



**أثر إستخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات لدعم  
القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور  
إستراتيجي "دراسة ميدانية"  
The Effect of Using Attribute Based  
Costing to Support Competitiveness of  
Industrial companies From a Strategic  
Perspective "A Field Study"**

الدكتورة  
سوسن فوزي عساف

مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة طنطا  
dsawsanassaf2016@gmail.com

أستاذ الدكتور  
شوقي السيد فوده

أستاذ المحاسبة الخاصة  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
shawky.fouda@com.kfs.edu.eg

الباحثة  
إيمان محمد محي الدين أبوخشيبة  
Emanmohamed8892@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد الثامن . العدد الثالث عشر- الجزء الأول  
يناير ٢٠٢٢ م  
رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

## ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلي دراسة استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلي شقين، الشق الأول يتمثل في الإطار النظري وهو التأصيل المحاسبي لموضوع البحث والشق الثاني يتمثل في الدراسة الميدانية لإختبار فرض البحث وذلك من خلال توزيع قائمة الإستقصاء علي عينة من العاملين في الشركات الصناعية وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلي أن استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات من منظور إستراتيجي يؤثر علي دعم القدرة التنافسية من خلال تحسين جودة المنتج والتفوق علي المنافسين وتقليل تراكم المخزون وسرعة الإستجابة لمتطلبات العملاء وتحسين الوضع التنافسي للشركة علي المدى الطويل.

## الكلمات الدالة:

نظام التكلفة علي اساس المواصفات – القدرة التنافسية – الشركات الصناعية.

## **Abstract**

This Paper aims to study the use of the Attribute based costing (ABCII) to support the competitiveness of industrial companies from a strategic perspective.

To Achieve This aims, This Research was divided into two parts, the first part Represented in the Theoretical Frame work, which is the accounting Beholding of the subject of the research, and the second part represented in the field Study to test the research hypothesis, by distributing the survey list to Asample of workers in industrial companies and faculty members in Egyptian universities to collect Data about the study variables.

The study found that the use of the cost system based on specifications from a strategic perspective affects the support of competitiveness by improving product quality and superiority over competitors, reducing inventory accumulation, speeding up response to customer requirements and improving the competitive position of the company in the long Time.

## **Key Words:**

Attribute Based Costing – Competitiveness – Industrail Companies.

## ١ - مقدمة البحث:

في ظل التطورات والتغيرات التي تواجه الشركات، فضلاً عن زيادة حدة المنافسة، ومع زيادة التطور التكنولوجي السريع في مجال الإنتاج والتصنيع وإنفتاح الأسواق العالمية وزيادة الصراع التنافسي بين الشركات من أجل الوصول إلي مركز تنافسي أعلى، يتطلب من الشركة ضرورة تبني الإستراتيجية التي تحسن من وضعها التنافسي في المستقبل والتفوق علي المنافسين، مما يساعدها علي مواكبة التطورات والتحديات الناتجة عن زيادة المنافسة وذلك من خلال التركيز علي الإستراتيجيات التي تحسن الوضع التنافسي للشركة بشكل مستمر ومتواصل وهو ما يحقق ميزة تنافسية مستمرة.

حيث بعد إكتساب الشركة وتحقيقها لميزة تنافسية من أهم دلائل نجاح الإستراتيجية التي تتبناها الشركة، ويتم تدعيم القدرة التنافسية للشركة أيضاً من خلال التركيز علي الأساليب الحديثة التي تلائم بيئة التغير المستمرة، حيث تمثل أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة والمتطورة من أهم العوامل التي تضعها الشركة لتمكينها من دعم قدرتها التنافسية وتحسين مركزها التنافسي بين الشركات.

وقد إعتمدت العديد من الشركات علي نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات، والذي يعتمد علي مواصفات المنتج من خلال الربط المباشر بين التكاليف ومواصفات المنتج، فهو نظام يقوم علي فكرة أن المنتج ما هو إلا مجموعة من المواصفات والخصائص، وإضافة تلك المواصفات يتطلب القيام بمجموعة من الأنشطة والتي يترتب عليها حدوث التكاليف، وبالتالي يتم تحسين وتدعيم المركز التنافسي للشركة من خلال التحكم في التكاليف وذلك في ضوء المواصفات التي تشبع متطلبات العملاء.

## ٢ - طبيعة مشكلة البحث :

نتيجة التطورات وتحول منتجات الشركة إلي السوق العالمية أصبحت الشركة تواجه منافسة شرسة أدت إلي ضرورة التحول إلي محاسبة التكاليف ذات البعد الإستراتيجي لتحقيق ما يعرف بإدارة التكلفة الإستراتيجية لضمان تحقيق النمو والتوازن في الأسواق بهدف تحسين وضع الشركة في السوق بشكل متواصل من خلال تلبية متطلبات العملاء بقيمة إضافية متميزة ومنفردة تفوق المنافسين مما يدعم القدرة التنافسية للشركة والتي يترتب عليها زيادة الحصة السوقية وتحقيق قدرة تنافسية علي المدى الطويل.

حيث تعتبر القدرة التنافسية جوهر التفكير الإستراتيجي، فهي خليط من القدرات المادية التي تمتلكها الشركة أو تحصل عليها عن طريق الشراء، بحيث يتوافق هذا الخليط مع أهداف الشركة المطلوبة وتوجهاتها، وتعرف الميزة التنافسية بأنها قدرة الشركة علي جذب العملاء وبناء مكانة لها مع زيادة القيمة المدركة وتحقيق رضاء العملاء، عن طريق تخفيض التكلفة الكلية للمنتج والحصول علي عائد أعلى من حيث السعر مقارنة بالمنافسين (عرب، ٢٠١٨، ص ٥٥٠).

ويري كلاً من (Heizer & Render, 2008, p.63) أن القدرة التنافسية هي إيجاد ميزة فريدة تتفوق بها الشركة علي المنافسين، أي أنها تحقق للشركة خصائص فريدة ومتميزة عن باقي المنافسين.

بينما يري (عبد السميع، ٢٠١١، ص ٥٣) أن القدرة التنافسية هي المجالات التي تمكن الشركة من منافسة الغير بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية، وبالتالي فهي تمثل قوة تتميز بها الشركة في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو فيما يخص الموارد البشرية، فهي تتبلور في كونها مجموعة من المهارات والقدرات والموارد والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها وإستثمارها لتحقيق أمرين هما:

(١) إنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل Customer Value

(٢) الإختلاف عن المنافسين Differentiation

ونظراً لما تمثله القدرة التنافسية من أهمية أساسية، أصبحت تسعى معظم الشركات إلي إكتساب وتحقيق مميزات وخصائص تنفرد بها وتميزها عن غيرها من الشركات المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة، وذلك من خلال معرفة القيمة أو المنفعة التي تعود علي العملاء من إقتناء المنتج. وتسعي الشركة للإحتفاظ بمجموعة من الخصائص والسمات التي تنفرد بها عن غيرها من الشركات المنافسة من خلال (Ahmad, 2015, pp.131-154):

١- الطريقة التي يقود بها الفكر الإستراتيجي موارد وقدرات الشركة لتحقيق مزايا للعملاء والتي تتفوق وتنفرد بها عن المنافسين، وهذه المزايا تمكن الشركة من تحقيق حصة سوقية أكبر وربحية عالية مع تحقيق رضا العملاء التام عن المنافع والقيم التي يوفرها المنتج.

٢- يعتبر تحقيق القدرة التنافسية المستدامة أو المستمرة النموذج المطور للميزة التنافسية، والتي ترغب الشركة في تحقيقها والوصول إليها لإحتوائها علي عناصر وخصائص تتفوق بها وتتضمن لها تحقيق التفوق المستمر علي الشركات المنافسة. وتتبلور عملية تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في المصطلحات التالية:

أ- القدرة: والتي تعبر عن المنفعة أو القيمة الناتجة عن عمل الشركة.

ب- التنافسية: تشمل الخصائص والسمات التي تنفرد وتميز لشركة عن باقي المنافسين.

ج- المستدامة: والتي يمكن الإحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة.

فتعظيم قيمة العملاء هو أسلوب حديث في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي يتم من خلاله الوصول إلي التحديد الدقيق والسليم لتكلفة المنتجات (عبد الناصر، ٢٠٠٨، ص ٥٠)، كما أن إدارة التكلفة من منظور تحليل تكاليف مواصفات المنتج يعتبر مدخل ملائم ومناسب لتحقيق متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات (عبد الرحمن، ٢٠٠٣، ص ١٠٧).

ويعتمد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي فكرة أساسية وهي تحليل جميع جوانب التكلفة بناءً علي مواصفات المنتج وذلك لتلبية الطلب المتزايد علي المعلومات التي تلائم البيئة الحديثة، بدلاً من الإعتماد علي أنظمة التكلفة التقليدية التي لا تتماشى مع البيئة الحديثة (Azeez, et al., 2020, p.3)، لذلك يوفر هذا المدخل إطاراً يمكن من خلاله قياس التكلفة بصورة دقيقة عن طرق الفصل بين أغراض التكلفة الخارجية External Cost Objects مثل قنوات التوزيع وبين أغراض التكلفة الداخلية Internal Cost Objects، وبالتالي فإن الفصل بين أغراض التكلفة يساعد علي الإجابة علي بعض اسئلة الهامة مثل ماهي تكلفة منتج معين، بمواصفات معينة ثم يبيعه من خلال قناة توزيع معينة ولعميل معين (Walker, 1999, pp.18-19).

ويقصد بالمواصفات كما تناولتها دراسة (الجبالي، ١٩٩٧، ص ٤٠٢) هي الصفات العامة التي تكون خصائص منتج معين أي أنها تحرك سلوك العملاء تجاه هذا المنتج لإختياره وشراؤه دون غيره من بين مجموعة المنتجات المعروضة في الأسواق والتي تتنافس علي القوة الشرائية المتاحة لدي العملاء أي أنها مجموعة من الخصائص والمواصفات التي يوفرها المنتج كمصدر أساسي للقيمة وهذا ما يدفع العميل علي إختيار هذا المنتج دون غيره من منتجات المنافسين مثل درجة الأمان في السيارة والإقتصاد في إستهلاك الوقود.

فالشركة يمكن أن تخلق لنفسها ميزة تنافسية من خلال تحديد المواصفات المطلوبة في المنتج والعمل علي تحقيقها، والذي يقوم بدوره بتحقيق المنفعة المستهدفة للمنتج (الكومي، ٢٠٠٢، ص ٦).

ويري (Walker, 1999, p.34) بأن نظام التكلفة علي أساس المواصفات يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات والخصائص التي يرغبها العميل في المنتج، ويتم تحليل تكلفة المنتج حسب تلك المواصفات، وتحديد إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الإنجاز المتوقعة، مع تحديد منفعة العميل لكل مواصفة من المواصفات، مع تخفيض أو حذف المواصفات التي يرغبها، ويتم تقسيم التكلفة إلي تكلفة يمكن التحكم بها، وتكلفة لا يمكن التحكم بها، حتي يتم الوصول لتخفيض التكلفة.

بينما يري (عيسي، ٢٠٠٣، ص ٧٢) بأنه نظام (ABCII) يهتم بالعلاقة بين المنتج النهائي في ضوء مواصفات العميل والتكاليف التي تستهلك، حيث يهتم بعدم تخفيض منفعة العميل للحفاظ علي الحصة السوقية للشركة، وبناءً علي ما سبق يمكن للباحثين صياغة المشكلة البحثية من خلال السؤال الرئيسي التالي:

**ما هو أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي؟**

### ٣- هدف البحث

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث يمكن للباحثين تحديد الهدف الرئيسي للبحث الذي يتمثل في:

**دراسة أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.**

### ٤- أهمية البحث

تمثلت أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية للبحث علي النحو التالي:

**أولاً: الأهمية العلمية للبحث:**

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

- ١- يكتسب هذا البحث أهميته في بيان أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي بإعتباره أحد الأدوات التي تخصص وتقيس وتحدد التكاليف مما يساعد علي تخفيض التكاليف في حدود المواصفات التي يرغبها العملاء.

٢- يعد دراسة أثر استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية من منظور إستراتيجي إمتداد للأبحاث العلمية التي تناولت هذا النظام من قبل.

#### ثانياً: الأهمية العملية للبحث:

تتمثل الأهمية العملية للبحث في النقاط التالية:

- ١- يحاول البحث تقديم أسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية مما يساعد على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
- ٢- يساعد نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات بما يوفره من معلومات على تحليل العلاقة بين التكلفة ومنفعة العميل وذلك لتحليل مستويات إنجاز كل مواصفة مما يوفر حلاً بديلاً للإنتاج في المستقبل، والتي يترتب عليها ترشيد القرارات الخاصة بالإنتاج.

#### ٥- فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منها يمكن صياغة الفرض البحثي الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

لا يوجد أثر لإستخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

#### ٦- منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث والإجابة عليه تم صياغة منهجي البحث في النقاط التالية:

#### أ- نموذج البحث:

في ضوء أهمية البحث والأهداف المرجوة منه تم الإعتماد على إستخدام المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي معاً على النحو التالي:

#### ١- المنهج الإستنباطي:

يعتمد المنهج الإستنباطي على إعداد الدراسة النظرية وتحليل ما تتضمنه الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع البحثي بهدف توضيح ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج وتوصيات بهدف إشتقاق الإطار النظري للبحث ومحاولة إشتقاق الأثر النظري لإستخدام نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور الإستراتيجي من خلال الإستعانة بالمراجع والدرويات والأبحاث العلمية العربية والأجنبية التي تخدم كافة جوانب البحث.

#### ٢- المنهجى الإستقرائي:

يعتمد المنهج الإستقرائي في إتمام الدراسة الميدانية للبحث وتحليل نتائجها مع إختبار الفروض الخاصة بالدراسة الميدانية للبحث وذلك من خلال تصميم قائمة الإستقصاء التي تم توزيعها على عينة البحث.

## ب- أداة البحث:

تمثلت أداة البحث في الإعتقاد علياً لأساليب الإحصائية و النماذج الكمية لتحليل بيانات عينة الدراسة الميدانية للبحث وإختبار الفروض الخاصة بالدراسة.

## ج- وسيلة البحث:

تم الإعتقاد علي إعداد قائمة الإستقصاء للدراسة الميدانية والتي سوف يتم توزيعها علي العينة المختارة من محاسبي التكاليف وأعضاء مجلس الإدارة ومديري ومهندسي الإنتاج والتصنيع والتي تعمل في ظل أساليب بيئة التصنيع الحديثة وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية.

## ٧- نطاق البحث: تتمثل نطاق البحث في النقاط التالية:

- ١- إقتصرت البحث علي عينة من الشركات الصناعية التي تعمل في بيئة الإنتاج المعاصرة في ظل تكنولوجيا متقدمة والتي تتصف بالحركة والديناميكية.
- ٢- إقتصرت البحث علي تناول أداة من أدوات إدارة التكلفة (CMT) وهو نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) دون التطرق للأدوات الأخرى.
- ٣- إقتصرت البحث علي الشركات التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات والتصنيع خلال المراحل الإنتاجية لدعم القدرة التنافسية علي المدى الطويل.

## ٨- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

أ- مجتمع الدراسة: يتمثل في مجموعة مختلفة من الشركات الصناعية المصرية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة .

ب- عينة الدراسة: تم توزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي عينة عشوائية من مفردات العينة والمتمثلة في خمس فئات، والتي خضعت للإستبيان وهي:

١. عينة من محاسبي التكاليف.
٢. أعضاء مجلس الإدارة.
٣. عينة من مديري الإنتاج
٤. مهندسي الإنتاج
٥. أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميين).

## ٩- أسباب إختيار العينة:

١- إختيار عينة من الشركات التي تعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة والتي تعتمد علي طرق وأساليب فنية وتكنولوجية حديثة في كافة مراحل الإنتاج



٢- إختيار الشركات التي تطبق أدوات إدارة التكلفة (CMT) والتي تهدف إلي تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وزيادة حصتها السوقية.

### ١٠- خطة البحث:

ولتحقيق هدف البحث ومنهجية وفروضة، تم تبويب البحث إلي الفصول التالية:

١- الإطار العام للبحث.

٢- عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

٣- الإطار النظري للبحث

٤- الدراسة الميدانية

٥- نتائج وتوصيات البحث والدراسات البحثية المستقبلية.

### عرض وتحليل الدراسات المتعلقة بموضوع البحث

يتناول الباحثون في هذا الجزء عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة والمرتبطة بموضوع البحث لتحديد أهم ما توصلت إليه كل دراسة للوصول إلي الفجوة البحثية، ويتم عرض الدراسات السابقة علي النحو التالي:

#### ١- دراسة (Carprace & Rigo, 2012):

"Towards a short time "feature-based costing" for ship design"

إجريت دراسة حالة علي تقييم تكلفة تصميم السفن.

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

قياس تكلفة تصميم المنتج باستخدام نظام التكاليف علي أساس المواصفات لتحديد مواصفات المنتج.

ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

١- أن هذا النظام يحقق العديد من الوفورات في الوقت والتكلفة ورضاء العميل لأنه يقوم بربط كل مواصفة أو خاصية بالتكلفة المرتبطة بها.

٢- أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسات أخرى لإستخدام هذا النظام في قياس تكلفة الأجهزة الكهربائية مثل أجهزة التبريد والتكييف والأنابيب المستخدمة في إستخراج الغاز والنفط والتي تعتبر من الصناعات التي يصعب حساب تكلفة إنتاجها.

#### ٢- دراسة (كبش، ٢٠١٣):

"الدور الحماي لمحاسبة تكاليف الأنشطة المبنية علي المواصفات القياسية"

إجري الباحث دراسة نظرية-تطبيقية علي إنتاج الملابس الجاهزة، ومن الناحية الميدانية يساعد هذا البحث اتحادات الصناعات والغرف التجارية والحكومية في مواجهة سياسيات الإغراق بالطرق الحديثة.

**ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:**

- ١- عرض طريقة قياس التكاليف بإتباع نظرية مراكز التكاليف ثم تقدير التكاليف بإتباع نظام المحاسبة علي أساس النشاط والمتكامل مع المواصفات القياسية.
- ٢- عرض مقومات نظام تكاليف المواصفات وخطوات تطبيقه ومن ثم إجراء دراسة ميدانية لتحليل مشكلات تقدير التكاليف بالنسبة لتصنيع وتسويق الملابس الجاهزة المستوردة، وذلك بهدف مراقبة الأسعار ومعرفة الدول التي تمارس سياسة الإغراق.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

- ١- أن النظم التقليدية غير ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة
- ٢- أن استخدام نظم تكاليف الأنشطة المبني علي المواصفات القياسية يمكن الشركة من التنبؤ بتكاليف تصنيع الملابس الجاهزة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ذات النظم المرنة، وبالتالي يمكن استخدام معلومات التكاليف في مواجهة الإغراق وسياسة الإحتكار.

**٣- دراسة (عبد الدايم، ٢٠١٤):**

"ادارة تكلفة المواصفات كمنظومة إستراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل دراسة تطبيقية"

إجريت دراسة تطبيقية علي إحدي الشركات المتخصصة في إنتاج الأجهزة المنزلية الكهربائية لإختبار مدى إمكانية تطبيق المنظومة المقترحة ومدى فاعليتها.

**ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:**

بيان أثر تكنولوجيا المعلومات في ترشيد تكلفة مواصفات المنتجات الرأسمالية في قطاع التشييد والبناء بغرض دعم هذا القطاع بصفة عامة وبيئة الأعمال المصرية بصفة خاصة.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

- ١- إن الإهتمام بتخطيط ورقابة التكاليف في قطاع التشييد والبناء يؤدي إلي إمكانية تخفيض وترشيد التكاليف في القطاع بصفة عامة، وتكلفة المواصفات للمنتجات الرأسمالية بقطاع التشييد والبناء بصفة خاصة.
- ٢- عملية تخفيض تكلفة الإنتاج في إطار متكامل لإدارة التكلفة، لذلك يجب إعادة النظر في الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف وضرورة تبني وتطبيق أساليب ومداخل إدارية مستحدثة تنسم بمنظور شمولي لإدارة التكلفة.

٣- ضرورة تطوير أنظمة قياس تكلفة مواصفات المنتجات الرأسمالية في قطاع التشييد والبناء للوصول إلي الدقة والموضوعية في عملية القياس من جهة والتوافق مع متطلبات البيئة التنافسية من جهة أخرى.

٤- يتم تخفيض التكلفة من خلال تحليل مسببات التكلفة والتأثير علي العوامل المتسببة في حدوث التكلفة.

#### ٤- دراسة (سليمان، ٢٠١٥):

"التكامل بين نظامي المحاسبة عن التكلفة علي أساس العمليات وعلي أساس المواصفات لترشيد التكاليف (دراسة نظرية-تطبيقية)"

إجريت دراسة تطبيقية علي إحدي الشركات المتخصصة في إنتاج الأجهزة المنزلية الكهربائية لإختبار مدى إمكانية تطبيق المنظومة المقترحة ومدى فاعليتها

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

١- التكامل بين نظامي المحاسبة عن التكلفة علي أساس العمليات وعلي أساس المواصفات لترشيد التكاليف (دراسة نظرية-تطبيقية).

ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

١- أن نموذج ABC يحتاج إلي تطوير لمواكبة المتغيرات البيئة الحديثة لتفعيل إستخدامه في مجال قياس وتتبع ورقابة التكاليف.

٢- أن التكامل بين نظامي PBC , FBC يمكن من خلاله إعطاء صورة واضحة عن تكلفة الخصائص والمواصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل، وكذلك العمليات والأنشطة الإنتاجية المؤدية لها مما يساهم في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات والتي تساعد علي حل مشاكلها، وترشيد التكاليف.

٣- أن التكامل بين نظامي PBC , FBC يؤثر علي كفاءة الأداء من خلال ترشيد التكاليف. أوصت الباحثة بضرورة تطبيق النظام في الشركات الصناعية المصرية حتي تتمكن من المناقشة في الأسواق وتحديد أهدافها.

#### ٥- دراسة (عبد الرضا، ٢٠١٦):

"مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات والتكلفة علي أساس الأنشطة: دراسة مقارنة"

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

١- بيان أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلي نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط والتي أدت إلي ظهور التكلفة علي أساس المواصفات.

٢- بيان دور نظام التكاليف علي أساس المواصفات في تلبية حاجات ورغبات العملاء.

٣- توضيح الخطوات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف علي أساس المواصفات

٤- بيان دور نظام قياس التكلفة علي أساس المواصفات في زيادة الحصة السوقية وتوفير معلومات أكثر دقة مقارنة بنظام التكلفة علي أساس النشاط.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

- ١- يساعد نظام التكاليف علي أساس المواصفات علي تخطيط تكاليف المنتج والسعي لتحقيق التكلفة والجودة المستهدفة ومن ثم تخفيض التكاليف وتلبية حاجات العملاء وتحقيق ميزة تنافسية وزيادة الحصة السوقية للشركة.
- ٢- إعتقاد نظام التكاليف علي أساس المواصفات علي استخدام الأساليب العلمية مثل أسلوب التحليل المشترك وأسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد مواصفات المنتج التي تفي بإحتياجات ورغبات العملاء في ضوء أقل تكلفة.
- ٣- أن نظام التكلفة علي أساس المواصفات يساعد علي خدمة الأهداف التسويقية للشركة بصورة أكبر من نظام التكلفة علي أساس النشاط.
- ٤- ضرورة تطبيق نظام التكاليف علي أساس المواصفات لأنه يساعد علي زيادة القدرة التنافسية للشركة وزيادة حصتها السوقية.

**٦- دراسة (Mohamed, 2017):**

"The use of customer value-Driven Cost Management Technique to Increase the Profit Potential Opportunities- A Proposed Comprehensive Farm work"

أجريت هذه الدراسة علي أعضاء مجال تكنولوجيا المعلومات والإتصالات في غرفة تكنولوجيا المعلومات والإتصالات (CITC) لإختبار مدي مساهمة الإطار المقترح في تحسين الربحية.

**ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:**

- ١- إقتراح إطار شامل لإدارة التكاليف لزيادة فرص الربحية.
- ٢- إعتقاد مفاهيم وأدوات المحاسبة الإدارية المستحدثة لإكتشاف وإدارة مسبب الربح الأساسي، وإنشاء قيمة العميل.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

- ١- وجود علاقة قوية بين تقنية إدارة التكلفة المقترحة والأرباح.
- ٢- تساهم التقنية المقترحة في عملية تعزيز أرباح قطاع تكنولوجيا المعلومات والإتصالات المصرية من خلال إدارة التكاليف بكفاءة وفاعلية.

**٧- دراسة (عمرو، ٢٠١٨):**

"إطار مقترح لإحداث التكامل بين نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات ونظرية القيود بهدف زيادة القدرات التنافسية للمنشأة" دراسة تطبيقية"

إجريت دراسة تطبيقية علي مصنع أسبوط للأسمدة الفوسفاتية التابع للشركة المالية والصناعية المصرية إحدى شركات هيئة قطاع الصناعات الكيماوية.

**ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:**

وضع إطار للتكامل بين كل من نظرية القيود ومدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات بصورة تسهم في زيادة القدرات التنافسية.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

١- أن التكامل بين كل من نظام التكلفة علي أساس المواصفات كأحد الأساليب الحديثة لقياس التكلفة، ونظرية القيود كأحد الأساليب الإدارية في ترشيد قرارات إدارة الموارد، أفضل من التطبيق المنفرد لكل علي حده حيث يهدف التكامل إلي الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة، ودقة قياس تكاليف المنتجات وإدارة الموارد المقيدة.

٢- يتميز الإطار المقترح بإعتماده علي الأساليب العلمية الحديثة مثل هندسة القيمة لتحليل بدائل التصميم والإنتاج، وأسلوب تحليل القيمة لإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وأسلوب التحسين المستمر لتحسين الأداء والإنجاز في مراحل الإنتاج.

**٨- دراسة (Wada, 2018) بعنوان:**

"Capability-based cost leadership strategy of Japanese firms"

إجريت دراسة موقع التصنيع (جينبا)

**ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:**

أن نظام المواصفات من أهم الأنظمة الحديثة المستخدمة في إدارة التكلفة إستراتيجياً في الشركات اليابانية، والتي تم إستخدامها إستجابة للتغيرات في البيئة التنافسية.

**ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

١- إعتداد نظام المواصفات علي التسعير بناءً علي دراسة السوق وتحليل المنافسين لتحديد متطلبات العملاء من المواصفات التي يتم بناءً عليها تحديد السعر، يساعد الشركة علي تحقيق ريادة التكلفة و الإستراتيجيات والسياسات التنافسية.

٢- يساعد نظام المواصفات علي إدارة التكلفة وتوفير معلومات عن العملاء والمنافسين، مما يساعد الشركة علي تحقيق متطلبات العملاء في المستقبل ومواجهة المنافسين.

**٩- دراسة (Cescon et al., 2019) بعنوان:**

## "Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms"

إجريت دراسة ميدانية علي عينة عشوائية من الشركات الكبرى وعددها ٢٢٣ شركة، وافقت ٧٤ شركة علي إجراء الدراسة، وقامت ٥٥ شركة بالرد علي أسئلة الدراسة وتمثل نسبة الإستجابة ٢٤,٧٠٪.

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

دراسة مدي تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية علي عينة من الشركات الصناعية الكبرى التي تعمل في مختلف الصناعات، وبناءً علي ذلك قسم الباحث اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلي أربعة أجزاء وهي (التكاليف الإستراتيجية، القرارات الإستراتيجية، تحليل ودراسة المنافسين، وقياس الأداء الإستراتيجي).

ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- ١- قام الباحث بعمل داسة مقارنة للنتائج الإحصائية لبحثه ونتائج عدد من الأبحاث الأخرى خلال الفترة من ٢٠٠٠ حتي ٢٠١٠ ومن أهم النتائج ما يلي:
- ٢- قامت العديد من الشركات الكبرى بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف الإستراتيجية بصفة عامة ونظام المواصفات بصفة خاصة.
- ٣- زيادة إعتداد الشركات علي نظام المواصفات كأحد أدوات محاسبة التكاليف الإستراتيجية منذ عام ٢٠٠٠ وحتى الوقت الحاضر.

### ١٠- دراسة (الزيني، ٢٠١٩) بعنوان:

"مدخل تكاليف السمات كأداة لترشيد تكاليف بناء القاطرات البحرية: بالتطبيق علي ترسانة بورسعيد"

إجريت دراسة تطبيقية علي ترسانة بورسعيد لبناء القاطرات البحرية.

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

محاولة تطبيق نظام التكاليف علي أساس السمات كأداة لترشيد تكاليف بناء القاطرات البحرية في ترسانة بورسعيد البحرية، وذلك لفشل التكاليف المطبق في إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لدعم المركز التنافسي للترسانة في الأسواق.

ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- ١- يوفر نظام المواصفات الذي تم إستخدامه كأداة لترشيد القرارات في ترسانة بورسعيد، كنظام مستحدث ومختلف لتطوير نظام التكاليف، وبالتكامل مع النظم الأخرى كما يلي:
- ٢- يجب توافر مجموعة من المتطلبات حتي يمكن إستخدام نظام تكاليف المواصفات في ترسانة بورسعيد بما يحقق أهدافها بكفاءة وفاعلية.

٣- يساعد نظام المواصفات علي تخطيط تكاليف المنتجات بدقة وعلي نحو مناسب، ويتفق مع سياسة التوجة بالسوق، ويتفق أيضاً مع فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد، وفلسفة التكلفة المستهدفة، ويساعد علي تحقيق الجودة الشاملة المستهدفة، كما يساعد علي زيادة الحصة السوقية، و تحقيق أكبر منفعة ممكنة للشركة، بما يتوافق مع إحتياجات العملاء، وذلك من خلال توفير المعلومات لتحديد الأهمية النسبية لكل مواصفة من مواصفات المنتج.

#### (١١) دراسة (Azeez, et al., 2020):

"The role of integration between enterprise resource planning and attribute based costing for supporting economic cost management in tourism companies"

إجريت دراسة تطبيقية علي عينة في الشركات العامة للسياحة في بغداد.

ويتمثل هدف الدراسة فيما يلي:

تحديد دور تطبيقات تخطيط موارد المشروع في إدارة التكلفة الإقتصادية ضمن تقنية التكلفة علي أساس المواصفات

ومن أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

- ١- توفر تكلفة المواصفات العديد من الفرص في مجالات نمو الإدارة الإقتصادية.
- ٢- يوفر تخطيط موارد المشروع جميع البيانات التفصيلية لتنفيذ التكلفة علي أساس المواصفات التي يمكن أن تساعد في التغلب علي تخفيض بعض تكاليف النشاط.
- ٣- يوفر تخطيط موارد المشروع معلومات شاملة عن كل مستوي من مستويات الإنجاز وجميع مواصفات المنتج لتحسين إدارة التكلفة الإقتصادية.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من وجهة نظر الباحثون:

توصلت هذه الدراسات إلي العديد من النتائج حول نظام التكلفة علي أساس المواصفات، ولعل من أهم النقاط التي أظهرتها الدراسات السابقة ما يلي:

١- أكدت العديد من الدراسات أن نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات يعتبر إمتداداً وتطويراً لنظام التكلفة علي أساس النشاط، لكنه يقوم بقياس التكاليف علي أساس المواصفات التي يرغبها العملاء بدلاً من النشاط، لذلك يعتبر المحرك الأساسي للتكلفة هو مستوي إنجاز كل مواصفة وليس النشاط وهذا ما أكدته دراسة كلاً من (عبد الدايم، ٢٠١٤ ، سليمان، ٢٠١٥ ، الزيني، ٢٠١٩ ، عمرو، ٢٠١٩).

٢- يعالج نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات أوجه القصور والانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية بإعتباره أحد الأدوات المستحدثة، وذلك من خلال تخطيط التكاليف في ضوء

المواصفات التي يتم تحديدها عن طريق دراسة السوق وتحليل المنافسين وهذا ما أكدتة دراسة كلاً من (كبش، ٢٠١٣ ، عبد الرضا، ٢٠١٦).

٣- يتصف نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات بأنه نظام جديد وشامل يتكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى وهذا ما أكدتة دراسة كلاً من (سليمان، ٢٠١٥ ، عمرو، ٢٠١٨ ، (Azeez, et al., 2020).

٤- يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي حل مشاكل تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وذلك في ظل نظم قياس التكاليف الحالية، بسبب إعتماة علي بيانات الخصائص والعمليات الإنتاجية، كما أنه يساعد علي تحقيق الأهداف الإستراتيجية وهذا ما أكدتة دراسة (سليمان، ٢٠١٥).

٥- يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي دعم العلاقة مع العميل بإعتباره إستراتيجية المنشأة للبقاء والحفاظ علي عملائها بما يحقق أفضل قيمة للعملاء والشركة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة وهذا ما أكدتة دراسة كلاً (عبد الدايم، ٢٠١٤ ، Wada, 2018).

٦- يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي توفير معلومات تخدم متخذي القرارات في إتخاذ القرارات الرشيدة، مما يزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة، ويساعد أيضاً علي تخطيط التكاليف بدقة أكثر وهذا ما أكدتة دراسة كلاً من ( الزيني، ٢٠١٩ ، Cescon et al., 2019).

٧- يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكاليف بصفة عامة وتكلفة المواصفات بصفة خاصة، حيث يتم تخفيض التكاليف مما يحقق ميزة تنافسية للشركات، لإعتماة علي خصائص ومواصفات المنتجات عند قياس التكاليف وتحميلها وهذا ما أكدتة دراسة (عبد الرضا، ٢٠١٥).

#### أوجه الإختلافات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية):

علي الرغم مما قدمته الدراسات السابقة من محاولات لدعم القدرة التنافسية من خلال المنظور الإستراتيجي، إلا أن هناك ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بما يلي:

١- ندرة الأبحاث والدراسات التي تناولت نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

٢- يبني هذا البحث علي مدي تكامل بعض أدوات إدارة التكلفة (CMT) التي تخدم الشركات الصناعية في بيئة الإنتاج الحديثة لدعم القدرة التنافسية من منظور إستراتيجي.

٣- علي الرغم من تناول بعض الدراسات السابقة لنظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات إلا أن هذه الدراسات لم تتناول الإستفادة من بيان الأثر الإستراتيجي بين أدوات إدارة التكلفة التي تساعد علي تخفيض التكلفة في حدود المواصفات، ومن ثم بيان الأثر الإستراتيجي علي دعم القدرة التنافسية في الشركات الصناعية المصرية.

٤- تحاول الباحثة إجراء دراسة ميدانية علي عينة من الشركات التي تعمل في بيئة التصنيع المصرية وهو ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات الأخرى من خلال التكاملي بين الأدتين من منظور إستراتيجي.



## الإطار النظري للبحث:

تعتبر التنافسية من أهم سمات العصر الحديث؛ حيث تسعى معظم الشركات إلى خلق قيمة إضافية تميزها عن المنافسين، ولتحقيق المزايا التنافسية للشركة يتم من خلال الإستغلال الأمثل للكفاءات والقدرات والإمكانيات التي تتمتع بها الشركة، والتي تمكنها أيضاً من صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تحقق أهداف الشركة لمواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة في الأسواق، مما يترتب على ذلك زيادة الحصة السوقية (الشباصي، ٢٠١٧، ص٤٧). وبناءً على ما سبق سوف يتم دراسة المداخل أو الأساليب ذات توجه إستراتيجي لتحقيق القدرة التنافسية على المدى الطويل.

## مفهوم القدرة التنافسية:

يري (مصطفي، ٢٠١٣، ص٦٣) أن مفهوم القدرة التنافسية هي قدرة الشركة على صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها تحقق مركز تنافسي أفضل من منافسيها، أي أنها القيمة الإضافية التي تقدمها الشركة لعملائها وتدفعهم إلى تكرار عملية الشراء لمنتجاتها، وبالتالي زيادة الحصة السوقية في بيئة الأعمال.

كما يري (حسن، ٢٠١٩، ص١٧٧) أن القدرة التنافسية هي قدرة وحدة الأعمال على الإستغلال الأمثل لمواردها، على النحو الذي يضمن لها إكتساب ميزة / مزايا تنافسية مستدامة، تمكنها من خلق قيمة لعملائها، مع زيادة وإستمرارية متحصلاتها عبر الزمن مقارنة بمنافسيها، وبالتالي تحقيق أهدافها الإستراتيجية المتمثلة في البقاء والإستمرار.

بينما يري كلاً من (Barney, 2006, p.30 , Wen-Chen, et al., 2011, p100) أن القدرة التنافسية تتحقق عندما تكون الشركة قادرة على تقديم قيمة مساوية للقيمة المسلمة للعميل (أي تقديم نفس المنافع للعملاء) عند مستوي مساوي أو أقل من تكلفة المنافسين والتي يطلق عليها (ميزة التكلفة) أو تحقيق قيمة مساوية للقيمة التي يحققها المنافسين عند تكلفة أقل من مستوي التكلفة لدي المنافسين.

كما أن إستغلال العلاقة بين الموردين والعملاء والشركة يساهم بشكل كبير في دعم القدرات التنافسية، وتتخذ المزايا التنافسية عدة أشكال منها (عبد السميع، ٢٠١١، ص٥٥، الجوهري، ٢٠١٢، ص٦٦):

أ. الجودة الأعلى للسلع والخدمات.

ب. إنخفاض العملية الإنتاجية، وسرعة الإستجابة لمتطلبات العملاء.

ج. العناية المتميزة والأكفاً بالعملاء.

د. العلاقات الجيدة بالموردين.

هـ. تخفيض التكلفة وبالتالي إنخفاض سعر البيع.

ويتم دعم القدرة التنافسية وتحسينها من خلال التعامل المباشر مع المنافسين في البيئة التنافسية، وذلك باستخدام التكنولوجيا الحديثة والمتطورة والموارد البشرية الفعالة والقيادة الإستراتيجية.

وبناءً على ما سبق فإن القدرة التنافسية تنشأ بمجرد توصل الشركة إلى إكتشاف طرق جديدة وأكثر فاعلية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين، والتي تعني حدوث عملية الإبداع بمفهومها الواسع (Porter, 2008, p.8).

### مصادر القدرة التنافسية:

هناك عدة تصنيفات لمصادر القدرة التنافسية فقد أشار كلاً من (محسن، ٢٠١٦، ص ٦٤ ، Barney, 1991, p.99) إلى أن مصادر القدرة التنافسية تتمثل في نوعين:

١- **المصادر الداخلية:** هي التي ترتبط عادة بقدرة وموارد الشركة وتستطيع التحكم فيها ومن أهمها ما يلي:

أ) **الإبداع:** يعتبر الإبداع مصدراً هاماً وأساسياً لتجدد الميزة التنافسية والتي يصاحبها عنصر الحفاظ على الجودة وتخفيض التكلفة.

ب) **المعرفة:** أصبحت الشركات الكبرى توجة إستثمارتها بشكل أكبر في المعرفة كمدخل إستراتيجي لإكتساب ميزة تنافسية بإعتبارها القيمة الحقيقية للمعرفة، وتعتبر أيضاً الكفاءة الداخلية أمر ضروري للشركات ذات المعاملات الخاصة والعلامات التجارية المتميزة وبراءة الإختراع، وأيضاً أساليب الإنتاج المستحدثة والمطورة، والقدرات التكنولوجية.

٢- **المصادر الخارجية:** تتشكل من المستجدات التي طرأت على الشركة من البيئة الخارجية مما يؤدي إلى إيجاد فرص وميزات يمكن أن تستغلها الشركة لتحقيق التميز، كظروف العرض والطلب على الخدمات المستجدة وتطويرها وأيضاً الموارد البشرية المؤهلة ومؤشرات التجارة الخارجية كسعر الصرف وغيرها.

### أبعاد القدرة التنافسية:

يتم تحديد مركز الشركة التنافسي ومدى قدرتها على النجاح في المنافسة والبقاء في الأسواق الإعتدال على هذه الأبعاد والتي تتمثل فيما يلي:

#### ١. بعد التكلفة (Cost):

قدرة الشركة على تقديم منتجات بسعر أقل من منافسيها، مما يترتب عليه زيادة أرباح الشركة وبالتالي زيادة حصتها السوقية مع الحفاظ عليها لضمان نجاحها وتفوقها حيث تستند الشركات الي التكلفة كأساس لتحقيق الميزة التنافسية. ولا يشترط أن يكون سعر البيع أقل من المنافسين، ولكن يجب أن يتناسب مع خصائص وسمات المنتج، ويمكن للشركة تخفيض التكاليف من خلال استخدام تكنولوجيا تلائم الإنتاج، والبحث عن مصادر أفضل لشراء المواد اللازمة للعملية الإنتاجية (Kaleka, 2002, p.275) مع الإستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية والإبداع في تصميم المنتجات فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات.

#### ٢. بعد الجودة (Quality):

تعد الجودة من المصادر الأساسية التي تركز عليها الشركات لتحقيق ميزة تنافسية فريدة تمكنها من النمو والبقاء في السوق، فمن خلالها تزداد درجة رضا وولاء العملاء من خلال حصولهم على

منتج ذات جودة عالية، والعمل علي إبتكار منتجات تلبي إحتياجاتهم ( Wang et al., 2011, p.106) ويجب علي الشركة أن تركز علي الإعتبار الإستراتيجي في جودة المنتج من خلال ادخال التحسينات المستمرة لمواكبة التغيرات في أذواق العملاء، وتقديم منتجات ذات جودة عالية فالعميل علي إستعداد لدفع مبالغ أكبر مقابل الحصول علي منتج ذات جودة وخصائص مميزة.

### ٣. بعد الوقت (Time):

يمكن الشركة من تحقيق ميزة تنافسية من خلال التزامها بجداول الإنتاج وتسليم العملاء في الوقت المحدد ويمكن للشركة أيضا تقليل وقت التسليم عن طريق تقليل الوقت اللازم للعملية الإنتاجية من خلال تقليل شراء المواد الإنتاجية والتصنيع، وأيضا السرعة في تقديم الخدمات للعملاء (Kaleka, 2002, p.275)، وهناك ثلاث أنواع لهذا البعد: سرعة التسليم، والتسليم في الوقت المحدد، وسرعة التطوير.

### ٤. بعد البيئة (Environment):

يعد مصدراً هاماً لإكتساب ميزة تنافسية فريدة تتمتع بها الشركة عن باقي المنافسين من خلال تقديمها لمنتجات صديقة للبيئة، مع مواكبة التقلبات البيئية بشكل يجعلها تقدم منتجات لا تسبب تلوث للبيئة.

### ٥. بعد المرونة (Flexibility):

تعتبر المرونة بعداً أساسياً في تحقيق الميزة التنافسية بسبب تغير أذواق العملاء حيث يقصد بالمرونة سرعة الإستجابة للتغيرات والتقلبات السريعة في بيئة الأعمال ومواكبتها، من خلال تطوير المنتجات باستمرار، والقدرة علي سرعة تحول خطط الإنتاج من منتج إلي منتج آخر دون حدوث تغيرات جوهرية فالعميل يحتاج إلي التغير لتوفير أربعة متطلبات وهي:

أ- مرونة المنتج: القدرة علي تقديم منتجات جديدة أو منتجات مطورة.

ب- مرونة المزيج: القدرة علي التنوع وإنتاج مزيج من المنتجات.

ج- مرونة الحجم: القدرة علي التغيير في الإنتاج وتقديم منتجات ذات أحجام مختلفة.

د- مرونة التسليم: وتعني القدرة علي تغير مواعيد وأوقات التسليم بما يتناسب مع التغيرات التي قد تطرأ.

### ٦. بعد الخدمة (Service):

تتمكن الشركة من تحقيق تمايزاً من خلال قدرتها علي تقديم خدمات فائقة ذات خصائص وسمات عالية، تعجز الشركات المماثلة عن تقديمها ومجارتها. علي سبيل المثال يمكن توفير ميزة الخدمة في الأسواق من خلال الموارد المادية (معدات التكنولوجيا الحديثة والإمدادات القيمة) لضمان تسليم أسرع وأكثر موثوقية للمنتجات المصدرة، وأيضا من خلال الموارد البشرية، ويمكن للمصدرين الذين لديهم قدرة فائقة علي تطوير المنتجات تحقيق ميزة الخدمة في الأسواق الدولية من خلال دمج المميزات التي تسهل توفير خدمة العملاء (Kaleka, 2002, p.276).

## ٧. بعد الابتكارية (Innovation):

بعد الابتكار بعداً متجدداً لتحقيق ميزة تنافسية فمع زيادة شدة المنافسة وسرعة تغير أذواق العملاء، أصبح علي الشركات إنتاج منتجات جديدة ومبتكرة تمكنها من الإستمرار (Weerawardena & Mavondo, 2011, p.1222) فالشركات التي تنافس من خلال الإبداع يجب أن تمتلك مقدرة إستراتيجية تمكنها من تطوير منتجاتها أو تكون قادرة علي تطوير تكنولوجيا جديدة تمكنها من إنتاج منتجات ذات جودة ومواصفات عالية.

## الإستراتيجيات العامة للتنافس:

يتم تحديد الموقف التنافسي للشركة بناءً علي الإستراتيجيات التنافسية والتي يتم توضيحها علي النحو التالي:

### ١- إستراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy

تقوم هذه الإستراتيجية علي تخفيض تكلفة المنتج مقارنة بالمنافسين دون المساس بالجودة، حيث تعتبر إستراتيجية زيادة التكلفة أحد عوامل القوة الهامة والدافعة لدعم القدرة التنافسية من خلال إكتساب مزايا تتمثل في القدرة علي بيع المنتج بسعر أقل من المنافسين حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلي تخفيض تكلفة المنتج إلي أدني حد ممكن مع الحفاظ علي الجودة بالمستوي المطلوبة. ولكي تحقق إستراتيجية زيادة التكلفة أهدافها من سعر بيع منخفض مقارنة بالمنافسين وتحقيق هامش الربح المستهدف، يمكن للشركة أن تتبنى إحدى الإختيارين التاليين (عبد المتعال، ٢٠٠٩، ص ٢١):

(أ) الإختيار الأول: إستخدام ميزة التكلفة المنخفضة في تسعير المنتج بأقل من المنافسين، مما يمكنها من جذب شريحة العملاء التي تتأثر بالسعر المنخفض بأعداد كافية لتحقيق الربح الكلي.

(ب) الإختيار الثاني: إستخدام ميزة التكلفة المنخفضة لتحقيق أعلى ربح للوحدة مع ثبات السعر، ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للشركة، وتحقيق أعلى عائد علي الإستثمار.

وللوصول إلي إحدى الإختيارين فإن الشركة تسعى إلي البحث المستمر لتوفير قاعدة بيانات واسعة وشاملة لتكاليف الإنتاج والجودة والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف، وتكاليف المنافسين من خلال التعرف علي هياكل التكلفة في الشركات المنافسة ومقارنتها وتحليلها بغرض الوصول إلي أفضل هيكل للتكاليف يتناسب مع الموقف التنافسي للشركات في مختلف الأسواق. ويمكن أن تتبنى الشركة هذه الإستراتيجية في الحالات التالية: وجود منافسة سعرية قوية، نمطية المنتجات، إنخفاض الطرق الممكنة لتحقيق تميز المنتجات من منظور العملاء، إستخدام العملاء بنفس الطريقة.

هي الإستراتيجية التي تتبعها الشركة لإنتاج منتج بسعر أقل مقارنة بالمنافسين دون المساس بالجودة، وبالتالي فإن إكتساب ميزة تنافسية يتمثل في إنتاج منتج بسعر أقل من المنافسين حيث تعتبر إستراتيجية زيادة التكلفة أحد العوامل الدافعة لدعم القدرة التنافسية، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلي تخفيض تكلفة المنتج مع الإحتفاظ بمستوي الجودة المطلوب.

### ٢- إستراتيجية التمايز Differentiation Strategy

تعتمد هذه الإستراتيجية علي التفرد والتميز من خلال تقديمها لمنتجات عالية الجودة يصعب علي المنافسين محاكاتها أو تقليدها بدقة، وأن تتمكن من تقديم منتجات علي فترات زمنية قصيرة. وبالتالي

يمكنها جذب العملاء وتحفيزهم على إقتناء المنتج دون غيره من منتجات المنافسين وأن يكونوا علي استعداد لدفع أي سعر لإقتناءه مقابل الخصائص أو المزايا والسمات التي تميزه سواء كانت من مستوي الجودة أو العلامة التجارية أو ماركة مسجلة أو الموقع الجغرافياً وخاصة معينة تجعل المنتج متميزاً عن غيره من المنتجات، وبالتالي يحقق مركز تنافسي قوي يضعه في المرتبة الأولى مقارنة بالمنتجات المنافسة له، مما إلي يجذب العميل لطلب المنتج مهما كان سعره، وهناك عدة مداخل لتمييز المنتج منها: إختلاف الأذواق، الخدمات المتميزة، توافر قطع الغيار، هندسة التصميم والأداء، والجودة، التفوق التكنولوجي.

ولتحقيق التميز هناك ثلاثة إختيارات تتمثل في (عبد المتعال، ٢٠٠٩، ص ٢١، المولي، ٢٠١٢، ص ٣٧):

(أ) الإختيار الأول: إكتساب المنتج خصائص ومواصفات متميزة يترتب عليها تخفيض تكلفة الإستهلاك.

(ب) الإختيار الثاني: إكتساب المنتج خصائص ومواصفات متميزة يترتب عليها تحسين ورفع كفاءة المنتج.

(ج) الإختيار الثالث: إكتساب المنتج خصائص ومواصفات متميزة يترتب عليها زيادة رضا العملاء بطرق معنوية.

وبناءً علي ما سبق تري الباحثة أن هناك علاقة إرتباط بين درجة التميز والسعر الذي يرضي العميل أي أنه كلما زادت درجة التميز كلما زاد السعر للمنتج المتميز والعكس صحيح.

والشركة التي تطبق إستراتيجية التمايز تستفيد من إستخدام الهياكل التنظيمية والتي تعتمد علي اللامركزية في الإنتاج بما يحقق المرونة وسرعة الإستجابة لتغيرات السوق وحاجات العملاء وذلك في ظل ظروف عدم التأكد، ويتم التركيز أيضاً علي الرقابة السلوكية لضمان متابعة الأفراد لأداء أعمالهم، حيث يكون الأداء أفضل عند وضوح علاقة السبب بالنتيجة، وبالتالي يتم إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية لدعم قدرة الشركة علي تمييز منتجاتها وبالتالي إشباع حاجات ورغبات العملاء (Jermias & Gani, 2004, p.190).

### Focus Strategy

### ٣- إستراتيجية التركيز

تعتمد إستراتيجية التركيز أو ما يطلق عليها المخصصة علي إختيار قطاع معين من السوق أو شريحة من العملاء بدلاً من التعامل مع السوق بأكمله، ويتم التركيز علي إحتياجاتهم المتميزة والفريدة التي تختلف عن إحتياجات باقي العملاء، وفي ضوء هذه الإستراتيجية يتم تخصيص أو تركيز خطوط إنتاجية لإنتاج منتج معين، أو التركيز علي شريحة من العملاء، أو سوق محدد، أو قطاع محدد من السوق، وتهدف هذه الإستراتيجية إلي تحقيق التفوق علي المنافسين في تقديمها خدمات للعملاء التي قامت الشركة بالتركيز عليهم لتحقيق متطلباتهم وإشباع إحتياجاتهم مقارنة بالشركات المنافسة التي تقدم منتجات متشابهة، وتعتمد الشركات التي تتبني أو تتبع إستراتيجية التركيز لتحقيق مزايا تنافسية في الأساس علي إختيارين هما (عبد المتعال، ٢٠٠٩، ص ٢٤، المولي، ٢٠١٢، ص ٣٨):

(أ) الإختيار الأول: تخفيض التكلفة عن المنافسين للخدمة التي يتم تقديمها لشريحة العملاء محل الإهتمام والتركيز في نفس القطاع من السوق، وبالتالي تعتمد إستراتيجية التركيز بزيادة التكلفة علي

تحقيق ميزة تنافسية سعرية في حالة إذا كان سعر الشراء يمثل المحور الرئيسي أو ضمن مجموعة من المحددات الرئيسية التي يتحدد في إطارها تحديد قرار الشراء، مما يتطلب أهمية تبني إستراتيجية زيادة التكلفة والتي تعتبر من العوامل الرئيسية التي تحقق أهداف إستراتيجية التركيز، و يطلق علي هذا الإختيار إستراتيجية التركيز بزيادة التكلفة.

(ب) الإختيار الثاني: القدرة علي توفير خصائص ومواصفات متميزة أو فريدة لشريحة من العملاء مقارنة بالمنافسين في السوق بأكملة، مما يشير إلي أن هذا التميز يحقق ميزة تنافسية متميزة للشركة، ويطلق علي هذا الإختيار إستراتيجية التركيز بتميز المنتج.

#### ٤- إستراتيجية المواجهة: Confrontation Strategy

تعتمد الفكرة الأساسية لهذه الإستراتيجية علي أنه يتم التنافس تحت مفهوم البقاء الثلاثي وهو ما يطلق علي إستراتيجية المواجهة لأنها تتفق مع ثلاثة أبعاد للميزة التنافسية وهما التكلفة والجودة والوظائف، ويقصد هنا بالوظائف ووظائف المنتجات، بمعنى أن تكون الشركة قادرة علي الحفاظ علي معدل الإبتكار الوظيفي سريعاً بدرجة كافية تمكنها من بقاء منتجاتها في الأسواق وبالتالي تحقيق ربحية أكبر من خلال الوظائف التي تم إبتكارها للمنتج أو المنتجات (Cooper, 1996, p.219- Thompson & Strickland, 2003, p.156).

ويري الباحثون أن الإبتكار الوظيفي يتمثل في قدرة الشركة علي إبتكار منتجات جديدة ذات وظائف متنوعة ومختلفة تمكن المنتج من إختراق الأسواق وبالتالي يتم الإستحواذ علي حصة سوقية أكبر من خلال إدخال تكنولوجيا جديدة وحديثة لمواكبة التغيرات والتطورات وبالتالي سرعة الإستجابة لتلك التغيرات والتطورات مما يترتب عليه تحقيق مزايا تنافسية من خلال إبتكار وظائف للمنتج مما يدعم القدرة التنافسية.

#### نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات

ويعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) تطويراً لنظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط (ABC) (Lapašinskaitė, 2005, p.19) حيث يهدف إلي توفير معلومات جيدة وملائمة تدعم إتخاذ القرار بالإضافة الي تحسين الأداء وتحقيق كفاءة وفعالية إستخدام الموارد بهدف تعظيم القيمة الكلية للشركة وأيضاً تعظيم قيمة العملاء فهو أسلوب حديث في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية يتم من خلاله الوصول الي التحديد الدقيق والسليم لتكلفة المنتجات (عبد الناصر، ٢٠٠٨، ص ٥٠)، كما أن إدارة التكلفة من منظور تحليل تكاليف مواصفات المنتج يعتبر مدخل ملائم ومناسب لتحقيق متطلبات دعم القدرة التنافسية للشركات (عبد الرحمن، ٢٠٠٣، ص ١٠٧).

#### مفهوم نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات

ويري كلاً من (Caprace et al., 2012, p.217) أن ABCII هو نظام لتقدير تكاليف المنتج والذي يعتمد علي قياس خصائص المنتج (تحليل سلسلة من خصائص المنتج الأولية) وربطها بشكل مباشر، وبالتالي يتم وصف المنتجات علي أنها مجموعة من الخصائص المرتبطة بشكل مباشر أي أن كل خاصية من خصائص المنتج لها تأثير علي التكلفة.

كما إتفق كلاً من (Ma,et al., 2014, p.109) بأنه أسلوب جديد يمكن من خلاله تتبع عناصر التكاليف علي أساس الخصائص الخاصة بالمنتج فيتم قياس تكلفة الخاصية التي تستهلك الوقت والموارد بدلاً من قياس الوقت نفسها.

بينما يري كلاً من ((Szabo, 2016, pp.21-22 , Egbunike, 2014, pp.142-143, أن نظام ABCII هو أحد أساليب الإدارة الإستراتيجية والتي تقوم علي خصائص ومواصفات المنتج والربط بين المتغيرات الداخلية والخارجية وتوقعات العملاء وإمكانيات الشركة المتاحة لمساعدة الإدارة علي إتخاذ القرارات الملائمة التي تحسن قيمة الشركة وتحقق قيمة إضافية للعملاء.

### التصنيفات المختلفة لأنواع مواصفات المنتج

وتتعدد تصنيفات المنتج علي حسب درجة الإستخدام، حيث قام كلاً من ( MacMillan & McGrath, 1996, pp.62-66) بتقسيم المواصفات من منظور أهمية المواصفات وتأثيرها علي قرارات الشراء إلي ثلاثة أنواع وهي:

#### ١- المواصفات الأساسية: Basic

ويقصد بها المواصفات التي يتوقع العملاء الحصول عليها في أي عرض تنافسي أو في المنتجات المنافسة، فهي المواصفات التي توصل إليها القطاع المستهدف من جميع المنافسين اي أنها ترتبط بالوظائف الأساسية للمنتج والتي تحقق الحد الأدنى من إشباع العملاء.

#### ٢- المواصفات المميزة: Discriminator

ويقصد بها المواصفات التي تميز المنتج عن بدائل المنافسين أي المواصفات التي تتوفر في المنتج دون غيرها من المنتجات المنافسة مثال عنصر الأمان في السيارة.

#### ٣- المواصفات المحفزة: Energizer

ويقصد بها مواصفات قوية جداً لدرجة أنها لا تميز المنتج عن الآخرين فقط ولكن تحفز بدرجة كبيرة علي إتخاذ قرار الشراء أي شراء هذا المنتج دون غيره، فهي ليست مواصفات ذات تكلفة عالية ولكنها مقبولة لدي العملاء مثال حامل أكواب القهوة التي قدمتها شركة هوندا موتور.

بينما يقسم (Walker, 1993, p.64) المواصفات من منظور تحقيق المواصفات الي نوعين هما:

#### ١- مواصفات فنية:

ويقصد بها المواصفات التي يتطلب تنفيذها الي عمليات تشغيلية والتي تشمل الخصائص (المواصفات) المادية Attribute Physical مثل الطول، الوزن، .....)

#### ٢- مواصفات خدمية: Service Attribute

ويقصد بها المواصفات التي يتطلب تنفيذها إختيار البديل المناسب (الملائم) وذلك لتوفير المنتج وطرق توزيعه وخدمات ما بعد البيع.

وقام (Rickwood et al., 2010, p.39) بتصنيف المواصفات من منظور إمكانية التجسيد المادي إلي:

### Tangible

### أ) المواصفات الملموسة:

ويقصد بها الصفات التي يمكن تحديد أبعادها مثل الوزن، وإعتبارات الجودة، والقدرة التحميلية للمنتج، و ضمانات الأمان.

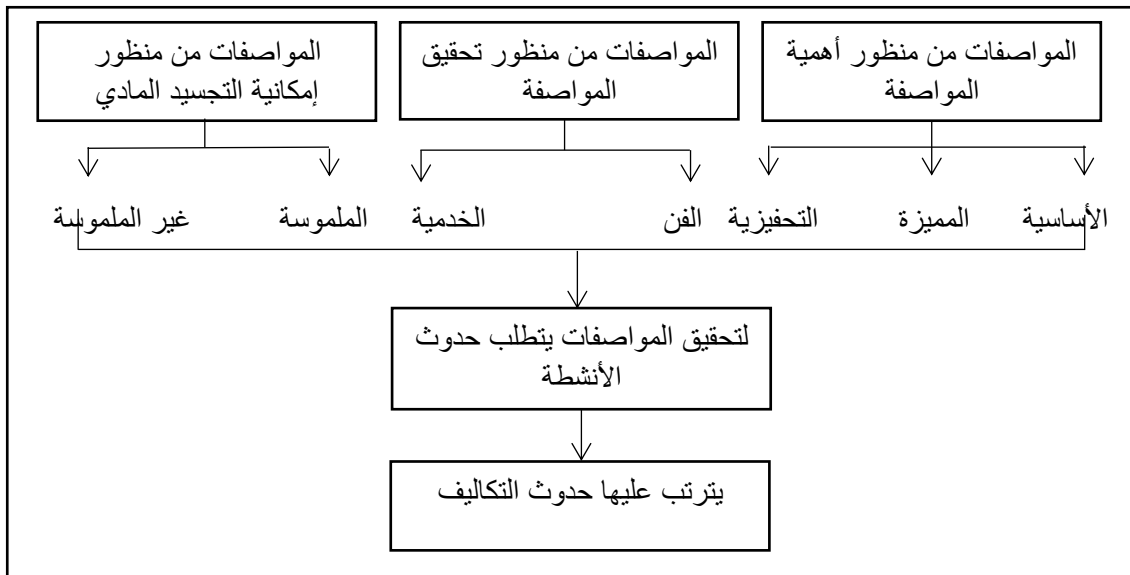
### Untangible

### ب) المواصفات غير الملموسة:

ويقصد بها المواصفات التي لا يمكن رؤيتها أو تحديد أبعادها، مع بيان تأثيرها الجمالي علي المستهلك مثل الإسم أو العلامة التجارية.

وتناولت الباحثة تصنيفات (أنواع مواصفات المنتج) علي النحو التالي بالشكل رقم (٢/٤):

من خلال الدراسات المتعددة تستخلص الباحثة الشكل رقم (٢/٤) تصنيفات (أنواع) مواصفات المنتج علي المنتج علي النحو التالي:



الشكل رقم (٢/٤) التصنيفات المختلفة لمواصفات المنتج  
المصدر: من إعداد الباحثة

الشكل رقم (١/٤) يوضح التصنيفات المختلفة لمواصفات المنتج التي يتم الإعتماد عليها عند تصميم المنتج، حيث يتم تحديد مكونات المنتج التي تتضمن الصفات التي يرغبها العميل وتشبع حاجاته، حيث تعتبر المواصفات الرئيسية لكل منتج هي الخطوة الأولى لتطبيق نظام التكلفة علي أساس المواصفات وبالتالي يتم تحديد تكلفة المنتج في ضوء المواصفات التي يرغبها العميل وتلبي إحتياجاته.

إستخلصت الباحثة من الشكل السابق (٢/٤) أن المنتج عبارة عن مجموعة من المواصفات، والتي يتم تحديدها بناء علي دراسة السوق والبيئة التنافسية، حيث تعتبر تلك المواصفات مميزة المنتج، ولإضافة تلك المواصفات يتطلب أنشطة، هذه الأنشطة هي التي تستنفذ الموارد، والتي يترتب عليها حدوث التكاليف.



## مقومات نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات

يرتكز تطبيق نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي مجموعة من المقومات تتمثل أهمها في:

١- تحليل العملية وذلك من خلال إعداد ما يعرف بخرائط العملية Process map أي أن تحليل العمليات من خلال هذه الخرائط يساعد في تحديد المجالات Areas الممكنة لتحسين العملية مما يؤدي الي القضاء علي الفاقد والضائع في الموارد المستنفذه داخل هذه العمليات(عبد الناصر، ٢٠٠٨، ص٥٢).

٢- تحليل الأنشطة وذلك من خلال حصر جميع الأنشطة المستنفذه للموارد والتي حدثت في سبيل تحقيق مواصفات المنتجات وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيسي إلي:

أ- ما هي الأنشطة التي تؤدي داخل كل عملية.

ب- من الذي يؤدي النشاط.

ج- تقدير قيمة النشاط من وجهة نظر العميل، وتصنيفها الي أنشطة مضيضة للقيمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة (عبد الناصر، ٢٠٠٨، ص٥٢).

٣- إن الاعتماد علي مواصفات المنتج كأساس لتحديد وقياس تكاليف المنتجات وهذا يتفق مع إحدى المراحل الحديثة لتطور فلسفة التسويق وهي مرحلة التوجة بالتسويق والتي تركز علي إنتاج ما يمكن بيعه (الشامي، ١٩٩٩، ص٤٥٩) أي يتم تصنيع المنتجات التي تشبع رغبات العملاء.

٤- تعتبر مستويات إنجاز كل مواصفة أحد المتغيرات الهامة التي يجب الإهتمام بها وذلك يرجع الي أن تكلفة وحدة المنتج تتحدد في ضوء كل مواصفة وتتحدد أيضا تكلفة كل مواصفة في ضوء تكلفة كل مستوي من مستويات إنجازها وبالتالي تتحدد أهمية مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج (عبد العليم، ١٩٩٤، ص١٨).

٥- إعتد مدخل التكاليف علي أساس المواصفات علي استخدام بعض الأساليب العلمية مثل أسلوب التحليل المشترك ((Conjoint Analysis) وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة وأسلوب التحسين المستمر مما يضيف علي هذا المدخل بعداً إستراتيجياً (عبد العليم، ١٩٩٤، ص١٩).

٦- تحديد تكلفة وحدة المنتج الكلية في ضوء المحافظة علي مستويات المواصفات المطلوبة وخفض التكلفة من خلال عرض البدائل المختلفة للمواصفات ومستويات الإنجاز والتكلفة من خلال نموذج شجرة القرارات (الشامي، ١٩٩٩، ص٤٦٠).

## مميزات نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات

١- يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات بما يوفره من معلومات علي سد الفجوة بين التكلفة والقيمة حيث يتم استخدامه بصورة متكررة في عملية التخطيط وممارسة التكلفة المستهدفة (McNair, 2001, p.37).

٢- يساهم نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات في التحقق من أن كل الأنشطة أو الموارد المستخدمة ذات فائدة للعملاء ليكونوا علي إستعداد لدفع ثمنها أي أنه يتم النظر الي كل منتج علي أنه مجموعة من الخصائص أو المواصفات التي يرغب بها العميل.

٣- يساهم نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي توفير المعلومات اللازمة للإدارة واستهلاك طاقتها الانتاجية علي المنتجات مما يترتب عليه زيادة قدرتها التنافسية ( Jarvenpaa, 1998,p.8).

٤- يساهم نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات في توفير المعلومات للشركة لتساعد في التغلب علي التهديدات التنافسية من خلال تقديم مجموعة)من مواصفات المنتج لعملائها أفضل من التي يوفرها منافسيها بسعر تنافسي مما يترتب عليه مساعدة الشركة علي التعامل مع المنافسين بكفاءة (Ma, 1999, p.141).

٥- يساهم هذا النظام في عملية الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستهلكة في أداء الأنشطة مع مراعاة علاقة السببية (المحمود، ٢٠٠٧، ص١٨٨).

٦- يساعد هذا النظام علي توفير معلومات دقيقة وملائمة وفي الوقت المناسب Real-Time وذلك في مرحلة التصميم (عبدالناصر، ٢٠٠٨، ص٦٥).

٧- يساهم هذا النظام في تخفيض تكاليف التسويق حيث أن مواصفات المنتج يتم تحديدها من وجهة نظر العميل لذلك لن تحتاج الشركة الي مجهود كبير لإقناع العميل مما يؤدي الي خفض تكاليف الدعاية والإعلان (عبد الناصر، ٢٠٠٨، ص٦٦).

٨- يساهم نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات في عملية تخطيط المنتج من خلال المعلومات التي يوفرها بدءاً من المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج والتي تم تحديدها في مرحلة التصميم وتحديد هيكل المواصفات.

## الدراسة الميدانية:

### الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية لهذا البحث إلي إختبار فروض البحث من خلال تحليل آراء محاسبي التكاليف وأعضاء مجلس الإدارة ومديري ومهندسي الإنتاج في ظل بيئة الإنتاج الحديثة وأعضاء هيئة التدريس في البيئة المصرية وذلك بهدف معرفة أثر استخدام نظام تحديد التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

### فرض الدراسة الميدانية

"لا يوجد أثر لإستخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي"

### مجتمع وعينة الدراسة

في ضوء تحقيق أهداف الدراسة الميدانية قامت الباحثة بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت خمس فئات أساسية علي النحو التالي:

أ) **المجموعة الأولى/** وتتمثل في عينة عشوائية من العاملين بالشركات الصناعية المصرية، والتي تتمثل في الفئات الآتية:

(١) عينة عشوائية محاسبي التكاليف العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٢) عينة عشوائية من أعضاء مجلس الإدارة في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٣) عينة عشوائية من مديري الإنتاج من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

(٤) عينة عشوائية من مهندسي الإنتاج من العاملين في مجموعة من الشركات الصناعية.

ب) **المجموعة الثانية/** عينة عشوائية من الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس في الجامعات).

### أسباب إختيار العينة:

١- **محاسبي التكاليف:** ويعتبر المحاسبون أحد الأطراف الهامة في الشركات الصناعية فهم يقومون بقياس وتحميل التكاليف اللازمة لصنع القرارات وكذلك تسجيل وتبويب كافة العمليات في الشركات وإعداد التقارير وتقديم المعلومات المناسبة عن التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

٢- **أعضاء مجلس الإدارة:** وهي الجهة المنوط بها لإتخاذ القرارات في الشركات وبالتالي تتأثر قراراتهم في ضوء المعلومات التي توفرها أنظمة المحاسبة الإدارية من معلومات تساهم في عملية إتخاذ القرارات وتحديد الإستراتيجيات والسياسات الإدارية اللازمة وبالتالي فهي تعد الأساس لتطبيق وإعتماد الأساليب الحديثة.

٣- **مهندسي الإنتاج ومديري الإنتاج:** وهي الجهة المسؤولة عن إختيار وتصميم وتنفيذ العملية الإنتاجية وبالتالي تعتبر آراءهم مصدر ثقة وموضوع إهتمام لمعرفة مدي جدوي تلك الأنظمة المختلفة بالشركات.

٤- **أعضاء هيئة التدريس والأكاديميين:** المهتمين بدراسة وتقديم الأساليب المحاسبية الإدارية والتكليفية المتقدمة لرفع كفاءة الشركات الصناعية.

ونظرا لعد إمكانية إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الإقتصار علي عينة عشوائية من إجمالي الفئات السابقة وقد تم توزيع (٢٥٨) قائمة إستقصاء علي عدد (٢٥) شركة صناعية عاملة في ظل بيئة التصنيع الحديثة والتي تتمثل فيما يلي:

- |   |                                   |
|---|-----------------------------------|
| (١) شركة النساجون الشرقيون للسجاد             | (٢) شركة بلاست باك للبلاستيك      |
| (٣) شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية           | (٤) شركة Satta Pharma للأدوية     |
| (٥) شركة برق لإعادة تدوير البلاستيك           | (٦) شركة المدائن للأدوية البيطرية |
| (٧) شركة Etco Pharma للصناعات الدوائية        | (٨) شركة LG للتليفزيونات          |
| (٩) شركة مصر للصناعات الكيماوية               | (١٠) شركة الدلتا للغزل والنسيج    |
| (١١) شركة كيميكال بارتنرز إيجيببت(للكيماويات) | (١٢) شركة الميداني للغزل          |

- (١٣) الشرقية لصناعة الأجهزة المنزلية (تكنوجاز)  
 (١٤) شركة العادل للأعلاف  
 (١٥) شركة الشركة المصرية الالمانية للالومنيوم (الوتك)  
 (١٦) شركة LG للغسالات  
 (١٧) شركة طنطا للكتان والزيوت  
 (١٨) شركة فاننازيا لصناعة المراتب  
 (١٩) شركة egypt pal للزيوت والعمور  
 (٢٠) شركة جهينه للصناعات الغذائية  
 (٢٠) الشركة العربية المتحدة لمكينات التصوير والطابعات  
 (٢١) شركة ماست بلاست لتصنيع الأقمشة البلاستيكية ومنتجاتها  
 (٢٢) شركة الصناعات المتكاملة فرست للطباعة علي المنسوجات  
 (٢٤) الشركة المصرية السعودية لصناعة المعدات الطبية (Masco)  
 (٢٥) شركة اتلانتيك الهندسية لتكنولوجيا الطاقة (سخان اتلانتيك)

وقد تم إسترجاع عدد (٢٤٦) استمارة إستقصاء وبعد فحص القوائم المسترجعة وجد أن هناك إستثمارات غير مستوفاة عدد (١٢) استمارة وبالتالي فقد تم إستبعاد تلك القوائم من التحليل الإحصائي، لذلك أصبح عدد القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي عدد (٢٣٤) استمارة أي بنسبة ٩٠,٦٪ من العدد الإجمالي من قوائم الإستقصاء التي تم توزيعها كما هو موضح بالجدول رقم (١):

#### جدول رقم (١)

فئات عينة البحث وحجم إستثمارات الإستقصاء المرسله والمستلمة والقابلة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة	عدد الإستثمارات المرسله	عدد الإستثمارات المستلمة		عدد الإستثمارات المستبعدة	الإستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
		عدد	نسبة		عدد	نسبة
محاسب تكاليف	٥٨	٥٦	٩٦٪	١	٥٥	٩٤,٨٪
عضو مجلس إدارة	٤٠	٣٦	٩٠٪	٣	٣٣	٨٢,٥٪
مدير الإنتاج	٥٠	٤٩	٩٨٪	٥	٤٤	٨٨٪
مهندس إنتاج	٥٠	٤٨	٩٦٪	٢	٤٦	٩٢٪
الأكاديمين	٦٠	٥٧	٩٥٪	١	٥٦	٩٣,٣٪
الإجمالي	٢٥٨	٢٤٦	٩٥٪	١٢	٢٣٤	٩٠,٦٪

ويتضح من الجدول رقم (٢/٦) أن نسبة الإستجابة الكلية لعينة الدراسة بلغت (٩٠,٦٪) وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي

#### كيفية تصميم أداة البحث:

قام الباحثون بطرح محتويات الدراسة الميدانية للبحث من خلال الإعتدال علي الإستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة من خلال الإعتدال علي مجموعة من الأسئلة وذلك لتحقيق أهداف البحث مع مراعاة تطابق الأهداف البحثية مع الفروض الخاصة بها مع الأسئلة المستخدمة في التحليل الإحصائي مع تحقيق الوضوح والدقة وسهولة التعامل مع الأسئلة في جميع مراحل الدراسة الميدانية وقد قامت الباحثة بمراجعة ما يلي:

١- أسئلة تتعلق بمعلومات عامة للمستقصي منهم تتعلق بإسم الشركة ، والنوع ، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، والمؤهلات الدراسية.

٢- كما إعتدلت الباحثة علي أسلوب المقابلات الشخصية لمفردات عينة الدراسة الميدانية.

٣- تم توزيع قائمة الإستقصاء من خلال اليد للوصول إلي أكبر عدد من الردود علي الأسئلة ، كما إعتدلت الباحثة علي التواصل الباحثة عبر المواقع الإلكترونية للمستقصي منهم.

تم تبويب الأسئلة في قائمة الإستقصاء علي النحو التالي:

**أولاً: أسئلة فئوية** من خلال الإعتدال علي مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale لقياس إجابات أفراد العينة علي أسئلة الإستقصاء، وتم وضع أوزان ترجحية تبدأ من (١:٥) ويمثل البند الذي يأخذ متوسط حسابي أكبر من ثلاثة درجات بند موافق والبند الذي لا يحقق هذا المتوسط الحسابي يمثل بند غير موافق تماماً كما يلي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن الترجيحي	٥	٤	٣	٢	١

وقد تضمنت هذه الأسئلة المحاور الآتية:

١- أسئلة متعلقة بأثر نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

٢- أسئلة متعلقة بدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي.

**ثانياً: أسئلة مغلقة** تم الإجابة عليها (نعم أو لا) ، وأسئلة نتيجة للأسئلة المغلقة للإستفادة من الآراء المتخلفة لمساعدة الباحثة في النتائج وتوصيات الدراسة.

**الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل البيانات:**

إعتدلت الباحثة عند إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية علي استخدام البرنامج الإحصائي " Statistical package for social sciences (spss) version 23. الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية" ، وتم تحليل بيانات الدراسة الميدانية وإختبار صحة الفروض الإحصائية من مجموعة من الأساليب الإحصائية والتي تم عرضها علي النحو التالي:

١- **النسب المئوية والتكرارات Frequencies:** لإجابات الأفراد المستقص من حول الوظيفة والمؤهلات الدراسية وعدد سنوات الخبرة والأسئلة المغلقة.

٢- إختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alfa: وذلك للتأكد من مصداقية وثبات قائمة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة من حيث إختبار صدق وثبات المتغيرات ككل وكذلك صدق وثبات كل مجموعة أسئلة متعلقة بكل متغير علي حده.

٣- الإحصاء الوصفي: لكل متغير من متغيرات الدراسة علي حدة من حيث (الوسط الحسابي، والإحراف المعياري، وأعلي قيمة، وأدني قيمة).

٤- إختبار أسلوب الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis): لإختبار الفرض الرئيسي والفروض الفرعية الأول والثاني للدراسة.

٥- تحليل التباين أحادي الإتجاه ((One Way Analysis Of Variance (ANOVA)): وذلك لتحديد مدي وجود معنوية بين متوسطات أكثر من مجتمعين.

### التحليل الإحصائي للدراسة وإختبارات فروض الدراسة:

#### التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية:

اختبار الصدق والثبات لقائمة الإستبيان بإستخدام (إختبار ألفا كرونباخ) Kronbach's Alpha Test

قام الباحثون بإجراء إختبار الصدق والثبات لبند قائمة الإستقصاء بهدف التأكد من مدي صدق وثبات تلك القائمة من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يعتبر أحد أكثر المقاييس الإحصائية المستخدمة لقياس مدي ثبات أسئلة قائمة الإستبيان وذلك بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss والذي يعتمد علي حساب الإرتباط الداخلي بين الإجابات علي أسئلة قائمة الإستقصاء ويأخذ قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون واحد ، وإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون صفر. إذا كانت قيمة المعامل ألفا كرونباخ تزيد عن ٠,٦ (٠,٦) إذا فهي مقبولة للحكم علي ثبات الإستبيان.

جدول (٢)  
معامل الثبات لألفا كرونباخ

المتغيرات	عدد الأسئلة	معامل ثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق (الجذر التربيعي لمعامل الثبات)
نظام التكلفة علي أساس المواصفات	١٠	.٩١٨	.٩٥٨
دعم القدرة التنافسية	٨	.٧٢٨	.٨٥٣

ويتضح من الجدول (٢) كما يلي:

- ١- أنه يمكن الإعتماد علي عدد (١٠) أسئلة بالمتغير المستقل للدراسة (نظام التكلفة علي أساس المواصفات) ويمثل معامل الثبات تلك الأسئلة للمتغير المستقل تمثل ٩١,٢٪، ومعامل الصدق يمثل ٩٥٪.

٢- أنه يمكن الاعتماد علي عدد (٨) أسئلة بالمتغير التابع للدراسة (القدرة التنافسية) ويمثل معامل الثبات تلك الأسئلة للمتغير التابع تمثل ٧٥,٨٪ ويمثل معامل الصدق ٨٥,٣٪.

#### الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يتناول هذا الجزء من التحليل الإحصائي توضيح التحليل الإحصائي الوصفي لمجموعة الأسئلة المغلقة وكذلك لمتغيرات الدراسة وذلك بهدف عرض الخصائص الوصفية لمتغيرات الدراسة والتي تتضمن الخصائص الأساسية المتعلقة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري والجداول التكرارية كما يلي:

#### ١- التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة:

تناول هذا الجزء من التحليل الإحصائي توضيح التكرارات والنسب المئوية لعدد (٣) سؤال مغلق الإجابة عنه ب (نعم أو لا) ويمكن عرض ذلك من خلال الجدول رقم (٣) التالي:

جدول (٣)

التكرارات والنسب المئوية لمحور الأسئلة المغلقة

٦,٤٪	١٥	لا	١- هل يساعد تطبيق نظام تحديد تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي تخفيض التكاليف؟
٩٤,٦٪	٢١٩	نعم	
١٠٠٪	٢٣٤		الإجمالي
٥,٦٪	١٣	لا	٢- هل يساعد نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات علي تحديد مواصفات المنتج التي تميزه عن باقي منتجات المنافسين والعمل علي دعم القدرة التنافسية؟
٩٤,٤٪	٢٢١	نعم	
١٠٠٪	٢٣٤		الإجمالي
	١٢	لا	٣- هل يساهم نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي توفير معلومات تساعد علي تنفيذ الإستراتيجية وتحقيق أهداف الشركة؟
	٢٢٢	نعم	
١٠٠٪	٢٣٤		الإجمالي

الإحصاء الوصفي لآراء الأفراد المستقصي منهم حول أسئلة متغيرات الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي:

تم استخدام الإحصاء الوصفي من خلال كلاً من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، وقد تم تفسير قيم الوسط الحسابي علي النحو التالي:

الجدول رقم (٤): تفسير قيم المتوسط الحسابي

التفسير	قيمة الوسط الحسابي
غير موافق تماماً	من ١ إلي أقل من ١,٨

التفسير	قيمة الوسط الحسابي
غير موافق	من ١,٨ إلى أقل من ٢,٦
محايد	من ٢,٦ إلى أقل من ٣,٤
موافق	من ٣,٤ إلى أقل من ٤,٢
موافق تماما	من ٤,٢ إلى ٥

ويمكن عرض الإحصاء الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة علي النحو التالي:

أولاً: الإحصاء الوصفي للمتغير الأول (المستقل) للدراسة (نظام التكلفة علي أساس المواصفات) (X1) يمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة من خلال الجدول رقم ٥ التالي:

الجدول رقم (٥)

الإحصاء الوصفي للمتغير الأول للدراسة (نظام التكلفة علي أساس المواصفات)

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري (Std. deviation)	الوسط الحسابي (Mean)	العناصر المتعلقة بنظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات
موافق	١,٤٢٩٠٥	٣,٦٠٦٨	١- يساعد نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي تحديد مواصفات المنتج التي تلبى رغبات ومتطلبات العملاء بكفاءة أكبر من المنافسين.
موافق تماما	.٥٩٣٦٩	٤,٦٣٣٢	٢- يساعد نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي توفير معلومات تفصيلية عن كل مواصفة من مواصفات المنتج.
موافق	١,٤٢٩٠٥	٣,٦٠٦٨	٣- يساعد نظام علي تحديد المواصفات التي تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
موافق	١,١٨٦٩٨	٤,٠٥٥٦	٤- يساعد نظام التكلفة علي أساس المواصفات خفض تكاليف التسويق من خلال انتاج المنتجات التي يرغبها العملاء بالمواصفات المطلوبة مما يقلل تكاليف الدعاية والإعلان.
موافق	١,٤٢٩٠٥	٣,٦٠٦٨	٥- يركز نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي البحث المستمر عن المنافع والفوائد وإجراء مقارنة لتحديد أيهما يلبي إحتياجات العملاء.
موافق	.٧٥٦٦٨	٤,١٢٣٩	٦- يتفق نظام التكلفة علي أساس المواصفات مع فلسفة التوجه بالسوق أي إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه.
موافق	١,٤٢٩٠٥	٣,٦٠٦٨	٧- يساعد تطبيق نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي تحديد أي مستويات الإنجاز التي تضيف قيمة وتحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقه.
موافق	١,١٨٦٩٨	٤,٠٥٥٦	٨- يساهم تطبيق نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي تحليل المنافسين والبيئة التنافسية لتحديد مواصفات المنتج.



الإتجاه العام	الإنحراف المعياري (Std. ) (deviation)	الوسط الحسابي (Mean)	العناصر المتعلقة بنظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات
موافق	١,٤٢٩٠٥	٣,٦٠٦٨	٩- يركز نظام التكلفة علي اساس المواصفات علي تحليل العلاقة بين التكلفة والمنفعة مما يساعد في ترشيد القرارات.
موافق تماما	.٥٦٦٠٤	٤,٢٩٤٩	١٠- يساعد تطبيق نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي تحقيق أكبر منفعة للشركة من خلال توفير الأهمية النسبية لكل مواصفة من المواصفات مما يدعم القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية للشركة.
موافق	٠,٣٤٩٥	٣,٩٢٠٦	المجموع

ويتضح من الجدول رقم (٥) أن هناك موافقة علي مفردات العينة بمتوسط قدرة (٣,٩٢٠٦) وإنحراف معياري قدرة (٠,٣٤٩٥) علي العناصر المتعلقة بنظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات وأن تلك العناصر لها أثر علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وأن أكثر العناصر التي لها تأثير أنه يساعد علي تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج مما يحقق منفعة أكبر للشركة وبالتالي زيادة الحصة السوقية.

#### الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني التابع للدراسة

ويمكن عرض الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني للدراسة (X2) من خلال الجدول رقم (٦) التالي:

#### الجدول رقم (٦)

#### الإحصاء الوصفي للمتغير الرابع للدراسة

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري (Std. ) (deviation)	الوسط الحسابي (Mean)	دعم القدرة التنافسية (Y)
موافق تماما	.٥٦٦٠٤	٤,٢٩٤٩	١- يساعد تقديم المنتج بتكلفة أقل وبجودة أعلى أو بتكلفة تساوي المنافسين مع جودة أعلى تفوق المنافسين علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية.
موافق	١,١٨٦٩٨	٤,٠٥٥٦	٢- يساعد تنمية روح الفريق علي سرعة الإستجابة لمتطلبات السوق مما يدعم الموقف التنافسي الشركة.
موافق تماما	.٦٨٣٧٩	٤,٢٧٧٨	٣- يساعد إنتاج المنتجات ذات الربحية علي دعم موقف الشركة
موافق تماما	.٧١٠٣٢	٤,٢٠٠٩	٤- يساعد التخصيص الدقيق لتكلفة وحدة المنتج علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية

الإتجاه العام	الإنحراف المعياري (Std. ) (deviation)	الوسط الحسابي (Mean)	دعم القدرة التنافسية (Y)
موافق تماما	.٥٩٣٦٩	٤,٣٦٣٢	٥- يساعد تقديم المنتجات الي العملاء بما يتوافق مع رغبتهم وفي الوقت المناسب علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية.
موافق	١,١٨٦٩٨	٤,٠٥٥٦	٦- تساعد المعلومات التفصيلية عن كل مواصفة ومستويات الإنجاز الخاص بالمواصفة علي إختيار المواصفات التي تحقق أكبر منفعة
موافق	.٧٩٩٩٩	٤,٠٨٩٧	٧- يمثل كلا من الإبتكار والجودة والتكلفة من أهم عوامل دعم القدرة التنافسية
موافق تماما	.٥٨٧٣٠	٤,٢٨٢١	٨- يساعد تطبيق إستراتيجية المواجهه علي دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية.
موافق تماما	٠,١١٣١	٤,٢٠٢٥	المجموع

ويتضح من الجدول رقم (٦) أن هناك موافقة تامة علي مفردات العينة بمتوسط قدرة (٤,٢٠٢٥) وإنحراف معياري قدرة (٠,١١٣١) علي العناصر المتعلقة بدعم القدرة التنافسية من خلال الأثر الإستراتيجي وأن العناصر الأكثر تأثيراً دعم القدرة التنافسية من خلال تقديم منتج أعلى مما يحسن الموقف التنافسي للشركة مما يلبي متطلبات العملاء من خلال تقديم المنتج في الوقت المناسب ويساعد علي تحقيق ذلك تطبيق إستراتيجية المواجهة.

### إختبارات الفروض

في هذا النوع من التحليل الإحصائي سوف يستخدم الباحثون أسلوب تحليل الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis) ويستخدم إختيار تحليل الإنحدار البسيط لدراسة قوة العلاقة بين متغيرين، أي دراسة أثر المتغير المستقل علي المتغير التابع، وإختيار فرض الدراسة الذي ينص علي : "لا يوجد أثر لإستخدام أنظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي" عند مستوي معنوية (٠,٠٥)، ويوضح الجدول رقم (٧) عرض نتائج نوع ودرجة العلاقة بين نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي:

جدول رقم (٧)

مخرجات تحليل الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis)

معامل التحديد (R <sup>2</sup> )	معامل الارتباط (R)	معامل الإنحدار	أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات علي دعم القدرة التنافسية
.٤٤٧	.٦٦٨	.٣٧٥	نظام التكلفة علي أساس المواصفات
٧٢٨,٣٤٤			قيمة (F) المحسوبة
(٢٣٣ / ٢٣٢ / ١)			درجات الحرية
٠,٠٠٠ (معنوي)			مستوي الدلالة

أ- صلاحية النموذج المستخدم في توضيح تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) لدعم القدرة التنافسية (متغير تابع) للشركات الصناعية حيث بلغت (F) المحسوبة في نموذج (٧٢٨,٣٤٤) عند مستوى معنوية (٠,٠٥) وهذا يدل على مدي صلاحية النموذج المستخدم في التنبؤ بقيم المتغير التابع، مما يعني وجود جوهرية عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

ب- يتضح أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وقيمتها (٠,٣٧٥). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وهي علاقة طردية.

ج- وفقا لمعامل التحديد البالغ قيمته (٠,٤٤٧). يتضح أن استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات يساهم في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية بنسبة ٤٨٪، أما باقي النسبة ترجع لعوامل أخرى لم يتم إدراجها في التحليل. وبناءً على ما سبق تقرر رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل "يوجد أثر لاستخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي"

#### تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis Of Variance (ANOVA))

يستخدم هذا التحليل لقياس معنوية الفروق بين محاسبي التكاليف وأعضاء مجلس الإدارة ومديري الإنتاج ومهندسي الإنتاج والأكاديمين كما يلي:

#### ١- تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بنظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات

جدول (٨)

نتائج إختبار تحليل التباين لقياس معنوية الفروق للعناصر المرتبطة بنظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
نظام التكلفة على أساس المواصفات	بين المجموعات	٦,٤٤١	٢	١,٦١٠	١,٩٩ ٢	٠,٩٢	غير دال إحصائياً
	داخل المجموعات	١٨٥,١٥٦	٢٢٩	٠,٨٠٩			
	الكلية	١٩١,٥٩٨	٢٣٣				

ويتضح من الجدول السابق رقم (٨) لدراسة الوظيفة الحالية على نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٥) أنه غير دال إحصائياً حيث قيمة مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة الإحصائية مما يعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة جوهرية بين أصحاب الوظائف المختلفة.

## ٢- تحليل التباين الأحادي للعناصر المرتبطة بدعم القدرة التنافسية

الجدول رقم (٩): إختبار تحليل التباين لقياس معنوية الفروق المرتبطة بدعم القدة التنافسية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الإحتمالية	الدلالة الإحصائية
دعم القدرة التنافسية	بين المجموعات	٣,٣٥١	٤	.٨٣٨	٣,٧٤	.٠٠٦	دال إحصائيا
	داخل المجموعات	٥١,٢٣٠	٢٢٩	.٢٢٤	٥		
	الكلية	٥٤,٥٨٠	٢٣٣				

ويتضح من الجدول السابق رقم (٩) لدراسة الوظيفة الحالية علي دعم القدرة التنافسية وذلك عند مستوي معنوية (٠,٠٥) أنها ذات دلالة إحصائية حيث قيمة مستوي المعنوية أكبر من قيمة مستوي الدلالة الإحصائية مما يعني وجود إختلافات ذات دلالة جوهريّة بين أصحاب الوظائف المختلفة.

### خلاصة ونتائج وتوصيات البحث:

#### نتائج البحث:

استهدف البحث محاولة التعرف علي أثر استخدام نظام التكلفة علي أساس المواصفات (ABCII) لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي، وتتمثل نتائج الدراسة النظرية والميدانية علي النحو التالي:

#### نتائج الدراسة النظرية:

١- يعتبر نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات من أهم الأساليب المستحدثة التي تساعد علي مواكبة التغيرات والتطورات وسرعة الإستجابة للعملاء، كما أنه يساعد علي قياس التكاليف بدقة وذلك بداية من تصميم المنتج حتي تسويقه، مما يساعد علي تخفيض تكاليف التسويق من خلال تحقيق فلسفة التوجه بالسوق، وبالتالي دعم العلاقة مع العملاء.

٢- ولنجاح الشركة في أسواق المنافسة العالمية، يتحدد بمدي قدرتها علي إشباع متطلبات ورغبات العملاء بكفاءة وفاعلية تفوق المنافسين، من خلال تحديد متطلبات ورغبات العملاء والتي يتم تحديدها بناءً علي تحليل البيئة التنافسية والمنافسين ويتم ترجمتها والتعبير عنها في شكل مواصفات المنتج، كما يعتبر محدد أو موجة التكلفة لهذا النظام هو المنفعة فهو يساعد علي تحديد المواصفات التي يتم تحسينها وكذلك التي يمكن الإستغناء عنها بناءً علي مستوي إنجاز كل مواصفه مما يترتب عليه ترشيد التكاليف ودعم الميزة التنافسية.

٣- يوفر نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات معلومات تفصيلية عن كل مواصفة من مواصفات المنتج وبالتالي يتم تحديد الأهمية النسبية لكل مواصفة ومستوي إنجاز كل مواصفة من وجهة نظر العملاء لإختيار التوليفة المثلي لمواصفات المنتج، مما يدعم الشركة لتحقيق أكبر منفعة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمنتج.

٤- يساعد نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات على إدارة التكلفة من خلال تحليل مواصفات المنتج، لتحسين كفاءة وفاعلية إستغلال الموارد.

٥- يساعد نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات بما يوفره من معلومات على تحليل العلاقة بين التكلفة ومنفعة العميل وذلك لتحليل مستويات إنجاز كل مواصفة مما يوفر حلاً بديلاً للإنتاج في المستقبل، والتي يترتب عليها ترشيد القرارات الخاصة بالإنتاج.

٦- يساعد نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بفاعلية، لأنه يؤدي إلي تحقيق الخفض المبكر للتكلفة بسبب تتبع عمليات تصميم وتصنيع وإنتاج المنتج، كما أنه يساعد على تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج، حيث أنه يعطي معلومات تفصيلية عن كل مواصفة من مواصفات المنتج والبدايل المتاحة للإنتاج مقابلة بالموارد المتاحة ومنفعة العميل، وبالتالي يمكن تحديد المواصفات ومستويات الإنجاز التي يتم تخفيضها، تمهيداً لحساب التكلفة الكلية للمنتج.

### نتائج الدراسة الميدانية للبحث:

من خلال الدراسة الميدانية لأثر نظام التكلفة على أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية من منظور إستراتيجي توصلت الباحثة إلي النتائج التالية:

تشير نتائج إختبار الفرض الثاني "لا يوجد أثر لإستخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات على دعم القدرة التنافسية من منظور إستراتيجي" إلي ما يلي:

يتضح أن قيمة معاملات الإنحدار موجبة وقيمة (٣٧٥). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية وهي علاقة طردية.

وفقاً لمعامل التحديد البالغ قيمته (٤٤٧). يتضح أن استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات يساهم في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية بنسبة ٤٨٪، أما باقي النسبة ترجع لعوامل أخرى لم يتم إدراجها في نموذج التحليل.

وبناءً على ما سبق تقرر رفض الفرض العدمي القائل "لا يوجد أثر لإستخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات على دعم القدرة التنافسية من منظور إستراتيجي".

وقبول الفرض البديل القائل "يوجد أثر لإستخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات لدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من منظور إستراتيجي".

### توصيات البحث:

١- يوصي الباحثون بتطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات من منظور إستراتيجي لما له من تأثيرات مختلفة وإيجابية على جميع مراحل التصنيع والإنتاج بما يدعم القرارات الإستراتيجية والقدرة التنافسية على المدى الطويل.

٢- يوصي الباحثون الإدارة باتخاذ الإجراءات المناسبة بالشركة لكي تتلائم مع الأساليب الإدارية المستحدثة لمواكبة التغيرات وسرعة الإستجابة لبيئة الإنتاج الحديثة والتي تمكنها من تخفيض

التكاليف وتحسن الجودة وتقليل تراكم المخزون وسرعة التسليم للعملاء مما يحقق التفوق التنافسي.

٣- وصي الباحثون بإستخدام نظام (ABCII) لتحليل التكاليف مع إمكانية إضافة بعض الأدوات التي تساعد في ترشيد استغلال الموارد والحد من التكاليف.

٤- تفعيل دور المحاسبين في تزويد وإمداد الشركة بالمعلومات التي تدعم القدرة التنافسية من خلال عقد دورات تدريبية تؤهلهم لمواكبة البيئة التنافسية العالمية.

### المجالات البحث المستقبلية:

١- دراسة أثر نظام التكلفة علي أساس النشاط من منظور الأداء لأغراض دعم المركز الإستراتيجي للتكاليف.

٢- أثر تطبيق نظام تحديد التكلفة علي اساس المواصفات في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٣- دراسة أثر التكامل بين تدفق القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكاليف.

٤- أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع وهندسة القيمة لترشيد القرارات الإستراتيجية في ظل تكنولوجيا المعلومات.

## المراجع

### المراجع العربية :

#### (أ) الدوريات العلمية:

- الجبالي، محمد مصطفى(١٩٩٧)، "نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة-فرع بني سويف، العدد ٢.
- الشامي، مصطفى نبيل علي (١٩٩٩)، "مدخل مقترح لقياس التكاليف علي أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الانتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق إتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٣، العدد الثاني.
- المحمود، صالح بن عبد الرحمن (٢٠٠٧)، "تطوير مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات بهدف الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة (مع دراسة تطبيقية)"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، العلوم الإنسانية والإدارية، المجلد ٨، العدد ٢.
- عبد الدايم، صفاء محمد(٢٠١٤)، "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة إستراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد ١.
- عبد الرحمن، عاطف عبدالمجيد(٢٠٠٣)، "إطار مقترح لتحليل إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢.
- عبد العليم، نجاتي إبراهيم (١٩٩٤)، "مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية إتخاذ القرارات"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة - فرع بني سويف، العدد التاسع.
- عرب، زاكروس محمود(٢٠١٨)، "تطبيق التحسين المستمر كأحد أدوات تخفيض التكلفة لدعم الميزة التنافسية في المطابع بإقليم كردستان العراق(دراسة تطبيقية)"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد ١.
- كبش، جمال محمد محمود(٢٠١٣)، "الدور الحماي بمحاسبة الأنشطة المبنية علي المواصفات القياسية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٤٢.

#### (ب) الرسائل العلمية (الماجستير والدكتوراه)

- الجوهري، إبراهيم السيد محمد إبراهيم (٢٠١٢)، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة

- الزيني، تامر إبراهيم علي (٢٠١٩)، "مدخل تكاليف السمات كاداة لترشيد تكاليف بناء القاطرات البحرية (بالتطبيق علي ترسانة بورسعيد)"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد.
- الشباسي، محي سامي محمد (٢٠١٧)، "إطار مقترح للمحاسبة عن تكاليف الإنتاج الأنظف لدعم الميزة التنافسية في بيئة الأعمال الصناعية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- الكومي، أمجاد محمد محمد (٢٠٠٢)، "استخدام مدخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- المولي، مصطفى محمود أحمد (٢٠١٢)، "استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) في تقييم الأداء البيئي للمنشأة بهدف زيادة القدرة التنافسية لها في ظل بيئة الإنتاج الحديثة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- حسن، أماني محمود موسى (٢٠١٩)، "إطار مقترح لإستخدام أدوات ادارة التكلفة المستحدثة لأغراض دعم القدرة التنافسية: دراسة تطبيقية في قطاع الخدمات الصحية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- سليمان، أماني وهيب أحمد (٢٠١٥)، "التكامل بين نظامي المحاسبة عن التكلفة علي أساس العمليات وعلي أساس الخصائص المنتج للمنتج لترشيد التكاليف: دراسة نظرية-تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- عبد الرضا، ضرغام أحمد (٢٠١٦)، "مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات والتكلفة علي أساس الأنشطة: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بغداد.
- عبد السميع، سيد عبد الرزاق (٢٠١١)، "استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية علي قطاع الصناعات المغذية للسيارات"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبد المتعال، هبة أحمد (٢٠٠٩)، "تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبد الناصر، عبد اللطيف محمد نصير (٢٠٠٨)، "تطوير نظم قياس التكاليف بإستخدام مدخل المواصفات- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- عمرو، محمود عصمت علي (٢٠١٨)، "إطار مقترح لإحداث التكامل بين نظام التكلفة علي أساس المواصفات ونظرية القيود بهدف زيادة القدرات التنافسية للمنشأة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.



- عيسى، حسين رمزي(٢٠٠٣)، "إطار مقترح لإستخدام مدخل قياس التكلفة وفقا لمواصفات المنتج في ترشيد إتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- محسن، إسراء عبد السلام (٢٠١٦)، "مدي إستخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة: دراسة حالة بنك فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

- مصطفى، سمر عادل سعد (٢٠١٣)، "قياس آثار تدعيم إدارة الجودة الشاملة بالمقاييس المحاسبية المرجعية لتعظيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال: مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

### المراجع الأجنبية:

#### **(A) Books:**

- Heizer, Jay & Render, Barry,(2008) "Operations Management", 10th ed., Prentice Hill, Inc
- Porter, M. E. (2008). " On Competitive ", Harvard Business Press

#### **(B) Periodical (Articles and Researches) :**

- Azeez, K. A., Kadhim, H. K., & Kadhim, A. A. H. (2020). The role of integration between enterprise resource planning and attribute based costing for supporting economic cost management in tourism companies. African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure, 9(2), 1-10.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. Journal of management, 17(1), 99-120.
- Barney, J. B., & Hesterly, W. S. (2006). Strategic Management and Competitive Advantage: Concepts and Cases. Pearson: Harlow.
- Caprace, J. D., & Rigo, P. (2012). "Towards a short time "feature-based costing" for ship design". Journal of marine science and technology, 17(2), 216-230.
- Cescon, F., Costantini, A., & Grassetto, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. Journal of Management and Governance, 23(3), 605-636
- Cooper, R. (1996). "Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan". Management Accounting Research, 7(2), 219-246.
- Egbunike, F. C., Ogbodo, O. C., & Onyali, C. I. (2014). "Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for

- Sustainability Performance Measurement". Research Journal of Finance and Accounting, 5(13), 140-153.
- Jarvenpaa, M. (1998, August). "Management accounting and strategy. Functional and institutional perspectives; a case study". In Proceedings, Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Osaka, Japan.
  - Jermias, J., & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. Management accounting research, 15(2), 179-200.
  - Kaleka, A. (2002). Resources and capabilities driving competitive advantage in export markets: guidelines for industrial exporters. Industrial Marketing Management, 31(3), 273-283 .
  - Lapašinskaitė, R., & Boguslauskas, V. (2005). "The maintenance cost allocation in product life cycle". Engineering economics, 44(4), 17-23.
  - Ma, Y. S., Sajadfar, N., & Triana, L. C. (2014). "A feature-based semantic model for automatic product cost estimation". International journal of engineering and technology, 6(2), 109.
  - MacMillan, I. C., & McGrath, R. G. (1996). "Discover your products' hidden potential". Harvard Business Review, 74(3), 58.
  - McNair, C. J., Polutnik, L., & Silvi, R. (2001). "Cost management and value creation: the missing link". European Accounting Review, 10(1), 33-50.
  - Mohamed, Abeer, (2017),” The Use of Customer Value-Driven Cost Management Technique to Increase the Profit Potential Opportunities - A Proposed Comprehensive Framework”, International Journal of Applied Business and Economic research, Volume 15, Number 10, pp., 169- .189
  - Szabó, G. EDIT DISTANCE BASED GRAMMATICAL RULE GENERATION USING AN IMPROVED COST FUNCTION. International Multidisciplinary Scientific Conference. University of Miskolc, Hungary, 21-22 April 2016, ISBN 978-963-358-113-1.
  - Thompson, A. and A. J. Strickland (2003). "Strategic Management: Concept and Cases", McGraw-Hall. Irwin Boston.
  - Wada, T. (2018). Capability-based cost leadership strategy of Japanese firms. Annals of Business Administrative Science, 17(1), 1-10.

- Walker, M. (1993). "Cost-effective product development". Long Range Planning, 26(1), 64-66.
- Walker, M. (1999). "ATTRIBUTE BASED COSTING for decision making". Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, 77(6), 18-21.
- Wang, W. C., Lin, C. H., & Chu, Y. C. (2011). Types of competitive advantage and analysis. International Journal of Business and Management, 6(5), 100.
- Weerawardena, J., & Mavondo, F. T. (2011). Capabilities, innovation and competitive advantage. Industrial Marketing. Industrial Marketing Management, 40(8), 1220-1223.
- Wen-Cheng, Wang., Lin Chien-Hung., and Chu Ying-Chien, (2011),” Types of Competitive Advantage and Analysis”, International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 5, pp. 100-104.

**(C)Thesis:**

- Ahmad, A. (2015). Business intelligence for sustainable competitive advantage. In Sustaining competitive advantage via business intelligence, knowledge management, and system dynamics. Published online: 07 Oct 2015; 3-220.