) سنة (16) فرداً وبنسبة (%23.5)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (50-41) سنة (5) أفراد وبنسبة (%7.4). كما تضمنت العينة على (7) أفراد وبنسبة (%10.3) أعمارهم (أكثر من 51) سنة. مما يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (30 سنة فأقل) .

## 2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (2/2/3)

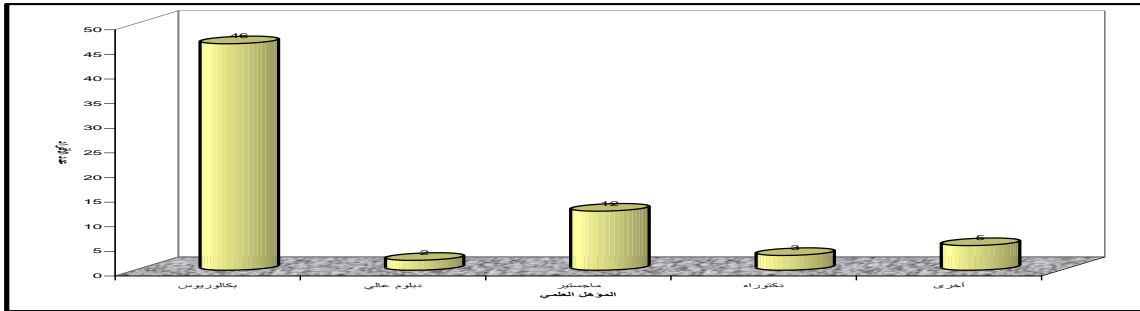
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
%67.6	46	بكالوريوس
%2.9	2	دبلوم عالي
%17.6	12	ماجستير
% 4.4	3	دكتوراه
% 7.4	5	أخرى
%100	68	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن عدد الأفراد من حملة (البكالوريوس)، بلغ عددهم (46) فرداً ويمثلون ما نسبته (%67.6) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على فردين ونسبة (%2.9) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و (12) فرداً ونسبة (%17.6) من حملة شهادة الماجستير ، و (3) أفراد ونسبة (%4.4) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على (5) أفراد ونسبة (%7.4) من حملة له مؤهل غير المؤهلات المذكوره اعلاه مما يعني غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس).

### 3- التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (3/2/3)

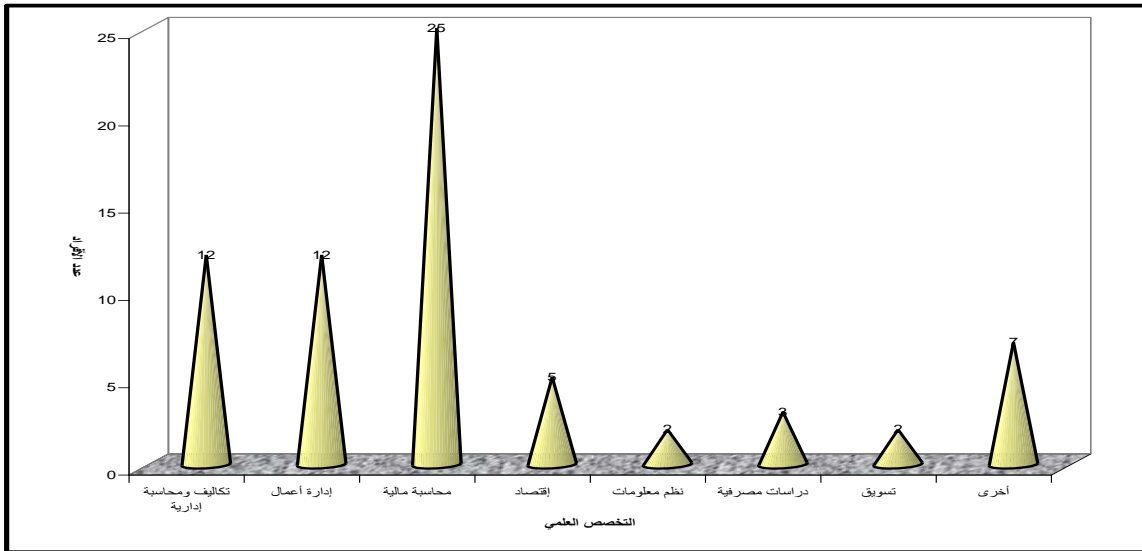
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
%17.6	12	تكاليف ومحاسبة إدارية
%17.6	12	إدارة أعمال
%30.6	25	محاسبة مالية
%7.4	5	إقتصاد
%2.9	2	نظم معلومات
%4.4	3	دراسات مصرفية
%2.9	2	تسويق
%10.3	7	أخرى
%100	68	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

#### شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير نوع التخصص



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م.

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن (25) فرداً وبنسبة (36.8%) من المحاسبين الماليين ، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة إدارية في العينة (12) فرداً وبنسبة (17.6%) ، وعدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (12) فرداً وبنسبة (17.6%) ، وعدد

الأفراد المتخصصين إقتصاد في العينة (5) أفراد وبنسبة (7.4%) ، وعدد الأفراد المتخصصين دراسات مصرفية في العينة فردين وبنسبة (2.9%) ، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات في العينة (3) أفراد وبنسبة (4.4%) ، وعدد الأفراد المتخصصين تسويق في العينة فردين وبنسبة (2.9%) . وتضمنت العينة على (7) أفراد وبنسبة (10.3%) لهم تخصصات غير ذلك. مما يعني أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية.

#### 4-المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم جدول رقم (4/2/3) والشكل رقم جدول رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (4/2/3)

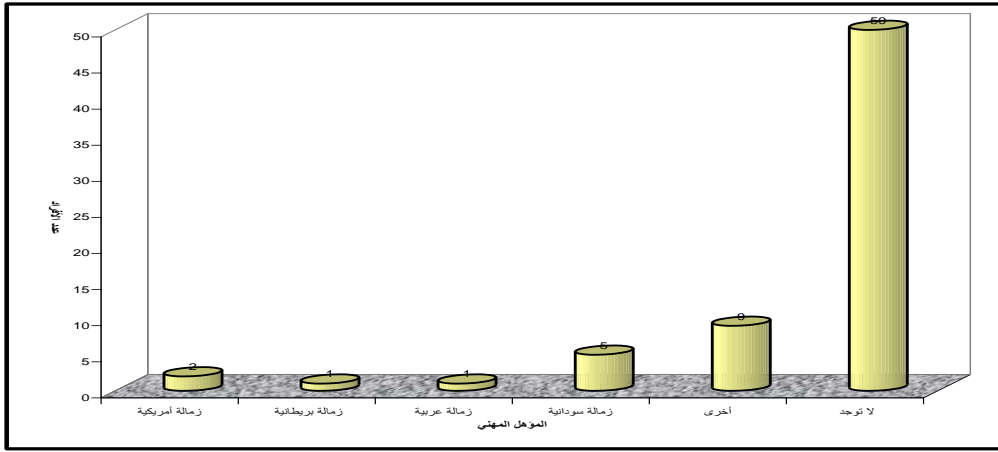
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
2.9%	2	زمالة أمريكية
1.5%	1	زمالة بريطانية
1.5%	1	زمالة عربية
7.4%	5	زمالة سودانية
13.2%	9	أخرى
73.5%	50	لا توجد
100%	68	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم جدول رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) إن (50) فرداً وبنسبة (73.5%) ليس لديهم زمالات مهنية، فردين وبنسبة (1.7%) له مؤهل مهني (زمالة أمريكية)، وفرداً واحداً وبنسبة (1.5%) له مؤهل مهني (زمالة بريطانية)، وفرداً واحداً وبنسبة (1.5%) له مؤهل مهني (زمالة عربية)، و (5) أفراد وبنسبة (7.4%) لهم مؤهل مهني (زمالة سودانية). تضمنت العينة على (9) أفراد وبنسبة (13.2%) مؤهلات مهنية أخرى غير التي ذكرت.

مما يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة لا توجد لديهم زمالات مهنية .

#### 5- الوظيفة :

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق

متغير الوظيفة.

### جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

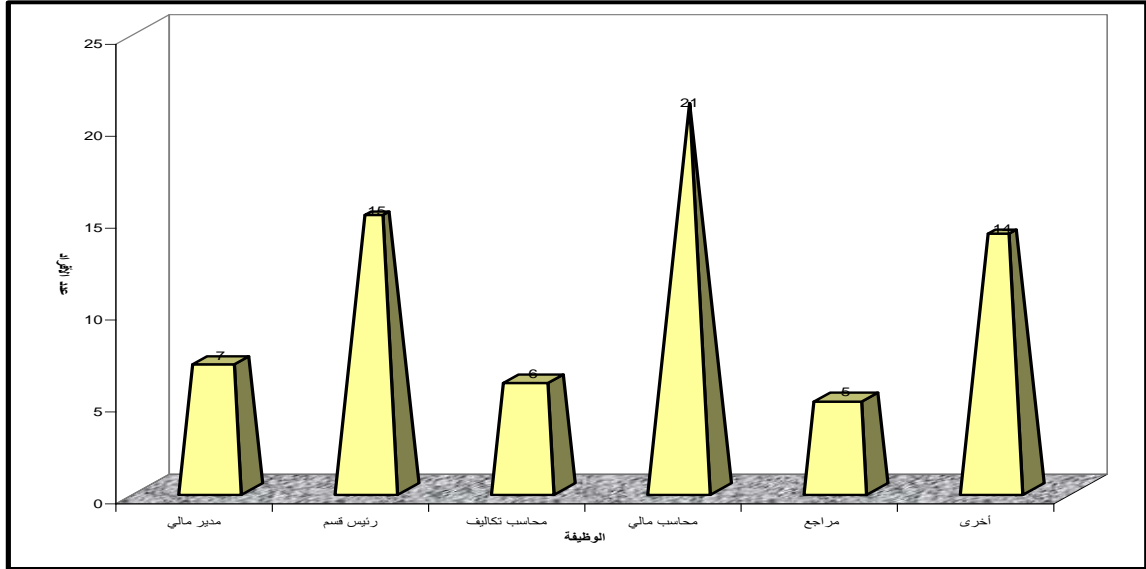
النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
10.3%	7	مدير مالي
22.1%	15	رئيس قسم
8.8%	6	محاسب تكاليف
30.9%	21	محاسب مالي

7.4%	5	مراجع
20.6%	14	أخرى
100%	68	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن (21) فرداً وبنسبة (30.9%) وظيفتهم محاسب مالي ، و (7) أفراد وبنسبة (10.3%) وظيفتهم مدير مالي ، و (15) فرداً وبنسبة (22.1%) وظيفتهم رئيس قسم ، و (6) أفراد وبنسبة (8.8%) وظيفتهم محاسب تكاليف ، و (5) أفراد وبنسبة (7.4%) وظيفتهم مراجع. وتضمنت العينة (14) فرداً وبنسبة (20.9%) لهم وظائف أخرى غير التي ذكرت.

مما يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من المحاسبين الماليين .

## 6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

### جدول رقم (6/2/3)

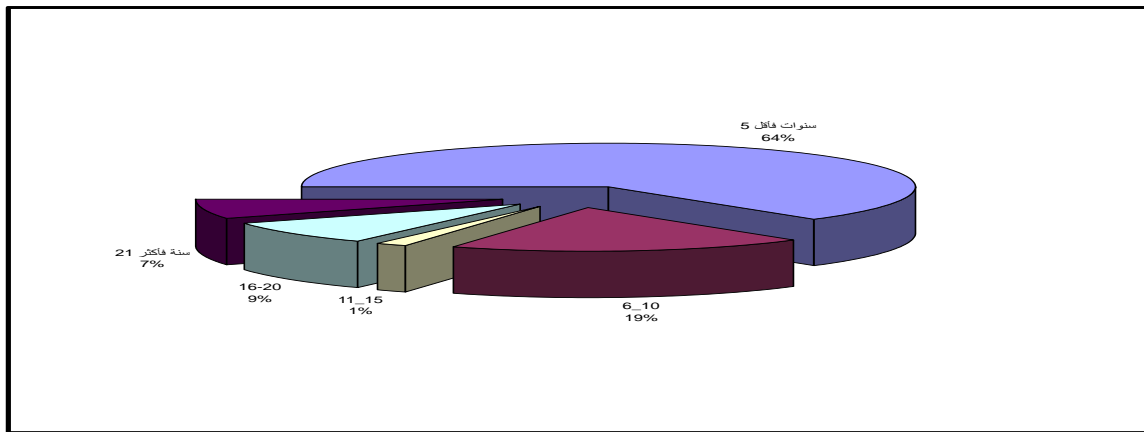
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	43	63.2%
10-6	13	19.1%
15-11	1	1.5%
20-16	6	8.8%
21 سنة فأكثر	5	7.4%
المجموع	68	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن هناك (43) فرداً وبنسبة (63.2%) لهم خبرة ما (5 سنوات فأقل)، وهناك (13) فرداً وبنسبة (19.1%) لهم خبرة ما بين (6-10 سنوات)، وهناك فرداً واحداً وبنسبة (1.5%) لهم خبرة ما بين (11-15 سنة)، هناك (6) أفراد وبنسبة (8.8%) لهم خبرة

ما بين (16-20 سنة).تضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (7.4%) لهم خبرة (21 سنة فأكثر).  
مما يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية خمسة سنوات فأقل.

### ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمدس الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
- 4- يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفها وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الوظيفة، سنوات الخبرة.

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (25) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الأربع كما يلي:

- المحور الأول: تتضمن (5) عبارات.
- المحور الثاني: تتضمن (5) عبارات.
- المحور الثالث: تتضمن (5) عبارات.
- المحور الرابع: تتضمن (5) عبارات.
- المحور الخامس: تتضمن (5) عبارات.



## ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

### الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (3) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

### الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له (1). قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\sqrt{\text{الثبات س}} = \text{الصدق}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على

(1) عبد الله عبد الدائم (1984م): التربية التجريبية والبحث التربوي، بيروت، دار العلم للملايين، ط2، ص355.

العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية: (2)  

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (7/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.86	0.92	0.96
الثاني	0.77	0.87	0.93
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.85	0.92	0.96
الخامس	0.81	0.90	0.95
الاستبيان كاملاً	0.88	0.94	0.97

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من نتائج الجدول رقم (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

(2) سعد عبد الرحمن (1998م): القياس النفسي - النظرية والتطبيق، القاهرة، دار الفكر العربي، ط3، ص149.

## الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية .
- 2- جدول التوزيع التكراري للإجابات .
- 3- النسب المئوية .
- 4- معامل ارتباط بيرسون لحساب معامل الثبات للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- 5- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات .
- 6- الإنحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- 7- الارتباط الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة .
- 8- معامل التحديد لتحديد مساهمة المتغيرات المستقلة على المتغير التابع
- 7- الانحراف المعياري لقياس التجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة .
- 10- الوسيط لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص عبارات الدراسة .

### خامساً: تطبيق أداة الدراسة

لجأ الباحث بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبيان إلى توزيعه على عينة الدراسة المقررة (68) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لأوافق، لأوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية.

ثانياً : التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تساعد في تقديم منتجات للمنشأة.	48 %70.6	7 %10.3	4 %5.9	2 %2.9
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة .	39 %57.4	4 %5.9	18 %26.5	1 %1.5
3	يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط .	35 %51.5	7 %10.3	10 %14.7	15 %22.1
4	يُظهر بُعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات المنشأة .	34 %50.0	8 %11.8	10 %14.7	14 %20.6
5	تستخدم المعلومات غير المالية في بُعد العمليات لقياس الأداء .	30 %44.1	11 %16.2	17 %25.0	8 %11.8

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل بُعد العمليات (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تساعد في تقديم منتجات للمنشأة.	5	1.16	أوافق بشدة
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة .	5	1.16	أوافق بشدة
3	يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط .	5	1.30	أوافق بشدة
4	يُظهر بُعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات المنشأة .	5	1.32	أوافق بشدة
5	تستخدم المعلومات غير المالية في بُعد العمليات لقياس الأداء.	5	1.20	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (9/2/3) يتضح للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الأول (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون.

كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين 1.32\_1.16. تشير هذه القيم إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

**التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني:**

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1	تعتبر التكاليف غير المباشرة كبيرة نسبياً في هيكل تكاليف المنشأة .	25	10	17	4
		%36.8	%14.7	%25.0	%5.8
2	يتم استخدام مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة .	31	7	19	5
		%45.6	%10.3	%27.8	%7.4
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة على منتجات المنشأة .	37	4	17	1
		%54.4	%5.9	%25.0	%1.5
4	يقدم بُعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في إتخاذ القرار الرشيد .	31	6	10	3
		%45.6	%8.8	%14.7	%4.4
5	بعد التكلفة يعطي فهم أعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والتحكم فيها .	37	4	7	5
		%54.4	%5.9	%10.3	%7.4

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني بعد التكلفة (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الاتي، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (11/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعتبر التكاليف غير المباشرة كبيرة نسبياً في هيكل تكاليف المنشأة .	5	1.31	أوافق بشدة
2	يتم استخدام مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة .	5	1.31	أوافق بشدة
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة على منتجات المنشأة .	5	1.22	أوافق بشدة
4	يقدم بُعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في إتخاذ القرار الرشيد .	5	1.40	أوافق بشدة
5	بعد التكلفة يعطي فهم أعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والتحكم فيها .	5	1.47	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (11/2/3) يتبين للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على بعد التكلفة.

**التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الأول:**

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1	يحصل العميل على منتجات ذات جودة أعلى اعتماداً على المفاضلة بين السعر والجودة .	39	7	3	18
		%57.4	%10.3	%4.4	%26.5
2	تعمل المنشأة على تخفيض نسبة الإنتاج التالف والمعيب إلى مستوى درجة التلف الصفري .	34	6	14	13
		%50.0	%8.8	%20.6	%19.1
3	تهتم المنشأة بزيادة قيمة المنتج عن طريق الخدمات المرافقة له .	38	4	9	16
		%55.9	%5.9	%13.2	%23.5
4	تهتم المنشأة بملائمة مواصفات التصميم مع متطلبات الزبون .	32	3	12	19
		%47.1	%4.4	%17.6	%27.9
5	منتجات المنشأة مطابقة للمواصفات والمعايير الدولية .	30	6	9	21
		%44.1	%8.8	%13.2	%30.9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول بُعد الجودة (متغير تابع)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:



## جدول رقم (13/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يحصل العميل على منتجات ذات جودة أعلى اعتماداً على المفاضلة بين السعر والجودة .	5	1.35	أوافق بشدة
2	تعمل المنشأة على تخفيض نسبة الإنتاج التالف والمعيب إلى مستوى درجة التلف الصفري .	5	1.27	أوافق بشدة
3	تهتم المنشأة بزيادة قيمة المنتج عن طريق الخدمات المرافقة له .	5	1.34	أوافق بشدة
4	تهتم المنشأة بملائمة مواصفات التصميم مع متطلبات الزبون .	5	1.39	أوافق بشدة
5	منتجات المنشأة مطابقة للمواصفات والمعايير الدولية .	5	1.39	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (13/2/3) يتبين للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الأول (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات بُعد الجودة.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (1.27 - 1.39) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1	تستطيع المنشأة تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة من المنتجات للسوق المستهدف.	33	5	10	3
		%48.5	%7.4	%14.7	%4.4
2	تستطيع المنشأة مسايرة التطورات والإبتكارات في مجال التكنولوجيا .	36	3	14	1
		%52.9	%4.4	%20.6	%1.5
3	تستطيع المنشأة الإستجابة للتغير في حجم الإنتاج سواء بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب .	37	5	9	1
		%54.4	%7.4	%13.2	%1.5
4	تستطيع المنشأة العمل في بيئة غير مستقرة ومتقلبة .	29	11	18	4
		%42.6	%16.2	%26.5	%5.9
5	تتمتع المنشأة بمرونة عالية في التحكم مع حجم الإنتاج بما يتناسب مع تقلبات السوق العالمي والسوق المحلي .	32	7	14	5
		%47.1	%10.3	%20.6	%7.4

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني بُعد المرونة، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الثاني ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (15/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثاني

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تستطيع المنشأة تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة من المنتجات للسوق المستهدف.	5	1.40	أوافق بشدة
2	تستطيع المنشأة مسايرة التطورات والابتكارات في مجال التكنولوجيا .	5	1.30	أوافق بشدة
3	تستطيع المنشأة الإستجابة للتغير في حجم الإنتاج سواء بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب .	5	1.33	أوافق بشدة
4	تستطيع المنشأة العمل في بيئة غير مستقرة ومتقلبة .	5	1.25	أوافق بشدة
5	تتمتع المنشأة بمرونة عالية في التحكم مع حجم الإنتاج بما يتناسب مع تقلبات السوق العالمي والسوق المحلي .	5	1.38	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (15/2/3) يتبين للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع الثاني (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات بُعد المرونة.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (1.25 - 1.40) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

**التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثالث:**

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع الثالث يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير التابع الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم عبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث

ت	العبرة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1	تعمل المنشأة على إعادة تشكيل أو إعادة عمل الأفكار الجديدة لتأتي بشيء جديد .	41 %60.3	3 %4.4	7 %10.3	14 %20.6
2	تعمل المنشأة على جذب مستثمرين جدد .	35 %51.5	5 %7.4	11 %16.2	15 %22.1
3	المنشأة لديها القدرة على التنسيق بين أقسام المحاسبة وقسم البحث والتطوير لتطوير المنتجات .	29 %42.6	8 %11.8	14 %20.6	13 %19.1
4	تتعاون المنشأة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة .	31 %45.6	3 %4.4	14 %20.6	16 %23.5
5	للمنشأة علامة تجارية مميزة تؤثر على القرارات الشرائية للمستهلكين	28 %41.2	6 %8.8	12 %17.6	17 %25.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث بُعد الإبداع، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير التابع الثالث ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (17/2/3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع الثالث

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعمل المنشأة على إعادة تشكيل أو إعادة عمل الأفكار الجديدة لتأتي بشيء جديد .	5	1.40	أوافق بشدة
2	تعمل المنشأة على جذب مستثمرين جدد .	5	1.35	أوافق بشدة
3	المنشأة لديها القدرة على التنسيق بين أقسام المحاسبة وقسم البحث والتطوير لتطوير المنتجات .	5	1.36	أوافق بشدة
4	1. تتعاون المنشأة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة .	5	1.42	أوافق بشدة
5	للمنشأة علامة تجارية مميزة تؤثر على القرارات الشرائية للمستهلكين	5	1.43	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول (17/2/3) يتبين للباحث الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات التابع الثالث (5) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على عبارات بُعد الإبداع،.

2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (1.35 - 1.43) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ب- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص التكلفة على أساس النشاط ودورها في دعم القدرة التنافسية ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة " . إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لأختبار فرضيات الدراسة.

## 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد العمليات يؤثر في بعد الجودة "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد العمليات كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_1$ ) و بعد جودة كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y_1$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (1/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات و بعد الجودة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.002	3.271	1.403	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.688	0.597	$\hat{B}_1$
			0.74	معامل الارتباط ) (R
			0.55	معامل التحديد ) ( $R^2$
			32.355	أختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y_1 = 1.403 + 0.597X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### يتضح جدول رقم (1/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد العمليات كمتغير مستقلة و بعد جودة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد العمليات كمتغير مستقلة تساهم بـ (55%) في بعد جودة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (32.355) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.403: متوسط بعد جودة عندما بعد العمليات يساوي صفراً.
5. 0.597: وتعني زيادة بعد العمليات وحدة واحدة يساهم في بعد جودة بـ 60%.

مما تقدم يتضح أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " العمليات يؤثر في بعد جودة " قد تحققت وهذا يعني أن بعد العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحقيق بعد جودة المنتجات .

## 2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

بعد العمليات يؤثر في بعد المرونة " .

لنؤكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد العمليات كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_1$ ) و بعد المرونة كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y_2$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (2/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات و بعد المرونة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.513	1.650	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.677	0.538	$\hat{B}_1$
			0.72	معامل الارتباط (R)
			0.52	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			21.875	أختبار (F)
$Y_2 = 1.650 + 0.538X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### يتضح جدول رقم (2/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد العمليات كمتغير مستقل و بعد المرونة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.72).
2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.52)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد العمليات كمتغير مستقل تساهم بـ (52%) في بعد التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (21.875) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. 1.650: متوسط بعد المرونة عندما بعد العمليات يساوي صفرًا.

5. 0.538: وتعني زيادة بعد العمليات وحدة واحدة يساهم في بعد المرونة بـ 54%.

مما تقدم يتضح أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " العمليات يؤثر في بعد المرونة " قد تحققت.

وهذا يعني أن بعد العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في دعم بعد المرونة

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد العمليات يؤثر في بعد الإبداع".

لأننا من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن

بعد العمليات كمتغير مستقل ممثل بـ  $(X_1)$  و بعد الإبداع كمتغير تابع ممثل بـ  $(Y_3)$  وذلك كما في

الجدول الآتي:

### جدول رقم (3/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد العمليات و بعد الإبداع

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.796	3.513	معنوية
$\hat{B}_1$	0.478	4.677	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.71		
معامل التحديد ( $R^2$ )	0.50		
أختبار (F)	18.248		النموذج معنوي

$$Y_3 = 1.796 + 0.478X_1$$

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### ينضح جدول رقم (3/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد العمليات كمتغير مستقلة و بعد

الإبداع كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.70).



2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.50)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد العمليات كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في بعد الإبداع (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (18.478) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.796: متوسط بعد الإبداع عندما بعد العمليات يساوي صفراً.
5. 0.478: وتعني زيادة بعد العمليات وحدة واحدة يساهم في بعد الإبداع بـ 49%.
- مما تقدم يتضح أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "العمليات يؤثر في بعد الإبداع" قد تحققت.

وهذا يعني أن بعد العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في بعد الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية

#### 4- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تتص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"بعد التكلفة يؤثر في بعد الجودة".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد التكلفة كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_2$ ) و بعد الإبداع كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y_1$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (4/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة و بعد الجودة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.403	1.020	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.885	0.473	$\hat{B}_1$
			0.73	معامل الارتباط (R)
			0.53	معامل التحديد ( $R^2$ )
			23.859	أختبار (F)
$Y_1 = 1.020 + 0.473X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

### يتضح جدول رقم (4/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد التكلفة كمتغير مستقلة وبعد الجودة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.53)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد التكلفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (53%) في بعد الجودة (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (23.859) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.020: متوسط بعد الجودة عندما بعد التكلفة يساوي صفرًا.
  5. 0.473: وتعني زيادة بعد التكلفة وحدة واحدة يزداد فيبعد الجودة بـ 47%.
- مما تقدم يتضح أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: " بعد التكلفة يؤثر على بعد الجودة" قد تحققت.

وهذا يعني أن بعد التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحسين جودة المنتجات

### 5- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية الخامسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد التكلفة يؤثر في بعد المرونة".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد التكلفة كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_2$ ) و بعد المرونة كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y_2$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (5/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة وبعد المرونة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	5.062	1.954	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.929	0.493	$\hat{B}_1$
			0.74	معامل الارتباط ) (R

	0.55	معامل التحديد ( $R^2$ )
		(
النموذج معنوي	24.291	أختبار ( $F$ )
$Y_2 = 1.954 + 0.493X_2$		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (5/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد التكلفة كمتغير مستقلة وبعد المرونة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد التكلفة كمتغير مستقلة تساهم بـ (55%) في بعد المرونة (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار ( $F$ ) (24.291) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.954: متوسط بعد المرونة عندما بعد التكلفة يساوي صفراً.
  5. 0.493: وتعني زيادة بعد التكلفة وحدة واحدة يزداد فيبعد المرونة بـ 49%.
- مما تقدم يتضح أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " بعد التكلفة يؤثر على بعد المرونة" قد تحققت.

وهذا يعني أن بعد التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحقيق بعد المرونة

#### 6- عرض ومناقشة نتائج الفرضية السادسة:

تنص الفرضية السادسة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" بعد التكلفة يؤثر في بعد الإبداع".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن بعد التكلفة كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_2$ ) و بعد الإبداع كمتغير تابع ممثل بـ ( $Y_3$ ) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (6/2/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين بعد التكلفة وبعد الإبداع

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.001	3.356	1.954	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.167	0.493	$\hat{B}_1$
			0.76	معامل الارتباط ) (R
			0.58	معامل التحديد ) (R <sup>2</sup>
النموذج معنوي			26.700	أختبار (F)
$Y_2 = 1.488 + 0.593X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح جدول رقم (6/2/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين بعد التكلفة كمتغير مستقل وبعد الإبداع كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.76).
  2. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن الت بعد التكلفة كمتغير مستقل تساهم بـ (58%) في بعد الإبداع (المتغير التابع).
  3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (26.356) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  4. 1.486: متوسط بعد الإبداع عندما بعد التكلفة يساوي صفراً
  5. 0.593: وتعني زيادة بعد التكلفة وحدة واحدة يزداد في بعد الإبداع بـ 59%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " بعد التكلفة يؤثر على بعد الإبداع" قد تحققت.
- وهذا يعني أن بعد التكلفة في نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في الأبداع والأبتكار في المنشآت الصناعية السودانية .

## الخاتمة

وتشتمل على الأتي:

أولا النتائج

ثانيا التوصيات

## أولاً : النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث على النتائج الآتية :

1\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد التكلفة الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبعد تحسين جودة المنتجات وذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بالأنشطة التي تضيف قيمة وتخلصت من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف مما ينتج عنه تحسين لجودة المنتج وسعر بيع تنافسي مما يدعم قدرة المنشأة التنافسية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (أمل وآخرون 2016) والتي توصلت إلى أن تحديد مجتمعات التكلفة ومعرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها فإن ذلك يؤدي لخفض التكلفة .

2\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد التكلفة الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبعد المرونة وذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بالمعلومات التي يقدمها بعد التكلفة عن الموارد والأنشطة والمنتجات فإن ذلك يساعد الإدارة في إتخاذ قرارات رشيدة بشأن تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة من المنتجات للسوق المستهدف واتخاذ قرارات التسعير المناسبة مما يجعل المنشأة أكثر مرونة في التحكم بحجم الإنتاج مما يتوافق مع السوق العالمي والمحلي وهذا يدعم قدرة المنشأة الصناعية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (أمين 2010) والتي توصلت إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط مدخل متكامل وشامل كأداة مساعدة للتسيير من خلال مهارته للإسراف وترشيد القرارات .

3\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد التكلفة الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبعد الإبداع والإبتكار وذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بالمعلومات التي يوفرها بعد التكلفة والتي تربط بين تكلفة المواد والمنتجات مما يجعل الإدارة تستطيع أن تقدر الكيفية التي تساعد في تصميم منتجات جديدة أو تطوير منتجات قديمة مما يدعم قدرتها التنافسية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (بشير وفضل 2018) والتي توصلت إلى أن قدرة المنشأة التنافسية تزيد بالإبداع وتصميم المنتجات .

4\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد العمليات الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبين تحسين جودة المنتجات وإن ذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بمعلومات الأنشطة التي التي تضيف قيمة للمنتج والتي يظهرها بعد العمليات عن كل نشاط وعملت على توظيفها لتحسين جودة فإن ذلك يدعم قدرة المنشأة التنافسية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (هيثم ومجبل 2011) والتي توصلت إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق العدالة في تخفيض التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة .

5\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد العمليات الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبين بعد المرونة و ذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بالمعلومات التفصيلية غير المالية التي يقدمها بعد التكلفة فأن ذلك يؤدي إلى إتخاذ قرارات رشيدة وسريعة للإستجابة للتغيرات التي تحدث في تصميم المنتجات وتسليم المنتج للعميل في الوقت المناسب إتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Gehard2009) والتي توصلت إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات دقيقة تساعد الإدارة في إتخاذ قرار صحيح وفي الوقت المناسب.

6\_ هنالك علاقة إيجابية بين بعد العمليات الذي يقدمه نظام التكلفة على أساس النشاط وبين بعد الإبداع والإبتكار و ذلك يعني إذا إهتمت المنشآت الصناعية موضوع الدراسة بالمعلومات الغير مالية التي يوفرها بعد العمليات والمتمثلة في الجودة والوقت فإن ذلك يؤدي إلى إبتكار منتجات جديدة وتصميم مزيج آخر للمنتجات مما يؤدي إلى جذب عملاء جدد وهذا يقود إلى تعزيز قدرة المنشأة التنافسية وإتفقت هذه الدراسة مع دراسة (سامي 2014) والتي توصلت إلى أن القدرة على جذب العملاء الجدد يدعم القدرة التنافسية.

## ثانياً : التوصيات

إعتماداً على نتائج الدراسة يوصى الباحث بالآتي:

- 1- ضرورة توعية الإدارة العليا بأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط .
- 2- العمل على تطوير أنظمة التكاليف للحصول على معلومات أكثر دقة .
- 3- ضرورة تبني المنشأة لأسلوب التكلفة التكلفة على أساس النشاط لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال.
- 4- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتخفيض التكاليف لدعم القدرة التنافسية للمنشأة .
- 5- اقامة دورات تدريبية للموظفين بصورة دورية لمواكبة كل ما هو جديد في من الاساليب الحديثة لتخفيض التكلفة .
- 7- الإهتمام بالمعايير التي تساعد في تحقيق القدرة التنافسية .
- 8- القيام بدراسات تحليلية للمشاكل التي قد تواجه المنشآت الصناعية السودانية عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط .

## ثالثاً : توصيات ببحوث مستقبلية

- أ- التكلفة على أساس النشاط ودورها في دعم القدرة التنافسية في المنشآت الخدمية .
- ب- التكامل بين التكلفة على أساس النشاط والإدارة الإستراتيجية ودورها في دعم القدرة التنافسية .
- ج- التكلفة على أساس النشاط الموجهة بالوقت TDABC ودورها في ضبط وقياس عملية الإنتاج .

## المراجع و المصادر



## قائمة المراجع والمصادر

القرآن الكريم .

أولاً : المراجع باللغة العربية

1- الكتب :

- ❖ أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، ط2 ، دار وائل للنشر : عمان ، 2008م
- ❖ أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية للنشر: الإسكندرية ، 2003 م
- ❖ أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للأستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006م
- ❖ أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخاصة ، الدار الجامعية : الأسكندرية ، 2000م
- ❖ أحمد كلبونة ، رأفت سلامة ، إيهاب نظمي ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي ، دار وائل للنشر : عمان ، 2011م
- ❖ أحمد نور ، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية ، مؤسسة شباب الجامعة : الإسكندرية ، 1993م
- ❖ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر: عمان ، 2007م
- ❖ حيدر علي المسعودي ، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع : الأردن\_ عمان ، 2010م
- ❖ زغدار أحمد ، المنافسة، التنافسية والبدائل الإستراتيجية دار جرير للنشر والتوزيع : عمان 2011م
- ❖ سعدون حمود وحسين وليد ، التسويق مدخل معاصر ، دار غيداء للنشر ، 2015م
- ❖ عبدالحميد عبدالمطلب ، الإدارة الإستراتيجية في بيئة الاعمال(الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات مصر\_ القاهرة ) ، 2010 م
- ❖ عبدالمقصود ديبان وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للنشر: الأسكندرية ، 2004م
- ❖ علي السلمي ، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية ، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2001م

- ❖ فريد النجار ، المنافسة والترويج التطبيقي ، مؤسسة شباب الجامعة : الإسكندرية ، 2000م
  - ❖ محمد سعيد سلطان ، السلوك الإنساني في المنظمات ، دار الجامعة الجديد : الإسكندرية ، 2002م
  - ❖ محمد سمير أحمد ، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع  
عمان \_الأردن: 2009م
  - ❖ نبيل خليل مُرسي ، الإدارة الإستراتيجية ، تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس ، دار المعارف ،  
الإسكندرية ، مصر 1995م
  - ❖ نبيل محمد مرسي ، إستراتيجية الإنتاج والعمليات ، مدخل إستراتيجي ، دار الجامعة الجديد :  
الإسكندرية ، 2002م
  - ❖ نبيل خليل مُرسي ، الإدارة الإستراتيجية ، تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس ، دار الجامعة الجديدة  
الإسكندرية ، 2003م
  - ❖ هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية : القاهرة ، 2000م
  - ❖ هشام حريز وبوشمال عبدالرحمن ، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ،  
الناشر مكتبة الوفاء القانونية : الإسكندرية ، 2014م
- 2- المجالات العلمية :**
- ❖ أمل إبراهيم أحمد ، فتح الرحمن الحسن منصور ، هدى سراج الدين محمد ، السارة سعد علي أحمد  
،إسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في قياس تكلفة الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك  
أمدمان الوطني، الخرطوم ، مجلة العلوم الإقتصادية مجلد17، العدد 1، 2016م .
  - ❖ بكر محمود الطراونة، مدى فاعلية نظام ABC كأساس لقياس وتحديد تكلفة الخدمات التعليمية  
في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة ، مجلة الجنان ، لبنان ، مجلد/العدد 7 ، 2015م
  - ❖ بني نصر عبدالملك محمد أمين أحمد ،مدن تطبيق البنوك الإسلامية الأردنية لنظام التكلفة على  
أساس النشاط ، مجلة العلوم الأقتصادية والإدارية القانونية ، المجلد2، العدد11، أغسطس 2018م
  - ❖ خليل الديلمي ، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأمكانية تطبيقه في الشركاتالصناعية  
المساهمة في الأردن،مجلة أبحاث اليرموك ، مجلد 21، عدد 3، 2005م
  - ❖ زينب عبدالجبار وهيفاء عبدالغني،أهمية نظام ABC في القرارات الإدارية ، مجلة جامعة بابل  
\_العلوم الإنسانية\_ المجلة22\_العدد4\_2014م
  - ❖ سالم عبدالله حلس ،نظام التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات،  
سلسلة الدراسات الإنسانية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الأول ، 9 ،  
2007م

- ❖ سامي محمد أحمد غنيمي ، مدى فاعلية دورالتكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية\_دراسة تحليلية \_ ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول \_ يناير 2014م
- ❖ سجي فتحي محمد الطائي ، الرسملة المعرفية في تعزيز القدرة التنافسية ، جامعة تكريت ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 6 ، العدد 19 ، 2010م
- ❖ سوزان رسمي جبرئيل ،نظام التكاليف على أساس الأنشطة\_دراسة حالة المركز العربي الطبي\_عمان\_جامعة العلوم التطبيقية، كلية إدارة الأعمال،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال\_المجلد9\_العدد4\_2013 م
- ❖ فضل الله برير جعفر وبشير بكري عجيب ، دورأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا ، العدد السابع ، مارس 2018م
- ❖ عطية صلاح سلطان ،تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقا لمعايير الأداء الإستراتيجي ، ورقة عمل مقدمة في الندوة المنعقدة في القاهرة ، مصر ، يونيو 2007م
- ❖ مجدي محمد سامي ،مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف، ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية ، مجلد 23، عدد 3 ، 2000م
- ❖ نازك نجم عبود الربيعي ، دور رأس المال الفكري في تحقيق القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال \_ إستقصاء نظري ، كلية الحدباء الجامعية ، مجلة مركز الدراسات المستقبلية العدد 43 ، 2013م
- ❖ هيثم مالك ومجبل داوي ،تحديدالتكاليف على أساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية، دراسة تطبيقية معمل مثلجات الخافجي في محافظة النجف،جامعة الكوفة ،2011م

### 3-الرسائل الجامعية :

- ❖ إبراهيم عثمان علي إبراهيم ، المقارنة المرجعية ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي الليبي، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ،2016م
- ❖ أسامة محمد الحسن محمدأحمد ، أثر التكلفة على أساس النشاط في تسعير الخدمات المصرفية بالتطبيق على بنك التنمية التعاوني الإسلامي ، ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2008م

- ❖ أشرف حسني صالح ، أثر تطبيق التكاليف على أساس النشاط في تحديد وقياس التكلفة في المنشآت الصناعية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2011م
- ❖ أشرف عزمي مسعود أبو مغل ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية ، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (2008)م
- ❖ أمين بن سعيد، نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، كلية العلوم التجارية جامعة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م
- ❖ حابي أحمد، دراسة مقارنة بين التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط وأمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، الجزائر ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2011م
- ❖ خالد عبدالقادر عوض الله، أثر تطبيق الإدارة الإستراتيجية في تحقيق وإستدامة القدرات التنافسية العالمية دورالتميز المؤسسي متغيرا وسيطا ، بالتطبيق على شركات السكر بجمهورية السودان من (2007\_2017) ، ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2019م .
- ❖ رانيا محمد الميناوي ، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية لشركات صناعة الدواء المصرية ، القاهرة :جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في الإدارة غير منشورة ، 2012م
- ❖ رشيدة مراوي، استخدام التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأملاح\_مركب الملح بسكرة\_بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير\_كلية الدراسات العليا ، جامعة محمد خضير بسكرة ، 2017م
- ❖ صلاح مجدي عدس ، إطارمقترح لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2007م
- ❖ عماد عبدالخالق الشيخ النور ، التكلفة المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني\_دراسة حالة مصنع التوفيق للصابون ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا \_2013م

❖ نجلاء محمد أمين بخاري ، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة ،جامعة الملك عبدالعزيز ، جدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ، 2004 م

4\_المواقع الإلكترونية :

○ المرجع الالكتروني للمعلومات، تم نشر المقال بتاريخ 13 مارس 2019

<http://almerja.com/reading.php?idm=113622>

- Atkinson A.A, Banker R.D, Kaplan R,S, Youngs,M **Management Accounting<sup>2nd Edition</sup>**", prentice Hall Inc. ,New jersey, USA,1997
- Durury Colin , **Magement and Cost Accounting 7 The Edition**, Cengage **Learning EMEA**, London ,2008
- Edwards S , **Activity Based Cost , Topic gateway series**, CIMA,London ,No,2008
- Gehard Troche" **Activity\_Based Rail Freight Costing Amodel For Calculating Transport costs** in different production systems "KUNGLIGA TEKNISKAHGS KOLAN Royal institute of technology, ,PHD ,2009
- Janapokorana **'impact of activity based costing on financialperformance in Czech Republic'** university , of Agriculture and silviculturae mendelianaee , Vol.64, No2, 2016
- kaplan. D.Melumad.N and Zive activity **Based Costing and Cost Interdependencies Among Products** :The Denim finishing Company . Issues in Accounting Education . Vol 20.No1. 2005
- Krishnan .A , " **An Applicaiton of ABC in Higher Learning Institutions: local Study** ", Contomporary management Research , Curtainuniversity of technology , vol .02,No .02, 2006
- Lesca .H, **Structure And Information System: Cometitvness Factors** , Masson , Paris ,1982
- lana yan jun liu , "**Activity Based Costing System In China\_ case study of xu ji electric co .ltd** " Research executive summery series , cima , (Newcastle university), Vol.07, No.13 ,2011
- Maher ,Michael W., **Cost Accunting,4The ed.,Mc Graw \_Hill Co., Inc.**, Irwin,Boston Massachusetts, 1997
  - Nitza. Geri, Booz Roner , Reliance Lost , **The Rise And Fall Of Activity Based Costing ,Human Systems , Management** ,N24 ,2005
- Roger Percerou ,**EntrepriseGestion et Competitivite ,(Economica ,France** ,1984
- Smith L., Hilton. T. , "**Mangement Accounting 5E**" MC .Graw Hill **PTYL TD** ., Australia ,2009
- Skodaa M , "**The Importance Of ABC Models In Cost Management** ",Annals of The university petrosani, Economices ,No.9(2), 2009
- Salem E.A. ,mazhars., **The Benefits Of The Appliciton Of Activity Based Costing System :Field Study On Manufacturig Compnies** operating in Alhabad\_India": IOSR Journal of business and mangement Vol.16,No :11,2014 .

- Tsai W . H ., Lai .C .W. " Outs our cing expansions : Application of Activity Based Costing model on Joint Products decisions ", Computers and operiton research , Asia universityTaiwan,No.34,2007
- Turney Peter **Beuond TQM With Force Activity\_Based\_Management"**, **Management Accounting** ,Sep,1993
- World Economic forum , **The Competitive Advatage Of Nations** , **Harvard Business Review** , Vol (1) ,March \_April 1990

الملاحق





## ملحق رقم (1)



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

السيد/.....المحترم،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

الموضوع: إستبانة

بالإشارة إلى الموضوع أعلاه نرجو تعاونكم معنا بملء هذه الإستمارة التي تحتوي على بيانات خاصة بغرض البحث العلمي لنيل درجة الماجستير بعنوان (نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت) حيث أهدف من خلال هذا الإستبيان إلى التعرف على مدى دعم نظام التكلفة على أساس النشاط للقدرة التنافسية في المنشآت الصناعية أرجو منكم التكرم بالإجابة الدقيقة والمحددة من أجل إستكمال هذه الدراسة بمستوى عالي من الموضوعية والدقة علمًا بأن ما تدلي به من بيانات ستكون في غاية السرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .

مع كل الشكر والتقدير ،،،

الدارسة

فاطمة الهادي موسى

القسم الأول : البيانات الشخصية :

ضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة :

1- العمر :

30 سنة فأقل  31 - 40 سنة  41 - 50 سنة  51 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

بكلوريوس  دبلوم عالي  ماجستير  دكتوراة  أخرى

3- التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة إدارية  إدارة أعمال  محاسبة مالية  إقتصاد   
دراسات مصرفية  نظم معلومات  تسويق  غير ذلك

4- المؤهل المهني :

زمالة أمريكية  زمالة بريطانية  زمالة عربية  زمالة سودانية   
أخرى  لا توجد

5- الوظيفة :

مدير مالي  رئيس قسم  محاسب تكاليف  محاسب مالي   
مراجع   
أخرى

6- سنوات الخبرة :

5 سنوات فأقل  6 - 10 سنوات  11 - 15 سنة  16 - 20 سنة   
21 سنة فأكثر

## تعريفات إجرائية :

**المحور الأول :** نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ويعرف بأنه طريقة للتعرف على مسببات تكاليف الأنشطة المستهلكة وذلك عن طريق قياس التكاليف والأداء للأنشطة المرتبطة بالعمليات وموضوعات القياس التكاليفي .

**المحور الثاني :** القدرة التنافسية ، وتعرف القدرة التنافسية بأنها المهارة أو التقنية أو موارد التمييز التي تتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون أو يؤكد تميزها وإختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الإختلاف والتمييز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون .

**القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة:-**

ضع علامة (√) في المكان المناسب للأجابة التي تراها متوافقة مع رأيك .

**أولاً : نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ويتم قياسه بالآتي :-**

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
<b>البُعد الأول : بُعد العمليات</b>					
1	يتم تحديد الأنشطة الرئيسية التي تساعد في تقديم منتجات للمنشأة .				
2	يتم تحديد مراكز التكلفة للأنشطة عن طريق ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة التي ترتبط بها مراكز التكلفة .				
3	يتم تحديد مسبب تكلفة مناسب لكل نشاط .				
4	يُظهر بُعد العمليات الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات المنشأة .				
5	تستخدم المعلومات غير المالية في بُعد العمليات لقياس الأداء .				
<b>البُعد الثاني: بُعد التكلفة</b>					
1	تعتبر التكاليف غير المباشرة كبيرة نسبياً في هيكل تكاليف المنشأة .				
2	يتم استخدام مسببات تكلفة موارد المنشأة لتخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة .				
3	تستخدم مسببات الأنشطة في تخصيص تكلفة الأنشطة على منتجات المنشأة .				
4	يقدم بُعد التكلفة بيانات مالية دقيقة تساعد في إتخاذ القرار الرشيد .				
5	بعد التكلفة يعطي فهم أعمق لسلوك التكاليف مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والتحكم فيها .				

ثانياً: القدرة التنافسية ويتم قياسها كالآتي :-

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
<b>المحور الأول : بُعد الجودة</b>					
1	يحصل العميل على منتجات ذات جودة أعلى اعتماداً على المفاضلة بين السعر والجودة .				
2	تعمل المنشأة على تخفيض نسبة الإنتاج التالف والمعيب إلى مستوى درجة التلف الصفري .				
3	تهتم المنشأة بزيادة قيمة المنتج عن طريق الخدمات المرافقة له .				
4	تهتم المنشأة بملائمة مواصفات التصميم مع متطلبات الزبون .				
5	منتجات المنشأة مطابقة للمواصفات والمعايير الدولية .				
<b>المحور الثاني : بُعد المرونة</b>					
1	تستطيع المنشأة تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة من المنتجات للسوق المستهدف.				
2	تستطيع المنشأة مسايرة التطورات والإبتكارات في مجال التكنولوجيا .				
3	تستطيع المنشأة الإستجابة للتغير في حجم الإنتاج سواء بالزيادة أو النقصان وبحسب مستويات الطلب .				
4	تستطيع المنشأة العمل في بيئة غير مستقرة ومتقلبة .				
5	تتمتع المنشأة بمرونة عالية في التحكم في حجم الإنتاج بما يتناسب مع تقلبات السوق العالمي والمنافسين .				
<b>المحور الثالث : بُعد الإبداع</b>					
1	تعمل المنشأة على إعادة تشكيل أو إعادة عمل الأفكار الجديدة لتأتي بشيء جديد .				
2	تعمل المنشأة على جذب مستثمرين جدد .				
3	المنشأة لديها القدرة على التنسيق بين أقسام المحاسبة وقسم البحث والتطوير لتطوير المنتجات .				
4	تتعاون المنشأة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة .				
5	للمنشأة علامة تجارية مميزة تؤثر على القرارات الشرائية للمستهلكين				

## ملحق رقم (2)

### قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

م	الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	محمد عبدالحميد محمود	أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	اسماعيل محمد النجيب	أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	هدى سراج الدين محمد	أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا