

المقدمة

وتشمل الآتي:
أولاً : الإطار المنهجي
ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد Preface

تشهد منظمات الأعمال العديد من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية التي لها تأثيرات على نظم التكاليف ومخرجاتها من المعلومات، مما يتطلب ضرورة تطوير هذه النظم لتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات مع الأخذ في الاعتبار التوقيت الملائم لتقديم المعلومات ومدى إحاطتها بالجوانب والأبعاد المختلفة لموضوع القرار، وحتى يمكن فهم وتبرير حاجة متخذي القرارات إلى توافر معلومات ذات صفات وخصائص تكاملية فإنه يلزم التعرف على مجالات القرارات المختلفة ودراسة وتحليل طبيعة تلك القرارات بكل مجال ثم التعرف على أساليب إدارة التكلفة التي توفر المعلومات المتكاملة ودراستها وتحليل طبيعتها، مما يساعد في بناء إستراتيجيات متوازنة من خلال التوازن بين تحليل عناصر البيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف) وعناصر البيئة الخارجية (الفرص والتحديات) والتوازن بين المؤشرات التي تبين نتائج الأحداث والقرارات السابقة ومؤشرات أداء المستقبل .

في ضوء ما تقدم، يتطلب من المهتمين بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ضرورة مواكبة التطورات والتغيرات السريعة في البيئة المحيطة، خاصة في ضوء مجموعة من المفاهيم الحديثة في دراسات المحاسبة الإدارية والتكاليف منها: أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب القياس المرجعي، بطاقة الأداء المتوازن، حيث أن إختيار إدارة التكلفة والتكامل بين أساليبها لا يسهم فقط في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي يساعد على إتخاذ القرارات السليمة بل يسهم أيضاً في تحقيق العديد من الأهداف أهمها: رفع كفاءة الموارد الإقتصادية والبشرية، زيادة الإنتاجية، تحسين الجودة، والتحسين المستمر للأداء والتكلفة، كل هذه العوامل جعلت إدارة الوحدات الإقتصادية في حاجة ماسة إلى إستخدام الأساليب المختلفة التي تمكنها من وضع السياسات السليمة واتخاذ القرارات الملائمة ثم العمل على تعديل تلك السياسات وتطويرها بما يتلائم مع التغيرات والمستجدات التي تحدث محلياً وعالمياً .

مشكلة الدراسة Problem Of Study

إن إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة عد من المجالات التي تلقى إهتمام في مجال الفكر والتطبيق المحاسبي لما تنسم به حركة النشاط والتعاملات الإقتصادية على المستوى المحلي والدولي من منافسة وديناميكية وسرعة كبيرة في محاولة مستمرة للإستفادة من المميزات النسبية والتنافسية في إطار تحقيق أكبر خفض ممكن في التكلفة وتحقيق معدلات عائد متنامية من خلال نظم الإنتاج عالية التقنية، وتطبيق أساليب فعالة لإدارة وإستغلال الموارد الإقتصادية، ويرتبط إستمرار قدرة المنتج على المنافسة الحادة والمحصنة بجودة المعلومة بالإعداد المخطط للإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة من خلال منهج متكامل لإدارة التكلفة. بإستقراء الدراسات السابقة المتوفرة في

الدراسة والمتعلقة بإدارة التكلفة وترشيد القرارات وجد الباحث أن هنالك فجوة لم تغطيها تلك الدراسات، حيث تناولت دراسة رزان حسين كمال شهيد 2007" التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، لمعرفة ضعف الأداء في بعض شركات قطاع تصنيع المنتجات الزراعية. ودراسة "سالم عبدالله صالح بن كليب 2009 " حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة وكذلك مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف في الشركات اليمنية. أما دراسة "الحسين عمر 2009 "فتناولت أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية . وقدمت دراسة "طارق عبدالمعز محمد 2010" نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة . أما دراسة "أحمد محمد الحسن عبدالرحمن العربي 2010 " تناولت نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان.تناولت دراسة " د. محمد شحاتة خطاب خطاب 2010 " التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المنشأة وان العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراستها وإختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل. أما دراسة "محمد البشير إبراهيم احمد 2011" تناولت الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية، تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وأشارت دراسة فيصل القاسم سنين على 2013" تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات. دراسة "راندا مرسي كيوان 2014" أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء في المنظمات الصناعية فقد تناول هذا السؤال هل يؤدي التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط الي تحسين أداء المنظمات الصناعية المصرية في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة . وتناولت "دراسة د. على الجوهري رمضان 2014" أثر التطور الصناعي على أستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة.

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح للباحث أنها لم تتعرض للتكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وترشيد القرارات الإدارية بصورة مباشرة بالإضافة إلى قلة الدراسات التي تناولت أساليب إدارة التكلفة من ناحية تكاملية حسب علم الباحث.

عليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

1. هل يؤدي إستخدام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية؟

2. هل هنالك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال ؟
3. هل يؤدي التكامل بين استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة إلى جودة القرارات المالية والإدارية في منظمات الأعمال ؟
4. هل استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساعد في توفير معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال ؟

أهمية الدراسة Importance Of Study

تتمثل أهمية الدراسة في:

أولاً : الأهمية العلمية :

1. تعتبر هذه الدراسة محاولة لإضافة المزيد من الدراسات في هذا المجال بهدف ترشيد القرارات الإدارية .
2. إضافة إلى الدراسات في مجال الفكر المحاسبي دراسة تجمع بين أكثر من أسلوب، من أساليب إدارة التكلفة .
3. إبراز التكامل في مختلف دورة حياة المنتج وتحميل المنتج بنصيبه من التكاليف بالمواصفات المطلوبة والسعر المستهدف .
4. محاولة في تقديم توصيات تفيد في عملية ادارة التكلفة وترشيد القرارات الإدارية .

ثانياً : الأهمية العملية :

1. تقديم دراسة للشركات الصناعية في السودان بهدف تحقيق التكامل بين أساليب إدارة التكلفة في مجال خفض ورقابة التكلفة، وتقييم الأداء للمساهمة في إتخاذ القرارات.
2. تحقيق التكامل بين الأساليب الحديثة يساهم في زيادة مستوى الفائدة المتحققه من استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية المختلفة .
3. التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يحقق قابلية المقارنة أداء العمليات وخبرات التشغيل التي تتم داخل المنشأة مع المعايير المستمدة من خارج المنشأة بهدف توفير فرص إكتشاف أوجه الضعف والقوة في الأداء .
4. مساعدة متخذي القرارات داخل المنشأة بمواكبة التطورات الخارجية من خلال الأرتباط بالمنافسة في الأسواق ، مما يؤثر على إستراتيجية المنشأة في إدارة التكلفة .

أهداف الدراسة Objectives Of Study

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

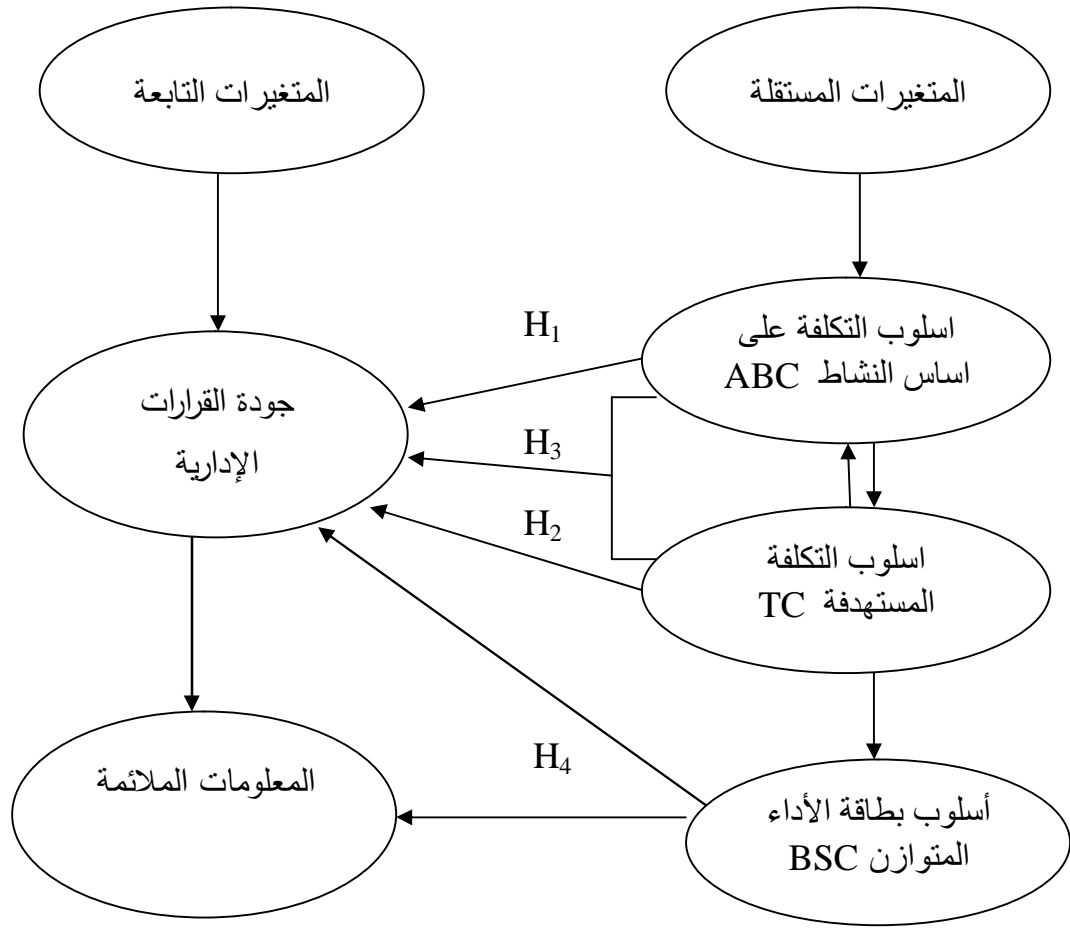
1. معرفة أثر إستخدام التكلفة على أساس النشاط في زيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.
2. معرفة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.
3. التعرف على مدى فعالية إستخدام الربط بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة على جودة القرارات المالية والإدارية .
4. التعرف على مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في توفير معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال.

فرضيات الدراسة Hypotheses Study

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى :** يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال.
- الفرضية الثانية :** هنالك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
- الفرضية الثالثة :** التكامل في إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في جودة القرارات المالية والإدارية لمنظمات الأعمال .
- الفرضية الرابعة :** يوفر إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال.

نموذج الدراسة :



المصدر : إعداد الباحث ، 2015م .

منهجية الدراسة :

إعتمدت الدراسة على المناهج الآتية :

المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

المنهج الإستنباطي : الذي يعتمد التفكير المنطقي للتعرف على المحاور الأساسية المرتبطة بموضوع

الدراسة وصياغة فرضيات الدراسة .

المنهج الإستقرائي: لإختبار فرضيات الدراسة.

المنهج الوصفي التحليلي : لدراسة الحالة المتمثلة في المنشآت الصناعية التحويلية بالسودان .

نظريات الدراسة:

إستندت الدراسة إلي عدد من النظريات في إطار الفكر المحاسبي، والمستخرجة من نظرية

المحاسبة والتي تسعى لتحقيق أهدافها:

نظرية القياس: تقوم هذه النظرية على أن إتخاذ القرار الرشيد يعتمد على معلومات أو بيانات

وتتعامل هذه النظرية مع مشكلة تقييم أو تقدير البيانات أو تقدير البيانات .وبناءً على ذلك فإن

الأشياء أو الأحداث المختارة للقياس يجب أن تعكس أهداف قرارات الأعمال بوضوح وبدون أي عشوائية .

نظرية القرار: يبني هذه النظرية على أن القرارات وعملية إتخاذها ترتبط بالمستقبل، وعادة ما تكون المعلومات مطلوبة عند كل مرحلة من عملية إتخاذ القرار، فاذا ماتم تبني عملية إتخاذ القرار بتلك الوسيلة فإن القرار سوف يكون رشيداً، وخلاف ذلك سوف يترتب على ذلك إتخاذ قرارات غير رشيدة⁽¹⁾.

نظرية المحاسبة الإيجابية : نظرية المحاسبة الإيجابية تشرح وتفسر المحاسبة كما هي كائنة وتهتم بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث وذلك بالتركيز على الفعل المتوقع إتجاه الحدث الطرف أو الأطراف ذات العلاقة، يستخدم الباحث هذه النظرية لتوضيح فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية⁽²⁾ .

مصادر وأدوات الدراسة :

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي :

1. مصادر جمع البيانات الأولية : تتمثل في بيانات الإستبيان والمقابلات والقوائم المالية .
2. مصادر جمع البيانات الثانوية : تتمثل في الكتب والدوريات ومواقع الإنترنت .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في الآتي :

1. الحدود المكانية للدراسة : الدراسة التطبيقية (الشركة العربية لإنتاج الزيوت النباتية) ، وأما الدراسة الميدانية شملت شركات الصناعة التحويلية في السودان.
2. الحدود الزمانية: الحدود الزمانية للدراسة التطبيقية : الفترة من 2008م حتى 2012م، وأما الحدود الزمانية للدراسة الميدانية : 2015 .

هيكلية الدراسة :

تحتوي هذه الدراسة على مقدمة والتي تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة وأربعة فصول مقسمة إلى مباحث، حيث يتناول الفصل الأول الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة مقسماً إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول: نشأة ومفهوم إدارة التكلفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط المبحث الثاني: مفهوم وأهداف مراحل تطور أسلوب التكلفة المستهدفة، المبحث الثالث : مفهوم وأهداف وخطوات أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن، أما الفصل الثاني فيتناول ترشيد القرارات الإدارية

¹ - د. أحمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية – النموذج الدولي الجديد ، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 40.

² - د. حيدر محمد علي بن عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، 2007م) ، ص 78 .

مقسماً إلى مبحثين، المبحث الأول : مفهوم وأهداف ومراحل عملية صنع القرار المبحث الثاني :
التكاليف الملائمة لصنع القرار ، المبحث الثالث: مفهوم ترشيد القرار ، أما الفصل الثالث فيتناول
التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة مقسماً إلى مبحثين المبحث الأول: التكامل بين الأساليب
الحديثة لإدارة التكلفة ، المبحث الثاني: دور الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات
الإدارية، أما الفصل الرابع الدراسة التطبيقية والميدانية مقسماً إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول: يتناول
نبذة تعريفية لعينة الدراسة، المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات، المبحث الثالث: الدراسة
التطبيقية ومناقشة النتائج، أما الخاتمة تشمل على النتائج والتوصيات .

ثانياً: الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتعلق بالأساليب الحديثة لإدارة
التكلفة وأغلبها تناولتها بصورة منفردة وتمثل أهم تلك الدراسات ما يلي :

دراسة:عاطف (2001م)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة بناء إطار منهجي لإستراتيجية التسعير التنافسي التي تحقق للمنشأة التميز بالأسعار وذلك من خلال مدخل نظم إدارة التكلفة القائم على التحليل الاستراتيجي لمواقف المنشأة الداخلي والخارجي وبما يحقق التفاعل مع خصائص البيئة التنافسية وقدرة المنشأة على البقاء والإستمرار والتوسع. وبذلك تدور مشكلة البحث حول محورين أساسيين هما : الأول : دراسة وتحليل خصائص البيئة التنافسية وانعكاساتها على إستراتيجية التسعير ، الثاني: التأصيل العملي والمنهجي لمدخل نظم إدارة التكلفة الداعم لإستراتيجية التسعير التنافسي والتميز بالأسعار . هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أبعاد ومقومات إستراتيجية التسعير التنافسي كأحد متطلبات التميز لمواجهة خصائص البيئة التنافسية الحديثة ، دراسة وتقييم مدخل نظم إدارة التكلفة في مجال التميز وتدعيم القدرة التنافسية خاصة من مدخل إستراتيجية التسعير ، بالإضافة إلى ذلك محاولة صياغة إطار منهجي لمدخل نظم إدارة التكلفة في تكامله مع إستراتيجية التسعير التنافسي والكشف عن مقومات هذا المدخل الداعمة لمراحل بناء إستراتيجية التميز بالأسعار لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار مدى صحة فرضين أساسيين هما : الفرض الأول : ان إستراتيجية التميز بالأسعار تحقق متطلبات القدرة التنافسية للشركات، الفرض الثاني : أن مدخل نظم إدارة التكلفة يمثل المدخل الملائم لتدعيم إستراتيجية التسعير التنافسي. توصلت الدراسة إلى ان إستراتيجية التسعير تلعب دوراً حيوياً في حياة اي وحدة اقتصادية باعتبارها تشكل بعداً أساسياً يتعلق بتخطيط وتنفيذ الإستراتيجية التسويقية الشاملة فإن تبني المنشأة لإستراتيجية تسعير تنافسي يعتبر مطلباً ملحاً وهدافاً إستراتيجياً للإدارة خاصة في ظل أسواق المنافسة الإحتكارية ، توجيه التكلفة وإدارتها بما يحقق متطلبات الإقتصاد الأمثل للموارد يؤدي إلى إنتاج السلعة المطلوبة بالجودة والمواصفات التي ترضي المستهلك وبأقل تكلفة ممكنة لدعم قدرة المنشأة على تحقيق الأسعار على غيرها من المنشآت الأخرى المنافسة .

تناولت هذه الدراسة مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة ، بينما تتميز دراسة الباحث في التركيز على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال.

دراسة : (2004) Bryant et al.⁽²⁾

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر استخدام نظام القياس المتوازن على قيمة المنشأة وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على 125 منشأة صناعية في الولايات المتحدة الأمريكية لخمس سنوات سابقة

¹ - د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم استراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية، الحديثة (سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الـ15 العدد (1) يونيو ، 2001م)، ص ص 50- 85 .

² - Bryant, L , D. Jones and S. Widener ‘ **Managing Value Creation Within the Firm : An Examination of Multiple Performance Measures** “ Journal of Management Accounting, Research , Vol.16 ,No 2:p p107- 115.

اعتماداً على التحليل الأفقي للبيانات . تم الحصول على البيانات من قواعد بيانات حيث تم الإعتماد على سبعة مؤشرات ممثلة للجوانب الأربعة لنظام القياس المتوازن هي : مهارات العاملين ، مدى تقييم منتجات جديدة ، درجة رضا العملاء ، الحصة السوقية للإيرادات ، تكلفة التشغيل ، معدل الربحية، وقد تم إختبار فروض الدراسة بإستخدام نموذج المعادلات الهيكلية . توصلت الدراسة إلى أن إستخدام نموذج لتقييم الأداء يعتمد على القياس المتوازن من أجل تعظيم قيمة المنشأة يحقق نتائج أفضل عنه في حالة إستخدام مقياس واحد منفرد لتقييم الأداء ، كما أن إستخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية يحقق نتائج أفضل عنه في حالة إستخدام المقاييس المالية فقط ، وأن هناك علاقة موجبة بين المخرجات المالية من ناحية وبين كلا من درجة رضا العملاء ومدى تقديم منتجات جديدة من ناحية أخرى، وذلك في المنشآت التي تستخدم القياس المتوازن كنظام لقياس الأداء .

ركزت هذه الدراسة على أثر إستخدام نظام القياس المتوازن على قيمة المنشأة حيث تم تناول أسلوب واحد من أساليب إدارة التكلفة . بينما ركزت الدراسة على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة: عثمان (2007م) (1).

تمثلت مشكلة الدراسة في أن صناعة الغزل والنسيج تعثرها كثير من المعوقات التي حالت دون نمو وإستمرارية هذه الصناعة الهامة ، وردت معظم معوقات هذا القطاع الهام إلى غياب نظم تكاليفية في المصانع وفقدان الرقابة علناً للأداء ، وهذا ادي بدوره إلى ارتفاع تكلفة الإنتاج بسبب التكلفة العالية وأرتفاع أسعار مدخلات الإنتاج ، وضعف التمويل بالإضافة إلى قدم المكينات والمعدات والأجهزة إلى جانب عدم إتباع أسس علمية في دراسة الجدوى الإقتصادية . هدفت الدراسة إلى بناء إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفقاً لنظام التكاليف على أساس النشاط . وافترضت الدراسة لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة حقيقة لصناعة الغزل والنسيج، يؤدي إستخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لصناعة الغزل والنسيج ، تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) بمصنع الدويم للنسيج ، لقد توصلت الدراسة إلى نتائج تؤكد صحة الفروض. توصلت الدراسة إلى أن إستخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف يساعد في تحديد تكلفة الوحدة بصورة دقيقة.

تناولت الدراسة إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط كأحد أساليب إدارة التكلفة بينما تتميز دراسة الباحث بأنه سوف يركز على التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال.
دراسة: رزان (2007) (1)

¹ - عثمان موسى محمد نوح ، إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2007م).

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الأداء في بعض شركات قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا مما يؤثر على حجم صادرات هذه الشركات وعلى قدراتها على الإستمرار في الأسواق الخارجية. هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف أساسي وهو تحسين الأداء الكلي للشركات محل الدراسة (الأداء المالي، قدرة المنظمة على إرضاء العميل ، وزيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية ، وزيادة القدرة على النمو والتعلم) عن طريق التكامل بين نظام قياس التكاليف على أساس النشاط وأسلوب سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن . إفتترضت الدراسة أن هناك علاقة ارتباط طردية بين المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط من ناحية وفعالية أسلوب تحليل سلسلة القيمة من ناحية أخرى ، وأن هناك علاقة ارتباط طردية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن من ناحية ومستوى الأداء الكلي من ناحية أخرى ، وأن هناك علاقة ارتباط طردية بين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وأسلوب قياس الأداء المتوازن من ناحية ومستوى الأداء الكلي من ناحية أخرى ، أن هناك علاقة ارتباط طردية بين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وتحليل سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن من ناحية ومستوى الأداء الكلي من ناحية أخرى . توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها بالنسبة للفرض الأول وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، بالنسبة للفرض الثاني أوضحت معادلة الإنحدار المقدر معنوية وإيجابية العلاقة مابين أسلوب سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن والأداء الكلي أما بالنسبة للفرضية الثالث أوضحت معادلة الإنحدار المقدر معنوية وإيجابية العلاقة مابين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وأسلوب قياس الأداء المتوازن والأداء الكلي وبالنسبة للفرضية الرابع أوضحت معادلة الانحدار المقدر على معنوية وإيجابية العلاقة مابين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وأسلوب قياس الأداء المتوازن ومستوى الأداء الكلي .

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، بينما ركزت الدراسة الحالية إلى فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة : د. عيد محمود (2007م)⁽²⁾ .

تمثلت المشكلة الرئيسية لإستخدام هذا الأسلوب في إتخاذ قرار المزيج الأمثل للمنتجات تتمثل في تحديد إحتتمالات النتائج المتوقعة ويمكن في هذا الصدد الإستناد إلى البيانات التاريخية أو التقدير الشخصي مما يفقد هذا الأسلوب الموضوعية والدقة المطلوبة في النتائج المتوقعة من إستخدامه .

¹ - رزان حسين كمال شهيد، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء ، (القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2007م) .

² - د. عيد محمود حميدة ، أهمية إدارة التكلفة في اتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم المقارن التنافسي، (بنها: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة السابعة والعشرون ، مجلد الأول ، العدد الثاني ، 2007م ، ص ص 174 - 212 .

هدفت الدراسة إلى بيان دور بيانات التكاليف في تفعيل وظيفة إتخاذ القرار فيما يتعلق بتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات التي يتم إنتاجها وطرحها بالأسواق في ضوء المقارنة بأداء أفضل للمنافسين لدعم الميزة التنافسية وتأكيداً لأهمية نظام التكاليف باعتباره نظاماً لإدارة التكلفة يهدف إلى تقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء مستقبلاً . لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفروض الآتية: الفرض الأول توجد مجموعة من الأسباب تجعل إستراتيجية المنشأة في إدارة تكلفة المنتجات تقوم على ربط الهدف المطلوب وتحقيقه بمعايير تقييم الأداء من خلال قياس أداء المنشأة بالمقارنة بأداء أفضل المنافسين ، الفرض الثاني : توجد علاقة ورابطة قوية بين استخدام أدوات إدارة التكلفة في المنشآت الإنتاجية وتفعيل وظيفة إتخاذ القرارات فيما يتعلق بتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات التي يتم إنتاجها في ضوء المقارنة بأداء أفضل المنافسين. الفرض الثالث : هنالك مجموعة من القيود المتشابهة والمصالح المتعارضة تواجه مشكلة إتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في المنشآت الإنتاجية بما يتلاءم مع المتغيرات التنافسية المحيطة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لم يعد نظام التكاليف مجرد أداة لتحديد تكلفة المنتجات بل أصبح نظاماً لإدارة التكلفة هدفه توفير البيانات التي يمكن أن تلعب دوراً رئيسياً في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في تنفيذ أنشطة المنشأة الإنتاجية ، تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء مستقبلاً . يجب أن تنظر المنشأة لأدوات إدارة التكلفة على أنها نظام متكامل، وهذا التكامل يسمح للمنشأة الإستجابة السريعة للتغيرات الإقتصادية ومقابلة تشكيلة المنتجات الجديدة الخاصة بالمنافسين، إن وظيفة إتخاذ القرارات بشكل عام داخل المنشأة وخاصة قرارات إختيار المزيج الأمثل للمنتجات تتأثر بالمتغيرات المحيطة، ومن ثم فإن الأمر يستلزم إحداث تغيرات وتطورات في الأساليب التي تدار بها المنشأة، مما أدى إلى أستبدال قوالب الإدارة التقليدية بتوجهات إدارية جديدة مثل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي تعمل على إدارة التكلفة.

ركزت هذه الدراسة على أهمية إدارة التكلفة في إتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم المقارن التنافسي ، بينما الدراسة الحالية ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال.

دراسة : عبد المنعم (2008م) (1).

تناولت الدراسة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ، وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تفضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة إنتاج السكر في السودان لتحقيق هدف الدراسة تم اختبار الفروض الآتية : الفرض الأول : لا تمكن نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة صناعة السكر

¹ - عبد المنعم أحمد محمد عبد الله ، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا رسالة ، دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2008م).

بالسودان بصورة دقيقة ، الفرض الثاني : يساعد إستخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة ، الفرض الثالث : يمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على صناعة السكر في السودان . و توصلت الدراسة إلى : لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لاعتمادها على حجم الإنتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، يساعد إستخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لإستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة، يمكن للنموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على صناعة السكر بالسودان .

تناولت هذه الدراسة نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان بينما تتميز دراسة الباحث بانه سوف يركز على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .
دراسة : Huh et al (2008)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين عوامل النجاح الرئيسية ممثلة (بالموارد التكنولوجية المتاحة ، تحقيق الإستراتيجية ، التزام الإدارة العليا ، الهيكل التنظيمي ، هندسة القيمة) وأداء أسلوب التكلفة المستهدفة وأنعكاس ذلك على أداء منشآت الأعمال ، وذلك من خلال دراسة ميدانية على الصناعة في اليابان . تمثلت عينة الدراسة في 880 منشأة صناعية مدرجة في القسم الأول ببورصة طوكيو تمثل مختلف الصناعات في اليابان ، وتم الحصول على البيانات الأولية من خلال قوائم إستقصاء تم إرسالها بالبريد، وقد بلغت القوائم المستردة والصالحة للتحليل 162 قائمة بنسبة استجابة بلغت 18.4% ، هذا وقد تم الإعتماد على أسلوب التحليل العاملي وأسلوب الأنداد المتعدد لتحديد درجة تأثير كل عامل من عوامل النجاح على أداء أسلوب التكلفة المستهدفة. وتوصلت الدراسة إلى أن عوامل (تحقيق الإستراتيجية ، الموارد التكنولوجية ، هندسة القيمة) هي مفتاح نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت اليابانية وترتبط ارتباطاً وثيقاً بميزتها التنافسية ، كما أن العوامل السابقة لها تأثير هام على كفاءة التصميم والتطوير والتحسين والتسليم في الوقت المناسب، بالتالي تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتعظيم الأداء .

ركزت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين عوامل النجاح الرئيسية ممثلة (بالموارد التكنولوجية المتاحة ، تحقيق الإستراتيجية ، التزام الإدارة العليا ، الهيكل التنظيمي، هندسة القيمة) وأداء أسلوب التكلفة المستهدفة وأنعكاس ذلك على أداء منشآت الأعمال، حيث تم تناول أسلوب واحد من أساليب

¹- Huh, S.,Y. Keun & K Woon , “ Reationship Between Organization Capabilities and Peformance of Target Costing :An Empirical Study of Japanese Companies “ Journal of International Business Research Vol.7, No1pp:91-107.

إدارة التكلفة . بينما ركزت الدراسة على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة : أسماء (2008)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل أساسي في تخفيض تكاليف الأنشطة الخدمية كأسلوب لإدارة التكلفة يتجة نحو المنافسة ويهتم بتحليل سلسلة القيمة للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ، ومعرفة رغبات واحتياجات العملاء وذلك بالإستعانة بالمستجدات المحاسبية التكاليفية والإدارية الأخرى .هدفت الدراسة إلى رفع كفاءة أداء المنظمات الخدمية بهدف جودة عالية بتكلفة أقل بما يعمل على تحقيق رضا العميل واكتساب المنظمة ميزة تنافسية ، وذلك من خلال دراسة تحليلية لأهم الأساليب التكنولوجية الحديثة التي يمكن تطبيقها في المنظمات الخدمية ، بالإضافة الى تحديد أهم المستجدات والأساليب المحاسبية التكاليفية والإدارية والتي في ضوءها يتم إختيار الإستراتيجيات التي يجب على المتظمة اتباعها ، وذلك بهدف تخفيض تكاليف الخدمات بهذه المنظمات ومواجهة المنافسة الشديدة السائدة في البيئة التنافسية الحديثة . وتوصلت الدراسة إلى أن تطوير النظام المحاسبى التكاليفي المطبق بالمنظمة الخدمية يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن اعتماد إدارة المنظمة عليها في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، يوفر تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة والتي من أهمها أسلوب التكلفة على أساس النشاط كأسلوب مدعم للتكلفة المستهدفة معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للمنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع المتغيرات المستمرة ، يحقق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وما يدعّمه من أساليب حديثة رفع كفاءة أداء المواني والقضاء على ازدحامها وكذلك القضاء على تكس السفن وطول فترة انتظارها وبالتالي منع تحمل الدولة بغرامات تأخير .

ركزت هذه الدراسة على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية بإعتبارها أحد الأساليب الحديثة بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : سالم (2009م)⁽²⁾ .

تمثلت المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة في عجز نظام التكاليف التقليدي عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة وكذلك مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات اليمنية . هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما

¹ - أسماء عوض محمد منصور ، استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، (السويس : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2008م) .

² - سالم عبد الله صالح بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ،رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2009م).

يتعلق به من أهداف ومعوقات وخصائص ومبادئ ، توضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط وتخطيط ورقابة واتخاذ القرارات ، معرفة مفهوم التكلفة على أساس النشاط ومدى دقتها في توزيع التكاليف غير المباشرة ، معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في شركات الصناعة اليمنية . فيما تمثلت الفرضيات الأساسية لهذه الدراسة في الآتي : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام محاسبة التكاليف المستخدم في شركات الصناعة اليمنية وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة ، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في التصنيع ومدى تقبل الشركات الصناعة اليمنية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد تطبيق لأساليب تطوير التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمنية على تنفيذ هذا التطور . وتوصلت الدراسة إلى أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمنية عين الدراسة لا توفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة، إن إتباع أساليب النتائج الحديثة واجب ضرورة تطوير نظم التكاليف لتتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة ، إن الزيادة النسبية للتكاليف الصناعية غير مباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف غير المباشرة .

ركزت هذه الدراسة على إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، بينما ركزت الدراسة الحالية في معرفة دور التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .
دراسة الحسين (2009م) ⁽¹⁾ .

هدفت الدراسة الى معرفة أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية وهذه الخصائص تتمثل في ارتفاع مستوى الجودة ، وتخفيض مستويات المخزون ونظم التصنيع المرنة ، وزيادة استخدام تكنولوجيا المعلومات ، والتركيز على التحسين المستمر وقد ترتب على هذه الخصائص عدم قدرة الأدوات التقليدية على التعبير عن الأنشطة التي تحدث في بيئة الصناعة المعاصرة ، نتيجة لعدم الربط بين تطورات بيئة الصناعة المعاصرة ونظم التكاليف مما يجعلها غير مواكبة لطبيعة ومتطلبات العملية الإدارية في هذه البيئة وبالتالي فإن تطوير نظم التكاليف التقليدية أمر لا خيار فيه .خلصت الدراسة إلى عدة نتائج على النحو التالي: الفرض الأول : والذي ينص على انه لا يتأثر نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية بخصائص بيئة الصناعة المعاصرة حيث تم اختبار الفرض من خلال قيمة فروض فرعية وكانت النتيجة رفضت فرض الأصلي وقبول الفرض البديل بمعنى ان نظام التكاليف في الشركات الصناعية الليبية يتأثر بخصائص البيئة المعاصرة، أما الفرض الثاني فهو لا تتأثر الجوانب المختلفة لنظام التكاليف بخصائص بيئة الصناعة المعاصرة وتم اختبار هذا الفرض من خلال ثلاثة فروض فرعية وكانت النتيجة رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل ، والجوانب التي تتأثر عبارة عن أساليب ولجرائات وشمولية القياس للمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام التكاليف والأهمية

¹ - الحسين عمر بن أميدة ، أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية ، (الخرطوم: جامعة ام درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2009م).

النسبية لأركان ومقومات نظام التكاليف ، أما الفرض الثالث فهو ان نظام التكاليف بوضعه الراهن في الشركات الصناعية الليبية يوفر القياسات الدقيقة والموضوعية للتكلفة ويوفر المعلومات الملائمة وذلك لمواكبة خصائص بيئة الصناعة المعاصرة وتم اختبار هذا الفرض من خلال خمسة فروض فرعية وكانت النتيجة رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل بمعنى ان نظام التكاليف بوضعه الحالي لا يوفر القياسات الدقيقة الموضوعية للتكلفة ولا يوفر المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات، اما الفرض الرابع فهو عدم إمكانية قياس تكاليف قياس الجودة غير الظاهرة للفشل الداخلي والخارجي عملياً وكانت النتيجة رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل بمعنى إمكانية قياس تكاليف الجودة غير الظاهرة للفشل الداخلي والخارجي عملياً .

ركزت الدراسة على قياس أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها على ترشيد القرارات الإدارية.
دراسة:أسعد (2009م) (1) .

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة نظم التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الخدمات ، حيث تعتمد هذه النظم على الأساليب الحكمية والتقدير الشخصي مما يقلل المصدقية في البيانات التكاليفية الناتجة منها وبالتالي صعوبة اعتماد متخذي القرارات على هذه البيانات في قياس تخصيص التكاليف المشتركة على الخدمات. هدفت الدراسة للتعرف على الإطار العلمي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في قطاع الخدمات المينائية مع دراسة لأساليب قياس وتخصيص التكاليف المشتركة بهيئة الموانئ البحرية السودانية وتقديم نموذج علمي لقياس وتحميل التكاليف المشتركة على الخدمات المينائية بإستخدام نظم التكاليف الحديثة. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفروض الآتية : لا تطبق هيئة الموانئ البحرية السودانية نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة الخدمات المينائية، تؤثر طرق التكاليف الحديثة على تخصيص تكلفة الخدمات المينائية ، يمكن النموذج المقترح من قياس تكلفة الخدمات المينائية بهيئة الموانئ البحرية السودانية بصورة حقيقية . توصلت الدراسة إلى عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية للتطورات العالمية الحديثة ، وأن هيئة الموانئ البحرية السودانية تستخدم طريقة التوزيع الإجمالي، وأن النموذج المقترح الذي يعتمد على طريقة التكلفة على أساس النشاط ومفهوم الجودة الشاملة يمكن قياس تكلفة الخدمات المينائية بصورة دقيقة .

ركزت هذه الدراسة على إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على هيئة الموانئ البحرية، بينما ركزت الدراسة الحالية على معرفة دور فعالية التكامل بين هذه الأساليب في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .

¹ - أسعد مبارك حسين موسى ، استخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على هيئة الموانئ البحرية السودانية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2009م).

دراسة: Zaman (2009) (1)

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تطوير مقياس يمكن من خلاله تحديد مدى استخدام أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) في المنشأة ثم استخدام أسلوب الإنحدار لقياس مدى تأثير أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أداء عينة من المنشآت الصناعية في استراليا . وتوصلت الدراسة إلى أن التخصيص الدقيق للتكلفة وزيادة كفاءة وفعالية الأنشطة يسهم بشكل كبير في تحسين أداء المنشأة ، وأن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحسن في الربحية ويعطي عوائد مالية كبيرة فضلاً عن دوره في تعظيم القيمة للعميل في الأجل الطويل .

ركزت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أداء عينة من المنشآت الصناعية في استراليا ، بينما الدراسة الحالية ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : Yazdifar & Askarany (2010) (2)

هدفت الدراسة إلى فحص وتحليل العوامل التي تؤثر على نشر إبتكارات المحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، أسلوب الإدارة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وأساليب القياس المرجعي ، وإدارة التكلفة الإستراتيجية) عن طريق إرسال (2000) إستمارة إستقصاء إلى أعضاء المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين في أستراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة ، حيث كانت عدد الاستمارات المرتدة (584) إستمارة بنسبة 28.8% ، 39.5% ، 29% ، استراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة على التوالي وتشكل نسبة 35.3% من المشاركين ممن الذين يعملون في الصناعات التحويلية و 64.7% يعملون في القطاع الخدمي ، وتوصلت الدراسة إلى أن دعم وتأييد الإدارة العليا هي العامل الأساسي في تبني الإبتكارات الحديثة للمحاسبة الإدارية والتنفيذ الناجح في تطبيقها ، وإن تبني هذه الإبتكارات يؤدي إلى زيادة رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية بالإضافة لوجود الإهتمام المتزايد في تطبيق ابتكارات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ولمكانية تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات .

أن هذه الدراسة ركزت على فحص وتحليل العوامل التي تؤثر على نشر إبتكارات المحاسبة الإدارية ، أما الدراسة الحالية فركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : Khajavi & Nazemi (2010) (1)

1- Zaman , M ,**The Impact of Activity – Based Costing on Firm Performance The Australian Experience**, International Review of Business Research , Vol.5, No4, 2009, pp :200-208.

2- Yazdifar ,Hassan & Askarany, Davood, **A comparative investigation into the diffusion of management accounting innovations in the UK Australia and New Zealand** , CIMA , chartered Institute of Management Accounting Research executive summaries series Vol.5,2010,p:9-11.

تناولت الدراسة العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة . هدفت الدراسة إلى تحديد ومناقشة خصائص المنشآت المتميزة عالمياً ، وفحص التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة ، ونظرية القيود ، والإنتاج في الوقت المناسب ، ومقياس الأداء المتوازن) بهدف توفير المعلومات الملائمة لدعم المنشأة على التميز عالمياً ، وتوصلت الدراسة إلى وضع نموذج لتكامل بين الأساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول لمستوى أداء أفضل.

ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة ، وبينما الدراسة الحالية ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : أحمد (2010)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات ، وعدم الموضوعية والدقة في النتائج التي تقضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي باستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة صناعة الغلال في السودان ، ان القصور النظم التقليدية المستخدمة لقياس تكلفة إنتاج الغلال أدت إلى ارتفاع تكلفة إنتاج هذا القطاع مقارنة بالدول المنافسة في السوق العالمية . وافترضت الدراسة الفرضيات التالية : يمكن النموذج المحاسبي المقترح من واقع نطاق تطبيق نظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال في السودان ، يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف الفرعية غير المباشرة تخصيصاً دقيقاً ، يساهم نظام المحاسبة على الإنجاز باستخدام صيغة الوقت المستنفذ في الإنجاز في تخصيص معدلات تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات غير المتجانسة التي تنتج في وحدة واحدة ، تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة . وتوصلت إلى أن زيادة الأهمية النسبية في التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة نظام التكاليف الحالية في شركة سين للغلال لاتوفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة، ويمكن النموذج المحاسبي المقترح من وضع إطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على مطاحن الغلال .

¹- Khajavi, Shokrollah & Nazemi, Amin , **Innovation in Management Accounting : The Needs of World – Class Firms**, International Journal of Academic Research , Vol.2, No.5, September, p p 320-330 .

²- أحمد محمد الحسن عبدالرحمن العربي ، نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2010م).

تناولت الدراسة نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان، بينما هذه الدراسة تناولت التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : طارق (2010)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث في كيفية تصميم نموذج يحقق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة السابق تبويبها ومجالات إتخاذ القرارات يساهم في دراسة وتحليل العلاقات المتداخلة بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات القرارات التشغيلية والإستراتيجية . هدفت الدراسة إلى تأصيل أسس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بما يتوافق مع ظروف كل منشأة من المنشآت الصناعية وذلك لمساعدتها على إتخاذ القرارات المصيرية للمنشأة بالإضافة إلى عرض وتقييم أساليب المحاسبة الإدارية وبيان دورها في ترشيد عملية إتخاذ القرارات على مستوى مجالات القرارات المختلفة. افترضت الدراسة عدة فروض أهمها يساهم التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية والإستراتيجية في تحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية بالمنشآت ويوجد العديد من أوجه التكامل بين كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومكونات النموذج المقترح ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن ترشيد وتحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وفي ضوء الوظائف الإدارية المختلفة إنما يتحقق من خلال درجات التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ، ان الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية تساهم في توفير نوعيات مختلفة من المعلومات والتي تساعد على تحسين ورفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد مستوى بيئة الأعمال التي تعمل المنشأة من خلالها وكذلك قرارات العملاء والأسواق والمنتجات والعمليات والموارد ، أن الأفضل للمنشأة أن تعتمد على مخرجات مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي ستعطي مخرجات أكثر فاعلية وذلك من إعتماها على أسلوب واحد من أساليب المحاسبة الإدارية.

تناولت هذه الدراسة نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة ، بينما تتميز الدراسة الحالية بتناولها التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : يوسف (2010م)⁽²⁾ .

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التكاليف التقليدية أصبحت لا تتلاءم بياناتها التكاليفية مع بيئة التصنيع الحديثة من حيث دقة بيانات التكلفة ، حيث تطورت تكنولوجية هائلة في نظم الإنتاج ، ولا

¹ - طارق عبدالمعز محمد، نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الأقتصادية والتكنولوجية الحديثة ،(قناة السويس: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، العدد الأول ، 2010م)، ص 73 - 80.

² - يوسف احمد السنونسي ، إطار علمي لاستخدام التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

شك ان هذه التطورات في نظم الإنتاج قد أثرت على نظام محاسبة التكاليف وساعدت على ظهور مجموعة أساليب ومداخل حديثة للتكاليف عالجت كثير من قصور التكاليف التقليدية . هدفت الدراسة إلى عرض الإطار التنظيمي الأساسي للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وذلك للتعرف على مدى إمكانية استخدام هذه الأساليب في الحياة العملية لقياس تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية : الفرضية الأولى : تطبيق أساليب التكاليف الحديثة يؤدي إلى قياس دقيق لتكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية،الفرضية الثانية: يساعد تطبيق الأساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني على زيادة كفاءته وقدرته على المنافسة والمساهمة في الناتج المحلي الإجمالي، الفرضية الثالثة: يلائم تطبيق أساليب التكاليف الحديثة بيئة التصنيع في الشركات الصناعية السودانية . وتوصلت الدراسة إلى أن تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة ، استخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني يوفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة ، إمكانية تطبيق أساليب التكاليف الحديثة على الشركات الصناعية السودانية .

ركزت هذه الدراسة على وضع إطار علمي لإستخدام التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني ، بينما تتميز الدراسة الحالية بتناولها فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .
دراسة : فؤاد احمد (2010م)⁽¹⁾ .

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة لعدم الدقة في احتساب التكلفة والضعف في مستوى اداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية . هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة لتدعيم القدرة التنافسية لشركات إقليمياً ودولياً . توصلت الدراسة إلى أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية في ظل استراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، امكن للمدخل المتكامل الجمع بين ادوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي ، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدف وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى استراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً .

¹ - د. فؤاد احمد محمد المغيري ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية ،(الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 - 19 مايو 2010م)، ص ص 2-23.

تناولت الدراسة مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية ، بينما تتميز الدراسة الحالية بتناولها فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .

دراسة : منار (2010م) (1).

تمثلت مشكلة الدراسة في ان كثير من نظم التكاليف مازالت تركز على تكاليف البيئة الداخلية فقط وتعطي لها كل اهتمامها ، فهي تهتم بشكل كبير بالمقارنات الداخلية للتكاليف والإيرادات في حين تعطي اهتماماً قليلاً نسبياً للبيئة الخارجية التي تعمل فيها المنشآت ، على ذلك أصبحت بعض المنشآت مهددة بفقد مراكزها التنافسية وذلك بسبب تركيزها على ما يدور من تكاليف داخل محيط المنشأة وتجاهل ما يدور وما يقع من تكاليف خارج محيطها والتي ترتبط بالموردين والعملاء والمنافسين . هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف البيئة الخارجية للمنشأة وإدارتها وفق أساليب أكثر ملاءمة، بما ينعكس على تخفيض تكاليف البيئة الداخلية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ككل . لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفروض الآتي : الفرض الأول : إدارة تكاليف الموردين تؤدي إلى تخفيض التكاليف الداخلية للمنشأة ، الفرض الثاني : إدارة تكاليف العملاء تؤدي إلى تخفيض التكاليف الداخلية للمنشأة ، الفرض الثالث : الاسترشاد بالمقاييس المرجعية يؤدي إلى تحسين الأداء الداخلي للمنشأة ، الفرض الرابع : يؤدي العمل بمبدأ الشراكة بين المنشأة والموردين والعملاء من خلال سلسلة القيمة إلى خفض تكاليف الأطراف السابقة من خلال بعضها البعض. توصلت الدراسة إلى إن الأسباب الرئيسية وراء تفوق كثير من المنشآت هو أنها تقوم بالاصلاح والتطوير الداخلي من منظور البيئة الداخلية والخارجية حتى يكون هذا التطوير تطويراً إستراتيجياً يحقق زيادة القدرة التنافسية لها ، إن المسار الخاص بتحليل الموقف الإستراتيجي الخارجي لكل من العملاء والموردين والمنافسين، يعتمد على التوليد المستمر لأفكار جديدة تتجاوز بإستمرار مع الفرص والمخاطر الخارجية ، تعد مشاركة الجميع سواء في داخل المنشأة او خارجها في تعظيم جهود خفض التكلفة جزء رئيسي من منهجية الأساليب الحديثة لخفض التكلفة وأحد المتطلبات الأساسية لتطبيقها .

تناولت الدراسة إدارة التكلفة خارج بيئة المنشأة مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الأداء بينما تتميز دراسة الحالية بأنها ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .

دراسة : أميرة (2010م) (2).

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور نظم التكاليف التقليدية في توفير المعلومات التكلفة اللازمة لحصر وقياس ورقابة تكلفة الجودة الشيء الذي جعل الباحث يتناول بالدراسة والتحليل كيفية قياس وتحميل

1- منار حمدي عريان حسن ، إدارة التكلفة خارج بيئة المنشأة مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الأداء ، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

2- أميرة عبد الرحمن مكي عبد الباقي ، إطار علمي لتحليل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، (الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2010م).

تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد. هدفت الدراسة إلى اقتراح وصياغة نموذج محاسبي لقياس وتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد ، وذلك من خلال تحليل وتبويب عناصر تكلفة الجودة التي تؤثر على هيكل التكاليف الكلية في منظمات الأعمال وتحديد المعلومات التي يتعين توفرها عن هذه التكلفة. إتمدت الدراسة على مجموعة من الفرضيات هي : زيادة مستوى جودة المنتجات يؤدي إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة عند إتباع النظام التقليدي ، القياس غير السليم لتكلفة الجودة يؤثر على القرارات الخاصة بزيارة القدرة التنافسية للمنشآت المنتجة ، يعمل كل من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام الإنتاج في الوقت المحدد على ضبط وترشيد تكلفة الجودة، النموذج المقترح لتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد يمكن تطبيقه في المنشآت الصناعية السودانية . توصلت الدراسة إلى عدم ملاءمة نظام المحاسبة التقليدي الحالي لقياس وتحميل تكلفة الجودة حيث يتسم هذا النظام بالقصور في الوفاء بحاجة المنشآت من المعلومات عن تكلفة الجودة فضلاً عن افتراض هذا النظام أن تحسين الجودة يؤدي إلى زيادة التكلفة ، يمكن إستخدام النموذج المحاسبي المقترح من الباحث في قياس وتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد ، تساعد المعلومات المتوفرة عن التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد في رفع كفاءة وفاعلية نظم تكلفة الجودة .

ركزت هذه الدراسة على وضع إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها على ترشيد القرارات الإدارية.

دراسة : على(2010م)⁽¹⁾ .

تناولت الدراسة مشكلة إرتفاع تكاليف الإنتاج وهي من أعقد المشاكل التي تواجهها غالب المنشآت الصناعية الليبية اليوم ، خاصة وان هذه المشكلة قد تزامنت مع بدء تراجع فاعلية نظم التكاليف التقليدية وتنامي الشكوك حول مدى دقة قياسها لتكاليف المنتجات ، وقد تناولت الدراسة أبعاد هذه المشكلة من منظورين يركز الأول على قصور نظم التكاليف التقليدية في اعطاء معلومات دقيقة عن تكاليف الإنتاج خاصة بعد التطور الذي حدث في انماط الإنتاج وتنوع طرقه ومواصفاته ، بينما يركز المنظور الثاني على قصور النظم التقليدية عن تقديم البدائل لخفض هذه التكاليف . هدفت الدراسة إلى حث المنشآت الليبية على ضرورة التفكير في سبل استقرارها ونموها وبناء قدراتها على المنافسة محلياً ودولياً من خلال إستخدام نظم لإنتاج وتكاليف حديثة لها القدرة على توفير معلومات مفيدة تساعد في تحسين المنتجات وتسهم في تحديد تكاليف إنتاجها بدقة . وتقديم الأفكار التي يمكن اختبارها وتطبيقها لتحسين الأداء وخفض التكاليف، وتعظيم الأرباح . لتحقيق أهداف الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية : الفرضية الأولى :

¹ - علي عاشور المصراطي ، استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

إستخدام نظم التكاليف الحديثة يدعم إلى حد كبير القدرة على النمو والمنافسة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق أفضل الأسعار المنافسة، الفرضية الثاني : إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يؤدي إلى دقة قياس وتحديد تكلفة المنتجات ،الفرضية الثالثة : إستخدام نظم التكاليف الحديثة يمكن الإدارة من إتخاذ أفضل القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج وتحسين المنتجات ، الفرضية الرابعة : إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) يسهم في خفض التكاليف وزيادة كفاءة اداء الأنشطة . توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف التقليدي المستخدم حالياً في مصنع عقبة بن نافع يؤدي إلى قياس تكلفة المنتجات بشكل غير دقيق بسبب إهماله للعلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها، يركز نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بشكل أساسي وجوهري على إيجاد علاقة السبب والنتيجة بين الأنشطة والموارد التي تستهلكها من جهة وبين الأنشطة والمنتجات التي تستهلك خدماتها من جهة اخرى ، مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف ودقة تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء من خلال تحليل كافة الأنشطة والتعرف على جدوى كل نشاط واستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة منها مما يؤدي إلى تخفيض جوهري في التكاليف ويرفع من كفاءة اداء الأنشطة ، ويسهم في تعظيم الإنتاج ، وبناء القدرات التنافسية .

ركزت الدراسة على إستخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية ، بينما تتميز الدراسة الحالية بتناولها فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة : د. سيد (2010م)⁽¹⁾ .

تمثلت مشكلة البحث في أن نظام المحاسبة الإدارية ينبغي أن يكون له دور فعال في توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتقوية مركزها التنافسي ومن ثم دعمها على التميز عالمياً ، إلا أن فعالية هذا النظام تتوقف على قدرته في توفير الطرق والأساليب والأدوات لتحقيق ذلك وفي هذا الشأن فإن نظام المحاسبة الإدارية يعتمد على ركيزتين هما : نظم التكاليف ، وأساليب تقييم الأداء ، إلا أن التكاليف وتقييم الأداء التقليدية لم يتوافر فيها الكفاءة ولا الفعالية لتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف لذا بدأت العديد من المنشآت في دراسة وتبني وتطبيق العديد من أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي إلا أن بعض المنشآت وجدت في هذه الأدوات والأساليب مجموعة من الثغرات وذلك يرجع لعدة أسباب من أهمها ان كل منها مصمم لخدمة هدف محدد أو مجموعة معينة من الأهداف ولذا بدأت المنشآت التي ترغب في التميز عالمياً في تطبيق أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي لتوفير المعلومات الملائمة لدعم المنشآت على التميز عالمياً . هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على

¹ - سيد عبد الفتاح سيد ، تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال ، (حوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، الجزء الأول ، 2010م)، ص ص 284-315.

أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الإدارة الإستراتيجية (قياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي. لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفروض التالية: الفرضية الأولى : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي ، الفرضية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن بأسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الأدوات والأساليب بشكل منفصل ، الفرضية الثالثة : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية ، توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية ، توفير الموارد البشرية والتنظيمية تأييد العاملين بالمنشأة في تطبيق التكامل بين ادوات الإدارة الإستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط - التكلفة المستهدفة - أسلوب تحليل سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي (قياس الأداء المتوازن - أسلوب القياس المرجعي) . توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية أهمية ادوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تأثير العوامل التالية ، مساندة وتأييد الإدارة العليا ، توفير الموارد المادية ، توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية ، توفير الموارد الإدارية الإستراتيجية لتكلفة أساليب تقييم الأداء الإستراتيجي .

ركزت هذه الدراسة على تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد قرارات الإدارية لمنظمات الأعمال. دراسة : محمد (2010م)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إهمال إدارة المنشأة لأدوات إدارة التكلفة وعدم أخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المنشأة لضعف حصتها في السوق لمواجهة منافسة حادة في السوق ، لذلك فإن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة المنشأة والتي تصبح بمثابة الباعث على الدراسة هي عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المنشأة ، وان العمل

¹ - د. محمد شحاتة خطاب خطاب ، التكامل بين ادوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، (أبها: جامعة الملك خالد ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 - 19 مايو ، 2010م) ، ص ص 16-2.

والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراستها واختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تفصيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل. هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، بمعنى ان أدوات إدارة التكلفة تساعد في تفعيل حوكمة الشركات ، وان تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات يدعم أدوات إدارة التكلفة مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب وحوكمة الشركات لتحقيق الهدف الأساسي للنشاط الذي تسعى إليه كل المنشآت والمتمثل في البقاء والنمو والإستمرار . وافترضت الدراسة على أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة سيساعد في زيادة تفعيل حوكمة الشركات، أن إتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية إدارة التكلفة، إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات يؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة وهو البقاء والنمو والإستمرار . وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المنشأة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة ويساعد في ذلك قيام الإدارة بإستخدام أدوات إدارة التكلفة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية .

تناولت الدراسة التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، بينما هذه الدراسة تناولت التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة : محمد (2011م) ⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الحاجة إلى تطوير أساليب التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة ولتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة ، بالتالي ضرورة تطوير الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف الصناعية لتواكب تلك التطورات ، إضافة إلى ضعف الوعي التكاملي بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية مع عدم الإلمام بأهميته ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف إنتاج السكر . هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وإبراز دورهما في تحديد تكاليف إنتاج السكر، التعرف على أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، تبيان معوقات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية : أن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا تساعد الإدارة على اداء وظائفها ، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار

¹ - محمد البشير إبراهيم احمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ،رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2011م) .

وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة ، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات . توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة ، تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات .

ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال .
دراسة : أيمن (2011م) ⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إتباع الشركات السودانية المنتجة للبتترول لأساليب محاسبة التكاليف الحديثة والتي اصحبت واحد من متطلبات بيئة التصنيع الحديثة خاصة في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها تلك البيئة وان أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ليست ذات جدوى في هذه البيئة ، لأن هذه البيئة قد شهدت تحولاً كبيراً لدور العنصر البشري فيها . هدفت الدراسة إلى التعرف على بيئة التصنيع الحديثة وذلك من خلال التعرض لدراسة نظم الإدارة والإنتاج الحديثة والفوائد التي تحققها ، التعرف على أثر بيئة التصنيع على أساليب محاسبة التكاليف، الوقوف على حجم الاهتمام بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في الشركات المنتجة للبتترول في السودان ، الوقوف على دور هذه الأساليب في دعم وإسناد الإدارات عند القيام بوظائفه . إفتترضت الدراسة إلى أن التطور والتغير في أساليب الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر على كفاءة وفعالية أساليب الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر على كفاءة وفعالية أساليب محاسبة التكاليف ، تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة تتيح فرص الاستفادة منها في تحسين إدارة التكلفة ومساعدة الإدارة على أداء وظائفها ، إختيار أحد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة بما يتوافق مع طبيعة وحجم المنشأة البترولية يجعل الأسلوب ذو كفاءة في اداء وفعالية في مخرجاته ، وجود نظام محاسبة مالية دقيق وكفاء في المنشأة البترولية يؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط ويجعله أكثر كفاءة وفعالية، تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يتلاءم مع بيئة الشركات المنتجة لبتترول في السودان. توصلت الدراسة إلى ان التطور والتغير في نظم الإدارة والإنتاج الحديثة في قطاع البترول يؤثر على كفاءة وفعالية أساليب محاسبة التكاليف التقليدية ، إن الشركات السودانية المنتجة للبتترول غير مطبقة لأساليب محاسبة التكاليف

¹ - أيمن طه حمد النيل النور ، قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبتترول في السودان ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2011م).

الحديثة، إن تطبيق اساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة تتيح فرض الاستفادة منها في تحسين اداء إدارة التكلفة ومساعدة الإدارة في اداء وظائفها .

ركزت هذه الدراسة على دراسة قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبترول في السودان بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة محي الدين (2011م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في إعتقاد معظم الشركات على نظام المحاسبة المالية كمصدر رئيسي للمعلومات والذي ينتج بيانات إجمالية بشأن تكاليف وإيرادات الأنشطة المختلفة وهو ما يؤدي إلى ضالة قيمة هذه المعلومات في تلبية احتياجات الإدارة والوفاء بها ، كما ان أغلب التكاليف في هذه الشركات تمثل تكاليف عامة وغير مباشرة وأعباء غير مرتبطة بحجم النشاط ويتم الاعتماد على أسس تقديرية تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي في تحميل هذه التكاليف غير المباشرة في الخدمات التأمينية مما يترتب على ذلك عدم دقة كثير من القرارات التي تتخذ في ظل هذه المعلومات ، بالإضافة إلى ذلك ان اغلب هذه الشركات لا يتم بها إجراء رقابة على عناصر التكاليف ولا يتم عمل تقييم في نهاية الفترة لتحديد الإنحرافات ومعالجتها وقد يرجع ذلك إلى ان هذه الشركات لا تتبع أسلوب التكاليف المعيارية. هدفت الدراسة إلى توفير المعلومات التكاليفية لخدمة الإدارة في مجالات صنع واتخاذ القرار . افترضت الدراسة الآتي: يلاءم أسلوب التكاليف على أساس النشاط طبيعة شركات التأمين المصرية ، يساهم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تفيد في مجالات صنع القرار . توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكاليف على أساس النشاط يلاءم طبيعة شركات التأمين المصرية ، وهو ما يتفق مع محتوى البحث الذي يوضح بأنه لكي يتم اختبار وتطبيق أي أسلوب يجب ان يكون هذا الأسلوب أولاً يلائم طبيعة النشاط المطبق به ثم إمكانية تطبيقه سواء من حيث هل هناك صعوبات تواجه التطبيق ام لا ، يساهم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تفيد في عمليات صنع واتخاذ القرار ، وقد جاءت هذه النتيجة متسقة مع هدف البحث والدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث وقد اتضح مدى قدرة هذا الأسلوب في توفير هذه المعلومات والفائد التي تعود على متخذي القرار عند تطبيق هذا الأسلوب.

تناولت هذه الدراسة إستخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين ، بينما تتميز دراسة الباحث في التركيز على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية للمنظمات الأعمال.

دراسة : إيمان (2011م)⁽¹⁾.

¹ - محي الدين سامي محمد محمد الشباسي ، استخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .

تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة الدور الذي يمكن ان تؤديه أساليب إدارة التكلفة في الحد من ممارسات المديرين التنفيذيين تجاه إدارة الأرباح .هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية الحد من ممارسات المديرين التنفيذيين تجاه ممارساتهم لإدارة الأرباح ، من خلال استخدام أساليب إدارة التكلفة في مجال خفض ورقابة التكلفة وتقييم الأداء . إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الفرض الرئيسي للبحث " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة ، والحد من ممارسات الأرباح . ويتم اختبار الفرض الرئيسي للبحث من خلال الفروض الفرعية التالية : الفرض الأول : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة الخاصة بخفض التكلفة والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، الفرض الثاني : الشركات التي تطبق أساليب إدارة التكلفة الخاصة برقابة التكلفة لا تكون أقل عرضة لممارسات إدارة الأرباح عن تلك التي لا تطبقها، الفرض الثالث : الشركات التي تطبق أساليب إدارة التكلفة الخاصة بتقييم الأداء لا تكون أقل عرضة لممارسات إدارة الأرباح عن تلك التي لا تطبقها . توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة، والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وذلك من خلال تطبيق أسلوب الانحدار المتعدد بطريقة الانتقاء التدريجي تبين معنوية النموذج في التنبؤ، وأن لديه القدرة على تفسير 77,6% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ، والذي يعبر عن ممارسات المديرين التنفيذيين في إدارة الربح. بالنسبة لاختبار الفروض الفرعية للبحث (الأول ، الثاني ، الثالث) تم استخدام إرتباط (سبيرمان) للرتب لقياس علاقة الارتباط بين أساليب إدارة التكلفة ، وبين ممارسات إدارة الأرباح، و تم التوصل إلى أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، الشركات التي تطبق أساليب إدارة التكلفة أقل عرضة لممارسات إدارة الأرباح عن تلك التي لا تطبقها ، الشركات التي تطبق أساليب إدارة التكلفة الخاصة لتقييم الأداء تكون أقل عرضة لممارسات إدارة الأرباح عن تلك التي لا تطبقها.

ركزت هذه الدراسة على استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح، بينما تتميز الدراسة الحالية في التركيز على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها على ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : فيصل (2013)(2)

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المتبعة في قياس تكلفة المنتجات بمصنع شركة السكر السودانية. هدفت الدراسة إلى البحث عن أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في قياس تكاليف المنتجات بمصانع شركة السكر السودانية،

¹ - ايمان صالح فاضل ، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ،رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .

² - فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا،رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2013م).

لتحقيق أهداف الدراسة إختبرت الدراسة الفرضيات التالية : الفرضية الأولى "يمكن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في قياس تكلفة المنتجات بصورة موضوعية" ، الفرضية الثانية "لا تعتمد مصانع شركة السكر السودانية في قياس تكلفة المنتجات على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط" ، الفرضية الثالثة تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط في مصانع السكر السودانية " ، الفرضية الرابعة "يواجه تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بمصانع شركة السكر السودانية محددات فنية وإدارية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة المنتجات بصورة موضوعية ويخفض تكلفة المنتجات ، أن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة مما أدى إلى توفير فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات المؤثر إيجاباً على تحسين أداء مصانع شركة السكر السودانية .

ركزت هذه الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات بإعتبارها أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : عزت (2013)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقييم أداء القطاع الصناعي بالسودان وتمثلت مشكلة الدراسة في أوجه قصور التي واجهت محاسبة التكاليف التقليدية مما أدى إلى عدم قدرة المنشآت الصناعية في مواجهة التحكم في سعر المنتج وجودة المنتجات في ظل المتغيرات البيئية الصناعية التي تتسم بسرعة التغير في ظل المنافسة وتعدد السلع وعدم تحديد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وقد قام الباحث بصياغة المشكلة الدراسة من خلال عدة تساؤلات : هل يؤثر أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تقييم أداء الأنشطة الإنتاجية في المنشآت الصناعية في السودان ؟ هل يصلح أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة رقابة وتقييم أداء الأنشطة الإنتاجية المنشآت الصناعية بالسودان ؟ هل تساعد تكاليف الجودة في تحقيق جودة المنتجات وتقييم أداء الأنشطة الإنتاجية المنشآت الصناعية بالسودان؟ هل أسس تحميل المنتج بنصيبه من تكاليف يتم بطريقة فعالة وسليمة مما يساعد في تقييم أداء الأنشطة الإنتاجية المنشآت الصناعية بالسودان؟ . هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أسلوب التكلفة على أساس النشاط ومدى فاعليته في ترشيد القرارات وتقييم الأداء الأنشطة الإنتاجية وبيان مدى دور تكاليف الجودة في تقييم أداء الوحدات الإنتاجية وبيان محاولة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة رقابة وتقييم يمكن الاستفادة منها في الأنشطة الإنتاجية. إختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الفرضية الأولى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في رفع كفاءة وفاعلية الأنشطة الإنتاجية والفرضية الثانية أن قياس تكاليف الجودة يؤثر على تكلفة وأداء الوحدات الإنتاجية والفرضية الثالثة إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على

¹-عزت كمال عبدالله موسى ، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقييم أداء القطاع الصناعي بالسودان ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ،رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2013م).

عملية تقويم وتكلفة أداء المنتج المرغوب فيه. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين فاعلية أداء الأنشطة الإنتاجية من خلال مسببات وأوعية التكاليف، تساعد المعلومات الناتجة عن الوحدات الإنتاجية لتكاليف الجودة في رقابة ومتابعة ضبط العمليات الإنتاجية في زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الإنتاجية ، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الإنتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء وسعر المناسب في رفع كفاءة تقويم الوحدات الإنتاجية .

يلاحظ الباحث أن ركزت هذه الدراسة تناولت أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان ، ولم تتناول هذا الأساليب من ناحية تكاملية ، وهذا ما ركزت عليه الدراسة الحالية في التركيز على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : أبوبكر (2013)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعي السوداني . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في حاجة الشركات الصناعية بولاية الخرطوم للأساليب اللازمة لمواجهة مشكلة المنافسة وقد قام الباحث بصياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي : ماهو دور الأساليب التكلفة الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ؟. هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم التكلفة الإستراتيجية وبيان مدى تكامل أساليب التكلفة الإستراتيجية في الشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار ثلاثة فرضيات هي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب التكلفة الإستراتيجية ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ؟ ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل أساليب التكلفة الإستراتيجية ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم ؟ ، تطبيق أساليب التكلفة الإستراتيجية يؤثر في تحقيق أهداف الشركات الصناعية بولاية الخرطوم . وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق السليم لأساليب التكلفة الإستراتيجية يحقق أهداف الشركات الصناعية بولاية الخرطوم ، تتكامل أساليب التكلفة الإستراتيجية لدعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية بولاية الخرطوم .

ركزت هذه الدراسة على أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للقطاع الصناعي السوداني ولم تتطرق إلي ترشيد القرارات الإدارية ، بينما الدراسة الحالية تناولت فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.

دراسة : مهدي (2013)⁽²⁾

¹ - أبوبكر أحمد الهادي عبد الرحيم ، أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعي السوداني، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2013م).

² - مهدي مفتاح السريتي ، مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، (مصراته: جامعة مصراته، مجلة الجامعة ، المجلد الثالث ، العدد الخامس عشر ، 2013م) ، ص ص 125 - 130 .

تمثلت مشكلة الدراسة في أن مقاييس الأداء التقليدية أصبحت غير قادرة على إعطاء صورة متكاملة من الأداء ، كما أن المعلومات المالية المتولدة من مؤشرات الأداء التقليدية قد تعطي مؤشرات مضللة عن الأداء تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة مما تطلب ضرورة إستحداث مؤشرات أداء غير مالية تقيس الأداء بشكل متكامل وتعكس مدى النجاح في تحقيق الأهداف مثل الجودة الشاملة والتطوير والإبتكار ، والمرونة الإنتاجية وتخفيض التكلفة . هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية الإعتماد على المؤشرات المستخدمة في بيئة التصنيع الحديثة في البيئة اللبية، لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرض الرئيسي الآتي هنالك إمكانية لتطبيق مؤشرات تقييم الأداء المستخدمة في بيئة التصنيع الحديثة في البيئة اللبية ، توصلت الدراسة إلى أن هناك إجماع تام بين المشاركين في الدراسة بأن إستخدام المؤشرات غير المالية بجانب المؤشرات المالية من شأنه أن يحقق فعالية عملية تقييم الأداء ومن ثم يساعد في ترشيد عملية إتخاذ القرارات، من أهم المؤشرات المتعلقة بتخفيض التكلفة إستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، وحصص تكلفة الفاقد والضياع وتكاليف إصلاح الوحدات المعيبة . ركزت هذه الدراسة على إمكانية إستخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية .

دراسة : مصعب (2014)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب العلاقة بين محاسبة التكاليف والقرارات الإستراتيجية في القطاع الصناعي السوداني حيث لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف يوفر معلومات تكلفية ملائمة وفي الوقت المناسب لإتخاذ القرارات الإستراتيجية في هذا القطاع . هدفت الدراسة إلى تأكيد أهمية اعتماد نظام منفصل للتكاليف عن نظام المحاسبة المالية في تقديم معلومات تحليلية تفيد الإدارة في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية . إفتترضت الدراسة على أن الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تمكن من تحديد وقياس تكلفة الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة ، الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لا تمكن من توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية ، تساعد القرارات المبنية على معلومات التكلفة على النشاط في خفض التكلفة . وتوصلت الدراسة معظم الأسس التقليدية المستخدمة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة تخضع للتقدير والإجتهد الشخصي مما يؤدي إلى اختلاف النتائج المستخرجة عند تحديد وقياس تكلفة الوحدة المنتجة، إستخدام الطرق التقليدية لقياس وتحديد التكلفة يؤدي إلى إتخاذ قرارات تسعير غير سليمة تقود المنشأة إلى فقدان القدرة في مواجهة المنافسة وتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط يقوم على مبدأ أن التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تخصيصها على المنتجات وفقاً لما تستهلكه الأنشطة مما يقدم

¹ - مصعب محمد عوض محمد، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفيلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).

معلومات لإتخاذ القرار الإستراتيجي ملائمة لإتخاذ القرار الإستراتيجي ، تمكن القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من ترشيد الإنفاق .

ركزت الدراسة على قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : صديق (2014)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً . هدفت الدراسة إلى تحديد مدي تأثير الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف على الرقابة وتخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان ومعرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم إختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في رقابة وتخفيض التكاليف . إختبرت الدراسة الفرضيات التالية : أن تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يؤثر على رقابة التكاليف الإنتاجية في صناعة السكر بالسودان وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان وأن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على رقابة التكاليف في صناعة السكر بالسودان وتطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر . وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية إستخدام الموارد المتاحة وأهمية إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات ، وذلك للمساعدة في ضبط التكلفة الفعلية حتي لا تتجاوز التكلفة المخططة وأن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة الأنشطة مما يسهم في تخفيض تكاليف المنتج .

ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : علي (2014)⁽²⁾

¹ - صديق ادم محمد ابكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).

² - د. علي الجوهرى رمضان ، اثر التطور الصناعي علي أستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة ، (سوهاج: جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثامن والعشرون - العدد الثاني ، 2014م)، ص ص 281 - 309.

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك عدد من منشآت الأعمال التي لازالت تتعامل مع التطور التكنولوجي في البيئة الصناعية بشئ من الحذر وذلك لعدم قدرتها على التعامل مع الأسواق المتطورة واتخاذ قرارات رشيدة لازمة لتلائم مع ذلك الأسواق وكذلك عدم القدرة على إستخدام أساليب متطورة للرقابة على التكاليف حيث أنها تعتمد على أساليب تقليدية لتخفيض التكاليف. وقد أصبح الآن إستخدام الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة لا يعتبر من قبيل الرفاهية بل أصبح أمر ضروري حتي تصل إلى مستوى الريادة في التكلفة وأصبح لازماً البحث عن علاقات تكامل منطقية بين أساليب إدارة التكلفة حتي تصل إلى أفضل نتائج في مجال الرقابة على التكاليف . هدفت الدراسة إلي دراسة تحليلية لأساليب إدارة التكلفة بإعتبارها اتجاهات حديثة في مجال محاسبة التكاليف وبيان أوجه التكامل المقترحة والعلاقات المنطقية بين تلك الأساليب ومدى تأثير منشأة الأعمال بهذا التكامل وأثر ذلك على تحقيق أهدافها . افترضت الدراسة إلى أن الأساليب المستخدمة في مجال إدارة التكلفة يفسر مدى تأثير محاسبة التطور في بيئة التصنيع وإن التكامل والترابط بين أساليب إدارة التكلفة له أثر ايجابي على منشأة الأعمال ولا يوجد تعارض بين أساليب إدارة التكلفة المستخدمة مع أهداف منشأة الأعمال. توصلت الدراسة إلي أن توفر إدارة التكلفة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة سواء كانت مالية او غير مالية وذلك من خلال الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف والمتمثلة في أساليب إدارة التكلفة ، تساعد إدارة التكلفة ومن خلال الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف اظهار تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكلفة من خلال إستخدام العلاقات السببية بين التكلفة والأنشطة مما يساعد على تحقيق الإستراتيجيات التنظيمية ويعتمد أسلوب على أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC على أساس تقسيم المنشأة الى عدة أنشطة وإعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد من حيث الموارد ومن ثم المنتجات تستهلك تلك الأنشطة وان أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC يعتبر مصدراً مهماً للمعلومات لانطلاق الإدارة على أساس الأنشطة ABM وبعد تحول قرارات التسعير من يد المنشأة الي المستهلكين ومن ثم الإعتماد على إبحاث السوق في التسعير لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فان أفضل أسلوب مساندة له هو أسلوب هندسة القيمة والذي يعد أحد أساليب تخفيض التكلفة وتحسين الجودة.

ركزت هذه الدراسة إلي أثر التطور الصناعي على إستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة، ولم تتطرق إلى ترشيد القرارات الإدارية ، بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات للمنظمات الأعمال.

دراسة : رندا (2014)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من الأساليب الحديثة التي تمثل أركان البناء الإداري في بيئة الأعمال الحديثة وفي ضوء ذلك

¹ - رندا مرسي كيوان ، أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط علي تحسين الأداء في المنظمات الصناعية ، (القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص - الجزء الثاني ، 2014م)، ص ص 462 - 463 .

يمكن صياغة مشكلة هذا الدراسة في الأجابة على التساؤل الرئيسي التالي : هل يؤدي التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين أداء المنظمات الصناعية المصرية في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة ؟. هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على تحسين أداء المنظمات الصناعية المصرية في ظل الظروف الراهنة . إختبرت الدراسة الفرض الرئيسي التالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين أداء المنظمة الصناعية. توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين الأداء في المنظمات الصناعية المصرية ، تعتبر بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط من الأساليب الإدارية الحديثة التي تمثل أركان البناء في بيئة الأعمال الحديثة، تتمثل مخرجات نظام التكلفة على أساس النشاط عن تكلفة الأنشطة ومسببات الأنشطة مدخلات لتصميم مقاييس بطاقة الأداء المتوازن عبر المحاور الأساسية في المنظمة ، مما يدعم جهود المديرين في الكشف عن الأسباب الجذرية التي تواجه تطبيق البطاقة في الواقع العملي ، كما إنه يسمح بإتخاذ الإجراءات التصحيحية لها .

ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط الى تحسين أداء المنظمات الصناعية ، بينما الدراسة الحالية ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : خالد ، فتح الرحمن (2015)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية . لقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها ان الشركة السودانية للتوليد الحراري تستخدم الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، إضافة إلى ذلك إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة قياس الكهرباء، بينما تميزت الدراسة الحالية بتناولها لفعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة : منال (2015)⁽¹⁾

¹ - خالد محمد أحمد عبدالله ، د . فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط ، كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد 16 العدد (1)، 2015م)، ص 217 .

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم الدقة في إحتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، لذلك أهتم هذا الدراسة بأهمية التكامل بين أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات في ظل ظروف البيئة التنافسية . هدفت الدراسة إلي التعرف على أهمية تفعيل العلاقة بين أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتطبيق حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية. أفترضت الدراسة الفرضيات التالية : توجد علاقة إرتباطية بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت ، توجد علاقة إرتباطية بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت ، توجد علاقة إرتباطية بين تكامل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وبين تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت . توصلت الدراسة إلي أن إستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في الإنتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف ، إضافة إلي إستخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلي إستراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضي عنها العميل ، كما تم إثبات جميع الفرضيات عند مستوى 0.05.

ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت بينمركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .
دراسة : رندا (2015)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنشآت الصناعية المصرية تواجه تحديات كبيرة تفرضها بيئة الأعمال التنافسية الجديدة ، مما يستلزم حتمية الإعتماد على الإتجاهات الحديثة في مجال تخفيض التكلفة وتصميم المنتجات ، بما يضمن المحافظة على مواصفات الجودة المطلوبة في السوق ، وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل الأسئلة البحثية التالية : هل التحليل التقليدي لإنحرافات التكاليف مناسباً لتحقيق التخفيض الإستراتيجي للتكاليف في ظل متغيرات بيئة الإنتاج الحديثة؟، ماهو دور كل من مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة؟، كيف يمكن الربط وإبراز العلاقة التكاملية بين مدخل التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات . هدفت الدراسة إلى بناء

¹ - منال حامد فراج ، أثر التكامل بين أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات علي تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، (القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، 2015م)، ص ص 818-819.

² -رندا مرسي كيوان ، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول- الجزء الثاني، 2015م)، ص ص 769-780 .

إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة . افترضت الدراسة الي أن التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة لا يؤثر على دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة . توصلت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداء هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بهدف الوصول إلي التكلفة التنافسية وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة ، يرتكز العلاقة التكاملية بين مدخلي التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل سلسلة على المحاور الثلاثة التالية : يحدد مدخل التكلفة المستهدفة المسموح بها لإنتاج المنتج ويساعد مدخل هندسة القيمة في إختيار بديل التصميم المناسب الذي يحقق مواصفات الجودة المطلوبة ويكون في حدود التكلفة المستهدفة ، كما يساعد تحليل القيمة في تنفيذ التصميم المطلوب للمنتج من خلال أفضل تشكيلة من الأنشطة الوظيفية في المنظمة .

ركزت هذه الدراسة على تقديم إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .

دراسة: زيد (2015) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الحفاظ على المركز التنافسي للبنوك، ولوجود فروق بين أسعار الخدمات المتماثلة التي تقدمها البنوك الأردنية المختلفة تعتبر بطاقة الأداء الأفضل لتقييم وقياس الأداء نظراً لكونها تأخذ بعين الإعتبار عدة أبعاد لتشتمل على إهتمامات البنك، وكذلك تعتبر موجه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للقيام بإتخاذ قرارات رشيدة ، وعليه تتخلص عناصر الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية: ما مدى توفر المقومات الأساسية لإستخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك الأردنية؟، ما مدى إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في مجال إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية؟. هدفت الدراسة إلى تحليل إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية. أفترضت الدراسة على أنه لا يوجد إمكانية لإستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية، ولا تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإستخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك الأردنية. توصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل تتعلق بحاجة البنوك الأردنية ومنتخذي القرارات لتصميم وتفعيل دور بطاقة الأداء المتوازن، مما

¹- زيد محمد مسلم الحواتمة ، إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية ،(القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول، الجزء الأول، 2015م) ، ص ص 369- 373 .

يعكس ضرورة وأهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قطاع البنوك الأردنية حيث بلغت نسبة التأثير لهذه العوامل مجتمعة (70.22%) .

ركزت هذه الدراسة إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.

ملخص الدراسات التي إهتمت بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

سنة الدراسة	النتائج	الفجوة التي تغطيها الدراسة	إسم الدراسة	إسم الباحث
2001	توجيه التكلفة وإدارتها بما يحقق متطلبات الاستخدام الإقتصادي الأمثل للموارد يؤدي إلي إنتاج السلعة المطلوبة بالجودة والمواصفات ترضي المستهلك وبأقل تكلفة ممكنه	تناولت هذه الدراسة دراسة وتقييم مدخل نظم إدارة التكلفة في مجال التميز وتدعيم القدرة التنافسية خاصة من مدخل إستراتيجية التسعير بينما ركزت هذه الدراسة على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.	مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة	د. عاطف
2004	أن إستخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية يحقق نتائج أفضل عنه في حالة إستخدام المقاييس المالية فقط.	ركزت هذه الدراسة على أثر إستخدام نظام القياس المتوازن على قيمة المنشأة.	Managing Value Creation Within the Firm : An Examination of Multiple Performance Measures	Bryant et al
2007	يؤدي إستخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لصناعة الغزل والنسيج.	تناولت الدراسة إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق التكلفة على أساس النشاط كأحد أساليب إدارة التكلفة.	إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفقاً لنظام التكاليف على أساس النشاط.	عثمان
2007	1/ لم يعد نظام التكاليف مجرد أداة لتحديد تكلفة المنتجات بل أصبح نظاماً لإدارة التكلفة هدفه توفير البيانات التي يمكن أن تلعب دوراً رئيسياً في قياس تكلفة الموارد المستفدة في تنفيذ أنشطة المنشأة الإنتاجية ، تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلي تحسين الأداء مستقبلاً. 2/ المنشأة يجب أن تتظر لأدوات إدارة	ركزت هذه الدراسة على أهمية إدارة التكلفة في إتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم المقارن بينما الدراسة الحالية ركزت على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.	أهمية إدارة التكلفة في إتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم المقارن .	د. عيـد محمود

	<p>التكلفة على أنها نظام متكامل هذا التكامل يسمح للمنشأة الإستجابة السريعة للتغيرات في الظروف الإقتصادية ومقابلة تشكيلة المنتجات الجديدة الخاصة بالمنافسين ، يعبر سعر البيع المستهدف لتشكيلة المنتجات عن السعر المقدر لتلك المنتجات الذي يكون المستهلكون المحتملون على إستعداد لدفعه للحصول على تشكيلة المنتجات ، حيث أن سعر البيع المستهدف والربح المستهدف أصبحا من العوامل والمحددات الثابتة نتيجة الضغوط التنافسية.</p>			
2007	<p>1/ أوضحت معادلة الانحدار المقدر معنوية وإيجابية العلاقة ما بين أسلوب سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن والأداء الكلي. 2/ أوضحت معادلة الانحدار المقدر معنوية وإيجابية العلاقة ما بين نظام قياس التكلفة على أساس النشاط وأسلوب قياس الأداء المتوازن والأداء الكلي.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوب الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء.</p>	<p>التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء.</p>	<p>رزان</p>
2008	<p>يساعد إستخدام النظم الحديثة للتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لإستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل على الوحدات المنتجة.</p>	<p>تناولت هذه الدراسة نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في صناعة السكر بالسودان.</p>	<p>نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان.</p>	<p>عبد المنعم</p>
2008	<p>1/ أن عوامل (تحقيق الإستراتيجية ، الموارد التكنولوجية ، هندسة القيمة) هي مفتاح نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت اليابانية وترتبط ارتباطاً وثيقاً بميزتها التنافسية. 2/ أن العوامل السابقة لها تأثير هام على كفاءة التصميم والتطوير والتحسين والتسليم في الوقت المناسب، بالتالي تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتعظيم الأداء.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة إلي فحص العلاقة بين عوامل النجاح الرئيسية ممثلة (بالموارد التكنولوجية المتاحة ، تحقيق الإستراتيجية ، التزام الإدارة العليا ، الهيكل التنظيمي ، هندسة القيمة) وأداء أسلوب التكلفة المستهدفة وأنعكاس ذلك على أداء منشآت الأعمال.</p>	<p>Relationship Between Organization Capabilities and eformance of Target Costing :An Empirical Study of Japanese Companies</p>	<p>Huh et al</p>
2008	<p>1/ أن إستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وربطها بالأساليب المحاسبية التكاليفية في إطار تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنظمة الخدمية من تدعيم تخفيض تكلفة أنشطتها الخدمية ومن ثم يدعم القدرة</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية بإعتبارها أحد</p>	<p>إستخدام أسلوب التكلفة المتهدفة في تخفيض تكافئة الأنشطة الخدمية بهدف دعم قدرتها</p>	<p>أسماء</p>

	التنافسية	الأساليب الحديثة.	التنافسية	
	2/ يوفر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاطات معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للأنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة.			
2009	إن إتباع أساليب النتائج الحديثة واجب ضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة ، إن الزيادة النسبية للتكاليف غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف غير المباشرة .	ركزت هذه الدراسة على إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في الشركات الصناعية. وبينما ركزت الدراسة الحالية على التكامل بين هذه الأساليب ودورها في ترشيد القرارات.	إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحااسبة التكاليف في الشركات الصناعية.	سالم
2009	تتأثر الجوانب المختلفة لنظام التكاليف بخصائص بيئة الصناعة المعاصرة وهذا الجوانب عبارة عن أساليب ولجرائات وشمولية القياس للمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام التكاليف والأهمية النسبية لأركان ومقومات نظام التكاليف.	ركزت الدراسة على أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات اللببية.	أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية اللببية.	الحسين
2009	أن التخصيص الدقيق للتكلفة وزيادة كفاءة وفعالية الأنشطة يسهم بشكل كبير في تحسين أداء المنشأة.	ركزت هذه الدراسة إلي قياس مدي تأثير أسلوب التكلفة على أساس النشاط على أداء عينة من المنشآت الصناعية في استراليا.	The Impact of Activity – Based Costing on Firm Performance The Australian Experience	Zaman
2009	أن النموذج الذي يعتمد على طريقة التكلفة على أساس النشاط ومفهوم الجودة الشاملة يمكن قياس تكلفة الخدمات المينائية بصورة دقيقة.	ركزت هذه الدراسة على إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان بينما تناولت الدراسة الحالية فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.	إستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان.	أسعد
2010	أن زيادة الأهمية النسبية في التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.	تناولت الدراسة نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان ، ولم تتطرق إلي هذه	نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج	أحمد

		الأنظمة من ناحية تكاملية.	الصناعي.	
2010	1/ إن ترشيد وتحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وفي ضوء الوظائف الإدارية المختلفة إنما يتحقق من خلال درجات التكامل بين الأساليب الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية. 2/ إن الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية تساهم في توفير نوعيات مختلفة من المعلومات والتي تساعد على تحسين ورفع كفاءة وفاعلية عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد مستوى بيئة الأعمال التي تعمل المنشأة من خلالها وكذلك قرارات العملاء والأسواق والمنتجات والعمليات والموارد.	ركزت الدراسة على نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة.	نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والتكنولوجية الحديثة.	طارق
2010	أن الأسباب الرئيسية وراء تفوق المنشآت هو أن تقوم بالأصلاح والتطوير من منظور البيئة الداخلية والخارجية حتي يكون هذا التطوير إستراتيجياً يحقق المزايا التنافسية لها .	تناولت الدراسة إدارة التكلفة خارج بيئة المنشأة مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الأداء.	إدارة التكلفة خارج بيئة المنشأة مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الأداء.	منير حمدي
2010	تساعد المعلومات المتوفرة عن التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد في رفع كفاءة وفاعلية تكلفة الجودة.	ركزت هذه الدراسة على وضع إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد.	إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط والإنتاج في الوقت المحدد.	أميرة
2010	تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها.	تناولت الدراسة مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة وبينما تناولت الدراسة الحالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة دورها في ترشيد القرارات الإدارية.	مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية.	د. فؤاد
2010	1/ تهتم أساليب التكاليف الحديثة بالدقة في تحديد تكلفة المنتجات وبالتالي تقديم معلومات صحيحة ودقيقة للإدارة. 2/ إستخدام أساليب التكاليف الحديثة في القطاع الصناعي السوداني يوفر نظاماً سليماً لمحاسبة التكاليف الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وقدرته على المنافسة .	ركزت هذه الدراسة على وضع إطار علمي لإستخدام التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج .	إطار علمي لإستخدام التكاليف الحديثة في قياس تكلفة القطاع الصناعي السوداني.	يوسف أحمد

2010	<p>1/ يركز نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل جوهري على إيجاد علاقة السبب والنتيجة بين الأنشطة الموارد التي تستهلكها من جهة وبين الأنشطة والمنتجات التي تستهلك خدماتها من جهة أخرى مما يؤدي إلي دقة تخصيص التكاليف ودقة تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .</p> <p>2/ يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء من خلال تحليل كافة الأنشطة والتعرف على جدوي كل نشاط ، ولستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة منها مما يؤدي إلي تخفيض جوهري في التكاليف ويرفع من كفاءة أداء الأنشطة ويسهم في تعظيم الإنتاج وبناء القدرات التنافسية .</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية البيئية .</p>	<p>علي عاشور</p>
2010	<p>1/ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي .</p> <p>2/ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط ، والتكلفة والمستهدفة، سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الابتكارات بشكل منفصل .</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال.</p>	<p>سيد عبد الفتاح</p>
2010	<p>1/ إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات يؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمشأة وهو البقاء والنمو والإستمرار .</p> <p>2/ أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة سيساعد في زيادة تفعيل حوكمة الشركات،</p>	<p>تناولت هذه الدراسة التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، بينما تناولت الدراسة الحالية فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات</p>	<p>د. محمد</p>

		الأعمال.		
2010	1/ أن دعم وتأييد الإدارة العليا هي العامل الأساسي في تبني الابتكارات الحديثة للمحاسبة الإدارية والتنفيذ الناجح في تطبيقها . 2/ إن تبني هذه الابتكارات يؤدي إلي زيادة رضاء المستخدمين للمعلومات المحاسبية بالإضافة لوجود الإهتمام المتزايد في تطبيق ابتكارات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ولمكانية تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات .	هذه الدراسة ركزت على فحص وتحليل العوامل التي تؤثر على نشر ابتكارات المحاسبة الإدارية.	A comparative investigation into the diffusion of management accounting innovations in the UK Australia and New Zealand	Yazdifar & Askarany
2010	وضع نموذج لتكامل الأساليب المحاسبية الإدارية بالإعتماد على مدخل التحليل الهرمي بهدف الوصول لمستوى أداء أفضل.	ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين المنشآت المتميزة عالمياً ونظام محاسبة التكاليف من خلال المعلومات المناسبة والدقيقة.	Innovation in Management Accounting : The Needs of World – Class Firms	Khajavi & Nazemi
2011	1/ تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة. 2/ أن تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لا يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية. 3/ تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.	ركزت هذه الدراسة على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .	الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .	محمد
2011	يساهم تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تفيد في عمليات صنع واتخاذ القرار .	تناولت هذه الدراسة إستخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين .	إستخدام مدخل إدارة التكلفة لخدمة صنع القرار في شركات التأمين .	محي الدين سامي
2011	1/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب إدارة التكلفة ، والحد من ممارسات إدارة الأرباح.	ركزت هذه الدراسة على إستخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح، بينما تناولت هذه الدراسة فعالية التكامل بين	إستخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح .	ايمان

		الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها على ترشيد القرارات الإدارية.		
2011	إن تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة تتيح فرض الاستفادة منها في تحسين أداء إدارة التكلفة ومساعدة الإدارة في أداء وظائفها .	ركزت هذه الدراسة علي قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة علي الشركات علي المنتج للبترو في السودان . ركزت الدراسة الحالية علي فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .	قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة علي الشركات علي المنتج للبترو في السودان .	أيمن طه
2013	1/ أن تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يحدد تكلفة المنتجات بصورة موضوعية ويخفض تكلفة المنتجات . 2/ أن أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة مما أدى إلى توفير فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات المؤثر إيجاباً على تحسين أداء مصانع شركة السكر السودانية .	ركزت هذه الدراسة علي تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات .	تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات .	فيصل
2013	1/ أن استخدام المؤشرات غير المالية بجانب المؤشرات المالية من شأنه أن يحقق فعالية عملية تقييم الأداء ومن ثم يساعد في ترشيد عملية إتخاذ القرارات . 2/ من أهم المؤشرات المتعلقة بتخفيض التكلفة استخدام منهج التكلفة المستهدفة ، وحصر تكلفة الفاقد والضياع وتكاليف إصلاح الوحدات المعيبة	ركزت هذه الدراسة على إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة .	مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي .	المهدي
2013	1/ يعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تحسين فاعلية أداء الأنشطة الإنتاجية من خلال مسببات ووأوعية التكاليف . 2/ أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الإنتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء وسعر المناسب في رفع كفاءة تقييم الوحدات الإنتاجية .	تناولت هذه الدراسة أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان ، ولم تتناول هذا الأساليب من ناحية تكاملية .	أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان .	عزت
2014	1/ استخدام الطرق التقليدية لقياس وتحديد	ركزت الدراسة على قياس	قياس التكلفة بين	مصعب

	<p>التكلفة يؤدي إلى إتخاذ قرارات تسعير غير سليمة تقود المنشأة إلى فقدان القدرة في مواجهة المنافسة.</p> <p>2/ تمكن القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط من ترشيد الإنفاق.</p>	<p>التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية.</p>	<p>الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية.</p>	
2014	<p>1/ أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة علنا لأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية.</p>	<p>الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية.</p>	صديق
2014	<p>تتمثل مخرجات نظام التكلفة على أساس النشاط عن تكلفة الأنشطة ومسببات الأنشطة مدخلات لتصميم مقاييس بطاقة الأداء المتوازن عبر المحاور الأساسية في المنظمة ، مما يدعم جهود المديرين في الكشف عن الأسباب الجذرية التي تواجه تطبيق البطاقة في الواقع العملي ، كما إنه يسمح بإتخاذ الإجراءات التصحيحية لها .</p>	<p>تناولت أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط الي تحسين أداء المنظمات الصناعية .</p>	<p>أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء في المنظمات الصناعية .</p>	راندا مرسى
2014	<p>1/ أن توفر إدارة التكلفة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة سواء كانت مالية او غير مالية وذلك من خلال الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف والمتمثلة في أساليب إدارة التكلفة.</p> <p>2/ تساعد إدارة التكلفة ومن خلال الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف اظهرت تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكلفة من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكلفة والأنشطة مما يساعد على تحقيق الإستراتيجيات التنظيمية.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة إلى أثر التطور الصناعي على أستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة ، ولم تتطرق إلى ترشيد القرارات الإدارية.</p>	<p>أثر التطور الصناعي على أستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة</p>	د. على الجوهري
2015	<p>تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة قياس الكهرباء.</p>	<p>التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط، كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج</p>	خالد محمد د.فتح الرحمن الحسن

			الكهرباء.	
2015	<p>أن إستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في الإنتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف ، إضافة إلي إستخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .</p>	<p>أثر التكامل بين أساليب الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت</p>	منال
2015	<p>أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أداة هامة لدعم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بهدف الوصول إلي التكلفة التنافسية وتحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة ، يركز العلاقة التكاملية بين مدخلي التكلفة المستهدفة وكل من مدخلي هندسة القيمة وتحليل سلسلة ، كما يساعد تحليل القيمة في تنفيذ التصميم المطلوب للمنتج من خلال أفضل تشكيلة من الأنشطة الوظيفية في المنظمة.</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على تقديم إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.</p>	<p>إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة.</p>	د.رندا
2015	<p>يوجد مجموعة من العوامل تتعلق بحاجة البنوك الأردنية ومتخذي القرارات لتصميم وتفعيل دور بطاقة الأداء المتوازن، مما يعكس ضرورة وأهمية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في قطاع البنوك الأردنية حيث بلغت نسبة التأثير لهذه العوامل مجتمعة (70.22%) .</p>	<p>ركزت هذه الدراسة على إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية بينما ركزت الدراسة الحالية على فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال.</p>	<p>إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية</p>	زيد محمد

الفصل الأول

الإطار النظري للأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

تناول الباحث في هذا الفصل الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من خلال إستعراض نشأة ومفهوم الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأهدافها ومقوماتها ومزايا وعيوب تطبيقها، ويتم تناول ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: نشأة ومفهوم إدارة التكلفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف ومراحل تطور أسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: مفهوم وأهداف وخطوات أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء

المتوازن

نشأة ومفهوم إدارة التكلفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط

يتناول الباحث في هذا المبحث نشأة ومفهوم إدارة التكلفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، ثم مراحل ومقومات وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وذلك على النحو التالي :

أولاً : نشأة وتطور إدارة التكلفة:

تعرضت محاسبة التكاليف في الثمانينيات لتغيرات جوهرية، أدت إلى إعادة النظر في أساليب محاسبة التكاليف وأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن إرجاع تطور أساليب محاسبة التكاليف التي تستخدمها المنشآت في الأونة الأخيرة إلى التطور الذي شهدته بيئة التصنيع الحديثة، وبالرغم من التغيير الملحوظ في أبعاد وطبيعة المنافسة بين المنشآت، إلا أن التطور في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية كان ضئيلاً، مما أدى إلى ضرورة دراسة وفهم النظم والإستراتيجيات اللازمة لمواكبة هذا التطور. وقد قام (Kaplan, 1984) بدراسة لتطور المحاسبة عن التكلفة ونظم المحاسبة الإدارية، حيث أوضح أن نشأة التكلفة بدأت بنظام القيد المحاسبي المزدوج للمعلومات الخاصة بتكلفة المنتجات النهائية ومدى كفاءة إنتاجية العمال، والرقابة على تسلم للمواد الخام، ثم تطورت بعد ذلك إلى تلخيص المعاملات النقدية، وإعداد تقارير مالية ملخصة العمليات الخاصة بالوحدات الفرعية، بالإضافة إلى ذلك تم تطوير هذه التقارير بصورة تفصيلية لتشمل بعض المؤشرات المالية⁽¹⁾.

نتيجة لذلك لجأ المنشآت إلى إعادة تصميم وتطوير نظمها المحاسبية بحيث تتمكن من توفير معلومات أكثر دقة وحدثة عن تكاليف الأنشطة والمنتجات أو الخدمات التي تقدمها، وحتى يستطيع المديرين مواجهة المنافسة، فإن عليهم دراسة قراراتهم على التكلفة، وعلى محاسب التكاليف مساعدتهم في تقدير هذا التأثير. أثرت هذه التطورات وبالأخص التطورات التكنولوجية كثيراً على أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وقد كان تأثير كبير على طريقة إنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية. فقد أدت زيادة طاقة الحاسبات الآلية وانخفاض تكلفة تشغيلها إلى تغيير طريقة تخزين والتعامل مع البيانات. فقد أصبحت معظم نظم معلومات محاسبة التكاليف آلية. بجانب ذلك ساعدت الحاسبات الآلية المديرين على الوصول مباشرة إلى البيانات والمعلومات التي يحتاجون إليها لإعداد التقارير الإدارية. وحديثاً لجأ عديد من المنشآت إلى زيادة الاعتماد على الآلية في تصنيع المنتجات وتداولها، وكذلك الإمداد بالخدمات. وكان لهذه التغيرات التكنولوجية تأثير على محاسبة التكاليف⁽²⁾.

حيث بادرت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أيضاً بتطوير مقاييس للوقت ومكوناته منسوبة للأنشطة المنتجة للقيم وكذلك للأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة، وصارت إدارة التكلفة تعد تقارير

¹ - إيمان صالح فاضل ، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص35.

² - د. زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2013م) ، ص ص 14-15.

للوقت تفصح عن الأداء الخاص بزمن التحضير لبدء الإنتاج وزمن التسليم، وتقارير أخرى عن تكلفة الأوقات غير المنتجة للقيم بما يساعد في عملية إدارة وتخفيض التكلفة وتحسين الأداء⁽¹⁾.

أصبح قياس تكلفة الأنشطة وإدارة الأنشطة من الأسس الهامة التي يقوم عليها محاسبة التكاليف. وتتبع أهمية تحليل الأنشطة إلى أنه يوفر الأساس اللازم لتصميم وتنفيذ كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس الأنشطة ويستخدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط لتحسين مستوى دقة تحليل التكلفة من خلال تحسين عملية تتبع التكلفة للمنتجات، أما الإدارة على أساس الأنشطة فإنها تستخدم لتحسين كافة ما يرتبط برقابة العمليات والرقابة الإدارية بصفة عامة⁽²⁾.

لقد تبنى عديد من المستفيدين في العصر الحالي نظام الإنتاج في الوقت المناسب . وفي ظل هذا النظام يتم شراء الأجزاء أو إنتاجها عند الحاجة لإستخدامها في كل مرحلة على مدار العمليات الصناعية. وهذا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة، نتيجة تخفيض معدلات المخزون. وهذا بالطبع يتطلب ضرورة تطوير أساليب محاسبة التكاليف وتبسيط النظام، وإجراء تعديل في طريقة قياس التكلفة والتقارير عنها، بما يتناسب مع هذا الفكر الإداري المعاصر مثل أسلوب التدفق العكسي للتكلفة. وتعد جودة المنتج والإنتاجية من متطلبات تطبيق فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب، حيث أن الأجزاء في الموعد بالضبط والذي تحتاج فيه إليها المرحلة التالية يؤدي إلى ضرورة إنتاج تلك الأجزاء بجودة عالية حتى تكون خالية من العيوب، والإ توفيق الإنتاج بالكامل نتيجة عيوب في بعض الأجزاء. ولذلك زادت حاجة الإدارة إلى تقارير تحتوي على معلومات مالية وغير مالية تمكنها من الرقابة على الجودة وقياس تكلفة الجودة.

ويؤدي التحسين المستمر وإستخدام معيار أفضل أداء إلى إستمرار البحث عن أفضل مستوى أداء للوصول إلى تحقيق رضا المستهلك. وهذا يتطلب مزيد من المعلومات التي تحتويها التقارير الداخلية التي تمكن المنشآت الصناعية ومنشآت الخدمات من تحديد العناصر التي تتحكم في أدائها ومحاولة تحسين تلك العناصر حتى يمكنها رفع مستوى أدائها، وهذا قد يستدعى من المنشأة إعادة هيكله وتنظيم عملياتها، لرفع مستوى الجودة وتخفيض التكلفة. ولذلك زادت الحاجة للإمداد بالبيانات المالية وغير المالية التي تمكن المديرين من تعديل طرق التصنيع وتحقيق التحسين المستمر. وساهمت نظرية القيود في تحسين جدولة الإنتاج، حيث تتعامل مع المصنع أو خط الإنتاج بوصفه سلسلة من العمليات المتتالية التي تعتمد بعضها على بعض من الناحية الفنية. ولذلك يتم تقسيم العمليات المتتالية إلى عمليات وفيرة وعمليات ذات طاقات محدودة تمثل مراكز إختناق، ويكون التركيز على إدارة مراكز الإختناق، لأنها تمثل محدداً أساسياً في طاقة المصنع، مما يؤدي إلى زيادة الطاقة الإجمالية للمنشأة وبالتالي زيادة الأرباح⁽³⁾.

ثانياً: مفهوم إدارة التكلفة:

1- د. رشيد الجمال، د. أيمن شتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث للنشر، 2010م)، ص44.

2- د. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر، 2010م)، ص7.

3- د. زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ص 16-17.

تعد التكلفة أحد المجالات التي يمكن أن تتميز فيها المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة، ويتحقق ذلك من خلال التخفيض المستمر للتكلفة حتى يمكن للمنشأة أن تستمر في بيئة الأعمال، وبالتالي فإنه لا بد من إدارة التكلفة، والتي تعتبر أحد أهم عناصر البيئة الداخلية للمنشأة والتي تمثل نقاط قوة أو ضعف، وأداة فعالة لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة المنشأة، لذلك فقد تعددت تعاريف إدارة التكلفة وفقاً لوجهات النظر المختلفة التي لحقت بالبيئة الحديثة منها:

عرفت بأنها "تلك المنطقة في علم المحاسبة التي تتعامل مع أساليب تحديد وتخصيص المنتج أو الخدمة وتوفر للمديرين المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة التكلفة في الأجل القصير والطويل"⁽¹⁾.

يُلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق لقد عرفت إدارة التكلفة بأنها المنطقة في علم المحاسبة التي تتعامل مع مجموعة من الأساليب لتحديد وتصنيف المنتج أو الخدمة من أجل توفير المعلومات الملائمة للمديرين لكي تساعدهم في عملية التخطيط والرقابة على التكلفة في الأجل القصير والأجل الطويل . ويلاحظ الباحث أن التعريف السابق ركز على أن إدارة التكلفة تقتصر فقط على تحديد التكلفة والرقابة عليها ، ولكن إدارة التكلفة تتسع إلى أكبر من ذلك لأنها قائمة على الأبعاد الداخلية المتمثلة في القياس والرقابة وعمليات التحسين المستمر والأبعاد الخارجية لتحقيق المزايا التنافسية .

تعرف إدارة التكلفة أيضاً "بأنها مجموعة من الإجراءات المتخذة من قبل المديرين وغيرهم عند التخطيط في الأجل القصير والأجل الطويل سعياً لتحقيق رضا العملاء إلى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة"⁽²⁾.

كما عرفت إدارة التكلفة بأنها "عملية ممتدة تحدث قبل الإنتاج حيث يتم القيام بكل من تخطيط التكلفة وتخفيضها، مروراً بعملية الإنتاج ذاتها حيث يتم تخفيض كل من التكلفة والرقابة عليها، وانتهاءً بإتمام عملية الإنتاج حيث يتم القيام بالرقابة اللاحقة على التكلفة"⁽³⁾.

يُلاحظ الباحث من خلال التعريفين السابقين أن إدارة التكلفة وسيلة أو أداء لمساعدة المديرين والعاملين بالمنشأة على التطوير والتحسين المبكر بالإضافة إلى التخطيط والرقابة على التكلفة في الأجل القصير والطويل بهدف تحقيق أهداف العملاء والمنشأة ويلاحظ الباحث شمول التعريفين السابقين على أهداف إدارة التكلفة .

عرفه (Tanaka) "أن إدارة التكلفة تتضمن إتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين كفاءة المنظمة، ولا بد لهذا النشاط أن تكون متكاملًا خلال دورة حياة المنتج في المنظمة"⁽¹⁾.

¹ - Horngren, Charles T & Foster , George & Datar, Srikant M, **Cost Accounting Managerial Emphasis**, 12th.ed, Upper Saddle River, new jersey, 2006, p.964 .

² - أ.د مختار إسماعيل أبو شعيشع ود. عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، (بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الثاني، الجزء الأول، 2013م)، ص 54.

³ - سيف الإسلام محمود عبد الحميد، الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة 2002م) ، ص 49.

يُلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق أن إدارة التكلفة أداء تهدف إلى تحسين عملية إتخاذ القرارات المرتبطة بالمنتج من خلال تتبع المراحل الإنتاجية المختلفة.

يرى الباحث أن إدارة اتكلفة من أهم العوامل لتحسين وترشيد عملية إتخاذ القرارات الادارية وبالأخص التشغيلية منها لأنه يعمل على تتبع المنتج من قبل الانتاج وما بعد البيع في الأسواق . من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث تعريف إدارة التكلفة: "بأنها مجموعة من الأساليب المتطورة تستخدمها إدارة المنشأة بغرض تخفيض التكاليف وتحسين المستمر للأداء لتحقيق احتياجات العملاء بأقل تكلفة وبمستوى الجودة المطلوبة والإستغلال الأمثل للموارد المنشأة.

ثالثاً: نشأة أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

إن الجذور التاريخية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ترجع إلى دراسة (Vatter) حينما إقتراح إطاراً لتطوير محاسبة التكاليف بما ينسجم مع هيكل أنشطة المنشأة. كما أشار (Johnson) إلى أن محاسبي (General Electric) وهي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعمل مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ففي عام 1963م عينت هذه الشركة فريقاً من قسم المراقبين لدراسة وإقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للكلف غير المباشرة ولتحقيق سيطرة أفضل على الكلف غير المباشرة إقتراح الفريق تكنيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف ومما لا شك فيه أن شركة (QE) وان استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام (ABC) في تتبع تكاليفها ، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والزيائن وغيرها واقتصر إستخدامها على التخصيص الدقيق للكلف (2).

أما (Zimmerman) فقد أوضح في عام 1979م أن الدافع وراء قيام المنشآت بتوزيع التكاليف هو تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن مبدأ الملكية ، أي الفصل بين مالكي المنشآت وإدارتها، وتعرف هذه العملية بتكاليف الوكالة في المنشآت ، ولكن هذا المدخل لم يتطور إلى حل مقنع لمشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وبدلاً من الطرق التقليدية السائدة، وبقيت الطرق التقليدية شائعة الإستخدام حتى أواخر الثمانيات، ويعتبر عام 1987م نقطة الإنطلاق لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، نتيجة للجهود الكبيرة التي قام بها الباحثان (Cooper and Kaplan) وذلك من خلال العديد من الدراسات التي أثبتت أن هذا الأسلوب وما يتمتع به من مزايا حسنة من شأنها أن

¹ - د.فايزة عبيد الله، دراسة أثر مجال إدارة التكاليف الإستراتيجية (الهيكالية التنفيذية) على علاقة منهجية الإحترافات المعيارية الستة بأهداف إدارة التكاليف الإستراتيجية، (القاهرة : جامعة عين الشمس ،كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث - السنة الثامنة عشر، 2014م)، ص39.

² - أ.د. اسماعيل التكريتي ، د. هيثم ممدوح العبادي ، أثر مدخل الأنشطة في تحقيق استراتيجية المنظمة ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، 2008م) ، ص ص 372 - 373 .

تساعد في توفير البيانات الملائمة لإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية فقد لاقى هذا الأسلوب قبولاً حسناً من الاكاديميين والمهنيين على حد سواء (1).

إن نظام التكلفة على أساس النشاط هو إفرزات التسابق نحو التطور والتقدم الصناعي في المجتمع الأوروبي والأمريكي لمحاكاة التقدم الصناعي الذي ساد البيئة اليابانية التي إتسمت بتطبيق مفهوم ما يسمى بنظام الشراء والإنتاج في الوقت المحدد وظهرت نتائج ذلك في المنافسة العالمية التي تميزت بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة الأمر الذي حدا بالأمريكيين لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة لمقابلة التكنولوجيا اليابانية والحفاظ على منتجاتهم في السوقين العالمي والمحلي وعليه فإن التقدم في هذا المجال لم يصل بعد إلى المستوى الياباني (2).

في بداية التسعينيات إعترفت الكثير من الشركات بتطبيق نظام (ABC) ، وهناك دراسة في عام 1995م أشارت إلى 20% من الشركات في انجلترا تبنت نظام (ABC) ، وقدم Hicks تصريحاً شجاعاً في أن نظام الـ(ABC) لإدارة التكاليف لا يمثل خياراً فحسب لمنشأة تأمل في المنافسة في التسعينيات بل هو أمر مطلوب (3).

فالفكرة الأساسية لهذا النظام تقوم على التخلي عن مركز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف غير المتجانسة ، والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي لكل عنصر تكلفة وهو النشاط المعين فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تكون على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في التكلفة وهو الحدث والنشاط والذي بدونه لا تنشأ التكلفة أصلاً (4).

لذلك فإن تطور في تطبيق هذا الأسلوب لا يقف عند حد ضمان سلامة ودقة بيانات ومعلومات التكاليف ، وبما يعكس سلامة ورشد ما يترتب عليها من قرارات متعددة في ضوء ظروف المنافسة القائمة، وإنما المنتبغ لمراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يجد أنها تكشف ما قد يكون موجوداً من أنشطة عديمة القيمة وما شابه مما يساعد على أحداث خفض جذري وحقيقي في التكاليف والرقابة عليها . لذلك يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط من الضروريات التي تساعد في تحسين كفاءة الأداء بالوحدات (5).

1- نصر الدين عبد الكريم محمد ، مستلزمات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في بعض الشركات الفلسطينية ، (الرياض : مجلة الإدارة العامة ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع ، مارس 1997م) ، ص 16 .

2- د. رأفت حسن الحناوي ود. محمد زين إبراهيم ، دراسات في التكاليف التخطيط والرقابة ، (د.ب : د.ن ، 2001م) ، ص 626 .

3- أ.د. اسماعيل التكريتي ، د. هيثم ممدوح العبادي ، مرجع سابق ، ص 374 - 375 .

4- د. زايد سالم أبو شناف ، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، 1995م) ، ص 175 .

5- د. عصام على فتحي بدر ، مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المنشآت المصرية ، (القاهرة ، جامعة الازهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد السادس ، يناير 2010م) ، ص 24 .

رابعاً: مفهوم التكلفة على أساس النشاط :

اختلف المحاسبين فيما بينهم على تعريف محدد لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ويرجع ذلك لحدثة الموضوع من جانب ، ولأن المفاهيم التي يعتمد عليها هذا الأسلوب مازالت تتطور من جانب آخر ، وقد برزت تعريفات متعددة في هذا المجال منها :

عرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) على أنه : عبارة عن نظام لتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات بدقة أكبر . فبدلاً من استخدام أساس واحد للتحميل مثل ساعات العمل فإنه يتم استخدام عدداً من أسس التحميل ويمثل كل أساس تحميل نشاط رئيسي يسبب تكاليف غير مباشرة⁽¹⁾.

يُلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه طريقة أو أسلوب لتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات بدقة أكبر . ويرى الباحث أن هذا التعريف لم يشير بوضوح إلى أسلوب التكلفة على أساس (ABC) بل اكتفى بأنه أسلوب لتحميل التكاليف .

عرفه كل من (Robert. S. Kaplan) بأنه يعتبر نظام أكثر دقة في تحديد المصروفات غير المباشرة للمنشأة والمنتجات وخطوط الإنتاج والأقسام وقنوات التوزيع والعملاء هم الذين يستفيدون من منافع هذه المصادر⁽²⁾.

يُلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق أنه أسلوب يتصف بدقة في تحديد المصروفات غير المباشرة للمنشأة والمنتجات وخطوط الإنتاج وغيرها بهدف تحقيق رضا العملاء . ويرى الباحث أن التعريف السابق عبارة عن وصف لميزات أسلوب التكلفة على أساس النشاط .

كما عرفت المنظمة العالمية للصناعة باستخدام الكمبيوتر بأنها منهج لقياس تكلفة الأنشطة والموارد ووحدات التكلفة ويتم تخصيص الموارد على أساس الأنشطة على وحدات التكلفة بناءً على استخدام هذه الوحدات وتميزت محاسبة التكاليف بتكلفة الأنشطة علاقة السببية التي تربط مسببات التكلفة بالأنشطة⁽³⁾.

أيضاً عرف أسلوب (ABC) بأنه ذلك النظام الذي ظهر كوسيلة لمواجهة الإحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة وذلك لتوفير مستوى متميز من الدقة في حسابات التكاليف من خلال تحليل الأنشطة ومسببات التكلفة داخلها وذلك لتوزيعها على المنتجات⁽⁴⁾.

¹ - سامية طلعت عباس جاب الله ، ترشيد اختيار نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام منطلق عدم التحديد - نموذج مقترح ، (بناها: جامعة بنها ، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، 2007م) ، ص 137 .

² - Robert .S. Kaplan, *Cost System Design, Management Accounting*, February 1990, P. 24.

³ - Chaffman Beth M. and John Talboit, *Activity Basic – Costing CMA*, 1999, P. 150.

⁴ - د. محمد زيدان ابراهيم ، برنامج الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف الصناعية ، (الخرطوم : اصدارات المركز السوداني للاستشارات والتدريب ، 2005م) ، ص 37 .

عرف (Horngren) أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية كما أنه استخدام تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض مثل السلع والخدمات والعملاء⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث شمول التعريفات السابقة لمقومات أسلوب التكلفة على أساس والتي تبدأ بعناصر التكاليف ، حيث يعتبر التكاليف المقوم الأول في أسلوب التكلفة على أساس النشاط، لأنها تُعبر عن الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة، كما يشير التعريفات السابقة للأنشطة، حيث تعتبر الأنشطة المقوم الثاني لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ، والتي تتسبب في إستهلاك الموارد وفقاً للمخرجات المطلوبة، كما تعتبر الأنشطة محركات لإستهلاك الموارد، وتعتبر مسببات التكلفة المقوم الثالث في أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

كما عرف أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه ، أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية⁽²⁾.

كما عرف أيضاً أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه وسيلة للرقابة وإدارة التكلفة عن طريق التحديد الدقيق للمنتجات والأنشطة المتسببة في حدوثها كوسيلة لتتبع كافة تكاليف الوحدة بدقة كلما كان ذلك ممكناً للمساعدة في الرقابة واتخاذ القرار⁽³⁾.

يتضح من خلال التعريفين السابقين لمفهوم التكلفة على أساس النشاط بأنه أداة للرقابة وإدارة التكلفة عن طريقها يتم الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف وذلك لمساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات وترشيدها، يرى الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط تعتبر أساس لإدارة ورقابة وحدات التكلفة وتخصيص مواردها بشكل أكثر دقة وفاعلية مما يساعد على تقديم المعلومات الدقيقة التي تساهم في جودة القرارات الإدارية .

يمكن للباحث تعريف أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه ، أحد الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يهتم بتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة ، وتحديد تكاليفها وتخصيص الموارد على الأنشطة عن طريق توضيح العلاقة السببية للتكلفة بهدف الحصول على معلومات دقيقة تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الإدارية والمفاضلة بين هذه القرارات .

خامساً: أهداف أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل أهداف التكلفة على أساس النشاط في الآتي⁽⁴⁾:

¹ - Horngren . C.T., **Cost Accounting**, A managerial emphasis Prentice, 1996, P. 11.

² - د. مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC لنظام لمعلومات التكاليف ،(الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2001م) ، ص 378 .

³ -D. Duddale, **The uses Activity- Based – Cost Management**, Oct. 1990, P. 37.

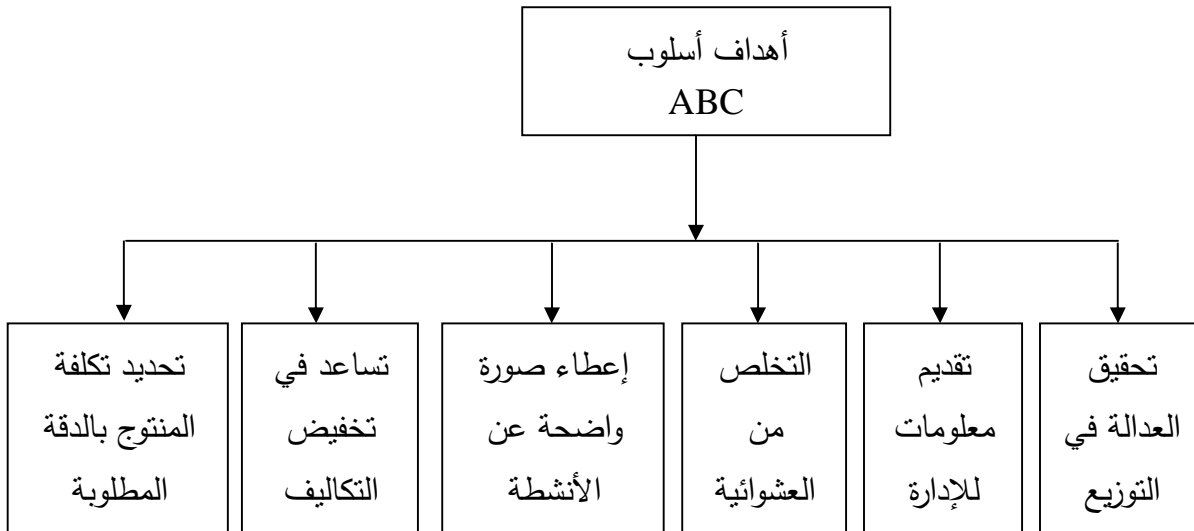
⁴ - رياض مصلح ضيف الشفاحين، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الأردنية ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد68، 2007م)، ص684.

1. توفير قياس سليم للتكاليف، وذلك من خلال توفير المعلومات التي تؤدي إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها، من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ، ومن ثم توفير أساس سليم لقياسها وتقييمها .
2. الرقابة على التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على المنتجات، على أساس مسببات التكلفة، والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ومنع الأسراف أو الضياع، والتأكد من سلامة إستغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى.
3. تقديم المعلومات اللازمة للإدارة والتي تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.
4. تخفيض التكاليف في المدى الطويل والعمل على تلافي أوجه الإسراف فيها وذلك من خلال ربطها بأداء الأنشطة .
5. صياغة أساس للرقابة على التكاليف الإنتاجية عن طريق متابعة الأسباب الرئيسية لحدوث تلك التكاليف والرقابة على عناصر التكاليف.
6. العمل على تحسين الإنتاج وزيادة معدلات الإنتاجية وتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال رفع كفاءة الأداء الإنتاجي⁽¹⁾.

يمكن إيضاح أهداف أسلوب التكلفة على أساس النشاط كما في الشكل رقم (1/1/1) التالي:

شكل (1/1/1)

أهداف أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC)



المصدر : أ.د. إسماعيل يحيى النكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع، 2007م) ، ص 165 .

¹ - جولي مابري ، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية ، ترجمة أحمد محمد زامل ، (الرياض : مركز البحوث بمعهد الإدارة ، 2004م) ، ص 28.

يلاحظ الباحث من الشكل (1/1/1) أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد الإدارة في إعطائها معلومات واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومعرفة نصيب المنتج من كل نشاط بالإضافة إلى توفير المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية وتخفيض تكاليف الإنتاج .

سادساً: أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل أهمية أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الآتي (1):

1. تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدرجة عالية من الدقة ، حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال إستخدام أسس ملائمة لتحميل هذه التكاليف على المنتجات . وبذلك فإن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يسمح للمنشأة أو الشركة ان تتعقب تكاليف الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو توصيل الخدمة ، مما يساعد الإدارة أن تركز إهتمامها على أنشطة محددة لها تأثير كبير على زيادة ربحية المنتج.

2. زيادة مقدرة الوحدة الإقتصادية على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة الامر الذي يساعد على تلافي أوجه الأسراف (2).

3. يستخدم أسلوب التكلفة على أساس النشاط لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتحليل الربحية .

4. وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ذو دلالة أكثر ونتائج أفضل (3).

5. يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من إتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة .

6. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لإتخاذ قرارات معينة مثل ادخال التحسينات على العمليات الإنتاجية ، اجراء تعديل في تصميم المنتج ، إتباع اساليب لتكنولوجية الحديثة (4).

يلاحظ الباحث أن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه أسلوب أفضل في

احتساب وتخصيص التكاليف بصورة دقيقة ويوفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات وترشيدها .

سابعاً: مراحل تطور أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تمثل مراحل تطور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ثلاثة مراحل هي (5):

¹ - د.فايزة عبد الله ، نموذج مقترح لتقدير تكاليف غير المباشرة باستخدام الاساليب الاحصائية في ظل نظام التكاليف على الأنشطة ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الخامس والثلاثون ، العدد الثاني ، 2011م) ، ص 209 .

² - د.أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 70 .
³ - د. احمد محمد نور ، شحاته السيد شحاته ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصر ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص ص 440 - 441 .

⁴ - د. هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، مرجع سابق ، ص 24 .

⁵ - د. علاء محمد محمد البتاتوني ، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل ، دراسة تطبيقية ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني ، 2007م) ، ص

المرحلة الأولى : إدارة الأنشطة (AM) Activity Management

ركزت تلك المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة Value Chain أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة الأنشطة إلى تحقيق ما يلي :

1. إكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة (مثل إستخدام أسلوب الإنتاج الفوري (Just In Time) .
2. تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية : المحاسبة عن تكلفة النشاط Activity cost Accounting

- جاءت هذه المرحلة لتؤكد إمكانية تخفيض كل التكاليف ، وذلك من خلال :
1. تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة .
 2. تتبع تفاعلات الأنشطة مع بعضها البعض .

المرحلة الثالثة : نظام التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing

يأخذ نظام التكلفة على أساس النشاط في هذه المرحلة أحد ثلاثة أشكال : قد يكون في شكل مشروع مبدئي ، أو نموذج لتدعيم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية ، أو نظام يهدف إلى الحصول على المعلومات الصحيحة المستنبطة من البيانات الخاصة بتنظيم الأعمال⁽¹⁾.
تميزت هذه المرحلة بظهور النظم المستندة إلى المحاسبة عن التكلفة والتي إعتمدت على تحميل التكاليف الإضافية على المنتجات من خلال العلاقة بين المنتجات والأنشطة اللازمة لإنتاجها⁽²⁾.

ثامناً: مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الآتي :

1. الموارد Resources

تمثل العناصر الإقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة ، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند إستخدام هذه الموارد ، فهي تمثل عوامل الإنتاج التي تم إستخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط ، وتتضمن المواد ، العنصر البشري (العمل) ، التكنولوجيا ، التسهيلات أو الخدمات المشتراه من خارج المنظمة⁽³⁾.

¹ - المرجع السابق ، ص 307 .

² - أ.د. عاطف محمد العوام ، المحاسبة عن تكلفة النشاط في قطاع التأمين ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات التجارية ، العدد الثاني ، 2001م)، ص 13 .

³ - Cooper, Robin and Kaplan, Roberts, **Activity Based System Management the Cost of Resource Usage**, Accounting Hrizons, September 1992, PP. 1 – 13.

2. تحديد وتبويب الأنشطة :

الخطوة الأولى لتصميم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو حصر وتحديد وتبويب الأنشطة التي تؤدي في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية .

أ. **حصر وتحديد الأنشطة** : يقوم مصمم النظام بعمليات حصر وتحديد الأنشطة التي تؤدي بالمنشأة وتحديد الموارد اللازمة لأداء كل نشاط وعدد مرات تأدية كل منتج مع الأخذ في الاعتبار أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يؤدي إلى إرتفاع تكلفة تنفيذ النظام (1).

ب. **تبويب الأنشطة** : يقوم فهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام عدد من طرق لتبويب وتصنيف الأنشطة وذلك كوسيلة لتجميع الأنشطة طبقاً لفلسفة معينة تتيح الفرصة للحصول على معلومات مفيدة (2).

ج. تبويب الأنشطة وفقاً للقيمة المضافة Value Added Rankings

ينتج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المحاسبة في امكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء وهذا التحديد لا يقطع بأن الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة ولذلك تقوم العديد من الشركات بتبويب الأنشطة طبقاً للمعايير التالية(3):

i. أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل .

ii. أنشطة تؤدي بأقصى درجات الكفاءة .

iii. أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للشركة وهو إتمام العمليات الإنتاجية والتسويقية .

3. تحديد مسببات (محركات) تكلفة الأنشطة :

يعرف مسبب التكلفة بأنه العوامل التي تؤثر في التكلفة ويؤدي أي تغير فيها إلى تغير في التكلفة الكلية للوحدة موضوع القياس التكاليفي (4).

يتوقف نجاح هذا الأسلوب على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط ، ونظراً لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات ، فإنه يمكن إستخدام العديد من مسببات التكلفة ، إلا أنه يمكن تبويب مسببات التكلفة بحسب مستويات أنشطة المنشأة كما يلي :

¹ - حسين محمد عيسى ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الثالث ، 1997م) ، ص 130 .

² - المرجع السابق ، ص 141 .

³ - John Antos, **Activity Based Management for Service not Profit and Government Organization**, Journal of Cost Management, Summer 1993, PP. 13 – 23 .

⁴ - Horngren, C.S., Datar and G. Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 2003, P. 342

- أ. مسببات تكلفة تشغيلية أو تنفيذ Operating Cost Drivers كعدد ساعات العمل المباشر .
- ب. مسببات تكلفة إجرائية Procedural Cost Drivers كعدد ساعات تجهيز الآلات .
- ج. مسببات تكلفة هيكلية Structural Cost Drivers كعدد مرات تطوير المنتج .
- د. مسببات تكلفة عامة General Cost Drivers بالنسبة لنشاط الشؤون الإدارية يتم إستخدام عدد العمال أو عدد ساعات العمل غير المباشرة . ويجب مراعاة الدقة في إختيار مسببات التكاليف المرتبطة بكل نشاط ،فعالباً ما يؤثر النشاط في أكثر من مسبب تكلفة⁽¹⁾.

4. تحديد مجمات تكلفة النشاط :

يقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية ، حيث يتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشر بكل مجمع تكلفة نشاط حسب الدور الذي يؤديه ، بحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة ، ثم بعد ذلك يتم توزيع تكاليف مجمعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات بحسب الأنشطة التي إستخدامت في إنجازها⁽²⁾.

5. تحديد نوعيات المخرجات Dentify Outputs

المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة ، ويمكن أن تتمثل في منتج أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط ، وبذلك لا يتم إختيار أغراض أو وحدات التكلفة لذاتها وإنما لخدمة إتخاذ القرارات الإدارية⁽³⁾.

يستنتج الباحث أن المقوم الرئيسي لأسلوب التكلفة على أساس النشاط تتمثل لتحديد مسبب التكلفة بصورة دقيقة حتى يسهل الربط بين التكاليف والمنتجات .

تاسعاً : خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الآتي⁽⁴⁾:

الخطوة الأولى : تحليل قيمة العملية Value Analysis Process (VAP)

يطلق على تحليل قيمة العملية بالتحليل النظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أي تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج ويتم التعرف على الأنشطة من خلال مراجعة الخرائط

¹ - أمجاد محمد الكومي ، تصميم اطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستخدمة في تحقيق استراتيجية التمييز التنافسي ، دراسة حالة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ديسمبر 2008م) ، ص ص 194 – 196 .

² - سارة سيد مصطفى ، استخدام نظام المحاسبية عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) ، ص 14 .

³ - صلاح مجدي عدس ، اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2007م) ، ص 26 .

⁴ - د. زينب أحمد عزيز حسين ، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، (القاهرة : اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، مجلة البحوث الادارية ، السنة الثانية والعشرون ، العدد الاول ، يناير 2004م) ، ص 103 .

التنظيمية والأنشطة المعاونة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع العاملين بالمنظمة لتحديد ماذا يفضلون من أجل إستمرار المنظمة ثم يتم تصنيف هذه الأنشطة حسب طبيعتها إلى نوعين:
النوع الاول : أنشطة تصنيف قيمة وتعرف بأنها الأنشطة التي تزيد قيمة النشاط ذاته ومن ثم تصنيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك .

النوع الثاني : الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط ذاته ومن ثم لا تصنيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك .

الخطوة الثانية : تحديد تكلفة الأنشطة :

هذه التكلفة هي عبارة عن الجزء الذي استهلكه النشاط من موارد تنظيم الأعمال ، ويجب تحديد الموارد التي يمكن تتبعها مباشرة لكل نشاط ، وأي موارد تستهلكها الأنشطة ولا يمكن تتبعها بصورة مباشرة لأي منها يتم تخصيصها على الأنشطة المستفيدة منها بإعتبارها تكاليف غير مباشرة⁽¹⁾.

الخطوة الثالثة : تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة Tracing Cost to Activity Centers:

يتم في هذه الخطوة تعيين التكاليف لمراكز النشاط والتي سبق وتم تحديدها في الخطوة السابقة ويتم هذا التعيين حسب الدور الذي يؤديه كل مركز بحيث تكون التكاليف في كل مركز نتيجة اعمال متجانسة وقد يستخدم في ذلك الأساليب الاحصائية لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين تكاليف كل مركز نشاط وبين الأنشطة المؤداة داخل هذا المركز .

الخطوة الرابعة : إختيار مسببات التكاليف Selecting Cost Drivers:

تتضمن هذه الخطوة على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات ويتم ذلك من خلال إختيار وإستخدام مسببات التكاليف المحددة والتي تم إختيارها من قبل ويمكن تقسيمها إلى الآتي⁽²⁾:

النوع الأول : مسببات الموارد Resources Drivers:

هي مقاييس لكمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط من الأنشطة وتستخدم في تتبع تكلفة الموارد المستهلكة حسب الأنشطة التي استهلكتها .

النوع الثاني : مسببات الأنشطة Activity Drivers:

هي مقاييس لتكرار وكثافة الطلب من جانب أغراض التكلفة على خدمات النشاط وتستخدم في تتبع تكلفة الأنشطة حسب المنتجات .

قدم كوبر تقسيماً آخر لمسببات التكلفة حيث قام بتقسيمها إلى النوعين الآتيين :

النوع الاول : مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drivers:

تركز هذه النوعية من المحركات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط .

¹ - د. علاء محمد محمد البتاوني ، مرجع سابق ، ص 310 .

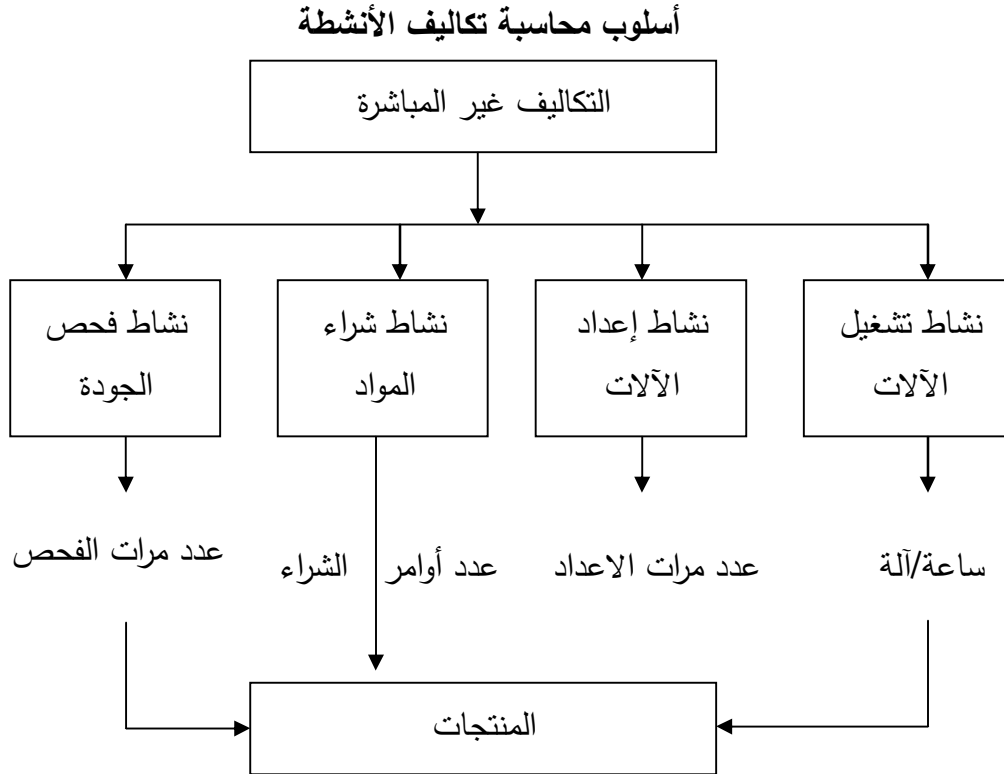
² - د. زينب أحمد عزيز حسين ، مرجع سابق ، ص 107 .

النوع الثاني : مسببات خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers:

تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين. وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي وعند إختيار مسبب التكلفة يجب على الإدارة التأكد من قدرة مسبب التكلفة على تجسيد علاقة ربط الأثر بالسبب والتي تمثل الأساس الفلسفي لمنهج محاسبة تكاليف الأنشطة والا فسيكون تحديد التكلفة غير دقيق .

الشكل (2/1/1) يمثل مثالا لتحديد التكلفة حسب النشاط وذلك على النحو التالي:

شكل (2/1/1)



المصدر : ري اتش ، ايرك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة : د. محمد عصام الدين زايد ود. أحمد محمد حجاج ، (الرياض: دار المريخ، 2002م) ، ص 228

يوضح الشكل رقم (2/1/1) أعلاه كيفية تحديد التكاليف الأنشطة عن طريق تقسيمها الي عدد من الأنشطة وبعد ذلك يتم اختيار مسبب تكلفة حسب النشاط مما يساعد في تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة.

عاشراً : مزايا تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل مزايا أسلوب التكلفة أساس النشاط في الآتي⁽¹⁾:

¹ - د. محمود عبد الفتاح ابراهيم ، مدخل التكاليف على أساس النشاط لتخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الرابع ، 2003م)، ص ص 154 - 155 .

1. دقة وسلامة القرارات الإدارية نظراً لاعتماد تلك القرارات شاملة من تكاليف الأنشطة ، ومن ثم يساعد على ترشيد متخذي القرارات .
2. يساعد في حل العديد من مشاكل المحاسبة عن التكاليف والقضايا الخلافية خاصة عند تحديد تكلفة المنتج.
3. يساعد المدراء في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق ، بالإضافة إلى رفع كفاءة أداء الشركات من خلال إستخدام المناهج الجديدة مثل إدارة الجودة الشاملة كما يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الشركات مما يؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين الأداء وانسياب العمل في عمليات وانشطة الشركات (1).
4. تسعير الإنتاج بمواصفاته المختلفة ومحاكاة السوق بما يحقق التكامل بين خطط ومواصفات الإنتاج وتكلفة تلك المواصفات (2).
5. القاء الضوء على الطاقات غير المستغلة في الأنشطة العاطلة (3).
6. يؤدي إستخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقديرات مختلفة عن تكاليف المنتج (4).
7. توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل كلفة ، وتحديد مجالات الوفرة أو الأسراف في التكلفة ، مما يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط .
8. يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة التي تحقق الأنشطة للإدارة ، وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط (5).
9. يشجع المحاسبين الإداريين على تحليل الأنشطة وتحديد قيمتها للعملاء ، وأنه يمكن إستخدامه في الشركات المتعددة ، المصانع أو الوحدات ، وذلك لتخصيص تكاليف المركز الرئيسي على المصانع والوحدات المختلفة (6).

كما حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين مزايا إستخدام أسلوب ABC فيما يلي:

1. يسمح أسلوب ABC بفهم أفضل واشمل للنفقات العامة ومسببات حدوثها .

¹- د. جبر ابراهيم الداعور ، حسن عيسى أبو حمام ، اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات ،(القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، السنة السابعة عشر ، 2013م) ، ص 64 .

²- د. صالح بن عبد الرحمن محمود ، امكانية تطبيق نموذج (ABC) على التكاليف الاختيارية لدراسة حالة في الجامعات السعودية،(طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة ،المجلة العلمية للتجارية والتمويل ، العدد الاول ، 2012م) ، ص 202 .

³- د. محمود محمود السجاعي ، المحاسبة في المنشآت الفندقية (مالية - تكاليف) ، (القاهرة ، المكتبة العصرية ، 2010م) ، ص 189 .

⁴-R. Lowis, **Activity Based Costing for Marketing, Management Accounting**, (US), November 1999, P. 22.

⁵- د. عادل طه أحمد فايد ، مدخل محاسبي مقترح لتكامل اسلوبي (Tean & Sigman) وبطاقة الاداء المتوازن للارتقاء بمستوى الكفاءة والجودة ،(بنهاج: جامعة بنهاج ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، مجلد الاول ، العدد الثاني ، 2007م) ، ص 119 .

⁶- Steimer, Thomas E, **Activity –Based Accounting for Total Quality, Management Accounting**, Oct. 1999, PP. 39 – 40 .

2. يدعم قدرة الشركة على إستخدام اساليب محاسبية ادارية اخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للشركة وتحسين الأداء المالي والاداري لها ، كأسلوب التحسين المستمر وبطاقة الأداء المتوازن .
3. يصور أسلوب ABC بشكل أكثر وضوحاً تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد المديرين في تخفيض التكاليف أو القضاء عليها.

مما سبق يلاحظ الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير، كما يزيد من كفاءة وفعالية الرقابة، وتخفيض التكلفة ودقة قياس التكلفة.

الحادي عشر : عيوب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل عيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط في الآتي⁽¹⁾:

1. ان تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في إستخدامه.
 2. عدم توفير البيانات وتكلفة تشغيل النظام ، فان تطبيق هذا الأسلوب يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة قد يصعب الحصول عليها ، كما ان تطبيقه يحتاج إلى إستخدام الحاسب الآلي نتيجة كثرة البيانات والعمليات الحسابية⁽²⁾.
 3. صعوبة إختيار مسببات التكلفة ، الامر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي ، وأن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لا يتم الا في اجراء تغيير اداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء العملاء مسألة محورية⁽³⁾.
 4. ان هذا النظام ما هو الا تطوير لنظام التكاليف التقليدي والذي يعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة - مع اجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة⁽⁴⁾.
 5. تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام ABC معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة ، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عن الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية⁽⁵⁾.
- مما سبق يستنتج الباحث الآتي:

1. أسلوب التكلفة علي أساس النشاط يقوم على فلسفة أن النشاط يستهلك الموارد، فمن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة.

¹ - د. أحمد كلبونة وآخرون ، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2011م) ، ص 313 .

² - د. رشيد الجمال ، د. محمد عبد الغني ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2012م)، ص 108 .

³ - د. عبد الحي مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2002م) ، ص 397 .

⁴ - د. عادل طه أحمد فايد ، مرجع سابق ، ص 486 .

⁵ - د. هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، مرجع سابق ، ص 44 .

2. أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على المسببات الحقيقية والفعلية للتكلفة، كما أن هذا الأسلوب يساعد في إمداد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة عن اقتصاديات العمليات الماضية والحاضرة والمستقبلية، حيث تعتبر هذه المعلومات مفيدة في مجالات تسعير المنتجات والتخطيط والرقابة، وتحليل ربحية العملاء والمنتجات ولجراء عمليات التحسين المستمر.

3. أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر حد معقول من الحلول العلمية، كما يتعامل مع مفاهيم منطقية في عملية قياس وتخطيط الأنشطة بشكل أفضل من المفاهيم التقليدية للتكاليف، ويعتبر هذا دعماً كافياً لترشيد القرارات الإدارية .

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف ومراحل تطور أسلوب التكلفة المستهدفة

سوف يتناول الباحث في هذا المبحث الخلفية النظرية والتاريخية ومفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة والمبادئ التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة الى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك على النحو التالي :

أولاً : الخلفية النظرية والتاريخية لأسلوب التكاليف المستهدفة :

ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة في السياسات خلال الستينيات حيث كانت الصناعة اليابانية تقوم بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الامريكية وتكسبها خصائص جديدة لتتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة - فقد قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة امريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة Value Engineering وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية . ولكن الصناعة الامريكية لم تدرك الامكانية الكامنة لأسلوب هندسة القيمة من حيث القدرة على تحويله إلى أسلوب متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح فقد قامت الصناعة اليابانية بتحويل هذا الأسلوب إلى منهج التكاليف المستهدفة .

اليوم أصبح أكثر من 80% من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب (صناعة السيارات ، الإلكترونيات ، الادوات المنزلية وغيرها) ، ونجد الآن أن معظم الشركات اليابانية العملاقة تستخدم هذا الأسلوب (تويتا ، نيسان ، سوني ، دايهاتسو ، وغيرها)⁽¹⁾.

ازداد الاهتمام بدراسة وتأصيل جوانب التطبيق واعتمد استخدام هذا المفهوم إلى العديد من دول العالم المتقدمة بدءاً من عام 1995م بعد أن اثبتت تجارب تطبيقية في اليابان نجاحات كبيرة جعلت البعض يرجع تفوق الصناعات اليابانية وقدرتها على منافسة الدول الصناعية الكبرى إلى السبق في تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة والاعتماد عليه كأداة من ادوات إدارة التكلفة ، والذي يعد من أفضل الأساليب لتحقيق التحسين المستمر والخفض الحقيقي للتكلفة⁽²⁾.

امتد أسلوب التكاليف المستهدفة بعد ذلك وانتشر استخدامه في عدد غير قليل من الدول باعتباره أسلوباً متميزاً لإدارة التكلفة ، فأسلوب التكاليف المستهدفة يعد أكثر من كونه أسلوب محاسبة ادارية بل يعد جزءاً هاماً من عملية ادارية شاملة تهدف إلى مساعدة المنظمة في البقاء في ظل بيئة تنافسية متزايدة⁽³⁾.

ثانياً : مفهوم التكلفة المستهدفة :

¹- د. حسين محمد عيسى ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية ،، (الاسكندرية ، جامعة عين شمس ، دن ، الطبعة الرابعة، 2001م) ، ص 4 .

²- Feil, P. Yook .k, Kim, I., **Japanese Target Costing A historical Perspective**, International Journal of Strategic Cost Management, Spring 2004, P.3.

³- The International Federation of Accountants (IFA), **Target Costing for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyota Australia**, Study no, 10, June 1999, PP. 4 – 5.

هنالك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة حسب منظور كل كاتب ، ولكن سيتم ذكر بعضاً من تلك التعريفات لبعض المؤلفين .

عرف على انه أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال ادراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج (1).

يتضح من التعريف السابق أن مفهوم التكلفة المستهدفة بأنها تمثل أحد الأساليب المحاسبية لإدارة الأرباح عن طريق ادراج هذه التكاليف في عملية تطوير المنتج .

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف لم يشير بوضوح إلى أسلوب التكلفة المستهدفة بل اكتفى بأنه أحد الأساليب لإدارة التكلفة .

يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها اسعار مبيعات لتتحدد عن طريق الاسواق التنافسية ، ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر (الهدف) الذي سيكون مقبولاً ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة(2).

يلاحظ من خلال التعريف السابق على انه تم التركيز على مفهوم التكلفة المستهدفة على انه أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات في ظل اسعار الاسواق التنافسية.

ولذلك عن طريق تحليل سعر البيع المقرر ثم طرح الربح المرغوب وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف أكثر شمولاً من سابقه حيث اشار إلى الأهداف الأساسية الخاصة لتكاليف المنتجات وذلك عن طريق سعر البيع مطروحاً منه الربح المستهدف .

كما عرفه آخر على ان أسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام يساعد على تحقيق التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد او عند تغيير المنتج بالكامل أو عند اجراء تعديل جزئي للمنتج .

قد عرفه آخر على أنه أسلوب من اساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف اثناء مراحل تخطيط وتصميم المنتج ، بهدف خفض التكاليف الجارية باستخدام ادوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي (3).

¹- Cooper R, and Slagmudler, **Target Costing for New Product Development, level Target Costing**, Journal of Management, 2002, PP. 36 – 43.

²- أ.د. امين السيد أحمد لطفى ، إدارة الاعمال باستخدام معلومات المحاسبة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2007م)، ص 560 .

³- د. صفاء محمد عبد الدائم، نحو اطار مقترح لادارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة: جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث ، 2001م) ، ص ص 470 – 471 .

ايضاً عرف آخرا التكلفة المستهدفة على انها مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة ، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء (1).

يتضح من التعريفات السابقة أن أسلوب التكلفة هو أسلوب لإدارة التكلفة اثناء مراحل التخطيط والتصميم والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج ، هدفه الأساسي مساعدة المديرين في ايجاد طرق لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته وتقديم منتجات ذات جودة عالية تشبع رغبات العملاء لزيادة الربحية. يلاحظ الباحث ان هذه التعريفات أكثر تفصيلاً وشمولاً من سابقه حيث أشار إلى الهدف الأساسي للتكلفة المستهدفة من خلال التركيز على المراحل التي يمر بها المنتج .

كما اشار معيار "التكلفة المستهدفة" كأحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة من جمعية المحاسبين الإداريين الكندية إلى أن التكلفة المستهدفة تعد أحد ادوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة او المقدرة اثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج واطاف المعيار المذكور ايضاً أن منهج التكلفة المستهدفة يعد أداء للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق وموجهة إلى مرحلة التصميم . ونتيجة لذلك فإن منهج التكلفة المستهدفة اداء إستراتيجية تهدف إلى امداد المنظمة بميزة التكلفة (2).

لقد عرف المجلس الاستشاري التصنيع الدولي المتقدم (CAM-I)(Consortium Advance Manufacturing International) الذي يرى ان التكاليف المستهدفة هي أسلوب لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام .

يتيح تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية(3). يتضح من خلال التعريفين السابقين لفهوم التكلفة المستهدفة بأن التكلفة المستهدفة تمثل أحد ادوات إدارة التكلفة الذي يعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج مع المحافظة على مواصفات الجودة وغيرها من متطلبات العملاء . يلاحظ الباحث ان هذين التعريفين يعتبران مرحلة متطورة لذلك يعتبر هذين التعريفين هما التعريف الشامل للتكلفة المستهدفة .

¹ - د. محمد حسن علي مفتي ، د. فريد عمر شيخ ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة ، (القاهرة: جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني ، المجلد الثاني والاربعون ، سبتمبر 2005م) ، ص 429 .

² - The Society of Management Accountants of Canada, **Management Accounting Standards, Target Costing**, April 2002.

³ - د. حسين محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص ص 6 - 7 .

يمكن للباحث تعريف التكلفة المستهدفة بانها أسلوب من اساليب إدارة التكلفة يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج عن طريق حسن إستخدام الموارد المتاحة مع الأخذ في الإعتبار مستوى الجودة المطلوبة وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها العملاء .

ثالثاً : المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة :

تتمثل المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة في سبعة مبادئ هي⁽¹⁾:

1. قيادة السعر للتكلفة Price-Led Costing وليس قيادة التكلفة للسعر Cost-Led Pricing نظراً لأن التكلفة المستهدفة تمثل الفرق بين سعر السوق الذي يفي برضاء العملاء وهامش الربح المرغوب فيه.
2. التركيز على العميل Focus on Customer إن التركيز على العميل يتمثل في التحديد الدقيق لمتطلبات ورغبات العميل والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن ، حيث ان تلك العوامل الثلاثة يجب توافرها مجتمعة في كل من المنتج والعمليات الإنتاجية وكذلك عند تحليل التكلفة ، فمن المهم دراسة وفهم خصائص جودة المنتج، وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها العميل⁽²⁾.
3. التركيز على تصميم المنتج Focus on Product Design : تعد هندسة التصميم العنصر الأساسي في التكلفة المستهدفة ، فالمهندسون ينبغي أن يصمموا المنتج من البداية على أساس انه يمكن أن ينتج بالكلفة المستهدفة ، وانشطة التصميم هذه تتضمن تخصيص المواد الاولية والمكونات الرئيسية التي ينبغي أن تستعمل ، والعمل والمكائن ، وبقية عناصر العملية الإنتاجية .
4. التركيز على تصميم العملية Focus on Process Design: إن كل مظهر من مظاهر عملية الإنتاج ينبغي أن يختبر للتأكد من ان المنتج ينتج بأكفاً ما يمكن ، فاستعمال لمسة يدوية من العاملين ، والتكنولوجيا ، وتجديد مصدر عالي لاقتناء المشتريات ، وكل مظهر من مظاهر عملية الإنتاج ينبغي أن يصمم مع الكلفة المستهدفة المرغوبة للمنتج⁽³⁾.
5. تضمين كل أعضاء بسلسلة القيمة Value – Chain Involvement: المتمثلة في الموردين والمصممين والمهندسين والمحاسبين والإداريين والموزعين والعملاء في عملية التكلفة المستهدفة.
6. التوجه نحو دورة حياة المنتج Life- Cycle Orientation: حيث يجب تحليل تكاليف دورة حياة المنتج من اجل خفضها تحقيقاً لصالح كل من المنتج والمورد والعميل⁽⁴⁾.

¹- د. جودة عبد الرؤوف زغلول ، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة ، (طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الاول ، 2003م) ، ص 13 .

²- Swenson Dan, et.al., Using CAML Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing, Cost Management, Vol.19, No.3, May 2005, PP. 43 – 44.

³- د. حيدر علي السعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجياً ، (عمان : دار اليازوري للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 164 .

⁴- حسين محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص ص 13 – 14 .

7. تضمين فريق يضم مختلف الوظائف Gross-Function Team Involvement: شاملاً المحاسب الاداري والذين يكونوا مسئولين عن المنتج بالكامل من الفكرة المبدئية وحتى الإنتاج النهائي بل على مدار دورة حياة المنتج .
رابعاً : خصائص التكلفة المستهدفة :

تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة في الآتي⁽¹⁾:

1. تركز على إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج ولقد وجدت العديد من الدراسات ان النسبة الاكبر من تكلفة المنتج وهي ما يقارب 80% يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم ، ولعل الاهتمام المتزايد بأهمية إدارة التكلفة في هذه المرحلة يعود إلى التغيير في مثل هذه التكاليف يصعب بدرجة كبيرة اثناء مرحلة التصميم هامة جداً لأن كل جنيه اضافي يتم انفاقه على أنشطة الإنتاج التي تحدث خلال تلك المرحلة يمكن ان يوفر من تكاليف أنشطة الإنتاج وما بعد الإنتاج اضعاف ما تم انفاقه.

2. تعتبر التكاليف المستهدفة نظاماً لتخطيط وخفض التكلفة وليس هدفه الرقابة عليها ، ونظراً لأنه يتم الخلط بين مصطلحي خفض التكلفة ورقابة التكلفة فيمكن التفرقة بينهما على النحو التالي :

أ. ينصب الاهتمام في رقابة التكلفة على الالتزام بالمعايير الموضوعية بمعنى التأكيد من ان التكلفة الفعلية لا تتجاوز تلك المعايير بينما نجد ان خفض التكلفة يهتم بتحقيق وفورات حقيقية في التكاليف عن طريق تخطي المعايير وتخفيضها .

ب. تحقيق فعالية رقابة التكلفة فقط في حالة وجود معايير يمكن تطبيقها بعكس خفض التكلفة التي تتحقق فعاليتها تحت كل الظروف وفي كل الحالات وبدون الحاجة إلى وجود معايير⁽²⁾ .

3. يتلاءم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بانتاج منتجات متنوعة ذات الاحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتسم بقصر دورة حياة منتجاتها ولا يتلاءم مع الشركات التي تقوم بانتاج منتجات قليلة وباحجام كبيرة⁽³⁾ .

4. تعتبر التكلفة المستهدفة اداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة اثناء مرحلة الإنتاج .

5. يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام أسلوب هندسة القيمة وبعض الأساليب الاخرى مثل التكلفة المتطورة⁽⁴⁾ .

¹- د. جمال عبد العزيز علي ، اطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية، (القاهرة: جامعة عين الشمس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، الجزء الاول ، 2007م) ، ص ص 188 – 192 .

²- رعدة حسن عبد الحفيظ ، دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لادارة التكلفة ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، 2011م) ، ص ص 133 .

³- د. محمد حسن علي مفتي ، فريد عمر شيخ ، مرجع سابق ، ص ص 429 – 430 .

⁴- عامر علي سليمان محمد ، تصميم وتطوير المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م، ص 65.

خامساً : أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة :

تتمثل أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي (1):

1. خفض تكلفة المنتجات الجديدة والحالية مع ضمان تحقيق مستوى محدداً من الإباح دون التقليل من الجودة وضمن تطوير التوقيت المناسب والسعر المناسب لما هو موجود في السوق .
2. العمل على تحفيز الموظفين في المنشآت للوصول إلى الربح المستهدف وذلك خلال تصميم العمل بأسلوب التكلفة في كافة اطراف المنشأة .
3. استغلال وإستخدام خبرة وعبقرية الموظفين من جميع الأقسام لرسم خطط بديلة تسمح بخفض اكبر للتكاليف.
4. إتاحة الفرصة البديلة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وخططاً للمنافسة ، وليس للتكلفة .
5. العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد اهم الأهداف الإستراتيجية .
6. المساعدة في خلق مستقبل تنافسي للمنظمة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء .
7. يساعد في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين (2) .
8. المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية . قد يعتقد الكثير أن التكاليف المستهدفة أسلوباً موجهاً لقياس التكلفة ، من حيث أن التكاليف المستهدفة اداة فعالة لإدارة التكلفة والأرباح في آن وأحد (3) .
9. تحديد السعر المستهدف للمنتجات المختلفة داخل تدفق القيمة من وجهة نظر العميل.
10. تحديد اقصى تكلفة مسموح بها للمنتجات داخل تدفق القيمة بناء على القيمة لكل منتج وتوقعات الشركة لربحية تدفقات القيمة (4) .

يستنتج الباحث على أن طريقة التكلفة المستهدفة واحدة من طرق التخطيط طويل الاجل ، فهي تحدد مخططات الإنتاج على معلومات في السوق ومن العملاء.

سادساً : الأهمية الإستراتيجية لأسلوب التكلفة المستهدفة :

يحظي أسلوب التكلفة المستهدفة بأهمية خاصة لما يتصف به من سمات وأركان رئيسية تمثل اتجاه لتحليلي للمتغيرات المؤثرة ، وبما يعتمد عليه من اساليب وادوات مساعدة متنوعة لتجسد التكامل الفعال لأساليب المعرفة ، وبما تحققه من أهداف متنوعة يتعدى تأثيرها إلى النظم الفرعية الاخرى للمنشأة.

1- أ.د. محمود حسن قاقيش ، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الازمات المالية العالمية ، (عمان: جامعة اربد ، كلية العلوم الاقتصادية والادارية ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية ، 23 – 29 / 4 / 2010م) ، ص 640 .

2- أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ، المنظورين التقليدي والحديث ، (عمان : دار البيزوري للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 336 .

3- د. أمجاد محمد الكومي ، تصميم اطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق استراتيجية التميز التنافسي ، (القاهرة، جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ديسمبر ، 2008م) ، ص 80 .

4- د. عماد سيد قطب سيد ، التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الانتاج الانسيابي ، (القاهرة: جامعة الازهر ، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد الرابع ، يناير ، 2009م) ، ص 341 .

وبجانب هذه الأهمية يمكن التعرض لجوانب إستراتيجية أخرى لأهمية هذا الأسلوب تتمثل في النقاط الاتية⁽¹⁾:

1. يركز على محركات التكلفة الهيكلية Structural Cost Drivers في مرحلة تصميم المنتج بدلاً من المحركات التنفيذية Exceptional Cost Drivers في مرحلة الإنتاج، وهذا المنظور الاستراتيجي لمحركات التكلفة يؤدي إلى التركيز على أكثر من 80% من تكاليف المنتج حيث تحديد التكلفة الهيكلية إختيار المستوى التكنولوجي والتقني ، ودرجة التنوع في مواصفات وخصائص المنتج والتصميم النهائي له على ضوء رغبات العميل ، ومثل هذه المحركات تتحكم في تحديد مستوى الإنتاج .

2. لا تقتصر فائدة أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج ، وإنما تمتد إلى عناصر التميز الأخرى . حيث يتطلب تطبيق أسلوب تحقيق ميزة التحسين المستمر لمستوى الجودة والأداء الوظيفي للمنتج والأداء الفوري للأنشطة المضيئة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، ووقتها الضائع لتحقيق ميزة التسليم ، تحليل بيئة المنتج لدراسة امكانية توسع حدود الطلب وتجديده باستمرار من خلال المنافسة بالتجديد وتقديم منتجات جديدة ، تحقيق ميزة الابتكار والبحوث والتطوير ، دراسة الجوانب الفنية للمنتج تعطي المنشأة امكانية تحقيق ميزة المرونة لكل من المنتج والحجم . ومن ثم يتيح التطبيق الفعال لأسلوب التكاليف المستهدفة تحقيق كافة عناصر التميز لأسلوب التكاليف المستهدفة وتحقيق كافة عناصر التميز مما ينعكس على تحسين الموقف التنافسي للمنشأة من خلال تحقيق رغبات ومتطلبات العميل الحالية والمستقبلية، فهو أسلوب استراتيجي تفرضه ظروف المنافسة .

3. ملائمة النظام ببيئة التصنيع الحديثة وظروف المنافسة التي تفرضها حيث يتلائم مع قصر دورة حياة المنتج ، والتشغيل من خلال مفهوم الخلايا التصنيعية Collular Manufacturing System وتبني نظام دفعات الإنتاج Batch Production ونظم التصنيع المرنة (FMS) ، وتطبيق فكرة اقتصاديات الحجم Economic of Scale وهي الأساليب والنظريات والنظم والسياسات ذات التوجه الاستراتيجي وهي تمثل بداية ظهور ما يسمى بالفلسفات الإدارية المستحدثة لمواجهة متواليات بيئة التصنيع الحديثة وتحديات المتغيرات المتعددة والمتلاحقة لإمكانية تنفيذ التصميمات المختلفة وادخال التعديلات التي قد يطلبها العملاء مستقبلاً . وهذا ما اكده Hamada حيث ذكر أن أسلوب التكاليف المستهدفة يناسب المنشآت متعددة المنتجات ذات احجام انتاجية كبيرة خلال دورة المنتج.

4. ارتباط النظام بالتعاون والتكامل المستمر بين جميع أنشطة المنشأة المضيئة للقيمة من خلال إدارة سلسلة القيمة وعبر الحدود التنظيمية ليشمل الموردين والمستهلكين وهي إستراتيجية ممتدة داخل وخارج المنشأة لخفض التكلفة ولا تعتمد فقط على انشاء علاقات طويلة الاجل لتبادل وتكامل المنافع

¹- د. محمد سعيد محمد هندي ، اطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة،(طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثالث ، ديسمبر ، 2001م)، ص 321 .

من خلال التكلفة او إدارة على أساس النشاط ، وانما يتطلب الامر الاشتراك والمساندة الفعلية لكافة عناصر الأسلوب ، وتحسين العلاقات مع الموردين يؤكد قدرة الأسلوب على تحقيق أهدافه، وخاصة اذا زاد الاعتماد عليهم بخصوص المواد الخام والاجزاء المشتراه ، وهذا ما يسمى باختراق الحدود التنظيمية للموردين .

5. يأخذ الأسلوب النموذج المتحرك بدلاً من الشكل الساكن ، فهو يتعدى حدود الزمان، فالامر لا يتعلق بتحديد التكاليف والوصول إلى اقل تكلفة في فترة معينة ، بل يتعدى بدرجة اكبر تطبيق برنامج استراتيجي شامل لتخفيض التكاليف ، والعمل المستمر لإحتواء التكلفة على مدار دورة حياة المنتج يبدأ في المراحل الاولى للتصميم والتطوير قبل بدء عمليات الإنتاج .

6. يتعدى الأسلوب حدود المكان ، حيث لا يقتصر الامر على الرقابة على تكاليف مراكز التكلفة المختلفة بل يتحول التخفيض ليصبح احتواء تكلفة منابع الحدوث وهي الأنشطة المسببة للتكلفة والتي قد تحدث خارج إطار المنشأة وذلك من خلال إدارة التكلفة على أساس النشاط .

7. كما لا يمكن اغفال أن أسلوب التكاليف المستهدفة ذات توجه خارجي ، فالتكلفة تتحدد على أساس معايير فنية داخلية بحتة ، فيجب أخذ تكلفة المنافسين كمحدد أساسي للتكلفة المستهدفة بحيث تكون التكلفة المستهدفة تنافسية⁽¹⁾.

8. يعتبر أكثر واقعية من اساليب التكاليف التقليدية حيث يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على كافة الأبعاد المحددة المؤثرة في التكلفة والتي تجعل معايرتها أكثر واقعية وموضوعية بحيث تاتي التكلفة محققة للتوازنات بين كافة أهداف اصحاب المصالح⁽²⁾.

سابعاً : الافكار الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة :

يحتوي التعريف الذي اتى به المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم(CAM-I)على الاطار الفكري أو الافكار الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكاليف المستهدفة وذلك على النحو التالي:

1. تحديد التكلفة المبنية على أساس سعر البيع Price Led Costing :

تحديد التكلفة المبنية على سعر البيع يعني ان التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح هامش ربح الشركة منه ويتضح ذلك من المعادلة التالية⁽³⁾:

$$ت = ع - ر$$

حيث :

$$ت = التكلفة المستهدفة$$

$$ع = سعر البيع التنافسي$$

¹ - المرجع السابق ، ص ص 321 - 323 .

² - عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد ، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) ، ص 75 .

³ - د. حسين محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص 7 .

ر = هامش الربح المستهدف

أو التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف × (1 - العائد المستهدف من نسبة البيع) ⁽¹⁾.

2. التركيز على العميل Customer Driven:

المقصود بالتركيز على العميل ان متطلبات اتجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف . فمن المهم دراسة وفهم خصائص جودة المنتج وتوقيت عملية البيع التنافسي ورد الفعل المتوقع من المنافسين ازاء المنتج الذي تقدمه الشركة .

3. التصميم Design :

تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يتيح إمكانية خفض التكاليف اثناء عمليات التصنيع والتسويق، فمن خلال تطبيق هذا الأسلوب يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج للعميل بشكل متزامن ومتصل وهو ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة .
فالملاحظ ان الطرق التقليدية لخفض التكلفة تركز على عوامل الكفاية الإنتاجية مثل خفض التكاليف او الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من خصم الكمية ولكن هذه الطرق لا تمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكاليف المستهدفة والتي تركز على مرحلة تصميم المنتج وذلك لأن حوالي من 70% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم من حيث أن التكلفة الفعلية لا تتعدى من 10% إلى 20% من اجمالي تكلفة المنتج .

يلاحظ الباحث أن معظم التكاليف التي تلتزم بها الشركة تحدث في هذه المرحلة ، لذلك يعتبر من أفضل الفرص للرقابة والسيطرة على التكاليف لتحقيق ذلك عندما يكون المنتج ذا التكلفة المرتفعة وفي نفس الوقت تخفيض الحاجة إلى اجراء تعديلات هندسية بعد بداية الإنتاج مع المحافظة على مواصفات المنتج .

4. اعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات Goss-Functional Product Team:

يتم تشكيل فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات بحيث يكون مسئولاً عن المنتج من بداية نشأة الفكر وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية إستخدامه ويضم هذا الفريق تخصصات المجالات التالية :

أ. البحوث والتطوير .

ب. الهندسة الصناعية .

ج. التسويق والمبيعات .

د. إدارة الموارد .

هـ. إدارة محاسبة التكاليف .

¹- B. Chao- Hsiunng Lee, Johny Lee and Yasuhiro M, **Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management**, P. 193.

و. إدارة الصيانة وخدمات ما بعد البيع .

ز. ممثلي العملاء .

ح. ممثلي الموردين .

ط. ممثلي الموزعين وتجار الجملة .

ي. ممثلي شركات تدوير المخلفات .

5. سلسلة القيمة Value Chain :

اعضاء سلسلة القيمة مثل الموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة يعتبروا جزءاً هاماً من أسلوب التكاليف المستهدفة ويساعدوا في عمليات خفض التكاليف من خلال تطبيق مفهوم سلسلة القيمة . ويلاحظ ان إتباع أسلوب التكاليف المستهدفة يساعد على اشتراك جميع اعضاء سلسلة القيمة في تطبيق اساليب خفض التكلفة وذلك على أساس ان هذا الأسلوب يعتمد على خلق علاقات طويلة الاجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين اعضاء سلسلة القيمة (1).

6. تكاليف دورة حياة المنتج Life Cycle Costing :

تكلفة دورة حياة المنتج هي مجموع التكاليف التي يتحملها المشتري منذ لحظة الشراء الاولى حتى لحظة التخلص من المنتج بواسطة المشتري (2).

يستنتج الباحث أن اهم الاختلافات بين أساليب التكاليف التقليدية واساليب التكاليف المستهدفة في ان الأساليب التقليدية لا تأخذ في الإعتبارات السوق جزء من عملية تخطيط التكلفة . في حين ان أسلوب التكلفة المستهدفة تأخذ اعتبارات السوق التنافسية تقود وتتحكم في عملية تخطيط التكلفة ، كما ان عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيفه هي الأساس في تطبيق أساليب خفض التكاليف .

ثامناً : مراحل وخطوات تحديد التكلفة المستهدفة :

تبدأ عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالعميل ، فرغبات العميل المتعلقة بالوظيفة والجودة والسعر هي التي توجه عملية التحليل ، وان وجود فهم وضح لحاجات العميل يعد امراً هاماً ، فقد يكون هنالك متطلبات ووظيفة يجب وجودها لاشباع حاجات العميل ، وعلاوة على ذلك قد لا يرغب العميل في مبادلة تلك المتطلبات الوظيفية بسعر أقل او جودة أقل . وتعني معرفة متطلبات العميل ايضاً فهم للعروض التي يقدمها المنافس ، ان المستهلكين يطلبون خصائص منتج في ضوء ما هو متاح في الاسواق ، فاذا عرض منافس منتج بجودة اعلى وبنفس المتطلبات الوظيفية وبسعر أقل فان الشركات تحاول اعادة هندسة عملياتها بمواجهة تلك المنافسة (3).

¹ - المرجع السابق ، ص ص 10 - 12 .

² - William L. Ferrara, The New Cost Management Accounting More Questions than Answers, Management Accounting October 1990, PP. 51 - 52 .

³ - روبرت ميجز وآخرون ، محاسبة أساس القرارات الاعمال ، ترجمة د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، ود. محمد عبد القادر الديسبي ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2001م) ، ص 985 .

بصفة عام يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على ثلاثة مراحل لكل منها هدف محدد يتم الوصول إليه بخطوات محددة . وان المراحل الثلاث ليست منفصلة عن بعضها البعض بل يعتمد تطبيق الأسلوب على التفاعل بين المراحل الثلاث وتكرارها وصولاً إلى التكلفة المستهدفة (1).

المرحلة الاولى : تحديد التكلفة المسموح بها :

تستهدف هذه المرحلة نقل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة التي تواجهها المنشأة الى فريق تصميم وتطوير المنتج . ففي هذه المرحلة يتركز الاهتمام على السوق لتحديد ما يرغبه العميل من وظائف يقدمها إليه المنتج وخصائص يتميز بها ، والسعر الذي يمكن ان يتحملة في سبيل اشباع تلك الرغبة . وعلى أساس ذلك السعر تتحدد التكلفة المسموح بها. ويتم تنفيذ تلك المرحلة من خلال الخطوات الخمسة التالية (2):

الخطوة الاولى : تحديد أهداف المبيعات والربح في الاجل الطويل

تستهدف هذه الخطوة التأكد من ان كل منتج يساهم ، خلال دورة حياته ، بنصيبه المخطط في ارباح المنشأة . ومن ثم فإن الخطة طويلة الاجل الخاصة بالمبيعات والربح وامكانية الاعتماد عليها ، وتمثل العنصر المحوري في تأسيس أسلوب محكم لتحديد التكلفة المستهدفة.

من ناحية اخرى أن الاسعار الثابتة تساعد الإدارة في التخطيط وانشاء علاقات طويلة الاجل بين المشتريين والبائعين لذلك فإن الإدارة عندما تحاول تصميم وادخال منتج جديد تستهدف سعراً يمكن تتحملة الشريحة المستهدفة من المستهلكين ويعتبر السعر المستهدف معطيات تنطلق منه لتصميم المنتج ضمن السعر في السابق بشكل يلائم احتياجات المستهلكين وبنال رضاهم (3).

الخطوة الثانية : تنظيم خطوط الإنتاج :

يجب أن تبذل العناية الكافية في تحديد تشكيلة المنتجات بحيث تفي بحاجات اكبر عدد من العملاء ، وفي نفس الوقت لا تتضمن كثيراً من المنتجات التي تسبب ارباكاً لهم . ويقصد هنا بالعناية الكافية التحليل الشامل لكيفية تغير تفصيلات العميل عبر الزمن ، وبحيث يتم تصميم المنتج وتحديد الوظائف التي يؤديها للعميل في ضوء تلك التفصيلات .

الخطوة الثالثة : تحديد سعر البيع المستهدفة :

السعر المستهدف Target Price هو السعر المقدر للمنتج (سلعة او خدمة) الذي يكون العملاء المرتقبون على استعداد لدفعه ، وهذا التقدير يكون مبني على أساس تفهم وادراك العملاء لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين . والسعر المستهدف يؤدي إلى التكلفة المستهدفة ، والتكلفة المستهدفة

1- د. أحمد محمد زامل ، اطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، (بنها: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول، 1999م)، ص 342 .

2- المرجع السابق ، ص 342 - 343 .

3- أ. د. محمد الفيومي محمد وآخرون ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2011م) ، ص 46 .

هي التكلفة طويلة الاجل المقدرة للمنتج (سلعة او خدمة) الذي إذا ما تم بيعه يمكن الشركة من تحقيق الدخل المستهدف (1).

يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، ومن خلال التغذية المرتدة بمعلومات التكاليف الخاصة برقم التكلفة المسموح بها والتكلفة القابلة للتحقيق يتم تطوير رقم التكلفة المستهدفة مبدئياً حتى يتم التوصل إلى أفضل تصميم للمنتج الذي يتضمن أفضل المواصفات والخصائص بأقل تكلفة (2).

الخطوة الرابعة : تحديد هامش الربح المستهدف :

يتمثل في رقم الربح الذي يجب ان تحققه المنشأة تنفيذاً للخطة الإستراتيجية الخاصة بالأرباح طويلة الاجل ، وقد يكون مفيداً تطبيق معدل العائد على المبيعات المتوقع للشركة ففي صورة المتوسط المرجح Weighted Average Formula (وهو ما تستند إليه الشركات اليابانية عند حساب هامش الربح المستهدف) (3).

الخطوة الخامسة : حساب التكلفة المسموح بها :

بمجرد تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، يمكن للمنشأة ببساطة ان تحدد التكلفة المسموح بها وهي عبارة عن الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف وذلك كالآتي:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

المرحلة الثانية : تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج :

في هذه المرحلة يركز فريق تطوير المنتجات على إيجاد اساليب لتطوير منتجات تفي بحاجات عملاء المنشأة بالتكلفة المسموح بها .

تجدر الاشارة إلى انه من الناحية العملية غالباً لا يستطيع مصممو المنتج ان يجدوا من الطرق ما يمكنهم من الوصول إلى التكلفة المسموح بها . لهذا فإن مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تستهدف زيادة تكلفة المنتج المسموح بها إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي تتوقع المنشأة ان تصل إليها ، وذلك على ضوء قدرتها وكذلك قدرات مودريها (4).

يتم تنفيذ مرحلة تحديد التكلفة على مستوى المنتج من خلال ثلاث خطوات :

¹- تشارلزت هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل اداري ، الجزء الاول ، ترجمة: د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1423هـ - 2003م) ، ص 680 .

²- أ.د. حسين مصطفى هلالى ، تطوير النظم المالية والادارية والمحاسبية لتمكين مؤسسات القطاع العام من اعتماد آليات ادارة القطاع الخاص في تحسين ادائها المؤسسي ، بريد الكتروني heshelaly@yahoo.com

³- د. امجاد محمد الكومي ، مرجع سابق ، ص 93 .

⁴- د. أحمد محمد زامل ، مرجع سابق ، ص ص 344 - 345 .

الخطوة الاولى : تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة على مستوى المنتج :

عادة يتوقع العملاء في ظل المنافسة الشديدة ان يكون كل جيل جديد من المنتج أفضل من سابقه من حيث الكفاءة الوظيفية الاعلى ، ومستوى الجودة الاعلى ، مع السعر المنخفض، ولكي تحافظ المنشأة على ربحيتها ، فإن هذه التحسينات تتطلب تخفيض التكاليف الجارية للمنتجات الجديدة ويمثل مقدار الخفض المطلوب في تلك التكلفة الجارية حتى يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها.

الخطوة الثانية : تطبيق القاعدة الأساسية :

بمجرد انتهاء المنشأة من هدف خفض التكلفة يمكنها ان تبدأ في عملية تصميم المنتج لكي يمكن تصنيعه بالتكلفة المستهدفة . ويجب على كبير المهندسين والمشرفين العاملين معه أن يراقبوا وبشكل مستمر مدى تقدم مهندسي التصميم نحو ذلك الهدف، كل ذلك من اجل ضمان التسجيل بقدر الاماكن في إتخاذ الاجراءات المصححة ، ومن ثم عدم مخالفة القاعدة الأساسية وعدم تجاوز التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية التصميم .

الخطوة الثالثة : الوصول إلى التكلفة المستهدفة :

بمجرد انتهاء المنشأة من تحديد هدف خفض التكلفة المستهدفة ، فيجب عليها البحث عن طرق لتحقيق ذلك الهدف . وهناك العديد من الأساليب الهندسية يمكن أن تساعد مصممي المنتج في مجال خفض التكاليف ، وتتضمن تلك الأساليب : هندسة القيمة، التصميم من اجل التصنيع والتجميع ، ونشر وظيفة الجودة .

المرحلة الثالثة : لتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات وحدة المنتج :

تستهدف هذه المرحلة تحويل الضغوط التنافسية الخاصة بالتكلفة إلى الموردين ، الذين يجب عليهم بدورهم ان يجدوا طرقاً لتصميم وتصنيع المكونات التي تحتاجها المنشأة تمكنهم من تحقيق العائد المناسب من تعاملهم معها . ويعني ذلك ان تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد على تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنشأة والموردين معاً . ويتم تنفيذ عملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات على ثلاثة خطوات .

الخطوة الأولى : تحليل التكاليف المستهدفة على مستوى المنتجات إلى مستوى الوظائف الرئيسية:

يقصد بالوظائف الرئيسية تلك النظم الفرعية التي تقوم بالمهام الوظيفية التي تمكن المنتج من تحقيق الغرض منه . ويسمح تحديد الوظائف الرئيسية بتقسيم عملية التصميم إلى مهام متعددة ومستقلة عن بعضها البعض بشكل او بآخر . حيث يطلع بعملية التصميم الخاصة بكل وظيفة فريق متخصص في تلك المهمة . ويتكون كل فريق من ممثلين عن إدارة تصميم المنتجات ، والإدارة الهندسية ، إدارة المشتريات ، إدارة هندسة الإنتاج ، إدارة التصنيع ، وإدارة توفير الاجزاء⁽¹⁾ .

¹ - د. أحمد محمد زامل ، المرجع السابق ، ص 345 .

الخطوة الثانية :

بمجرد الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة رئيسية ، ويتم تحليل تلك التكلفة على مستوى مجموعة المكونات او الاجزاء التي تتشكل منها تلك الوظيفة ، وذلك بهدف تحديد الحد الاقصى لتكلفة الحصول على كل جزء سواء من خارج المنشأة او يتم تصنيعه داخليا . ودائماً توضح المقارنة بين التكلفة المستهدفة لكل وظيفة ، وما إذا كان من الممكن تنفيذ الوظيفة الرئيسية بالتكلفة المستهدفة الخاصة بها ام لا . فعندما يكون مجموع تكاليف المكونات مرتفعاً بدرجة كبيرة يتم تحديد مقدار الخفض الاضافي المطلوب للوصول إلى اجمالي التكاليف .

الخطوة الثالثة : إدارة العلاقات مع الموردين :

تتضمن العلاقات مع الموردين جانبين أساسيين ذات أهمية خاصة لعملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات ، الجانب الاول : إختيار مصادر الحصول على المكونات عادة ما يكون امام المنشأة بديلين لمصادر الحصول على المكونات ، اما التصنيع الداخلي او الشراء من الموردين الخارجيين .

الجانب الثاني : مساعدة الموردين لكي يقيموا علاقات جديدة مع المنشأة تتأسس على مشاركتها الافكار والعمل سوياً لدعم تصميم وتطوير المنتجات الجديدة (1) .

تاسعاً : مميزات التكلفة المستهدفة :

تتمثل مميزات التكلفة المستهدفة في الآتي (2):

1. عدم تقديم المنتج إلى السوق الا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن ان يقبله العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها . وبذلك نضمن للشركة ان السعر الذي يتم به تقديم المنتج للسوق سيكون مقبولاً مقدماً .
2. تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى ادنى حد ممكن قبل إتخاذ اي اجراء فعلى لإنتاج المنتج .
3. انه يتم إستخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج. ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج .
4. ان تحليل هندسة القيمة المستخدم لتحقيق التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من أنشطة التكاليف التي لا تضيف قيمة مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي يطلبها العميل . وبذلك يتم إنتاج منتج جديد باعلى جودة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وهي عوامل نجاح الشركات الصناعية في الوقت الحاضر .

¹ - المرجع السابق، ص 345 .

² - د. أحمد حسن علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2002م) ، ص 107 .

5. ان تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى الأنظمة في الشركة ككل وليس على عمليات الإنتاج فقط .
6. وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية⁽¹⁾.
7. يحقق أهداف عديدة من الادوات المحاسبية الحديثة معاً .
- يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه يجمع بين مزايا عديدة من الادوات المحاسبية الحديثة والمتطورة ويحقق نوعاً كبيراً من الاتساق والتجانس والانسجام بينهما ويكفي في هذا الصدد الإشارة إلى ما يلي⁽²⁾:

- أ. تحديد رقم التكلفة .
- ب. توفير منهجية جديدة في التسعير .
- ج. الاهتمام بمسببات إستهلاك الموارد سواء في مرحلة التصميم او التطوير او الإنتاج.
- د. دراسة وتحليل بدائل لتصميم المنتجات .
- هـ. لتحديد بدائل مستويات الجودة للمنتج وتكلفة كلا منها .
- و. تنمية وتعميق فكرة فريق العمل .
- ز. التطوير والتحسين المستمر في المنتجات⁽³⁾.
- عاشراً : عيوب التكلفة المستهدفة :

هنالك بعض الجوانب السلبية المرتبطة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي افرزتها التطبيقات العملية ، والتي تحد من فعالية هذا الأسلوب، وتتمثل هذه الجوانب السلبية في الآتي⁽⁴⁾:

1. ان المتغيرات الأساسية لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة قبل سعر السوق ، دورة حياة المنتج ، هامش الربح المستهدف ، التكلفة المسموح بها ، التكلفة التي يمكن تحقيقها ، آليات احتواء الفجوة بين التكلفة الحالية المقدرة للمنتج والتكلفة التي يمكن تحقيقها في المدى الزمني قصير الاجل ، الأساليب الإستراتيجية لإدارة تحديات خفض التكلفة -استكمالاً لأحتواء باقي الفجوة التكاليفية . المدى الزمني طويل الاجل وهذه المتغيرات تتطلب مستوى راقى من نظم المعلومات قد لا يتوفر في الواقع العملي ، كما تتطلب هذه المتغيرات التزاماً قوياً من جانب فريق خفض التكلفة لإمكانية تنفيذ التكلفة المستهدفة.

2. تواجد نوعاً من الصراع بين الاطراف المختلفة المشاركة والمسئولة عن عملية خفض التكلفة ، مثل موردي المستلزمات السلعية ، مهندسي التصميم ، مديري اقسام الإنتاج الداخلية ، وذلك عندما ينمو

¹ - د . محمد صالح هاشم ، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة ببينة الاعمال المتقدمة ،(القااهرة: اكااديمية السادات ، مجلة البحوث الادارية ، العدد الحادي والعشرون ، اكتوبر ، 2003م)، ص 222 .

² - د. جودة عبد الرؤوف زغول ، مرجع سابق ، ص 22 .

³ - د . محمد صالح هاشم ، مرجع سابق ، ص 222 .

⁴ - د. جودة عبد الرؤوف زغول ، مرجع سابق ، ص 22 .

- ادراك لدى هذه الاطراف بان عبء خفض التكلفة لا يتم توزيعه بعدالة حسب امكانيات كل طرف والمصائب التي تواجهها ، وانما حسب قدرته التأثيرية داخليا وخارجيا .
3. التهديد باحتمال فقد العمل أو الوظيفة التي يمكن أن يكون نتاج اي برنامج خفض التكلفة الأمر الذي يخلق نوع من الضغط والتوتر داخل عناصر العمل المختلفة بتنظيم الأعمال⁽¹⁾.
4. ليس لهذا الأسلوب قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة ، فهو اداة عملية أكثر من كونه منهجاً علمياً كما هو الحال في الأساليب التقليدية .
5. تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة واختلاف النتائج مع كل طريقة⁽²⁾.
- يستنتج الباحث أنه يمكن التخلص من هذه العيوب وذلك عن طريق التغلب على فجوة المعلومات والتحليل المستمر للمتغيرات التي تحدث أو المؤثرة على البيئة التصنيعية الحديثة سواء كانت المتعلقة بالجوانب التسويقية أو الفنية للمنتج أو التحليل الوظيفي للتكلفة وغيرها . بالإضافة إلى التنسيق والتعاون بين كافة الاطراف المشاركة والمسئولة من عملية خفض التكلفة وتحديد خصائص ومواصفات المنتجات بصورة حقيقية والاستعانة بذوي الخبرة في هذا المجال لرسم خطط بديلة تسمح بخفض أكبر للتكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج .
- كما يستنتج الباحث أن التكلفة المستهدفة هي أحدي الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي تأخذ في الاعتبار البيئة التنافسية وتهتم بالسوق والنوعية والتكلفة ، ويهدف إلي تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وأسعار البيع في ظل مستوى جودة تفي برغبات العملاء ومتطلباتهم ويتم ذلك عن طريق الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد الإدارية والمالية . بالإضافة إلى أن تحديد التكلفة المستهدفة يتم في ضوء تقديرات المنتج (تكلفة محددة مقدماً) والتي يتم مقارنتها مع أفضل سعر منافس مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المنتج وصفات وسلوك الزبون وطبيعة مكونات السوق، ويتم تحديد الربح المطلوب ويمثل الفرق بينهما التكلفة المستهدفة ، ويأتي دور هندسة القيمة والأساليب المعاونة الأخرى كأحد الممارسات الإدارية الحديثة لإزالة الفجوة حتي يتم تحقيق التكلفة المستهدفة .

المبحث الثالث

¹ - المرجع السابق ، ص 22 .

² - أ.د. عبد الرحمن محمود ، دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، (القاهرة : دن، 2000م) ، ص 34 .

مفهوم وأهداف وخطوات أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن

يتناول الباحث في هذا المبحث نشأة ومفهوم وأهداف وأنواع وأبعاد كل من أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن والمبادئ والمقومات بالإضافة إلى خطوات ومزايا ومعوقات أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن وذلك على النحو التالي :

أولاً : نشأة وتطور أسلوب القياس المرجعي:

يعد تاريخ تقليد الابتكار والتكيف معه تاريخياً قديماً قدم الانسان ، إذا احاط الكثير من الافكار التي ابتكر عنها أسلوب حياته ، فقد قلد فكرة اشعال النار وكان هذا نوعاً من المقارنة . فمراقبة انسان اخر لمعرفة كيفية قيامه باشعال النار استطاع أن يشعل موقده فالمقارنة لها دلالات تاريخية قديمة نوعاً ما وربما يعود ذلك إلى أكثر من 2500 عام .

اشتهرت بهذا المجال مقولة الجنرال الصيني TZU "إذا عرفت عدوك وعرفت نفسك فانك لن تخاف نتائج مائة معركة تدخلها (بمعنى أن حل المشكلات الاعتيادية في الأعمال وإدارة معارك الإدارة والقدرة على البقاء هي شكل من اشكال الحرب والخاضعة لمقولة TZU نفسها)⁽¹⁾.

ظهر هذا المصطلح عام 1979م عندما وضعت شركة Zerox التي تعمل في مجال تصوير المستندات ، وذلك من خلال برنامجها Leadership Through Quality وذلك عندما كانت الشركة تحاول استعادة حصتها السوقية المفقودة ، استطاعت من خلال هذه المقاييس المرجعية خفض تكاليف انتاجها اقل من منافسيها وتمكنت من البيع بأسعار اقل من منافسيها وبالتالي النجاح في تحقيق أهدافها وفي عام 1995م عادت الحصة السوقية لشركة Zerox إلى ما كانت عليه ، مما جعل هذه الشركة تمثل اول شركة عالمية تنجح في استعادة حصتها السوقية⁽²⁾.

تعتبر اليابان أول من طبق مفهوم Bench Marketing في بداية خمسينات القرن العشرين، وذلك أثر قيامها باجراء العديد من الزيارات للكثير من المنظمات الغربية في محاولة منها للتعرف على اساليب عمل هذه المنظمات والتعاقد معها للحصول على حق المعرفة واختيار الأساليب المختلفة التي تأخذ بها هذه المنظمات ، بحيث تكون ملائمة لظروف وطبيعة البيئة اليابانية⁽³⁾.

¹ - د. ميسر ابراهيم أحمد الجبوري ، إدارة الجودة ، جوانب نظرية وتجارب واقعية ، (الرياض: معهد الادارة ، مركز البحوث ، 2010م) ، ص 286 .

² - محي الدين سامي محمد محمد الشباسي ، استخدام مدخل ادارة التكلفة لخدمة القرارات في شركات التأمين ، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م) ، ص 25 .

³ - د. أحمد محمد غنيم ، مدخل إدارة معاصرة لتحديث المنظمات ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، 2003م - 2004م) ، ص 430.

بعدها بدأت اليابان بزيادة معرفتهم وتطويرها من خلال الابتكارات الجديد مع الإستمرار بالمقارنة مع الدول المتطورة ليكونوا على اطلاع بما وصلت اليه آخر التطورات والعمل على تحقيق الأفضل يحتفظوا بالصدارة في الإنتاج الصناعي⁽¹⁾.

إنطلاقاً مما اسفرت عنه التجربة اليابانية في تطبيق المقارنات المرجعية فقد اتجهت العديد من الشركات العالمية نحو تطبيق هذا الأسلوب ، حيث طبقت المنظمة الطبية الامريكية في بداية تسعينات القرن العشرين في محاولة منها لتحسين الجودة .

كما تم تطبيق هذا الأسلوب في شركة هوليت باركارد Hewlett Packard لحل مشكلة أرتفاع التكلفة الناتجة عن التأخر الذي يحدث في عملية تطوير المنتجات الجديدة ، كما قامت ايضاً شركة صنيم Sunleam وهي شركة تنتج الاجهزة المنزلية بتطبيقه في عام 1982م لتعمل على وصول نصيبها في السوق من مبيعات الكماوي الكهربائية إلى 30% من حجم المبيعات السنوية . هذا وقد طبقت أسلوب المقارنات المرجعية أيضاً شركة فورد للسيارات عندما قامت في اوائل ثمانينات القرن العشرين بتنفيذ عملية تطوير موديل جديد من السيارات اطلقت عليه السيارات (تاورس) ، كما طبقت شركة زيروكس Xerox نظام شامل للمقارنة المرجعية عندما وجدت أن منافسيها يبيعون منتجات مماثلة لمنتجاتها بأسعار ارخص من اسعار منتجاتها .

كما تم تطبيق هذا الأسلوب في خمسة عشر منظمة صناعية اشتهرت باهتمامها بالبحوث والتطوير وذلك لتحسين الأداء وتحقيق مركز تنافسي أفضل في اعمال البحوث والتطوير⁽²⁾. هنالك عدة مراحل لتطور أسلوب القياس المرجعي تتمثل في⁽³⁾:

1. مرحلة مقاييس المرجعية خلال الفترة 1950م - 1975م ، وهذه المرحلة منذ اواخر الاربعينات وبداية الخمسينات وتقوم على أساس خصائص منتجات المنشأة مع المنشآت المنافسة في السوق .
2. المقاييس المرجعية التنافسية خلال الفترة من 1976م - 1986م المقارنة في هذه المرحلة تتم في المنشأة مع منافسيها فقط .
3. المقاييس المرجعية التنافسية خلال الفترة من 1982م - 1988م وهذه المرحلة تهدف إلى تعليم واكتساب الافكار المبتكرة من منشأة خارج نطاق الصناعة لتحسين اداء عمليات المنشأة .
4. المقاييس المرجعية الإستراتيجية : خلال الفترة من 1988م وحتى الآن وتقوم على فكرة إختيار وتصميم الاستراتيجية المنافسة الأفضل للمنشأة من خلال التعلم من الآخرين .

¹- د. صفاء أحمد الغالي ، د. سليمان حسن محمد ، دور تكنولوجيا المعلومات في تقويم الاداء ومحاسبة المسئولية دراسة تطبيقية في الفنادق الاردنية ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ،مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 18 ، العدد 65 ، د.ت) ، ص 373 .

²- د. احمد محمد غنيم ، المدخل الياباني للتحسين المستمر KAIZEN ومدى استفادة المنظمات العربية منه ، (المنصورة : دار الادارة للبحوث والتدريب والاستشارات ، 2009م) ، ص ص 55 - 56 .

³- عماد سعيد زكي الرمز ، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الاعمال - دراسة تحليلية تطبيقية ،(القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2005م) ، ص ص 9 - 14 .

5. المقاييس المرجعية العالمية خلال الفترة من 1993م وحتى الآن وهي من أحدث مراحل تطبيق المقاييس المرجعية ويتم فيها مقارنة المنشأة ليس على المستوى المحلي فقط ولكن على المستوى العالمي وقد اضاف اليهم مرحلتين هما :

أ. المقاييس المرجعية للتعليم أو لمدى الكفاءة وهي تعني التعلم من أفضل ما في المجموعة لتحسين فعالية وكفاءة وإدارة المنشأة .

ب. المقاييس المرجعية لشبكة الأعمال وتقوم على فكرة التعلم من شركاء شبكات الأعمال الواحدة ، والذين لديهم نفس نوعية المشاكل ، والتعلم هنا للمساعدة في التوافق مع المتغيرات المختلفة أو تعلم منتج وذلك بهدف الابتكار في المستقبل.

ثانياً : مفهوم أسلوب القياس المرجعي :

يطلق بعض الكتاب على هذا الأسلوب مصطلح القياس المقارن ، كما يطلق البعض الآخر مصطلح المقارنات المرجعية وذلك كترجمة لمصطلح Benchmarking ، كما اطلقت ايضاً على هذا المصطلح مسميات اخرى بالعربية ، منها المقارنة بنموذج قياس ، والقياس المقارن بالأفضل وغيرها .

قد قدمت لهذا المصطلح Benchmarking العديد من المفاهيم اهمها ما يلي : قاموس ويبستر Webster يعرف القياس المقارن بأنه مقياس مميز لأداء محدد مسبقاً ولإستخدامه كنقطة مرجعية ، أي بمعنى انه معيار عن كيفية قياس شيء ما أو الحكم عليه⁽¹⁾.

كما عرف آخر القياس المرجعي بأنه هو البحث بإستمرار عن أفضل الأساليب المطبقة في المنشآت الأخرى⁽²⁾.

يتضح من هذين التعريفين أن القياس المرجعي هو معيار لقياس شيء ما محدد مسبقاً والحكم عليه مع البحث عن أفضل الوسائل أو الأساليب المطبقة في المنشآت المماثلة. يلاحظ الباحث أن هذين التعريفين ركزا على أنه اداء للقياس ولم يركزا على الأهداف بصورة واضحة.

يعتبر أسلوب القياس محاولة من شركة معينة أن تقارن أو تحاكي اداءها مع اداء أفضل الشركات المنافسة في الصناعة أو في الخدمة بغرض التحكم في الممارسات المميزة لهذه الشركات وبالتالي تحديد اوجه التحسين المطلوبة والتي ستكون هي الأهداف التي ستسعى الشركة لتحقيقها⁽³⁾.

¹ - د. بديع الدين رشيو ، ادارة التكاليف ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010م) ، ص 8 .

² - Freytag, Per. V, and Svend Hollensen, **The Process of benchmarking**, benchmarking an Earning and Benchaction, the TQM Magazine, vol.13, Iss.1, 2002, P.23.

³ - د. جمال سعد السيد ، مشاكل تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة ودور اسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية - دارة ميدانية ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الاول ، مارس 2004م) ، ص 285 .

كما عرف آخر بأنه عبارة عن عملية تؤدي إلى تسيير عملية التفهم والتعلم للمنشأة وعملها بما تمكنها من تحديد العمليات الرئيسية التي تحتاج إلى التحسين والبحث عن الحلول الملائمة القابلة للتطبيق، من هم الأفضل في الفئة أو المجموعة ، وذلك من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية للمنشأة.

القياس المرجعي هو مقارنة لعملية أو خطة المنشأة بشكل خاص مع نظائرها ، والهدف منه محاولة الوصول إلى تحديد درجة الجودة أو سوء الأداء عند مقارنتها بالآخرين المنفذين لنفس العمليات والأنشطة بالإضافة إلى محاولة إيجاد أفضل الممارسات بين المنافسين المعتمدين واستخدام ذلك كأساس للتحسين (1).

يتضح من التعريفات السابقة أن أسلوب القياس المرجعي عبارة عن أسلوب لمقارنة أداء الشركة أو المنظمة مع نظيراتها بهدف تحسين الأداء واكتشاف جوانب القصور ومعالجتها .

يلحظ الباحث أن هذه التعريفات أكثر شمولاً من سابقه حيث أشار إلى الهدف الأساسي للقياس المرجعي .

عرف بأنه عملية منظمة ومستمرة تتطلب القياس المستمر والمقارن للعمليات والأنشطة الخاصة بالوحدة الاقتصادية مع الوحدات الرائدة (المتميزة) ، والحصول على المعلومات التي تساعد الوحدات في إتخاذ الاجراءات اللازمة للتحسين المستمر ولكون ان تلك المقاييس تبحث عن أفضل الممارسات داخل الصناعة الواحدة أو بين الصناعات المختلفة فقد أصبحت الآن تلعب دوراً كبيراً في تقييم الأداء الاستراتيجي والتشغيلي (2).

يعرف القياس المرجعي بأنه عملية منهجية ومتواصلة للقياس لأنشطة المنظمة مقارنة بينها وبين أنشطة المنظمات الاخرى للحصول على معلومات من شأنها أن تساعد المنظمة في تحديد مواطن القوة والضعف في أداء التزاماتها القائمة (3).

عرف المركز الامريكى للجودة والإنتاجية APQC القياس المقارن بأنه عملية قياس منتظمة ومستمرة لمقارنة وقياس أداء منظمة ما بأداء المنظمات الرائدة في أي مكان في العالم بهدف الحصول على معلومات يمكن ان تساعد المنظمة في إتخاذ ما تراه من اجراءات لتحسين ادائها (4).

¹ - د. محمد بهاء الدين القاضي ، دراسة تحليلية لاستخدام المقياس المرجعي من أجل تحسين الاداء والقدرة الانتاجية في صناعة البناء والتشييد ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثالث والرابع، 2004م) ، ص 686 .

² - د. نجوى أحمد السيسى ، استراتيجية التحسين المستمر من منظور نظرية القيود ودور المراجعة في زيادة فعاليتها ، دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، 2004م) ، ص 31 .

³ - د. حسام الدين حسين أحمد ، مدخل مقترح لتفعيل دور الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية للفنادق السياحية المصرية ، دراسة اختبارية ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد الثلاثون ، العدد الاول ، يناير 2008م) ، ص 47 .

⁴ - أحمد محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص 432 .

قد عرف معهد المحاسبين الإداريين بأمريكا القياس المرجعي بأنه أهداف للاداء تستخدم للتعبير عن مسؤوليات المحاسبة الإدارية داخل المنشأة والتي يجب أن تعكس النتائج الخاصة بعمل مقياس الأداء المقارن لأساليب المحاسبة الإدارية عبر المنظمات.

عرف المعهد الكندي للمحاسبين الإداريين القياس المرجعي بأنه نشاط مستمر لمقارنة العمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بمنشأة مع أفضل الأنشطة المتشابهة المعروفة ، وهي بذلك تمكن من وضع أهداف متاحة وصعبة التحقيق في نفس الوقت . وتطبيق أسلوب واقعي لتصبح أكثر كفاءة والأفضل من أفضل المنشآت في وقت معقول⁽¹⁾.

يمكن ملاحظة عدة عناصر مشتركة بين كل هذه التعريفات وهي العناصر الأساسية التي تميز أسلوب القياس المرجعي عن غيره من الأساليب وهي :

1. الاعتماد على المقارنة وليس قياس الأداء فقط .
2. الاعتماد على خطوات منتظمة ومستمرة بحيث تكون مهيكلية .
3. التركيز على المنافسين الخارجيين .
4. التعرف على أفضل اداء تطبيقي لتعليم الآخرين .
5. أحداث تحسين في النهاية بالاحص العمليات التشغيلية الداخلية للوحدة الإقتصادية.
6. تقييم فعالية نظم إدارة تكلفة النشاط ، تقييم مدى الحاجة إلى تطوير أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

يمكن للباحث أن يعرف القياس المرجعي بأنه من أهم الأساليب الفعالة للتحسين المستمر التي تتم من خلال عملية التفهم والتعلم وتطوير عملها بما يمكنها من تحديد نواحي القصور التي تحتاج إلى تحسين والبحث عن الحلول الملائمة ثم مقارنة اداء الشركة في مجالات عوامل النجاح الهامة بالشركات والمنظمات التي حققت التفوق التنافسي في هذه المجالات واتخاذ القرارات المناسبة وترشيدها بهدف التفوق على ادائهم في المستقبل .

مما سبق يلاحظ الباحث أن المقارنة المرجعية من اهم ادوات المحاسبة الإدارية التي تساعد المنشآت على مقارنة اداء منتجاتها وخدماتها وممارساتها بأقوى منافسيها داخل الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة او بين الصناعات المختلفة . فالمقارنة بالأفضل تمكن الإدارة من تحديد ما إذا كانت المنشأة تؤدي وظائف وأنشطة معينة بشكل كفاء وهل تكلفتها متمشية مع مثيلاتها لدى المنافسين ، وهل انشطتها وعملياتها الداخلية تحتاج إلى تحسين . فالقياس المرجعي أسلوب يقوم بتحليل وتقييم المنشأة بكفاءة وفعالية إلى اجزاء متساوية أو حسب اختلاف الأقسام ومن ثم مقارنتها داخليا أو خارجياً

¹ - يحيى علي أحمد المرسي صقر ، استخدام تحليل علاقة السبب والاثر في تفعيل المنظور الاستراتيجي للتكاليف ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة ، 2008م)، ص 36 .

لتقوم الإدارة باضافة اجزاء أو استبعاد البعض الاخر ، فهو في الوقت ذاته يقوم على المبدأ التالي : (لا يجب أن يمر يوم واحد بدون أحداث اي نوع من التحسين في موضع ما في الشركة) وهو بذلك الاعتقاد المتأصل في العقلية اليابانية .

ثالثاً : أهداف أسلوب القياس المرجعي :

تتمثل أهداف أسلوب القياس المرجعي في الآتي⁽¹⁾:

1. يعتمد نجاح اعمال المنظمات على عمليات التخطيط التي يتم توجيهها نحو تحقيق أهداف محددة تقود اداء هذه المنظمات إلى مستويات تتفوق على مستويات منافسيها، وهذا ما يسعى إلى تحقيقه مدخل المقارنات المرجعية.

2. تحديد أهم مجالات التحسين الممكنة ، ثم اجراء العمليات اللازمة لتحسين الأداء وتدعيمه بالاسترشاد بأفضل الممارسات الخاصة بالمنشآت الاخرى⁽²⁾.

3. إزالة العمليات التي تعوق الشركة أو استخدام مواد زائدة ذات قيم معينة⁽³⁾.

4. التعرف على نواحي القصور والعمل على معالجتها بما يخفض التكلفة ويحسن الأداء .

5. الاستفادة من تجارب الاخرين مع تطويرها لتناسب والظروف المحيطة بالشركة .

6. تحديد احتياجات العملاء من واقع السوق .

7. تشجيع ثقافة التغيير وادراك مدى ضرورة الابتكار والتجديد المستمر من أفضل فرص التحسين والتميز في الأداء .

8. تحفيز وتنبية إدارة الشركة على ضرورة مراجعة العمليات والممارسات والنظم الحالية وتوفير بيانات موضوعية عن البيئة الخارجية فيما يتعلق بطرق اداء العمليات وأفضل هذه الطرق .

9. الفهم الجيد للعوامل التي توفر النجاح الكامل للمنشأة .

10. تحديد مجالات المشكلة المطروحة أمام المنشأة .

11. تحديد أفضل الممارسات التي من الممكن الاستفادة منها وتبنيها وتنفيذها من خلال المنشأة في ظل الهدف الأساسي لتحسين الأداء العام للمنشأة⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث أن هنالك أهداف اضافية يمكن لأسلوب القياس المرجعي تحقيقها وهي :

¹- د. أحمد محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص 437 .

²- Ansari, S, **Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management**, Trwin London, 1997, P. 138.

³- ضحى محمد اسعد عداس ، استخدام اسلوب القياس المرجعي لتحسين اداء شركات الادوية – دراسة تطبيقية على القطاع الدوائي في الجمهورية العربية السورية ،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م)، ص ص 41 – 42 .

⁴- د. محمد بهاء الدين بديع القاضي ، مرجع سابق، ص53.

1. العمل على تطوير وتحسين كافة العمليات الداخلية لتصل إلى أعلى مستوى للمنافسة ووضع نظم ومؤشرات يمكن من خلال إكتشاف أي انحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب للوصول إلى مستوى الجودة الأفضل .

2. يساعد المنظمة أو الشركة على تقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة عالية وسعر اعلى .

رابعاً : أهمية أسلوب القياس المرجعي :

تتمثل أهمية أسلوب القياس المرجعي في الآتي⁽¹⁾:

1. تعتبر المقارنات المرجعية التي تقوم بها المنظمات مع منافسيها تسفر عنها من معلومات مسئولية رئيسية من مسئوليات عمليات التخطيط الاستراتيجي بالمنظمة فهي تحدد وضع المنظمة بالنسبة للمنظمات الاخرى المنافسة لها في بيئة الأعمال .

2. تعتبر عمليات المقارنات المرجعية عمليات ديناميكية ومستمرة ولا يتم مرة واحدة ، وبالتالي فإنها تسعى دائماً إلى التركيز على تحقيق التفوق للمنظمة على المنظمات الاخرى في مجالات عديدة مثل مجالات النقل ،التكنولوجيا ، خدمة العملاء ، التصميم وتطوير العمليات .

3. تسعى المقارنات المرجعية إلى تخفيض التكاليف وتقليل الاوقات اللازمة لتطوير العمليات الجديدة وتحسين كفاءة العمليات الحالية .

4. يساعد المنظمة على تقييم التغيرات المتوقعة في انتاجيتها وحصر فجوة النتائج مع المنافسين وتحليل اتجاه هذه الفجوة (في صالح أو غير صالح المنظمة) ومسببات هذه الفجوة وكيفية مواجهتها⁽²⁾ .

5. يساعد المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة على المنافسة أو محاكاة أفضل الممارسات داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة⁽³⁾ .

6. يعتبر القياس المرجعي من اهم الادوات التي يعتمد عليه الكثير من المسؤولين في تحسين الجودة بمؤسساتهم⁽⁴⁾ .

خامساً : مبادئ أسلوب القياس المرجعي :

¹- د. أحمد محمد غنيم ، مرجع سابق ، ص 57 .

²- د. اسامة سعيد عبد الصادق ، استكشاف ابعاد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء والمنافسين "دراسة لقياس ادراك وتطبيق المحاسبين الاداريين لمتطلبات الاداء الاستراتيجي" ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ،مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد الثامن والسبعون ، 2011م) ، ص 38 .

³- د. عبد العال هاشم أبو خشبة ، مدخل مقترح لتقييم الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ،مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الخامس ، العدد الثاني، ديسمبر، 2001م) ، ص 141 .

⁴- د. عصام الدين محمد متولي ، د. صلاح علي أحمد ، مراجعة الجودة ودورها في بناء الاستراتيجية التنافسية للمنتجات العربية ، (الخرطوم: جامعة أم درمان الاسلامية ، كلية العلوم الادارية ، مجلة العلوم الادارية ، العدد الاول ، 2006م) ، ص 105 .

هنالك مجموعة من المبادئ الأساسية والتي تعتبر بمثابة اخلاقيات تحكم عمليات المقارنات المرجعية بحيث تكفل تحقيق الفائدة المشتركة لكل من الطرفين المقارن والمقارن به، وتتمثل هذه المبادئ في (1).

1. مبدأ الشرعية :

يعطي هذا المبدأ الحق لكل طرف في الاحتفاظ بأسراره الخاصة به ، كما يتضمن ضمان ابتعاد طرف ما عن سرقة مجهودات الطرف الآخر ، أو معرفة اسرار لا يريد الادلاء بها ، أو إستخدامه المعلومات التي يحصل عليها منه في الاضرار به .
يلاحظ الباحث أن هذا المبدأ يساعد على سرية تبادل البيانات بوصفها خصوصيات للشركات والمنظمات ، كما أن عملية الادلاء بالمعلومات لا يتم الا عن طريق اذن مسبق حتى لا تؤدي إلى فشل عملية القياس .

2. مبدأ الثقة

يقضي هذا المبدأ بعدم اقدام الطرف الاخر على نقل المعلومات التي يحصل عليها من الشريك في عملية المقارنة إلى طرف آخر إلا بعد موافقة هذا الشريك .
يلاحظ الباحث أن هذا المبدأ من أهم المبادئ التي تساعد في نجاح أي عملية . كما انه يحقق المصداقية بين الطرفين

3. مبدأ التبادل

حيث يكون لدى كل طرف الاستعداد منذ اللقاء الاول بينهما لمنح شريكه نفس القدر والنوع من البيانات والمعلومات .
يلاحظ الباحث أن هذا المبدأ يساعد في توضيح كل التوقعات وتجنب سوء الفهم .

4. مبدأ الإستخدام :

حيث لابد من إستخدام المعلومات التي يحصل عليها الشريك من المقارنة في تحسين عملياته ولا يستخدمها في عمليات التسويق والدعاية والاعلان .
يرى الباحث أن هذا المبدأ يساعد في عملية التخطيط والتطوير .

5. مبدأ الاتصال :

يجب ان يتم من خلال المديرين المسؤولين وليس من خلال الاتصال المباشر للوحدات التي ترغب في المقارنة معها لدى الشريك .
يلاحظ الباحث أن هذا المبدأ ينمي روح التعاون بين المسؤولين والموظفين داخل المنشأة.

6. مبدأ الاتصال مع طرف ثالث :

¹ - د. أحمد محمد غنيم ، مداخل ادارية معاصرة لتحديث المنظمات ، مرجع سابق ، ص ص 438 – 439 .

ينبغي عدم الإفصاح عن أسماء الافراد المشتركين في المقارنة سواء عن طريق المنظمة أو من طرف الشريك لجهة ثالثة إلا بعد الحصول على موافقة الجميع .

ايضاً هنالك مبادئ أخرى يجب اخذها في الإعتبار تتمثل في (1):

1. الحصول على موافقة وتأييد الإدارة العامة .
 2. الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة .
 3. وضع برنامج علمي .
 4. البحث المكتبي عن أفضل الممارسات واجراء الزيارات للمنشآت الرائدة للتعلم والاستفادة من تجاربهم .
 5. تحديد شركاء القياس المرجعي .
 6. اعداد قائمة استقصاء موجهة للمنشأة المنافسة والمشاركة في عملية القياس المرجعي عن مقاييس الأداء المستخدمة لديها وتحليل البيانات المتحصل عليها .
 7. تحديد أفضل منشأة من المنشآت المشاركة في القياس المرجعي .
 8. التقرير عن نتائج عمليات المقارنة بين المنشأة المعينة والمنشأة الأفضل في مجال الصناعة .
- يتضح للباحث ان نجاح عملية المقارنة يعتمد على فهم لهذا المبادئ خاصة أن هذه المبادئ تم تناولها من الناحية الاخلاقية والإدارية والرقابية . بالإضافة إلى ذلك الالتزام التام بما يؤديه الشركاء وضرورة الاتفاق على الجدول الزمني للاجتماعات واجراء زيارات ومقابلات مع الشريك والتحدث بلغة مفهومة مما يساعد في تحقيق الأهداف العامة للشركاء .

سادساً : انواع القياس المرجعي :

تتمثل أنواع القياس المرجعي في (2):

1. مقاييس مرجعية داخلية:

هي تكون - بصفة أولية - داخل اقسام المنشأة ، أو وحدات الأعمال أو الشركات الشقيقة (أي داخل نفس الشركة ، او المنشأة بصفة عامة) . ويعتبر هذا النوع من اسهل اشكال المقاييس المرجعية، وذلك حيث أن معظم المنشآت لديها وظائف متشابهة داخل وحدات الأعمال الخاصة بها. يرى الباحث برغم من سهولة هذا النوع الا ان هنالك قصور بها حيث أن هذه العمليات الداخلية قد لا تكون الأفضل خاصة في ظل ضغوط المنافسة التي تحتم إستخدام أفضل الممارسات أو العمليات العالمية .

2. مقاييس مرجعية تنافسية:

1- د. جمال سعيد السيد ، مرجع سابق ، ص 284 .

2- محمد بهاء الدين بديع القاضي ، مرجع سابق ، ص 69 .

تستخدم امام منافسي المنشأة المباشرين ، حيث يمكن تطويرها بالنسبة للعمليات ، أو المنتجات أو الخدمات. وتهدف إلى مقارنة المنشآت التي تقدم خدمات أو منتجات أو عمليات ... الخ منافسة في نفس الاسواق . ومن ثم فإن المقارنة هنا تتركز في اداء العمليات ونتائجها وهي فعالة في توجيه المنشأة إلى نتائج قيمة . إلا انه قد يكون هنالك صعوبة بالغة في الحصول على المعلومات من المنافسين .

يتفق الباحث مع هذا النوع حيث أنه يساعد على تشجيع المنافسة البناءة وبناء التحالفات الإستراتيجية والإندماجات بين المنشآت بالإضافة إلى ذلك يساعد على التعرف على اداء المنافسين وتحديد الثغرات الموجودة في اداء المنشآت الاخرى للاستفادة من هذه الثغرات في ممارسة اداء أفضل.

3. مقاييس مرجعية وظيفية:

يبحث هذا النوع من المقارنة عن البيانات في ذات المجال الوظيفي المماثل في صناعة اخرى، ويحقق ذلك الحصول على مزايا ذلك المجال لغرض الوصول إلى قيم أكثر وضوحاً وتفصيلاً للعملية ، مع توفير البيانات المطلوبة وامكانية اجراء المقارنة الشاملة ، والبحث عن الوظائف المشتركة بين الشركات (1).

4. المقارنة المرجعية الشاملة (العامة) :

يبحث عن معلومات أداء العمليات من خارج الصناعة التي تعمل فيها الشركة ، ويوفر ذلك فرصة أكبر لحدوث قفزة مفاجئة في العميات يوفر فرصة كبيرة للإكتشاف والابكار .

5. المقاييس المرجعية للاداء:

هنا يتم مقارنة مقاييس الأداء نفسها الخاصة بالمنشأة مع المنشآت الاخرى يهدف لتحديد جودة الأداء نفسها الخاصة بالمنشأة مع المنشآت الاخرى بهدف تحديد جودة اداء المنشأة مقارنة بأداء المنشآت الاخرى (2).

6. المقاييس المرجعية الإستراتيجية:

يتم استخدام هذا النوع للقيم بالقياس المرجعي لاستراتيجيات السوق والتكنولوجيا والتكاليف والايرادات ، وذلك لتحديد الإستراتيجية التنافسية المناسبة للمنشأة إلا ان هنالك انتقاداً يوجه لهذا النوع ألا وهو أن المنشأة لتصبح الأفضل لابد لها من تطوير استراتيجيتها ومن التعرف على أن الاستراتيجية لا يمكن تعديلها .

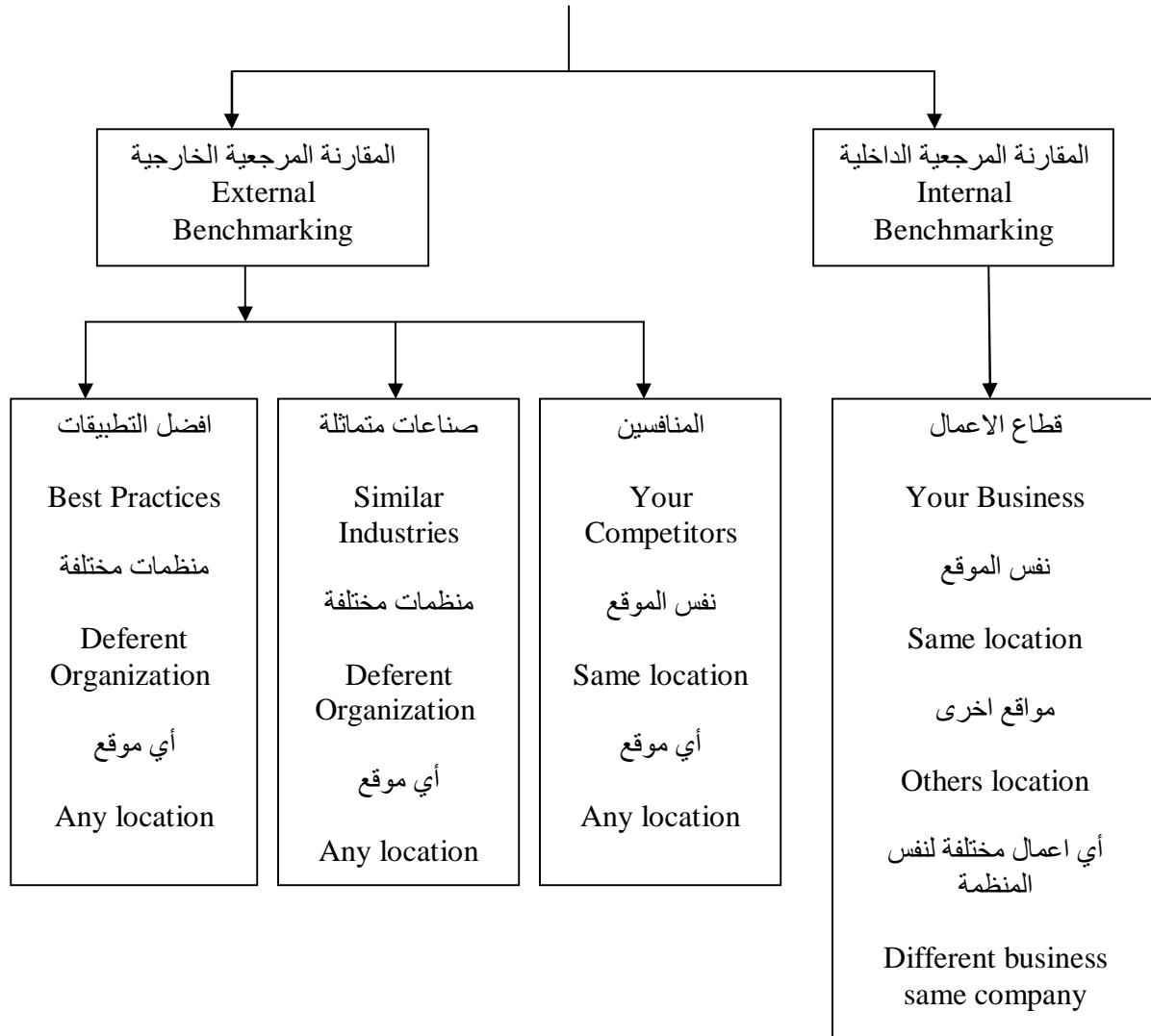
7. المقاييس المرجعية للعمليات:

¹ - د. ميسر ابراهيم أحمد الجبوري ، ادارة الجودة جوانب نظرية وتجارب واقعية ، مرجع سابق ، ص 300 .
² - حاتم بن صلاح سنوسي ابو الجدائل ، الادارة الاستراتيجية في صناعة النقل الجوي المفاهيم والاسس ، (القاهرة : بيمك مركز الخيران المهنية للإدارة ، 2008م ، ص 372 .

في ظل هذا النوع من المقاييس المرجعية يتم فحص ودراسة العمليات ونظم التشغيل المتميزة التي تطبقها المنشآت الرائدة ومحاولة محاكاة تلك العمليات ونظم التشغيل⁽¹⁾.
تعتبر الانواع الاربعة الاولى هي أكثر انواع المقارنة المرجعية شيوعاً في المؤسسات الصناعية والخدمية على حد سواء والشكل (1/3/1) يوضح ذلك :

شكل (1/3/1)

أنواع المقارنة المرجعية



المصدر : د. ميسر ابراهيم أحمد ، أ. عمر حكمت مجيد ، المقارنة المرجعية أداة فاعلية لضمان جودة أنشطة التعليم العالي، (عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2012م) ، ص 324 .

¹ - ايمان جمعة سالم السيد ، مرجع سابق ، ص 118 .

مما سبق يلاحظ الباحث أن الانواع المختلفة للمقاييس المرجعية تؤكد اراء الباحثين والكتاب الذين قالوا أن المقاييس المرجعية هي بمثابة اداة واعية تساند المنشآت لتصبح أكثر شهرة مع تكنولوجيا جديدة ، وإنجازات ادارية كبيرة ، مستخدمة من قبل المنشآت الاخرى المتفوقة في أداء عملياتها .

سابعاً : خطوات تطبيق القياس المرجعي :

نجد أن بيت الخبرة الدولي للقياس المرجعي قام بدراسة تجارب وممارسات 42 شركة من الشركات العالمية الرائدة في مجال تطبيق مدخل القياس المرجعي ، وقد تبين له أن اساليب هذه الشركات متشابهة في تطبيق عمليات المقارنة ، حيث تم التوصل من خلال ذلك إلى وجود مجموعة من الخطوات والتي ينبغي تنفيذ بعضها أو كلها وذلك وفقاً للظروف وأحوال المنشأة ، وتتمثل هذه الخطوات بصفة أساسية فيما يلي (1):

1. تخطيط المشروع .
2. إختيار أحد العمليات لتكون مجالاً للمقارنة .
3. جميع البيانات عن هذه العملية في المنظمة
4. الاعداد لإختيار المنظمة أو المنظمات التي تتم المقارنة بها .
5. إختيار المنظمة التي يتم المقارنة بها .
6. جمع بيانات أولية عن المنظمة الاخرى .
7. ترتيب لقاء مع المسؤولين في المنظمة الاخرى .
8. جمع بيانات عن طريق قوائم الاستقصاء والزيارات .
9. تحليل البيانات .
10. تطوير العملية في المنظمة .

بينما ذكر كل من (Anderson and Pattersen) أن هنالك خمس مراحل للتطبيق القياس المرجعي في شكل دائري اسمياه عجلة القياس المقارن تمثلت في (2):

1. التخطيط لعوامل النجاح الحرجة ، مع توثيق عملية القياس المرجعي وتحديد مقاييس الأداء .
2. البحث عن شركاء للقياس المرجعي .
3. ملاحظة وتفهم ما يقوم به الشريك في اداء العمليات .
4. التحليل لتحديد الفجوات في الأداء والبحث عن المسببات الجذرية لها .
5. إتباع أفضل الممارسات المتوقعة مع ظروف المنشأة وتنفيذ التعديلات .

¹ - د. عبد اللطيف محمد باشيخ ، نموذج مقترح لترشيد تكلفة المنتج لدعم الصناعة السعودية في ظل الضغوط التنافسية من انضمام المملكة لمنظمة التجارة الدولية ، (المنصورة، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 35، العدد الاول ، 2011م) ، ص 426 .

² - د. عادل طه أحمد فايد ، مدخل محاسبي مقترح لتكامل اسلوبي (Lean/ Sigma) وبطاقة الاداء المتوازن للارتقاء بمستوى الكفاءة والجودة ، (بنها: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الاول ، العدد الثاني ، 2007م) ، ص 27 .

تجدر الإشارة هنا إلى أن الهدف يجب أن يبعد عن مجرد تقليد الآخرين ، حيث ينبغي مراعاة إختيار الملائم وتطويره بما يتوافق مع ظروف الأداء بالوحدة لتنفيذه بعد تحديد اولويات مجالات التحسين ومراحله ووفقاً لجدول زمني محدد .

يعتبر القياس المرجعي عملية مستمرة لتقييم وإدارة الأداء بهدف التطوير والتحسين لأداء المنشأة وذلك في اطار مجموعة متكاملة من الخطوات وليس هنالك اتفاق نحو المراحل التي تمر بها كمية القياس المقارن بالأفضل حيث حدد كل من (Elnathan, Atkinson) أهم خطوات تطبيق أو وضع المقاييس المرجعية للمنشأة تتمثل فيما يلي :

1. دراسة ظروف الأداء الداخلي للمنشأة واجراء التحليل التمهيدي للظروف المنافسة ، واداء المنشآت المنافسة ، وذلك تمهيداً لتحديد المجالات والوظائف التي سيتم وضع المقاييس المرجعية لها ، فقد يقتصر الامر على بعض الأنشطة أو على مجال الإنتاج ككل أو طرق ونظم المحاسبة الإدارية أو على أكثر من مجال .

2. تحديد اللجنة أو الفريق الذي يعهد إليه بوضع وتطبيق المقاييس المرجعية ، وذلك لأن التغيرات التنظيمية الهامة مثل تطبيق مدخل التكلفة الشاملة لدورة الحياة ، قد يستغرق وقتاً طويلاً ، مما يستلزم أن يكون الالتزام بوضع المقاييس المرجعية التزاماً طويلاً الاجل ، وهذا بدوره يتطلب الحصول على تأييد ودعم الإدارة العليا بالمنشأة ، وتحديد مجموعة من المعايير والأهداف تكون موجهةً للجهود المبذولة في مجال المقاييس المرجعية ، بل ويلزم ايضاً دفع وتشجيع جميع العاملين بالمنشأة على أحداث التغيير المستهدف . ويجب أن يتضمن فريق المقاييس المرجعية اعضاء من جميع اطراف المنشأة ، وضرورة توفير التدريب اللازم للفريق على وضع المقاييس المرجعية وتطبيقها .

3. تحديد الاطراف التي يمكن مشاركتها عند وضع المقاييس المرجعية ، ومن الابعارات التي تؤثر على ذلك ، حجم وعدد هؤلاء الشركاء ، وموقعهم في الصناعة ، ومدى الثقة بينهم ، ويقصد بالشركاء هنا المنشآت الاخرى المنافسة التي يمكن تبادل المعلومات معها في مجال وضع المقاييس المرجعية (1).

4. تجميع المعلومات وطرق المشاركة ، تتمثل هذه المرحلة في اعتبارين أساسيين هما: الإعتبار الاول : نوعية المعلومات التي تسعى المنشأة التي تستخدم أسلوب القياس المقارن على تجميعها. الإعتبار الثاني : طرق تجميع المعلومات : أما بالنسبة لنوعية المعلومات فإن هنالك ثلاثة مصادر أساسية يرتكز عليها أسلوب القياس المرجعي وهي :

¹- د. عيد المنعم فليح عبد الله ، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة في ظل بيئة الاعمال الحديثة ، (مجلة التكاليف ، مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثالث ، سبتمبر 1999م) ، ص 68 .

- أ. أسلوب القياس المرجعي على المنتج Product Benchmarking وهي عبارة عن جمع المعلومات عن تجارب تم إتباعها بدقة لإختيار منتجات المنشآت الأخرى.
- ب. أسلوب القياس المرجعي على العمليات والوظائف Functional Process Benchmarking فهو عبارة عن معلومات تم جمعها من تجارب قامت بها منشآت أخرى على الوظائف والعمليات مثل تجميع والتوزيع مع ضرورة تحديد التكاليف المترتبة على القيام بتلك الدراسات والتجارب .
- ج. أسلوب القياس المرجعي الاستراتيجي Strategic Benchmarking يعني دراسة استراتيجيات المنشآت الأخرى وكيفية إتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة مثل تحديد اسباب إختيار الإستراتيجية وما دون الأخرى⁽¹⁾.
- د. أسلوب القياس المرجعي الفردي : حيث تقوم المنشأة بصفة مستقلة لجمع المعلومات اللازمة من منشأة أو أكثر والتي تعتبر الرائدة في مجال تخصصها وعادة ما يتم تجميع هذه المعلومات من مصادر رسمية .
- هـ. أسلوب القياس المرجعي التعاوني : وتعني مشاركة المعلومات بين الشركاء من خلال الاتفاقيات المتبادلة . بانتهاء عملية تجميع المعلومات يقوم الشركاء بتحديد فجوة الأداء أي مقارنة أداء منشأة ما بأفضل الأداء (الأداء المعياري) وذلك وفقاً للبيانات والمعلومات التي تم تجميعها وتوفيرها .
5. إتخاذ الاجراءات لتحقيق او تجاوز أسلوب القياس المرجعي في هذه المرحلة النهائية تقوم المنشأة بإتخاذ كافة الاجراءات وبتطبيق التغييرات كنتيجة للمبادرة الرئيسية ، وبعد تطبيق التغييرات تقوم المنشأة باجراء مقارنات مع مقاييس أو معايير الأداء المحددة.
- في اغلب الاحيان تتخذ الإدارة العليا قراراً لتحسين وتطوير الأداء ليفوق القياس المرجعي حتى تكون المنشأة أكثر قدرة على مواجهة حدة المنافسة⁽²⁾.
- يلاحظ الباحث أن عملية تطبيق القياس المرجعي هي مستمرة تتبعها المنشآت المختلفة بهدف تحسين وتطوير ادائها لتحقيق التميز والريادة سواء كانت على المستوى المحلي أو الاقليمي أو العالمي فمهما اتبعت المنشآت من مراحل او خطوات ، سواء عامة أو تفصيلية لهذه العملية ، فسيبقى المضمون وأحد .

ثامناً : منافع أسلوب القياس المرجعي :

تتمثل منافع أسلوب القياس المرجعي في⁽¹⁾ :

¹ - د. ماجدة حسين ابراهيم ، اطار مقترح لتخفيض تكاليف الانتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، 2000م)، ص ص 347 – 348 .

² - المرجع السابق ، ص ص 349 – 350 .

1. الاستفادة من المشاركة في خبرات الآخرين والحصول على مؤشرات عن أفضل ممارسة لنشاط الأعمال- محل المقارنة - واقتناص فرصة التحسين المستمر للاداء الحالي واسترشاد المنظمة بمؤشرات الأداء الأفضل الذي يقدمه المنافسون والإنتلاق نحو التأكد من عوائد تطبيق استراتيجيات المقارنة المرجعية.
2. ان إستخدام أسلوب المقارنة المرجعية يؤدي إلى قدرة المنشأة على تحديد مجالات القوة والضعف وامكانية تخطيط اهداف التحسين .
3. تغير الثقافة : فالمقارنة المرجعية تسمح للمنشآت بوضع مستهدفات واقعية لادائها مما يتطلب أن تبدأ المنشأة بجعل العاملين لها يفهمون أن هنالك آخرون يقومون بعمل الاشياء أفضل منهم ، بحيث يتأكد لديهم الاعتقاد بان هنالك حاجة للتغير والتحسين ، مما يساعد على وضع ثقافة للتطوير والتحسين المستمر والرغبة في التعليم من المنشآت الاخرى التي حققت التمييز في مجالات متشابهة.
4. زيادة المقدره التنافسية الخارجية للمنشأة باعتبار ان مدخل المقارنة المرجعية ذات توجه خارجي يتيح الفرصة للإدارة على الاطلاع على التجارب الميدانية للمنشأة المنافسة التي تبوّأت مراكز ريادية وإستخدام المعلومات التراكمية لهذه المنشآت في تحقيق قفزات كبيرة في التحسين مما يساعد على زيادة المقدره التنافسية للمنشأة وإستمرار بقاءها في السوق التنافسي .
5. الموارد البشرية : يوفر مدخل المقارنة المرجعية أساساً للتدريب ، حيث يبدأ العاملون بالتعرف على الفجوة بين ما يفعلون وما يجب أن يفعلون بطريقة أفضل ، ولاغلاق هذه الفجوة يجب تضمين الافراد في اساليب حل المشاكل وتحسين العمليات ، وتشجيع مشاركتهم عند اجراء التطويرات اللازمة مما يساعد على بناء مخزون من الافكار الابتكارية لأحداث تحسينات قي إنجاز العمليات وتحقيق نتائج أفضل⁽²⁾.

تاسعاً : صعوبات تطبيق القياس المرجعي :

تتمثل صعوبات تطبيق القياس المرجعي في الآتي⁽³⁾:

1. إن المنشآت التي تطبق أسلوب القياس المرجعي تقوم باستهداف المنشآت العالمية ذات الأداء الأفضل لتتعلم منها كيفية النجاح في اداء نشاط معين وبالتالي تظهر الصعوبة في ان باقي وظائف وأنشطة المنشأة مترابطة مع بعضها البعض وبذلك فهي تتجاهل التأثير الاستراتيجي بين أنشطة المنشأة بعضها البعض .

¹ - د. سهير فتحي الطنملي ، أثر المحاسبة الادارية الاستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة التنافسية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، يناير ، 2002م) ، ص 194 .

² - د. صفاء محمد عبد الدائم ، دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة ، دراسة تطبيقية ،(القاهرة: جامعة القاهرة ،كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد السادس والسبعون ، 2010م) ، ص ص 209 – 210 .

³ - ايمان جمعة سالم السيد ، مرجع سابق ، ص 19 .

2. أسلوب القياس المرجعي يوضح فجوة الأداء الموجودة بين أنشطة المنشأة وتلك الخاصة بالمنشآت ذات الأداء الأفضل ، ولكنه لا يوضح الاسباب التي ادت إلى وجود الفجوة وكذلك تحليلها وهذا لا يحدث الا باتفاق بين المنشأتين وما عدا ذلك يكون جهد غير فعال وحتى بعد اتفاق المنشآت على التعاون في تنفيذ برنامج القياس المرجعي تظهر صعوبة نقل المعرفة واختلاف الثقافات والموارد والكفاءات المطلوبة لتنفيذ هذه الأنشطة بنفس الأداء .
3. تعتبر مجرد اداة لتقليد ومحاكاة المنافسين .
4. صعوبة الحصول على معلومات عن المنافسين .
5. بعض المنشآت قد يكون لديه صعوبات في تطبيق أسلوب القياس المرجعي على أساس انه عملية مستمرة وليس عملة لمرة واحدة .
6. انه يركز على مقارنة الارقام أكثر من تركيزه على تقويم اداء المنشأة .
7. بعض المنشآت لا ترغب في تطبيق القياس المرجعي لأنه يكشف عن ضعفها .
8. إه اداة مكلفة جداً ، فتطبيقية يحتاج إلى اموال كثيرة .
9. إستمرار سعي المنشآت نحو تحقيق الربحية ، حتى بإستخدام أسلوب القياس المرجعي يجعلها تحمل العاملين بها مع انهم الاداة الأساسية لتحقيق الأهداف .
10. ان الافتقار إلى المزيد من الدراسات والبحوث عن المقياس المرجعي يؤدي إلى الفشل في توسيع انتشاره (1).

بطاقة الأداء المتوازن:

أولاً : نشأة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن :

نبتت فكرة هذه البطاقة من الحاجة إلى أسلوب شامل لقياس وتقييم الأداء يتجاوز النتائج المالية وبيانات الدخل ويمتد لحد التأكد من سلامة تحقيق المنظمة لرسالتها ورؤيتها بإعتبار أن تغطية الجوانب المالية وغير المالية معاً من شأنه يساعد في ترشيد عمليات صياغة الأهداف ووضع أولويات تحقيق الموارد ومراجعة وتقويم السياسات والبرامج الحالية حسب مقتضى الحال. لقد كانت بداية التفكير في هذه البطاقة كاداة لتحقيق التوازن في الأداء في عام 1987 حيث قدمها أثر سندرمان Arthur M. Scneidermen في شكل خطة استراتيجية وضعت لخمس لسنوات (1988-1992)(2).

ثم بعد ذلك تم عرض الفكر المبدئي حول مفهوم قياس الأداء المتوازن في مقال لروبرت كابلان وديفيد نورتن العدد الأول من مجلة Harvard Business Review عام 1992م ويهدف قياس الأداء المتوازن إلى قياس إداء المنظمة من خلال اربع عناصر أساسية : الجانب المالى وجانب

¹- سيد عيد الفتاح سيد ، استخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي لمنظمات الاعمال ، (حلوان: جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، الجزء الاول ، 2010م) ، ص 233 .

²- أ.د على عبدالله محمد الحاكم ، الإدارة الإستراتيجية للأعمال الإنتاجية والخدمية ، الطبعة الثانية ، (دن ، 2010م) ، ص 250-251.

العملاء وجانب العمليات الداخلية والتعليم والنمو . وبذلك يعمل قياس الأداء المتوازن على ربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المنشأة طويلة المدى⁽¹⁾ .

تعمل المنشأة لمراقبة والتحكم فى العملية اليومية على اعتبار أنها تؤثر فى النمو والتطور غدا ولذا فان مفهوم بطاقة الأداء المتوازن يقوم على أبعاد زمنية : الأمس واليوم وغدا ، فما تفعله اليوم من اجل الغد قد لا يكون له تأثير مالى ملحوظ حتى حلول بعد غد وبذلك يكون من الضروري أن تراقب إدارة المنشأة النسب الرئيسية بصورة متواصلة⁽²⁾ .

ثانياً: مفهوم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن :

تناول العديد من الكتاب تعريف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بطرق مختلفة ، فيما يلى بعض هذه التعريفات :

يعرف على انه (أسلوب للتأكد من فعالية طريقة ما يتم اعتمادها) وهى تنبنى على بعض العبارات غير الوحدات النقدية تتضمن أنواع من النسب الرئيسية المتعلقة بالعمل مختارة لتسهم فى تطوير المنظمة مستقبلاً⁽³⁾ .

يلاحظ من التعريف السابق ان بطاقة الأداء المتوازن يعمل على التاكيد من فعالية طريقة معينة وذلك عن طريق الاستناد على بعض العبارات غير الوحدات النقدية لكى يساعد فى تطوير المنظمة مستقبلاً.

عرف ايضا بأنه (أول عمل نظامى حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذى يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة الى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما انها توحد جميع المقاييس التى تستخدمها المنشأة)⁽⁴⁾ .

كما عرفها كل من (Kaplan and Norton) (بأنها نظام يزود الشركة بمقاييس وأهداف إستراتيجية تعطى الإدارة القدرة على إدارة أشكال الأداء كلها، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية بوصفها محركات للأداء المستقبلى للشركة ، من خلال المحاور الأربعة الجانب المالى ، جانب العميل ، جانب العمليات الداخلية ، جانب التعلم والنمو ، ولكن الأرتباط بين تلك المحاور يشتق من رؤية الشركة واستراتيجياتها وأهدافها⁽⁵⁾ .

¹- Kaplan,s, Robert and Norton David.P, **The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review , 1992, p 71.

²- د. نيلز بورات دجان ، الإداء البشرى الفعال، ترجمة علاء أحمد صلاح ، (القاهرة : دار النشر مركز الخيران المهنية ، 2007م)، ص 25 .

³- د. بلال خلف السكارنة ، التخطيط الإستراتيجى ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2010-1431هـ) ، ص 331 .

⁴- د. عبدالحميد عبدالفتاح المغربى ، رمضان فهيم غربية ، التخطيط الإستراتيجى لقياس بطاقة الأداء المتوازن ، (القاهرة : المكتبة المصرية للنشر ، 2006م)، ص 192 .

⁵- Kaplan and Norton , **Measuring The Strategic Readness Of Intangible Assest**, Harvard Business Review , pp52-63.

من خلال التعريفين السابقين يلاحظ الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب لتقييم الأداء يساعد على التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية من خلال المحاور الأربعة بغرض التحسين المستمر لتحقيق أهداف المنظم.

مما سبق يلاحظ الباحث ان بطاقة الأداء المتوازن توفر مجموعة من المقاييس تعطى لإدارة العليا للمنظمة نظرة سريعة ومتكاملة عن أداء المنظمة ، فهي تتضمن المقاييس المالية التي توفر معلومات عن نتائج الأعمال التي تمت بصفتها مقاييس نهائية وتضيف مقاييس تشغيلية (غير مالية) لمدى رضا العملاء ، والعمليات الداخلية ، والنمو والتعلم بصفتها مقاييس ارشادية ومحركات للأداء المالي مستقبلاً .

ثالثاً : أهمية بطاقة الأداء المتوازن وأهدافها :

أن أهمية بطاقة المتوازن تتبلور من خلال المنافع العديدة من إستخدامها التي جاءت نتيجة لتوظيفها فى المؤسسات المختلفة ويمكن تلخيص اهم أهدافها فى الأتى (1) :

1. أنها تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم .
2. تحديد المقاييس فى بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسى للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافسة .
3. تتمكن من خلال الأبعاد الأربعة فى بطاقة الأداء المتوازن من مراقبة النتائج المالية وفى نفس الوقت مراقبة التقدم بناء القدرات وأكتساب الموجودات الغير ملموسة .
4. تحديد المقاييس الإستراتيجية نحو المستويات الأقل مثل وحدات المديرين ، العاملين ، كما يتمكن من خلاله الموظفين من تحديد المطالب الخاصة لتحقيق أداء أجمالى ممتاز .
5. نقل وتوصيل الإستراتيجيات الإدارية والأولويات عبر كل إدارة وتوفير خاصية المشاركة لكل فرد من الموظفين والعملاء والأطراف الأخرى ذات العلاقة فى النتائج المحققة من النظام (2) .
6. توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمديرين لإتخاذ القرارات المناسبة ، وتقلل من مشكلة المعلومات التي تزيد عن حاجة مستخدميها والتي تؤدي إلى ارباك المديرين فى إتخاذ القرارات (3) .
7. تحقيق فهم إدارى أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الإستراتيجية.
8. الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الإستراتيجيات طويلة الأجل .
9. ترسيخ مفهوم جعل الموظفين من قمة الهرم إلى أسفله يعملون بشكل متوافق عن طريق :

¹ - د. وائل محمد صبحى إدريس ، طاهر محسن منصور الغالب ، أساسيات الأداء المتوازن ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2009م)، ص153 .

² - د. زياد عبد الحليم الذبيبة ، مدى تطبيق النظام BSC المتوازن الأداء فى المصارف التجارية اليمنية ، (جامعة الزرقاء ، كلية الاقتصاد، مجلة ابحاث اقتصادية وادرية ، العدد التاسع ، 2011م)، ص 154.

³ - Bunney, laurise , Dose **The Balanced Scorecard Reduce Information Overload** , Management Accounting , Vol ,2003, p23.

أ. آلية وضع الأهداف وارتباطها بالإستراتيجيات .

ب. جعل الإستراتيجية هي المحرك الوصل للجميع عن طريق ربط الأهداف الشخصية بالإستراتيجية⁽¹⁾.

يرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن تهدف الى التوازن بين الأهداف المالية وغيرها وبين الأهداف قصيرة المدى وتلك البعيدة .

رابعا : أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

بطاقة الأداء المتوازن تمكن المنظمة من تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأداء بالأهداف الاستراتيجية لترجمة رؤية المنظمة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة أهداف المتعددة التي تسعى المنظمة لتحقيقها وذلك بهدف تدعيم موقفها التنافسي، و يتم أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، فيتم تقييم الأداء من منظور المساهمين والعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو. إذن بطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد لقياس الأداء الكلي حيث تسمح بالقياس على مستوى أربع محاور أو أبعاد رئيسية هي⁽²⁾:

1. البعد المالي :

هو البعد الأول والأهم في بطاقة الأداء المتوازن ويتضمن هذا البعد عدد من المعايير الإستراتيجية منها معيار تحقيق الربح العادل ، والذي يشكل هدفا استراتيجيا تسعى معظم المنظمات للوصول إليها ، ومعيار النمو المتوازن لمزيج الإيرادات من النشاطات التشغيلية ، ومعيار تخفيض التكاليف الى أقصى حد ممكن ، وذلك لتحقيق أقصى فاعلية ممكنة ، ومعيار تعظيم الثروة للمساهمين والمودعين من خلال تحقيق عوائد حقيقية على الأستثمار ، ومعيار تحقيق قيمة إقتصادية مضافة .

2. بعد العملاء :

"ماهى القيمة المحددة والمتباينة التي تقترحها المنظمة لتزويد عملائها بها ، ويحتوى على معيار الحصة السوقية العادلة ، ويتكون من عناصر توازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة ، وحياسة عملاء جدد بما يراعى تحقيق هدف الربحية العادلة . اما الاحتفاظ بالعملاء الحاليين فإنه يستهدف تحقيق تطبيق مقاييس تلبي حاجات الشركاء المادية والنفسية . وربحية العملاء حيث يحتوى على مقاييس تحقيق الربح العادل ، ورضا العميل من خلال السعى إلى تحقيق الرضا النفسى والربح المادى العادل .

¹-المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ورشة عمل ، تقييم الأداء المؤسسى والخطط الإستراتيجية ، (اسطنبول – الجمهورية التركية ، 12-18 أبريل ، 2009م)، ص 142 .

²- منى إبراهيم خليل المدهون ، التخطيط الإستراتيجى باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ،(القاهرة: الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، الدبلوم العالى فى إدارة المنظمات منشورة 2013 م)، ص 43.

يلاحظ الباحث ان الأهتمام برضاء العملاء للحصول على ولائهم لمنتجات المنشأة ، مثل الأهتمام بإبتكارات منتجات جديدة وتسليمها فى الوقت المحدد ، وقدرة المنشأة على تطوير منتجاتها وقصر والقدرة على التنبؤ بمتطلبات العملاء ، سوف يؤدى ذلك إلى تحقيق عوائد مالية مستقبلية.

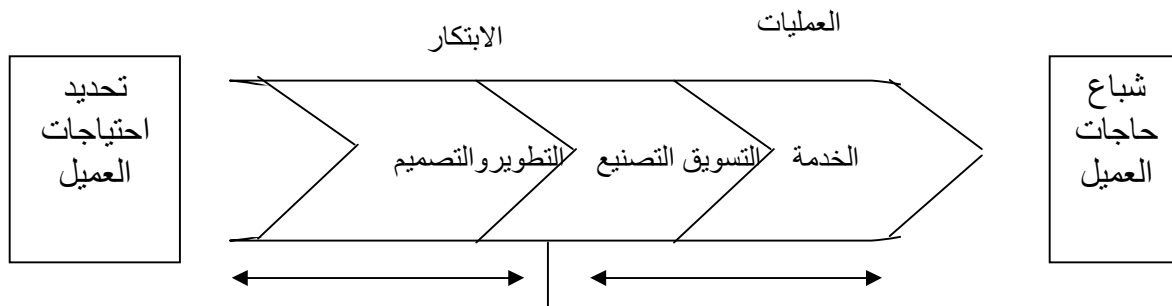
3. بعد عمليات التشغيل الداخلى :

يركز هذا الجانب على مسببات حدوث التكلفة (المقاييس غير المالية التشغيلية) التى تعكس كيفية قيام المنشآت بترجمة وتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة بالنسبة للعملاء وتشجيع المنشآت على إعادة صياغة هيكل عملياتها التشغيلية لتحديد مايجب أن تتميز وتتفوق فيه لكى تصبح أكثر نجاحا وتطوراً ، وهذا بالإضافة الى مساعدة تلك المنشآت فى البحث عن العمليات والأنشطة التى تكون حرجة وحيوية بالنسبة لها . وتشمل المقاييس التى يمكن إستخدامها فى قياس كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية على زمن دورة الإنتاج والتشغيل ، ومستويات الجودة ، ومعدلات دوران المخزون ، التسليم الفورى ، إعادة الفحص والقبول (1).

يمكن تقسيم العمليات الداخلية إلى مجموعتين رئيسيتين كما فى الشكل رقم (2/3/1)

شكل (2/3/1)

عمليات التشغيل الداخلية



المصدر : السيد يوسف السيد رجب ، اطار مقترح لتطبيق مدخل القياس الأداء المتوازن للأداء لتحسين نظم دعم القرارات بالتطبيق على البنوك التجارية فى جمهورية مصر العربية،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2011م)، ص93 .

أ. الابتكار : ويتضمن عمليات التصميم والتطوير .

ب. العمليات : وتتضمن عمليات التصنيع والتسويق وخدمة ما بعد البيع .

¹-السيد يوسف السيد رجب ، اطار مقترح لتطبيق مدخل القياس الأداء المتوازن للأداء لتحسين نظم دعم القرارات بالتطبيق على البنوك التجارية فى جمهورية مصر العربية ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه فى إدارة الأعمال غير منشورة ، 2011م)، ص93 .

من خلال الشكل رقم (2/3/1) يلاحظ الباحث أن الأهتمام بتطوير فاعلية العمليات التشغيلية الداخلية سيزترتب عليها تحسين فى الإنتاجية وذلك عن طريق استبعاد الأنشطة التى لاتضيف قيمة الى المنتج والاحتفاظ بالأنشطة التى تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي الى تقليل فى التكاليف الإنتاجية وهذا بدوره يقود إلى تحقيق الأهداف الذى يسعى إليها أى منشأة وهى النمو والمنافسة والبقاء والإستمرارية .

4. بعد النمو والتعلم :

كيف ستبدو الأصول غير الملموسة التى ستجرى تحسينها بحيث تمكن من إضافة المزيد من القيمة التى ستنشأ فى المستقبل ، ويمكن تقسيم الأصول الملموسة إلى ثلاثة أنواع :

أ. راس مال البشرى .

ب. معلومات رأس المال .

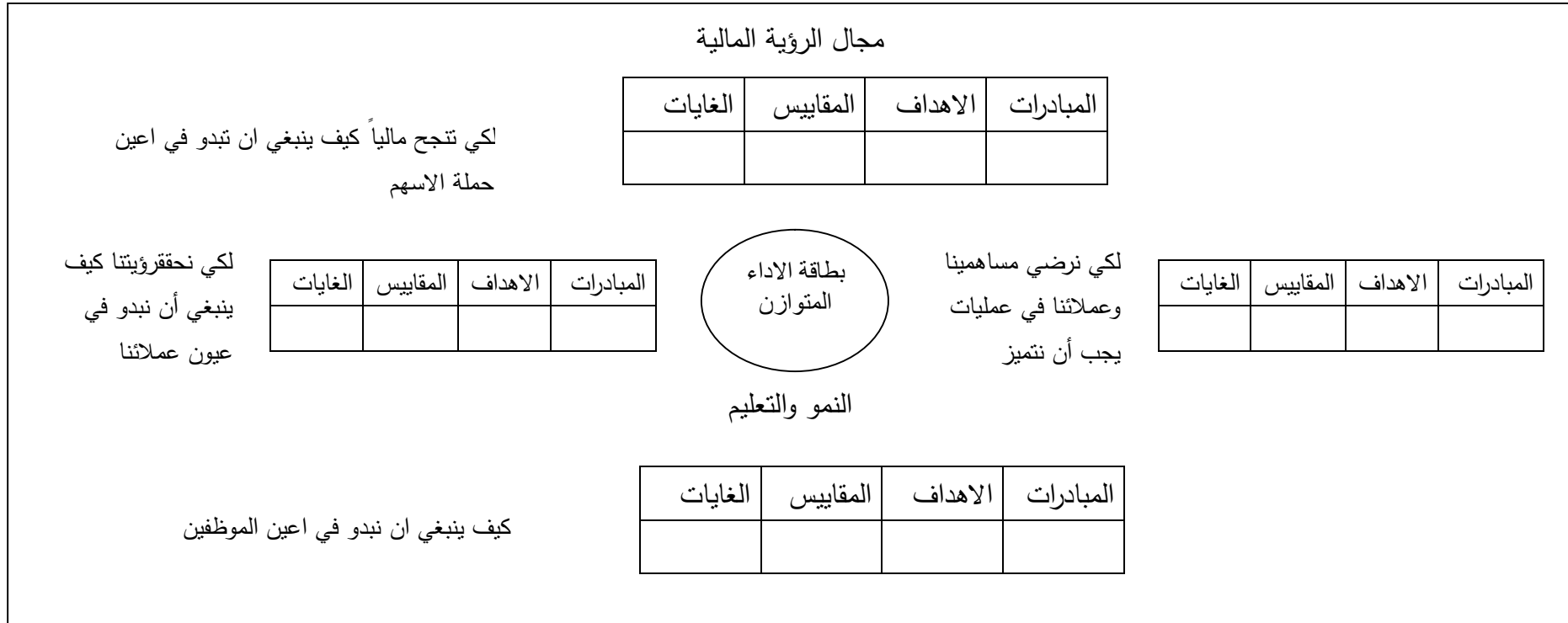
ج. راس المال التنظيمى.

يحتوى بعد النمو والتعلم على المعايير التالية : مستوى القدرة الفردية ، وذلك بتوفير المهارات الأكاديمية والفنية الإبداعية ذات القدرات عقلية متفوقة على ابتكار الحلول ، ومعيار الرضا الموظف الذى يهتم بتلبيه حاجاته بما يتناسب مع قدراته ومؤهلاته ، وربحية الموظف ، ويرتكز حول قدرته على تحقيق قيمة اقتصادية مضافة للمنظمة⁽¹⁾.

كل بعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، يتكون من محاور عدة ويمكن تحديد وعلى المنشآت تحديد المحاور الأتية لكل بعد من الأبعاد الأربعة كما فى الشكل رقم (3/3/1) التالي:

¹د. عبد الحميد الفتاح، مرجع سابق، ص7.

شكل (3/3/1)
ابعاد نموذج قياس الأداء المتوازن



المصدر : د. نيلز بورات دجان ، الأداء البشري الفعال، ترجمة علاء أحمد صلاح ، (القاهرة: دار النشر مركز الخيران المهنية ، 2007م)، ص 25 .
الشكل اعلاه يبين الأبعاد الأربعة التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن، وكل بعد من هذه الأبعاد يتكون من المبادرات، والأهداف، المقاييس، والغايات.

خامساً : المقومات الأساسية لنموذج بطاقة الأداء المتوازن :

لنجاح تطبيق أسلوب (BSC) لابد من توفر مجموعة من المتطلبات الأساسية التالية:

1. الأخذ بمنهج النظام : يتوقف نجاح أسلوب (BSC) على الأخذ بنموذج النظام ، على أن يستخدم ذلك المقياس أسلوب إدارة إستراتيجي ، وليس أسلوب قياس : أى دمج كامل للجوانب الأربعة للنموذج فى شكل منظومة متكاملة .
2. وجود الدافعية لإختيار مقاييس الأداء المتوازن ، أى لابد من الإستجابة للتغيرات البيئية والضغوط التى تتعرض لها المنشآت مثل شدة المنافسة ، والتركيز على العميل ، وظاهرة الإدماج الصناعى وغيرها .
3. تحديد واضح للأهداف الإستراتيجية ، لأن تحديد الأهداف الإستراتيجية يعد المحور الأساس فى إستخدام نموذج (BSC) (1) .

سادساً : خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن :

تؤثر بطاقة الأداء المتوازن على الأبعاد Perspective والمكافآت Rewards والعلاقات داخل المنظمة، ومن ثم يجب أن تأخذ إدارة المنظمة فى إعتبارها عند إعداد بطاقة الأداء المتوازن ليس فقط الهيكل التنظيمى والنظم الموجودة ولكن أيضاً تاريخ أسلوب الإدارة وثقافة المنظمة .
يتم إعداد البطاقة وفقاً للخطوات التالية :

1. تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا فى المنشأة .
 2. تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة قد تكون هذه المقاييس كمية ، مالية، وصفية .
 3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وابداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك .
 4. وضع قيمة مستهدفة للمقاييس حتى يتم مقارنة الأداء الفعلى بالقيم والتكاليف المستهدفة .
 5. إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيمة المستهدفة .
 6. وضع نظام حوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف (2) .
- يستنتج الباحث أن الحصول على اقصى فائدة من BSC ينبغى أن يتم أعدادها وفقاً لإرشادات خبراء فى تطوير المقاييس والمبادرات والإستراتيجيات للتأكد من أنها تعكس إستراتيجيات وأهداف

¹-د.ماهر موسى درغام ، د. مروان محمد ابو فصة، أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن فى تعزيز الأداء المالى الأستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة فى قطاع غزة دراسة ميدانية، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السابع عشر ، العدد الثانى ،يونيو ، 2009م) ، ص ص 751- 752 .

²-د. نادية راضى عبدالحليم ، دمج مؤشر الأداء البيئى فى بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال فى التنمية المستدامة، (القاهرة: جامعة الأزهر ،كلية التجارة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص) ، مجلد الواحد والعشرون ، العدد الثانى، 2005 م)، ص19.

ومؤشرات المنظمة الخاصة مع توفير طريقة يمكنه تجميع وتلخيص البيانات التي تستخدم في بطاقة الأداء المتوازن .

سابعاً: مميزات أسلوب بطاقة الأداء المتوازن :

تسمح بطاقة الأداء المتوازن بتقييم أداء المنظمة بشكل شامل ومتوازن ، وتعمل على تفادي أوجه القصور في أنظمة التقييم التقليدية ، مما يجعلها تتميز عن غيرها من الأساليب في الآتي⁽¹⁾:

1. تعد أسلوباً للتيسير يترجم النوايا الإستراتيجية إلى أهداف ملموسة ، يوازن بين :
أ. المؤشرات الخارجية (الخاصة بالعملاء والمساهمين) والمؤشرات الداخلية (الخاصة بالعمليات الأساسية ، الأبداع ، وتطوير المؤهلات) .
ب. مؤشرات (الأداء السابق) والمؤشرات التي تسمح بمتابعة محددات الأداء المستقبلي .
ج. المؤشرات الكمية التي تعكس النتائج والمؤشرات النوعية المحددة للأداء .
2. يمد أسلوب (BSC) الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المنشأة .
3. تحسين الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المادية .
4. يؤدي أسلوب (BSC) إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي الأرباح، حيث يجبر المديرين في المستويات الإدارية العليا عل بالأخذ في الإعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة⁽²⁾ .
5. يتطلب بطاقة الأداء المتوازن توافر نظام معلومات راق وبنية تحتية لتكنو لوجيا المعلومات ، تتيح إستخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات رأسياً وأفقياً في الوقت المحددة .
6. يتطلب بطاقة الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي ، تتبع مباشراً إلى مجلس الإدارة ، وتتوالى الإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي⁽³⁾ .

ثامناً : معوقات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن :

هناك الكثير من المعوقات والصعوبات التي يمكن أن تواجه بطاقة الأداء المتوازن وهي على النحو التالي:

1. يحتاج إعداد نموذج الأداء المتوازنة إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها ، لذلك قد لا تكون هنالك رؤية معينة متفق عليها ، أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية .
2. نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء أو عدم المعرفة بمزايا هذه النموذج.

¹- د.نعيمة البحيوى ، أ . خديجة الدرغ ، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعال لتقييم الشامل للمنظمات - دراسة ميدانية ، (الجزائر: مجمع مدخلات الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، المنعقد بجامعة ورقلة يومى 22-23 نوفمبر ، 2011م)، ص 83 .

²- د. ماهر موسى درغام ، د. مروان محمد ابو فضة ، مرجع سابق ، ص 751 .

³- د. جودة عبدالرؤف محمد زغلول ، استخدام مياس الأداء المتوازن فى بناء نموذج قياسى رباعى المسارات لإدارة الأداء الإستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية ، (الرياض : جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، 2010م) ، ص 13 .

3. يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازنة في قياس الأداء المنفعة التي يمكن الحصول عليها⁽¹⁾.
4. الرغبة في أعداد البطاقة متكاملة منذ البداية يؤدي الى فشل كامل في العملية . لكن بالتجربة تجد المؤسسة نفسها تعدل في بطاقتها من خلال إضافة الأهداف والمؤشرات غير مالية تسمح بتوقع أفضل للأداء، وبالتالي فإن عملية التحسين والتطوير في بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتفادي الشلل الذي ينتج عن هذه الرغبة.

5. صعوبة تعظيم كل المؤشرات في ان واحد . بل يجب الفصل بين مختلف الأهداف الإستراتيجية .
6. أن اغفال المؤشرات غير المالية عند تقييم أداء المسيرين والعمال سيجعلهم يركزون أكثر على أدائهم عند التقييم ويهملون ويقلصون من أهمية المؤشرات⁽²⁾.
7. كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضاً وسوء فهم لدى العاملين ، خصوصا إذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع بعضها البعض.
مما سبق يستنتج الباحث الآتي:

أن هذا المعوقات يجب ألا يشكل عائقاً أمام إستخدامها من قبل الشركات، حيث أن تطبيقها يحقق مزايا كبيرة للشركات، ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال التنسيق بين المقاييس المختلفة وتوضيحها للعاملين في المنشأة ، وبالنسبة للتكاليف فإن العائد على المدى الطويل أكبر منها ، ويبرر الجهد المبذول لتطبيقها .

أسلوب القياس المرجعي يساعد على التعرف على هيكل التكلفة للمنشآت المنافسة الرائدة ومعدل خفض التكلفة، من أجل وضع معدل مرجعي للتكلفة المستهدفة المطلوب تحقيقها بحيث يكون أقل من أو يساوي المعدل الذي تحققه المنشآت المتميزة.

كما أن بطاقة الأداء المتوازن يعتبر أحد الأساليب الهامة لتقييم الأداء في المستقبل بالنسبة للمنشأة، لأنه يهتم بالنمو والتعلم، ويهتم بمتطلبات العملاء، والمقاييس المالية ، والعمليات الداخلية (التشغيلية) ، وذلك لأن المنشآت التي تقوم بتطبيق هذا أسلوب يتوقع لها النجاح في المستقبل في أداء أعمالها، وتحقيق الأرباح المنشودة.

بطاقة الأداء المتوازن الذي بدأ بأبعاد الأربعة: المالي منها يعتمد على العملاء، والأخير يعتمد على العمليات التشغيل الداخلية، وتلك العمليات ترتبط في تحسينها بالتعلم لمن يقوم بتطبيقها وهذه الأبعاد الرئيسية الأربعة تتأثر ببعضها البعض.

¹- Epstein, M. J. and Jean,F, Manzoni, **The Balanced Scorecard and Tableau de Bord –Translating Strategy in to Action**, Management Accounting ,1997,pp28-36.

²-د. نعيمة اليحيوى ، أ. خديجة الدرغ ، مرجع سابق ، ص 84 .

الفصل الثاني

الإطار النظري لترشيد القرارات الإدارية

سيتناول الباحث في هذا الفصل ترشيد القرارات الإدارية من خلال إستعراض مفهوم وأهداف ومراحل عملية صنع القرار ومفاهيم وأنواع التكاليف المرتبطة بإتخاذ وترشيد القرارات الإدارية بالإضافة إلى مفهوم ترشيد القرار، وسوف يتم تناول ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم القرار ومراحل عملية صنع القرار

المبحث الثاني : التكاليف الملائمة لصنع القرار

المبحث الثالث : مفهوم ترشيد القرار

المبحث الأول

مفهوم القرار ومراحل عملية صنع القرار

يتناول الباحث في هذا المبحث نشأة ومفهوم وأهداف ومراحل عملية صنع القرار بالإضافة إلى أنواع القرارات الإدارية وذلك على النحو التالي :

أولاً : دور المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية:

تعتبر عملية إتخاذ القرارات إحدى الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة ، وتواجه الإدارة بعدة مشاكل وأمور كثيرة تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيداً ، ولذلك يمكن اعتبار عملية إتخاذ القرارات الإدارية إحدى المهام الصعبة والمعقدة التي يجب على الإدارة ممارستها ، وتزداد صعوبة إتخاذ القرار بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشأة ، وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ، ويجب على إدارة المنشأة ان تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والإيرادات ، وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لإتخاذ القرارات⁽¹⁾.

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو التالي⁽²⁾:

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات ، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ، ولا شك كل ما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودتها ، وكلما زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية، أو عن التوقعات المستقبلية ومع أهمية هذا المقاييس في التعبير عن جودة المعلومات ، إلا أنه لا يمكن تحقيقه ، وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تتطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة الا يقين وعدم التأكد ، لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عن توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.

2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات :

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة إستخدامها ، ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

أ. المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل أو محتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار ، كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب. المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات ، كلما توافر لدى متخذ القرار ذات الوقت الذي يحتاجه.

¹- د. أحمد حسن الظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 379.

²- د. مؤيد محمد الفضل ، د. عبد الناصر إبراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار ميسرة للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 305.

ج. المنفعة المكانية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كل من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات.

د. المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني قدرة المعلومة على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات:

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محدودة ، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تخطيط المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذي القرار من خلال إستخدام موارد محدودة ، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل ، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات ، من المؤكد أن جودة المعلومات أنها تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد ، وذلك عند إستخدامها كمدخلات نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات نماذج الإختيار من بين البدائل القرارية.

5. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات :

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل إستخدام يمكن للمورد ، لذلك لابد من تطبيق مبدأ الإقتصادية على نظم المعلومات ، والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات⁽¹⁾.

ثانياً : خصائص جودة المعلومات المحاسبية :

تمثل المعلومات المحاسبية حجر الزاوية في عملية إتخاذ القرارات ، فالمعلومة حتى تكون مفيدة في عملية القرار لابد من أن يتوافر فيه مجموعة خصائص هي⁽²⁾:

1. الملائمة:

أن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرار هي تلك المعلومات المهمة والمفيدة في إتخاذ القرار. والملائمة خاصة مهمة سواء كانت المعلومات تستخدم داخلياً أو خارجياً ، إلا أنها أكثر أهمية للإستخدام الداخلي والتقارير والقوائم المالية تستخدم من قبل أطراف متعددة ، لذلك فهي يجب أن تكون شاملة وملائمة للأطراف المختلفة ، إلا أنها تكون أكثر أهمية للإدارة بغرض إتخاذ القرارات الداخلية. يضاف إلى ذلك أن المعلومات الملائمة لابد من أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة تغذية عكسية ، والقيمة التنبؤية تعني إمكانية إستخدام المعلومة لأغراض التنبؤ بالمستقبل ، بينما التغذية العكسية تشير إلى الرشد والعقلانية في القرار المتخذ ، بمعنى تمكن متخذ القرار من تقويم القرار الذي اتخذه سابقاً .

2. التوقيت المناسب:

¹- د. مؤيد محمد الفضل ، د. عبد الناصر إبراهيم نور ، المرجع السابق ، ص 306 - 308.

²- د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، (الخرطوم: د.ن ، 2008م) ، ص 154.

أن ملائمة المعلومة المحاسبية لإتخاذ القرار لم تكتمل إلا إذا توافرت المعلومة قبل إتخاذ القرار وفي الوقت المناسب ، بمعنى أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية جارية وفورية خاصة وأن الكثير من المعلومات تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة ، لأن المعلومات المحاسبية لها حساسية مع مرور الزمن.

3. الموثوقية:

إن المعلومات الموثوق بها هي تلك المعلومات القابلة للتحقيق والممثلة للواقع والمتصفة بالحياد، فقابلية تحقق المعلومة تعني إمكانية الحصول على النتائج ، ولكن بإستخدام أشخاص آخرين مع الاعتماد على نفس المعلومات وطرق القياس ، والحياد يعني خلو المعلومة من التحيز ، وتمثيل الواقع يشير إلى أن المعلومة من المفترض أن تعكس الظروف والأحوال الإقتصادية السائدة⁽¹⁾.

4. القابلية للمقارنة :

يقصد بذلك قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ، ومن عام لآخر من جهة ثانية ، حيث يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ما حققه كل مشروع تجاه الآخر أو من سنة لأخرى⁽²⁾.

يستنتج الباحث أن هنالك مؤشرات ربط بين إتخاذ القرار والمعلومات يمكن حصرها في الآتي:

- أ. أن درجة الجودة في المعلومات المتوفرة لها تأثير كبير على مستوى جودة القرار المتخذ.
- ب. تساهم المعلومات التي تضمن في التقارير المالية والمحاسبية في تسجيل الإنجازات ، وتوجيه الإنتباه وإيجاد الحلول المناسبة لهذه المشاكل.
- ج. تعدد مستويات لإدارة يؤثر تأثيراً مباشراً على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية والواجب توفيرها لخدمة هذه المستويات.
- د. هنالك مؤشر قوي يربط بين المعلومات وعملية إتخاذ القرار أي كان شكله ، لكن هنالك دلالات لابد من وجودها على مؤشر هذا الربط ، وهي خصائص أساسية تتمثل في ملائمة معلومات وإمكانية الاعتماد عليها ودرجة الثقة فيها.
- هـ. المعلومات ذات الخاصية الصادقة في التعبير والفاعلية للإثبات والحياد في القياس والافصاح ، تحدث تفسيراً في سلوك متخذ القرار بمعنى أن القرار في ظل وجود هذه المعلومات سوف يختلف عن ذلك القرار في حالة غياب هذه المعلومات.

ثالثاً: مفهوم القرار الإداري :

الأساس في العمل الإداري هو وضع الأهداف المحددة والسعي لتحقيقها ، إلا أن المشكلة تنشأ عند وجود فجوة بين الهدف المراد تحقيقه والوضع الراهن ، ولغرض سد هذه الفجوة يتم إتخاذ القرارات المناسبة ، والقرار بمفهومه البسيط يعني التوصل إلى نتيجة أو حل لمشكلة قائمة أو لمواجهة مواقف محتملة الحدوث أو لتحقيق أهداف مرسومة ، وبناءً على ما تقدم فإن القرار وفي العديد من المصادر

¹ - إبراهيم نائب ، انعام باقية ، نظرية القرارات وأساليب كمية محوسبة ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2011م) ، ص 36.

² - الهادي آدم محمد إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 155.

والمؤلفات الإدارية المتخصصة ، ينطلق من هذا الفهم مع مراعاة بعض الاختلافات الشكلية التي نادى بها النظريات الإدارية المتعاقبة ابتداءً من المدارس الكلاسيكية ، وانتهاءً بالنظريات التي ذهبت غالبيتها إلى وصف القرار على أنه عملية إختيار بين بدائل مختلفة ومتعددة لتحقيق هدف ما⁽¹⁾. أما في المعنى الإداري فيشار إلى أن القرار هو عملية الإختيار من بين البدائل⁽²⁾.

عرف أيضاً بأنه عمل من أعمال الإختيار والتفصيل ، يتمكن بموجبه المدير التوصل إلى ما يجب عمله ، وما لا يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه⁽³⁾. يلاحظ الباحث أن القرار الإداري هو الذي يتخذه أي شخص له سلطة إتخاذ القرارات في نطاق ممارسة العملية الإدارية في إحدى منظمات الأعمال.

رابعاً: مفهوم عملية إتخاذ القرار الإداري :

لقد حظي مفهوم إتخاذ القرار بأهمية استثنائية في مختلف المجالات والأنشطة الإدارية، وتتوضح هذه الأهمية من خلال التعريفات التالية:
يعرف بأنه نتاج عملية منهجية عقلانية بعيدة عن العواطف يهدف لحل مشكلة معينة من خلال إختيار البديل الأنسب من بين عدد من البدائل⁽⁴⁾.

كما يعرف أحد الكتاب عملية إتخاذ القرار الإداري على أنها تلك العملية المبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي الواعي للوصول إلى قرار وهو الإختيار بين بديلين⁽⁵⁾.
بينما عرفها آخر ان عملية إتخاذ القرار الإداري هي عملية إختيار بديل من بين عدة بدائل، وأن هذا الإختيار يتم بعد دراسة موسعة وتحليلية لكافة جوانب المشكلة موضوع القرار⁽⁶⁾.

كما عرفها آخر بأنه عملية إختيار بديل وأحد من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية والموارد المتاحة للمنظمة⁽⁷⁾.

عرف أيضاً بأنه الإختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف ، توفير الوقت ، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات ، وهذه المعايير عديدة لأن

¹ - محمد عبد الرحيم المحاسنة ، أثر كفاءة لمعلومات في فاعلية إتخاذ القرارات ، (عمان: الجامعة الأردنية ، عمادة البحث العلمي ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 1 ، 2005م) ، ص 83.

² - د. كامل محمد المغربي ، السلوك التنظيمي مفاهيم وأسس ، ط 3 ، (د.م: دار العلي للنشر ، 2011م) ، ص 223.

³ - د. إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات ، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م) ، ص 28 .

⁴ - د. محمود أحمد فياض وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 68.

⁵ - د. علي حسين علي ، رشاد الساعد ، نظرية القرارات مدخل نظري وكمي ، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 17.

⁶ - علوش العتيبي ، دور المعلومات في عملية إتخاذ القرارات الإدارية ، (الرياض: جامعة نايف للعلوم الأمنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م) ، ص 39.

⁷ - عبد الغفار حنفي ، أساسيات إدارة منظمات الأعمال - الوظائف والممارسات الإدارية ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 78.

جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير ، ويتأثر إختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة⁽¹⁾.

عليه يمكن للباحث تعريف عملية إتخاذ القرار الإداري على أنها عملية تمارس على مختلف المستويات الإدارية بمنظمات الأعمال ، وتتطوي على إختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة لمساعدة متخذي القرارات الإدارية من أجل الوصول إلى نتائج منطقية لحل المشكلة للمنشأة المعنية. مما سبق يستنتج الباحث الآتي:

1. أن عملية إتخاذ القرار الإداري هي جوهر العملية الإدارية ، وتمارس في جميع المستوياتها الإدارية بهدف ايجاد الحلول لمشاكل أو التصدي لظروف معينة هناك تنبؤ بوقوعها مستقبلاً ، أو يتخذ لتحقيق الأهداف المخططة.

2. تقوم عملية إتخاذ القرار على إختيار أفضل بديل من بين البدائل المتاحة لمتخذ القرار في حالة وجود مشكلة .

3. عملية إتخاذ القرار عملية منظمة ورشيده وبعيدة كل البعد عن العواطف والعشوائية ، حيث أنها تبنى على الدراسة والتفكير المنطقي والموضوعي وصولاً إلى القرار المرضي أو المناسب.

خامساً: خصائص القرارات الإدارية :

تتميز القرارات الإدارية بمجموعة من الخصائص⁽²⁾:

1. تتصف عملية إتخاذ أو صنع القرار بالواقعية للوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى.

2. تتأثر عملية القرار بالعوامل الإنسانية الناتجة عن سلوكيات الفرد الذي يصنع القرار ، أو الأشخاص الذين يقومون بإتخاذه.

3. تتأثر عملية صنع القرار بالعوامل البيئية المحيطة بها الداخلية والخارجية ، وتتصف عملية إتخاذ القرار بالإستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى أخرى وبإستمرار.

4. عملية صنع القرار هي عامة ، لأنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها، وتتضمن جميع المناصب الإدارية في المنظمات.

5. تشمل عدة نشاطات ولذلك ربما توصف بعض الأحيان بالقصد.

6. أنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.

سادساً: مراحل إتخاذ القرار :

تمر عملية إتخاذ القرار بعدة مراحل ، حيث تختص كل مرحلة بوظيفة محددة ، وقد تكون مدخلاً لمرحلة أخرى يمكن وصفها بالخطوات التالية:

¹- د. بشير العلاق ، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم ، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008م) ، ص ص 160، 161.

²- Loudonk. C. and Loudon J. P, **Management Information System**, (New Jersey: Prentice- Hall, 2001), P. 7.

المرحلة الأولى: تحديد المشكلة:

أهم مرحلة في إتخاذ القرار هو تحديد المشكلة المراد إتخاذ القرار حيالها وسبب هذه الأهمية يرجع إلى أن المراحل الأخرى كلها تعتمد على تحديد المشكلة. فإذا أخطأت الإدارة في تحديد المشكلة فإنها ستبذل جهداً ومالاً كثيراً في حل المشكلة الخاطئة ، وتجميع بيانات غير مرتبطة بالمشكلة الحقيقية، وفي نهاية الأمر يتم إتخاذ قرار خاطئ لا قيمة له، لذلك تؤكد على ضرورة التأني في تحديد المشكلة أولاً ثم البحث عن بدائل الحل والخطوات الأخرى.

المرحلة الثانية : تحديد بدائل حل المشكلة :

إذا قمنا بتحديد المشكلة تحديداً حقيقياً وسليماً فإن السؤال التالي هو كيف تحل المشكلة ، وفي الغالب يوجد أكثر من طريقة لحل المشكلة ، يلاحظ أن المديرين عادةً ما يعتمدون على الخبرة في الحد من بدائل حل المشكلة ، وهو الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى إتخاذ قرارات غير رشيدة ، هذه الخطوة لا تتطلب سوى حصر البدائل المتاحة⁽¹⁾.

المرحلة الثالثة : تطوير (تقييم البدائل) :

القيام بتقييم أو تطوير البدائل تعني تحديد المزايا والعيوب المتوقعة لكل حل بديل. وتلك الخطوة تستلزم القيام بالتنبؤ واستقراء المستقبل بطريقة عملية. وتتطوي عملية التحليل على:

1. تحديد العوامل الإستراتيجية التي سوف يتم التركيز عليها عند القيام بالتنبؤ.
2. التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل.

تحديد العوامل الإستراتيجية في كل بديل تقدم عوناً كبيراً في اختصار الجهود الخاصة بعملية التنبؤ ، وتوجيهها في اتجاهات محددة ، فعند التنبؤ بالنتائج المتوقعة فمن الطبيعي الاهتمام بتلك النتائج التي تؤثر على الهدف السابق تحديده عند تحليل المشكلة ، ثم تأتي عملية التنبؤ بالنتائج المتوقعة لكل بديل ، في ظل احتمالات حدوث كل بديل ، وتقدم الاحتمالات مساعدة غير مذكورة في هذا المجال ، وتتم ترجمة المزايا والعيوب لكل بديل عن طريق وضع أوزان نسبية لكل المزايا والعيوب لكل بديل. وهذا من شأنه ان يؤدي إلى تحديد صافي المزايا والعيوب لكل بديل ، وفي مجال القرارات التي يمكن ترجمة البدائل إلى أرقام كمية ، يتم تحديد العائد/ التكلفة لكل بديل ، وفي ضوء صافي العائد/ التكلفة يتم الترتيب للبدائل المتاحة أمام حل المشكلة.

المرحلة الرابعة : مرحلة إختيار البديل الامثل :

بعد القيام بترتيب البدائل طبقاً لصافي المزايا أو العيوب أو طبقاً لصافي التكلفة أو العائد يتم دراسة بعض المتغيرات التي تكون متعلقة بتنفيذ القرار ، ويتم استدعاء خبرة الماضي في تفضيل بديل

¹ - د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، ط 13 ، (الخرطوم ، د. ن ، 2015م) ، ص 190.

على آخر ، والبديل الذي يحقق أعلى مزايا أو أعلى عائد صافي يمكن تنفيذه بدون عيوب مستقبلية أو تكاليف غير منظورة يمثل البديل الأمثل الذي يمكن إختياره بأمان وبدرجة منخفضة من المخاطر⁽¹⁾.

المرحلة الخامسة :تنفيذ القرار :

بعد تحديد البديل الأفضل، يتم ترجمته في شكل نموذج غالباً ما يكون في صورة موازنة تقديرية، وهي عبارة عن خطة مالية لإمكانية تنفيذ القرار الذي إتخذ من قبل الإدارة، كما يتم توصيل هذه الخطة إلى المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة والتي من المتوقع أن تلعب دوراً في تنفيذها.

المرحلة السادسة : متابعة تنفيذ القرار :

لابد من المتابعة والرقابة الجيدة لمرحلة تنفيذ القرار حتى لا تتحرف الخطة عن الجانب المخطط ، فلمتابعة خطوة في غاية الأهمية لأنها تعطي مؤشراً إذا ما حدث أية مستجدات تتطلب التعديل في بدائل حل المشكلة ، وذلك بسبب أن معظم القرارات تؤخذ في ظروف عدم التأكد والمخاطرة ، وعليه فهي تحتاج إلى المتابعة الجيدة⁽²⁾.

المرحلة السابعة: تقويم مدى الرشد والعقلانية في إتخاذ القرار :

تقويم مدى الرشد والعقلانية في إتخاذ القرار بمعنى تنفيذ النتائج الفعلية للقرار بما هو مخطط مسبقاً ، وفي هذه الحالة تظهر الانحرافات التي تعبر عن الاختلاف بين المخطط والفعل، فالانحرافات السالبة تحدد أسبابها والمسؤولين عنها ومحاسبتهم بينما الانحرافات الموجبة تشجع ويحفز الافراد الذين ساعدوا على ذلك⁽³⁾.

يمكن للباحث وصف الاطار العام للمراحل التي تتم فيها عملية إتخاذ القرار ، كما في الشكل

التالي :

الشكل(1/1/2)

الاطار العام لمراحل عملية إتخاذ القرار وتنفيذه

م	اسم المرحلة	الغرض من المرحلة
1	تحديد المشكلة	تحديد وتوضيح المشكلة وابعادها وآثارها ، أهميتها وتحديد الأهداف المتعلقة بها والوقت اللازم للتعامل معها

¹ - د. عبد الحميد محمود ، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرار ، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر ، 2006م) ، ص ص 21 ، 22.
² - أ. خيري على طلعة، محاسبة التكاليف- تكلفة المنتج ، (طرابلس: الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، دت) ، ص 16.

³ - د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 191.

2	جمع البيانات والمعلومات	الحصول على أكبر قدر من المعلومات من مصادرها المختلفة
3	تحديد البدائل المتاحة للحل	حصر وجمع كل البدائل
4	تقييم (تطوير) للبدائل	تحديد المزايا والعيوب المتوقعة لكل حل بديل
5	مرحلة إختيار الأمثل لحل المشكلة	المفاضلة بين البدائل وإختيار أفضلها للحل وفقاً لتحقيق البديل للهدف ومدى علاقته مع العوامل البيئية المختلفة
6	متابعة تنفيذ القرار وتقويمه	تأكد من أن وجهات التنفيذ قد عمل بها ، تأكد من أن سير تنفيذ القرار يحقق فعالية القرار

المصدر : إعداد الباحث ، 2015م.

يوضح الشكل رقم (1/1/2) اعلاه مراحل عملية إتخاذ القرار وتنفيذه، ابتداءً من عملية تحديد المشكلة إلى مرحلة تنفيذه وتقويمه ، ومقارنة نتائجه مع الأهداف التي اتخذ من أجلها القرار **سابعاً: أنواع القرارات الإدارية:**

تتعدد أنواع القرارات الإدارية التي يتم إتخاذها في منشآت الأعمال وهناك أكثر من وجهة نظر تتناول عدة مداخل لتصنيفها وفيما يلي أهم تصنيفات القرارات الشائعة في الحياة العملية :

تصنيف القرارات تبعاً لهدفها أو غرضها :

يمكن تصنيف القرارات من عدة وجهات نظر تتمثل في الآتي :

1. تصنيف القرارات من حيث مستوياتها :

قرارات إستراتيجية : وهي التي تتعلق بكيان المنظمة ومستقبلها وتؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي، بواسطة الإدارة العليا، وهي قرارات تغطي مدي زمني أطول مقارنة بالقرارات الأخرى وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي للمنشأة في السوق وفي إغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة وهذا النوع من القرارات يحتاج إلى معلومات خاصة بالبيئة أكثر من غيره، كما تهتم القرارات الإستراتيجية بتحديد أهداف المنشأة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع والإستخدام هذه الموارد⁽¹⁾ .

يلاحظ الباحث أن القرارات الإستراتيجية وهي قرارات غير تقليدية تتصل بمشكلات إستراتيجية التي تتصف بالتعقيد وهذه النوع من القرارات تتطلب البحث والدراسة المتأنية لدراسة جميع الاحتمالات والفروض ومناقشتها .

¹ - د . حسين بلعجور، نظرية القرار مدخل إداري وكمي، (الإسكندرية : مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، 2013م) ص 91 .

قرارات تشغيلية : وهي التي تتعلق بالأعمال اليومية للمنظومة ، أى أنها تتناول جوانب جزئية ومحدودة نسبياً . ويتم إتخاذها بصورة كبيرة فى المستويات الوسطى والدنيا من التنظيم ، ومن ثم فإن تأثير تلك القرارات على المنظومة يكون تأثيراً جزئياً⁽¹⁾ .

يلاحظ الباحث أن القرارات التشغيلية هي التي تعنى بالإنجاز العمليات بكفاءة وفعالية .

قرارات الإدارية : هي التي تضع عند المستوى حيث يقوم المديرون بوضع قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء يتم بمقتضاها التأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدام بكفاءة وفعالية في تحقيق أهداف المنظمة⁽²⁾ .

2. من حيث برمجتها :

القرارات مبرمجة : تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ماتكون واضحة، وغالباً ماتتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي متكررة وروتينية ومحددة جيداً . لها إجراءات معروفة ومحدد مسبقاً للتعامل معها .

القرارات غير مبرمجة : عادة ماتظهر الحاجة لإتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقية بكيفية حلها، ففي هذا النوع عادة ما يصحب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل. والإختيار بينها، ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة، ونتيجة لهذه الخصائص، فإن كل قرار يتم صنعه وفقاً لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة⁽³⁾ .

يستنتج الباحث أن القرارات المبرمجة تسعى إلى حل المشاكل الروتينية والمتكررة لدي المنشأة مثل القرارات الخاصة برقابة المخزون ، جدولة الإنتاج وغيرها، بينما القرارات الغير مبرمجة تسعى إلى معالجة المشاكل الجديدة الغير متكررة وغير معروفة للمنشأة.

3. من حيث هيكلتها :

القرارات المهيكلة : القرارات المهيكلة تكون عادة معادة تتكرر باستمرار وتكون نمطية ، ومفهومة وبسيطة ويمكن تفويض مستويات دنيا من العاملين لإتخاذها في الوحدة الإقتصادية فعلى سبيل المثال القرار المتعلق بمنح ائتمان لأحد الزبائن بالمصرف هذا القرار يتطلب فقط إتخاذ معرفة حدود ائتمان الزبون وحسابه الجارى .

القرارات غير الهيكلية : هذه القرارات لا تحدث بشكل مستمر وتتطلب الكثير من الحكم الشخصى والمبادرة الابداعية ويمكن أن يدعم هذه القرارات بأساليب مساعدة لإتخاذها كالكميوتير ، والأمثلة على مثل هذه القرارات تعيين مدير بدرجة خاصة أو درجة أولى ، والقرار المتعلق بإختيار مشروعات البحث.

¹ - د . فياض حمزه رملى ، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة - مدخل معاصر لاغراض ترشيد القرارات الإدارية ، (الخرطوم : الابدائى للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 199 .

² - د . إبراهيم سلطان ، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص ص 79- 80 .

³ - د . حسين بلعجور ، نظرية القرار مدخل إداري وكمي ، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 2008م) ، ص 103 .

القرارات المهيكلة جزئياً : وهي القرارات ذات تعليمات غير كاملة لإتخاذها أى بمعنى آخر هنالك حاجة لتقييم شخصى وأحكام لإستكمال تحليل البيانات الرسمية وعادة ما تدعم تلك القرارات تعليمات مساعدة تعتمد على الكمبيوتر (1) .

4. من حيث توقعها :

القرارات المتوقعة وغير المتوقعة : يمكن أن نفرق بين القرارات الإدارية من حين أن بعضها يمثل قرارات متوقعة بينما يمثل البعض الآخر قرارات غير متوقعة ، والقرارات غير المتوقعة لا تعطي عادة متخذ القرار الوقت الكافي للقيام بمراحل عملية إتخاذ القرارات ، كما إنها تضع عادة متخذ القرارات تحت تأثير الضغوط . مثال ذلك إتخاذ قرارات مفاجاه لمواجهة تخفيض فى أسعار الفائدة فى السوق أو إتخاذ قرارات غير متوقعة لمواجهة أزمة مفاجاة مع بعض العملاء . أما القرارات المتوقعة فهي تستمد مباشرة من الخطة أو كنتيجة تحويل الخطة الى برنامج تنفيذى محدد (2) .

5. من حيث البعد الزمنى لإنتاج آثار القرارات :

قرارات قصيرة الأجل : يقصد بها القرارات التي من المفترض أن يؤتى ثمارها خلال فترة زمنية وجيزة لتحقيق دورة عمليات متكاملة الأركان والجوانب والظروف وغالباً تنتج آثاره خلال سنة .

قرارات متوسطة الأجل : يقصد بها القرارات التي تمتد آثاره لما يزيد عن فترة عمليات متكاملة وكما لا يصل إلى تحقيق الأهداف النهائية . وهي القرارات التي تنتج آثارها خلال فترة تتراوح ما بين العامين إلى ثلاثة أعوام .

قرارات طويلة الأجل : يقصد بها القرارات التي يتوقع أن تؤتى معظم آثارها خلال فترة زمنية طويلة تكفى لتحقيق الأهداف النهائية . وغالباً ما تتعلق بعملية التخصيص وإعادة التخصيص للمورد على فرص إستخدام بديلة متوافرة . كما أن آثارها غالباً ما تنتج خلال فترة تزيد عن الخمس سنوات (3) .

يستنتج الباحث أن هنالك صعوبة في توفير المعلومات كافية ودقيقة في إتخاذ القرارات طويلة الأجل، كما أن هنالك درجات عالية من عدم التأكد بالمستقبل على عكس القرارات قصيرة الأجل .

6. تصنيف القرارات وفقاً لظروف إتخاذها :

يصنف بعض كتاب الإدارة القرارات الإدارية وفقاً لهذه إلى :

القرارات التي تتخذ تحت ظروف التأكد : هي قرارات تتخذ بعد توفر المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار ، وغالباً ما يكون الموقف الذي يوجد فيه متخذ القرار واضحاً ، اذ يكون أمامه عدد من البدائل المتاحة ويتم إختيار البديل الذى يحقق أعلى عائد وتتميز مثل هذه القرارات بسهولة إتخاذها والاطمئنان على نتائجها .

¹ - أ.د إبراهيم الجزراوى ، د . عامر الجناى ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار اليازودى للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص47 .

² - د . جمال الدين محمد المرسى وآخرون ، السلوك التنظيمى نظريات ونماذج ، (الاسكندرية : دار الجامعة ، 2002م) ، ص 651 .

³ - د.فياض حمزه رملى ، مرجع سابق ، ص200 .

القرارات التي تتخذ تحت ظروف عدم التأكد : مثل هذه القرارات لا تتوفر لمتخذها كل المعلومات المطلوبة عن المشكلة محل القرار حتى لا تتوافر له أي معلومة عن المشكلة مما يجعل الاحتمالات بالأحداث المتوقعة من هذه المشكلة غير معروفة فيتخذ المدير قرار غامضاً مشوشاً لظنها . وغالباً ما تفرص ظروف عدم التأكد على متخذ القرار إتباع بعض الأساليب الاحصائية لتحديد نسبة الاحتمالات المتوقعة من نتائج والوصول إلى أحد البدائل المتاحة

7. تصنيف القرارات تبعا لمجال اهتمامها :

يمكن تصنيف القرارات على أساس إهتمامها إلى :

قرارات اقتصادية : وهي التي تختص لمعالجة المشاكل الاقتصادية .

قرارات سياسية : وهي التي تتعلق بالنواحي والمشاكل السياسية .

قرارات اجتماعية : وهي التي تختص بمعالجة المشاكل الاجتماعية للعاملين بالمنظمة أو بافراد المجتمع⁽¹⁾ .

ثامناً : العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي وبين أنشطة صنع واتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية:

نعلم أن الهيكل التنظيمي يتكون من ثلاثة مستويات إدارية رئيسية هي مستوى الإدارة العليا، ومستوى الإدارة الوسطي، ومستوى الإدارة الدنيا، وفيما يختص مستوى الإدارة العليا بالتخطيط الإستراتيجي طويل الأجل نجد أن الوظيفة الأساسية للإدارة الوسطي تتمثل في الرقابة التكتيكية بينما الوظيفة الأساسية للإدارة الدنيا في الرقابة التشغيلية. وبينما تتمثل الرقابة التشغيلية في مجموعة الإجراءات التي يتم من خلالها التحقق من أن الأعمال والمهام المحددة يتم تنفيذها بكفاءة وفاعلية نجد أن الرقابة الإدارية تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها التحقق من كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية .

بذلك نجد أن نظم معلومات الرقابة التشغيلية تدعم نظم المعلومات الرقابة الإدارية والتي بدورها تدعم نظم المعلومات التي يمكن إستخدامها في التخطيط الإستراتيجي، وقد أطلق البعض اصطلاح نظم المعلومات التنفيذية على نظم المعلومات اللازمة للتخطيط الإستراتيجي - يعتبر نظام معلومات المحاسبة الإدارية وفقاً للمفهوم الحديث جزء هام منها - على أساس أنها تحقق إمكانية تدفق المعلومات من القمة إلى القاعدة والتي يتم إستخدامها كمرشد في القيام بالأعمال التنفيذية في مختلف المستويات الإدارية⁽²⁾ .

ورغم أهمية نظم المعلومات المحاسبية وما توفره من بيانات لحل الكثير من المشاكل عند مختلف المستويات الإدارية إلا أنها تعتبر نظاماً فرعياً داخل نظام المعلومات الإداري الذي يوفر بيانات تساعد على حل معظم المشاكل والقرارات عند مختلف المستويات الإدارية. ويلعب نظام المعلومات المحاسبي من

¹ - د. نواف كنعان ، القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، ط3 ، (عمان : مكتبة دار الثقافة للنشر ، 1992م) ، ص ص 256-257 .

² - د. ناصر نورالدين عبداللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2012م)، ص ص 21-24 .

خلال ما يتم توفيره من معلومات دوراً هاماً وحاسماً في حل المشاكل والقرارات المالية المهيكلية بينما يمكن أن تساهم إلى حد ما في حل معظم المشاكل والقرارات المالية شبه المهيكلية إلا أنه قد يقف عاجزاً عن حل كثير من المشاكل والقرارات غير المهيكلية تلك القرارات التي تمثل التحدي الأكبر للدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسب الإداري في هذا المجال الأمر الذي يتم بمقتضاه اللجوء إلى نظم معلومات أخرى بديلة مثل نظم دعم القرارات والنظم الخبرة.

عموماً فإن حل المشاكل والقرارات المالية المهيكلية يعتمد بصفة أساسية على استخدام نظم المعلومات الداخلية كما هي وبدون تعديل بينما حل المشاكل والقرارات المالية شبه المهيكلية يعتمد على استخدام نظم المعلومات الداخلية بعد تعديلها لتتفق مع الموقف القراري المعين وقد يتم هذا التعديل بالاعتماد على نظم معلومات داخلية أخرى أو نظم معلومات من خارج الوحدة الاقتصادية أما حل المشاكل والقرارات المالية غير المهيكلية فرغم أنه قد يتطلب ضرورة دراسة اتجاهات ودلالات ونتائج تشغيل نظم المعلومات الداخلية إلا أنه يعتمد إلى حد كبير على معلومات من خارج الوحدة الاقتصادية، لذلك تستخدم نظم دعم القرار لحل المشاكل والقرارات غير المهيكلية لما تتصف به من سرعة وسهولة في التعديل أو التوافق مع القرارات الجديدة وتغير المدخلات من البيانات الجديدة وخصوصاً في ظل ظروف المخاطرة والمنافسة التي تتناسب والمشاكل والقرارات غير المهيكلية خصوصاً في حالة تعدد البدائل والظروف موضع التقييم وعندما تتصف عملية إتخاذ القرار بشدة التعقيد الأمر الذي يستلزم التعرف على النماذج التي يمكن استخدامها لإتخاذ القرارات في ظل ظروف المخاطرة. كما يستلزم ضرورة التعرف على دور المعلومات المحاسبية في التأثير على اتجاهات متخذي القرارات نحو المخاطرة من خلال الآتي⁽¹⁾:

1. دور المعلومات المحاسبية في تقدير درجة المخاطرة المنتظمة :

إن متغيرات تحليل وقياس المخاطرة على مستوى الوحدة الاقتصادية هي التي يمكن أن تعكس احتمال تغير الربح بعد الضريبة والمتمثل في صافي الربح القابل للتوزيع كمتغير أساسي لتحليل المخاطرة وقياس درجة تفضيل الإداري.

2. دور المعلومات المحاسبية في تخفيض درجة تجنب المخاطرة:

تلعب المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في هذا المجال بتخفيض درجة تجنب المخاطرة من خلال تفعيل دور الأفصاح المحاسبي بما يساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك، بالتالي يساعد على تقليص قيمة المعلومات الخاصة لدى الإدارة، ومن ثم تكوين فائض ومحاولة الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة ولمكانية التغلب على كثير من المشاكل السابقة، ويعني ذلك أن هنالك دور غير مباشر يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية والأفصاح عنها في تخفيض درجة تجنب المخاطرة وبالتالي تخفيض حد المشاكل المرتبة عليها.

¹ - د. ناصر نور الدين عبداللطيف، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، مرجع سابق ، ص ص 42-46.

3. دور المعلومات المحاسبية في بناء نماذج الإختيار في ظل المخاطرة:

تستخدم النماذج عادة كتجريد مبسط للواقع وإطار عام يمكن إستخدامه لتوصيف العلاقات التي تربط بين العناصر الأساسية لمشكلة معينة في الواقع العلمي، وذلك بهدف مساعدة متخذي القرارات في التوصل إلي أفضل الحلول الممكنة لذلك المشكلة.

رغم تعدد مسميات النماذج وتصنيفاتها تبعاً للزاوية التي ينظر منها إلى النموذج والهدف منه إلا أن نماذج إتخاذ القرارات في مجالات الأعمال تحاول عادة وصف وتحديد العلاقات بين المتغيرات والظروف البيئية التي تكشف الموقف القراري يمكن أن نميز بين نوعيين من النماذج هما النماذج التحديدية، والنماذج الإحتمالية حين تنطوي فروض النماذج التحديدية على ظروف حالة التأكد التام وتوافر المعلومات الكاملة مبتعدة في ذلك عن الواقع العلمي نجد أن فروض النماذج الإحتمالية تنطوي على ظروف حالة المخاطرة وتوافر المعلومات الجزئية غير المؤكد وماتعكسه من تنوع في الظروف البيئية المحتملة، وبالتالي تكون معاملات ومتغيرات النموذج غير معلومة بدقة حيث لا يدري متخذ القرار أي حالة من حالات الطبيعة سوف تحدث عند إتخاذ القرار وإن كان يستطيع تقدير إحتمالات حدوث الظروف البيئية المختلفة نتيجة إحتكاكه المستمر بها والعمل في ظلها لفترة معينة، ويعني ذلك أن النماذج الإحتمالية تقوم على فكرة الإحتمالات وبالتالي تختص بحالة المخاطرة، وتمثل نماذج للإختيار في ظل ظروف المخاطرة.

وبإستقراء الفكر المحاسبي في هذا المجال نجده قد القي على عاتق المحاسب الإداري مهمة توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، وقد زادت مسؤوليته تجاه هذه المهمة بعد التطورات الحديثة في النماذج والأساليب الكمية وزيادة دور الحاسبات الآلية في تسهيل إستخدامها في مختلف المجالات التي تعين إدارة الوحدة إقتصادية على القيام بوظائفها بدءاً من التخطيط وانتهاءً بالرقابة وتقييم الأداء. وقد أوسع دور المحاسب الإداري بحيث أصبح يشتمل أيضاً إمكانية صياغة نموذج القرار الملائم ، ويحتوي على مجموعة من العناصر لعل أهمها الهدف المراد تحقيقه، مجموعة البدائل، ومجموعة الظروف البيئية، وإحتمالات تحقيقها، ومجموعة العوائد أو التكاليف المتوقعة من البدائل المختلفة في ظل الظروف البيئية المختلفة.

مما سبق يستنتج الباحث الآتي :

1. أن القرار بمثابة إختيار بديل والأستقرار عليه بعد عملية إستبعاد بعض الإختيارات والبدائل، على قرار واحد أكثر موضوعية .
2. نوعية المعلومات وكميتها المتوفرة مؤهلة لتدعيم إتخاذ القرار، لان كل قرار جيد متوقف على دقة المعلومات وفعاليتها، فكلما كانت المعلومات دقيقة ومضمونة وأكيدة كلما كان القرار سليماً، وكلما كانت المعلومات غير دقيقة وغير أكيدة كان القرار غير سليم .
3. لا توجد معيار محدد يمكن من خلاله تصنيف القرارات أو تقسيمها.

4. وأن هناك ثلاثة أنواع من الظروف المحيطة بإتخاذ القرار، ويتم التمييز بينها وفقاً لكمية ونوعية المعلومات المتاحة لدي متخذ القرار في المشكلة القرارية المعينة، وتشمل تلك الظروف البيئية حالة التأكد التام حيث أفترض توافر المعلومات الكاملة عن البدائل، وبالتالي لا توجد مشكلة عند إتخاذ القرار، حالة المخاطرة حيث أفترض توافر معلومات جزئية تساعد متخذ القرار على تحديد بدائل المتاحة، وحالة عدم التأكد حيث أفترض ندرة المعلومات، ويعتمد متخذ القرار على خبرته الذاتية.

المبحث الثاني

التكاليف الملائمة لصنع القرار

يتناول الباحث في هذا المبحث المفاهيم المرتبطة بالتكاليف الملائمة لصنع القرار ودور التحليل التفاضلي في إتخاذ القرارات بالإضافة إلى إتخاذ القرارات بإستخدام التكاليف وذلك علي النحو التالي :

أولاً : مفهوم التكاليف الملائمة :

يقصد بالتكاليف الملائمة، التكاليف المرتبطة مباشرة بإتخاذ القرار ومتعلق حدوثها بالمستقبل وأنها تتفاوت وتختلف من بديل لآخر ، كما أنها يمكن تقاؤها كلياً أو جزئياً في حالة إختيار البديل الآخر .

لذلك فإن المعلومات المقدمة إلى مائدة إتخاذ القرار ، سواء كانت ملائمة أم غير ملائمة ، تستمد من نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسة إضافة إلى المعلومات الخارجية المتعلقة بعناصر التكاليف المستقبلية المتوقع حدوثها عند إختيار بديل معين . أن ماتم الاستناد عليه عند تقييم بدائل المعلومات المحاسبية بهدف إختيار البديل المناسب هو مدى فائدة وجودة المعلومات التي يحصل عليها متخذ القرار فى ترشيد قرار إختيار بديل دون آخر . لقد اجتمعت الآراء ضمن المحيط المحاسبى على أن هنالك خاصيتين رئيسيتين تقود الى تحديد جدوى وجودة تلك المعلومات فى إتخاذ القرار وهى⁽¹⁾:

1.الملائمة : (Relevance)

لكى ينظر إلى المعلومات المحاسبية على أنها ملائمة ينبغي توفر ثلاثة خصائص أساسية وهى:

أ. التوقيت الملائم (Timeliness) أى يجب أن تقدم المعلومات فى الوقت الملائم يتمكن متخذ القرار من الاستفادة منها ضمن عملية تحليل المعلومات وإتخاذ القرار فى الوقت المناسب .

ب. القدرة التنبؤية : (Forecasting Value) وتعنى أن المعلومات المقدم تخدم متخذ القرار فى إلغاء الضوء على مؤشرات المستقبل وما سيؤول اليه الحال عند إختيار أحد البديلين ، وبمعنى آخر مساعدة متخذ القرار فى عملية التخطيط .

ج. القدرة على التقييم الإرتدادى : (Feedback Value) أى المعلومات المقدمة يجب أن تكون لها القابلية على المقارنة مع النتائج المستخلصة من التنفيذ العملي للبديل المختار لغرض تقييم الأداء من خلال تحديد الإنحرافات بين التخطيط والتنفيذ الفعلى ، بمعنى أنها تخدم فى عملية الرقابة .

2. درجة الثقة بالمعلومات : (Reliability)

إن المعلومات التى تقدم إلى متخذ القرار ينبغي أن تكون على درجة عالية من الثقة والمصداقية، حيث أن القرار الذى يبنى على معلومات غير دقيقة وغير موثوق فيها سيتمخض عن نتائج بعيدة عن الأهداف المخططة ، فكلما كانت المعلومات ذات درجة عالية من الثقة فإن النتائج ستأتى قريبة من النتائج المستهدفة . فالمعلومات تكون على مقدار عالى من الأهمية فى إتخاذ القرار عندما تلبى المعايير الأساسية التالية :

أ. يجب أن تكون عناصر تكاليف مستقبلية (Future Cost) أى أنها سيتحدث فى المستقبل بعد إتخاذ القرار وليست من التكاليف التاريخية أو الفارقة التى نجمت عن قرارات سابقة.

ب. يجب أن تكون من عناصر التكاليف التى يمكن تجنبها (Avoidable Cost) فى حالة عدم إتخاذ القرار بإختيار البديل المولد لتلك التكاليف .

ج. يجب أن تكون من عناصر التكاليف التفاضلية (Differential Costs) بمعنى أن عناصر التكاليف يجب أن تكون مختلفة ومتفاوتة عند المقارنة بين البدائل .

¹- د. حارس كريم العانى ، المحاسبة الإدارية – النظرية والتطبيق ، (عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص ص147-148 .

لذلك تنقسم التكلفة فى مجال إتخاذ القرارات الى تكاليف ملائمة Relevance Cost وتكاليف غير ملائمة (غارقة Sunk).⁽¹⁾

أما تكلفة غير ملائمة عبارة عن التكلفة التى لا تتأثر بأى بديل من بدائل القرار ، أى أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل . وعلى ذلك فهى لا تؤثرعلى تفضيل بديل معين وترك بديل آخر وتصنف التكاليف غير الملائمة الى :

1. تكاليف لايمكن تجنبها unavoidable cost

وهي التكاليف التى تتحملها الشركة بغض النظر عن قرار الإستمرار فى نشاط معين أو إيقافه⁽²⁾. يمكن تناول أهم مفاهيم التكلفة ودور كل منها فى إتخاذ القرار ، مع ضرورة الأخذ فى الإعتبار أن التحديد الدقيق لمعنى مفهوم معين إنما يكون من خلال الموقف والظروف التى يستخدم فيها⁽³⁾.

2. التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة :

التكلفة الكلية لأداء نشاط معين هى عبارة عن التضحية التى تكبدتها المنشأة فى سبيل إنجاز هذا النشاط وتقاس بمقدار ماأنفق فى سبيل الحصول على الخدمات الضرورية التى إستخدامت لهذا الغرض، أما تكلفة الوحدة فهى عبارة عن ذلك القدر من التضحية المخصص لإنجاز وحدة واحدة من وحدات النشاط المنتجة أو المؤداه . ولذا غالباً ما يطلق عليها مصطلح متوسط التكلفة . لا شك أن تكلفة الوحدة تكون أكثر دلالة من التكلفة الإجمالية حيث تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة . كما أنه من البديهي أن تحديد تكلفة الوحدة يكون مطلوباً فى كافة مجالات أو وظائف سلسلة القيمة .

يجدر الإشارة إلى أهمية الأخذ فى الإعتبار أن تكاليف الوحدة ماهى إلا متوسطات التكلفة ، وهو الأمر الذى يتطلب ضرورة توخي الحذر فى تفسير هذه التكلفة نظراً لما تنطوي عليه من تكاليف جزء منها ثابت وجزء منها متغيرة ، الأمر الذى يتطلب أهمية النظر إلى التكاليف المتغيرة كقيمة للوحدة والتكاليف الثابتة كقيمة إجمالية .

3. التكلفة المباشرة والتكلفة غير المباشرة :

التكلفة المباشرة هى التكلفة التى يمكن تتبعها وتميزها فى وحدة المنتج النهائي ، فى حين أن التكلفة غير المباشرة هى التى لايمكن تتبعها وتميزها فى وحدة المنتج النهائيومن الجدير بالذكر هنا ضرورة التأكد على أهمية وضع أساس معين يستخدم فى قياس التكاليف ويسمى هذا الأساس وحدة التكاليف Costing Unit أو غرض التكلفة وهو بمثابة أى شيء داخل الشركة يكون من الممكن رد

¹- د. حارس كريم العانى ، المرجع السابق ، ص 150 .

²-Horngren C.T Datar S.M , Foster G , Cost Accounting and Managerial Emphasis, 12th,ed , New York: Prentice Hall 2006 , P,386 .

³- أ.د. محمد سامى راضى ، المدخل المعاصر فى محاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعى ، 2001م) ، ص ص 199-200 .

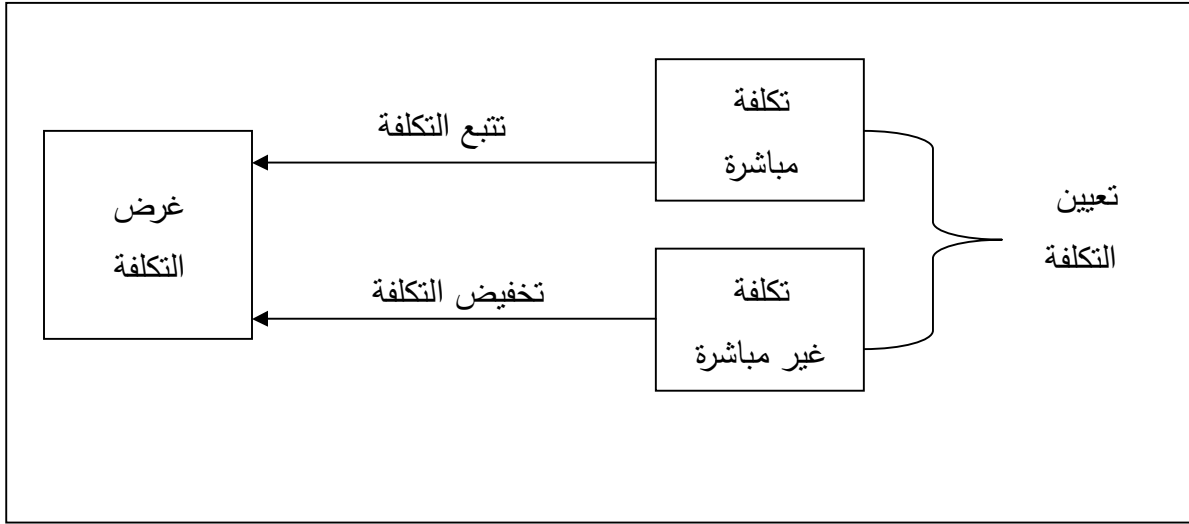
التكاليف أو قياسها عن طريقه وذلك بطريقة عملية ملائمة من ناحية نشاط الشركة ، واعتماداً على ذلك يمكن التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة كما يلي :

أ. التكاليف المباشرة لغرض التكلفة : هي التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ، ومن ثم تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً .

ب. التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة : هي التكاليف المرتبطة لغرض التكلفة باستخدام طريقة تخصيص التكلفة . ويمكن توضيح ذلك كما في الشكل (1/2/2) ادناه:

الشكل (1/2/2)

تعيين التكلفة



المصدر : أ.د محمد سامى راضى ، المدخل المعاصر فى محاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعى ، 2001م) ، ص ص 200.

يوضح الشكل رقم (1/2/2) تعيين التكلفة حيث يتم تقسيم التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، بغرض قياس التكلفة بصورة دقيقة لتتبع التكلفة وأمكانية تخفيضها.

4. التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة :

نظراً لتزايد حاجة الإدارة الى إتخاذ قرارات بشأن زيادة الإنتاج من إحدى السلع أو القيام بتصنيع سلعة جديدة أو الغاء تصنيع سلعة حالية أو تسعير المنتجات فى المدى القصير وتخطيط الأرباح، ظهران قسماً من عناصر التكاليف تتغير تكلفته بتغير حجم النشاط وقسماً آخر لا تتغير تكلفته بل تبقى ثابتة اذا تغير حجم النشاط وهما التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة :

التكلفة المتغيرة : هي التي تتغير تكلفتها بنفس نسبة التغير فى حجم النشاط وتزيد تكلفتها بنفس الزيادة فى حجم النشاط وتنقص تكلفتها بنفس النقصان فى حجم النشاط . ومن خواص عناصر التكلفة المتغيرة أنها يمكن تتبعها وتخصيصها وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة .

التكلفة الثابتة : هي التي لا تتغير تكلفتها بتغير حجم النشاط بل تظل ثابتة بمجموعها اذا تغير حجم النشاط ضمن حدود معينة ، وهذه الحدود هي حدود الطاقة التي اعدت للإستخدام بإنفاق عناصر التكاليف

الثابتة . ومن خواص عناصر التكلفة الثابتة انه لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدة الإنتاج كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة بدقة بل يتم استخدام معدلات تحميل لتحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر⁽¹⁾ .

يلحظ الباحث أن التكاليف التي تعتبر ملائمة لحالة قرار معين ليست بالضرورة تكاليف ملائمة لحالة قرار اخر . لذلك يحتاج متخذ القرار لتكاليف مختلفة لأغراض مختلفة ، يجب على متخذ القرار لغرض إتخاذ قرار معين أن يفحص بيانات أو معلومات التكاليف المتاحة ويستخلص منها التكاليف الملائمة فقط ويستبعد بيانات التكاليف الأخرى غير الملائمة التي يمكن أن يكون مضللة إذا تم الإعتماد عليها كأساس في إتخاذ القرار .

ثانياً: التكاليف التفاضلية :

إن إتخاذ القرار يعنى الإختيار من بين عدة بدائل ، فقد يكون الإختيار مثلاً بين نوعين من الآلات التي يمكن إستخدامها لاداء نفس العمل ، او قد يكون الإختيار لموقع مناسب لمصنع جديد من بين عدة مواقع مقترحة . وبالضرورة ، فإن عملية الإختيار تتم بناءً على بيانات ومعلومات تساعد متخذ القرار على التعرف على البديل الذى يحقق اكبر قدر من الأهداف وتعتبر التكاليف من اهم عناصر هذه البيانات والمعلومات . ولذلك لا بد من دراسة التكاليف المتوقعة لكل بديل بحيث يستطيع متخذ القرار المفاضلة بين البدائل المتوافرة ويسمى هذا النوع من التكاليف بالتكاليف التفاضلية .

إن إصطلاح التكلفة التفاضلية يحمل معنى المفاضلة ، حيث أن تكلفة عنصر ما في البديل الأول قد ترتفع أو تنخفض عن تكلفة ذات العنصر في ظل البديل أو البدائل الأخرى ، هنا تتم المفاضلة بين البدائل وأساس المفاضلة هو خفض التكلفة أو زيادة التكلفة ويطلق على التكلفة التفاضلية أيضاً اصطلاح التكلفة المتزايدة وعند المقارنة بين البدائل المختلفة يجب الاهتمام بعناصر التكاليف التي تختلف بين هذه البدائل وإهمال العناصر التي لا تتغير قيمتها في ظل البدائل المختلفة .

تفيد التكاليف فى كثير من مواقف إتخاذ القرارات كما هو الحال عند دراسة العلاقة بين التكاليف والربح وحجم النشاط (تحليل التعادل) وعند المفاضلة بين طرق الإنتاج المختلفة أو إختيار تشكيلة منتجات معينة⁽²⁾ .

لتحديد التكلفة التفاضلية فى حالة القرار المعين ، يمكن للمدير المسئول عند إتخاذ القرار إتباع الخطوات التالية⁽³⁾ :

1. حصر كل التكاليف المرتبطة بكل بديل من البدائل قيد البحث .

¹ - د . محمد على أحمد السيدية ، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص ص 72 - 75 .

² - د . عبدالمنعم عوض الله ، د . عزيزة عبد الرزاق ، المحاسبة الإدارية فى مجالات الرقابة واتخاذ القرارات ، (القاهرة : جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1998م) ، ص 142 .

³ - د . أحمد محمد نور ، د . أحمد حسين على ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م-2003م) ، ص 160 .

2. استبعاد التكاليف التي تعتبر غارقة .
 3. استبعاد التكاليف التي لا تختلف (لا تتغير) بإختلاف البدائل المطروحة .
 4. إتخاذ القرار بناء على التكاليف المتبقية وهي التي تعتبر تكاليف تفاضلية أو تكاليف يمكن تجنبها ، وبالتالي فهي تكاليف الملائمة لإتخاذ القرار المعين .
- تجدر الإشارة هنا إلى ان التكاليف التي تعتبر ملائمة لحالة قرار معين ليست بالضرورة تكاليف ملائمة لحالة قرار آخر . بمعنى أن المدير يحتاج إلى تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة . فقد تكون مجموعة من عناصر التكاليف ملائمة لغرض معين ولكنها ستكون غير ملائمة لغرض آخر . ولذلك يجب على المدير في هذا الحالة بصدد إتخاذ قرار معين أن يفحص التكاليف المتاحة ويستخلص منها بيانات الملائمة فقط ويستبعد البيانات الأخرى غير الملائمة التي يمكن أن تكون مضللة إذا تم الاعتماد عليها أو إستخدامها في كأساس في إتخاذ القرار .

ثالثاً: دور التحليل التفاضلي في إتخاذ القرار :

أن أسلوب التحليل التفاضلي تعد وسيلة ملائمة لمعالجة المشاكل التي تواجهها إدارة أية شركة وذلك لاستنادها على أساس تحديد ومقارنة عناصر بديل معين مع عناصر بديل آخر ، كما أن المعلومات التي يعتمدها التحليل إنما تشمل على الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تختلف أو تتفاوت بين البديل (1) .

أن من فوائد التحليل التفاضلي في مجال إتخاذ القرار مايلي :

1. يركز التحليل التفاضلي على عناصر الإيرادات والتكاليف الملائمة التي تكون مختلفة بين البدائل المتاحة .
2. يسهل من عملية إعداد الكشوفات التحليلية على فقرات قليلة من التكاليف والإيرادات الملائمة .
3. يساعد على تسهيل وتبسيط وحل المشاكل التي تواجه الشركة في الظروف التي يتوفر فيها بديلين أو أكثر .
4. المساعدة في قياس التكاليف لأغراض إتخاذ القرار (2) .

رابعاً: أنواع التكاليف الأخرى المرتبطة بصنع القرار:

1. التكلفة الغارقة :

يشير مفهوم التكلفة الغارقة إلى أنها عناصر التكاليف التي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تعتبر ملائمة في مجال المفاضلة بين البدائل بل يمكن تجاهلها تماماً في هذا الشأن وتعتبر بذلك تكلفة

¹-Edmons Thomas ,D.Edmonds,Cindy ,D.And, B are y,T.Say ,Fundemental Managerial Accounting Concept ,2000, p153.

²-Morse,Waynej, Davis,Tanes R.and Hartraves All, Management Accounting Strategic Approach, South-Western, A division Of Thomson Learning ,2003, P123 .

غير ملائمة في مجال عملية إتخاذ القرار ورغم ذلك نري أنه من الأفضل تحديدها وإستبعاد تأثيرها عند إجراء المفاضلة بين البدائل . (1)

2. التكاليف الجارية :

تمثل التكاليف الجارية النفقات الدورية التي تتحملها المنشأة فى الحاضر أو المستقبل نتيجة لقرار معين، فهي بالنسبة للمستقبل نفقات مازالت تحت البحث والدارسة وتخضع لإحتمالات إتخاذ القرار .

3. التكاليف التي يمكن تجنبها :

هي نوع من التكاليف التفاضلية التي يمكن تجنب دفعها عند إتخاذ قرار معين ، بمعن آخر هي التكاليف التي تصبح قيمتها صفراً إذا إتخذ قراراً بإلغاء الموضوع الذى تتعلق به ، مثل إلغاء إنتاج سلعة معينة ، فإنه يترتب على ذلك تجنب إنفاق بعض التكاليف أو النفقات مثل تكاليف الإعلان عن السلعة ، وإستهلاك الآلات الخاصة بإنتاج السلعة ، وفى حالة قرار وقف البيع فى منطقة معينة ، فإن يمكن تجنب نفقات البيع والتوزيع فى هذه المنطقة دون التأثير على نفقات البيع والتوزيع العامة التي لن تتأثر بهذا القرار .

4. التكاليف التي لا يمكن تجنبها :

هي التكاليف التي تنفق سواء اتخذ القرار معين أم لم يتخذ ، مثل : إلغاء إنتاج سلعة ، أو إغلاق أو الاستغناء عن أحد أقسام الإنتاج ، وهذا لا يترتب عليه تجنب أنفاق بعض التكاليف مثل راتب المدير العام والإداريين ومدير الإنتاج وإستهلاك المباني وغيرها . (2)

5. التكاليف المحسبة Imputed Cost :

تمثل التكلفة المحسبة المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو مقابل منفعة لم يترتب عليه تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية أو مستقبلية . ويتضح من ذلك أن التكلفة المحسبة هي تكلفة مقدرة اعتماداً على الحالات السائدة خارج المنشأة دون ان تسبب تدفقاً نقدياً خارجاً أو حتى دون أم ينشأ عنها التزام بقيمتها ، وهو ما يترتب عليه عدم ادراجها فى السجلات المحاسبية التقليدية . ومن الأمثلة الشائعة للتكلفة المحسبة تضمين قائمة الدخل قيمة تعادل الفائدة المقدرة على رأس المال المملوك كما لو كان سلفاً مفترضاً للإستثمار فى المنشأة ، وكذلك احتساب قيمة ايجارية مقابل إستخدام المنشأة لمبانيها المملوكة لها ، وقد تكون هنالك مبررات منطقية لا تفتقد الوجاهة وراء تضمين السجلات المحاسبية فى المنشأة لمثل هذه النوعية من التكاليف، غير انه بالنسبة لأغراض إتخاذ القرارات وإجراء المقارنات . فلاشك أن أخذ التكلفة المحسبة فى الإعتبار يمثل أمراً ضرورياً وفى غاية الأهمية .

1- د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض القياس- التخطيط- تقييم الأداء، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2013م)، ص 230.

2- د. سامى محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف -المدخل النظري والتطبيقي ، (عمان : دار الاصدار العلمى للنشر والتوزيع ، الطبعة العربية الأولى ، 2012م) ، ص ص 92- 93 .

6. التكاليف النقدية Out-Of – Pocket Cost :

هي بمثابة عناصر التكاليف التي تتطلب أو سوف تتطلب إنفاق نقدي ذو الفترة موضع التحليل، وذلك مثل التكلفة المتعلقة بإستغلال أحد المناجم المملوكة لأحدى الشركات من العمالة النفقات الأخرى التي ينبغي دفعها نقداً ، ويلاحظ أن القرار يتطلب بعض عناصر التكاليف الأخرى وخاصة المتعلقة باستهلاك المنجم ، وهذه التكاليف لا تتطلب إنفاق أي مبالغ نقدية في الوقت الحاضر على أساس انه سبق دفعها في الماضي عن تملك هذا المنجم ، وبناء عليه فإن تكلفة الإهلاك لا تعتبر بمثابة تكاليف نقدية في الوقت الحاضر ولكنها تعتبر كذلك عند شراء الأصل وتعتبر هذه التكلفة في غاية الأهمية عند المفاضلة بين القرارات الاستثمارية .

7. التكلفة الاستبدالية Replacement Cost :

يقصد بالتكلفة الاستبدالية سعر السوق الذي يدفع حالياً أو مستقبلاً لشراء أصل من الأصول يزيد من طاقة المنشأة أو إحلاله محل أصل آخر أو تقييم الأصول التي تمتلكها المنشأة في الوقت الحالي . تقاس التكلفة الاستبدالية بسعر السوق الجاري حيث ترتبط بالقرارات المستقبلية ، ومن أمثلة تطبيقاتها قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم الأصول بقيمتها الحالية .

8. تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost :

يشير تكلفة الفرصة البديلة على أنها القيمة النقدية لأحسن الفرص التالية لتحقيق هدف معين⁽¹⁾ . إن المقارنة بين التكلفة الفرصة البديلة لكل حالة سيمكن متخذ القرار في المنشأة من إتخاذ القرار السليم نظراً لإختيار الاستثمار الذي يحقق أهداف المؤسسة .

يلاحظ الباحث إن مفهوم تكلفة الفرصة البديلة مفهوم اقتصادي لا وجود له في السجلات المحاسبية ولا يتم احتسابها طبقاً للقواعد المحاسبية ولكن لا بد من أخذها في الإعتبار عند إتخاذ القرار .

9. هامش هامش المساهمة Contribution Margin :

قد يطلق على هامش المساهمة أيضاً الربح الحدي أو المساهمة الحدية ، وتعني جمعياً الفرق بين إيرادات المبيعات والتكلفة المتغيرة للوحدة المباعة . ويعد قائمة الدخل طبقاً لمدخل هامش المساهمة على تقسيم التكاليف إلى اربعة اقسام حسب امكانية تتبعها وقياس سلوكها وأن مدخل هامش المساهمة يقوم على مبدأ الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة ويرتبط به العديد من المفاهيم التي يمكن الإعتماد عليها في المفاضلة بين البدائل وإتخاذ القرارات ، مثل التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكلفة الحدية الكلية والتي تعني إجمالي التكلفة المتغيرة ، وكذلك الربح الحدي للوحدة والربح الحدي الإجمالي أو هامش المساهمة⁽¹⁾ .

10. التكاليف القابلة للرقابة وغير القابلة للرقابة :

¹ - إيدي ميلاني، بيتر أتريل ، تعريب د. زهير عمرو ددر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، (الرياض : دار المريخ للنشر 2013)، ص70.

¹ - أ.د محمد سامي راضي ، مرجع سابق ، ص 201 – 212 .

لمزاولة الرقابة لا يكفي مقارنة أرقام التكاليف الفعلية مع بعضها البعض بل يجب ربطها بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها . فمن زاوية الرقابة والشخص المسؤول عن التكاليف يجب تويب التكاليف في مجموعتين هما : التكاليف القابلة للرقابة Controllable Costs : هي التي تخضع لتأثير مدير معين في المدى القصير . اما غير القابلة للرقابة Uncontrollable Costs : فهي لا تخضع لرقابة ذلك الشخص في الاجل القصير . وبطبيعة الحال نجد أنه كلما ارتفع المستوى التنظيمي للشخص كلما ازداد نطاق مسؤوليته لتشمل العناصر التي يقوم بإستخدامها بنفسه والتي فوض مرؤوسيه بإستخدامها ومزاولة الرقابة عليها ، على اية حال في الاجل الطويل تكون جميع عناصر التكاليف قابلة للرقابة ولكن بعد حدوث بعض العناصر تصبح غير قابلة للرقابة . فالإستهلاك مثلا قبل شراء الأصول قابل للرقابة ، لانه بإمكان الإدارة الاستئجار بدلاً من الشراء ، ولكن بعض الشراء يصبح الأمر غير قابل للرقابة . ويعتبر هذا التويب أساس ما يعرف بحاسبة المسؤولية لانه يؤدي الى ربط عناصر التكاليف بالوحدات التنظيمية الموجودة في المنشأة . لذلك فإنه لتحقيق ذلك يشترط وجود خريطة تنظيمية واضحة ، وتحديد مسؤوليات وسلطات الأشخاص في التنظيم الإداري بصورة محددة (1) .

11. التكاليف للأغراض الإدارية :

يستلزم هذا المفهوم القيام بعملية الربط بين موارد للمنظمة والأنشطة والمنتجات التي يتم تنفيذها والأثر الإقتصادي معبراً عنها في صورة مالية ، وينصب التركيز على العمليات الداخلية مع الربط بما يحدث في البيئة الخارجية من متغيرات وتلبية إحتياجات الإدارة ، وبهذا فإن هذا المفهوم يختلف عن المفهوم التقليدي لمحاسبة التكاليف والتي تركز على إستخدام معلومات تكاليف المنتجات في تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية . يستلزم تطبيق مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية بصفة أساسية المساعدة إلى توافر المبادئ الثمانية التالية(2) :

أ . العمل على تزويد المديرين والعاملين بمعلومات تكاليفية تتسم بالدقة والموضوعية عن الكيفية التي يتم بها إستخدام الموارد المتوافرة للمنظمة ويجب التأكد على أن النطاق والتركيز الأساسي لمفهوم التكاليف للأغراض الإدارية ينصب على أمداد الإدارة بمعلومات تتصف بدرجة عالية من الموضوعية والدقة على إعتبار أن كل قرار يتخذه الإدارة ينطوي على إستخدام قدر معين من الموارد، وعلى سبيل المثال في حالة دراسة التخلص من أحد العاملين نتيجة لأسباب أو ظروف معينة وهو يعني ببساطة التقليل من كم الموارد البشرية المتاحة أو المتوافرة لإحد مجتمعات التكلفة

¹ - د . محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، ط2 ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2013م) ، ص 52 .

² - د.محمد أحمد شاهين ، نحو إطار مفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستجدات البيئية الحديثة ، (القاهرة :جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول، السنة الثامنة عشر، 2014م)، ص392 .

أو مجموعات الموارد المتاحة في النظام ، لهذا ينبغي أن تكون معلومات مركز وبشكل تفصيلي عن الموارد المتوفرة للعمليات الحالية .

ب. عرض وتقديم المعلومات الخاصة بدعم القرار بطريقة مرنة تأخذ في الاعتبار الإحتياجات الزمنية وفقاً للرؤية المرتبطة بالجدول الزمني لمتخذ القرار ولا ينحصر النطاق أو الدور الذي يتطلع به مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية على القيام بإعداد التقارير المرتبطة بفترات زمنية محددة ، ولهذا فإن الإطار الزمني المناسب للتعامل مع مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية يستند في الأساس في تأثير عنصر الزمن على عملية إتخاذ القرار أو الخطط أو المدي الزمني للتوقعات المرتبطة بالتخطيط ووضع التقديرات المتعلقة بالمستقبل وتنفيذ التغيرات المرتبطة بها . وعلى هذا فإن التركيز في هذا النطاق الخاص بمفهوم التكاليف للأغراض الإدارية ينصب على تمثيل إستخدام المنظمة للموارد المتاحة لها الخصائص التشغيلية والإقتصادية المرتبطة بهذه الموارد .

ج. توفير الرؤية الخاصة بصانع القرار عن طريق التركيز على الجوانب المتغيرة والمختلفة بين البدائل الخاضعة للتفكير بشأنها من أجل الوصول إلى القرار الصحيح ومن الممكن القول بأن الجزء الأكبر من القرارات التي يتم إتخاذها داخل المنظمة تنظر في الأساس إلى الموارد الحالية المتوفرة وكذلك القدرات وحجم النواتج من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية بخطة المنظمة ، وتتصف هذه القرارات في طبيعتها بأنها متغيرة وأنها تتخذ القدرات المرتبطة بإستخدام العمليات القائمة كأساس لهذا التحليل، ولذلك فإن تقديم معلومات دقيقة عن الإستخدامات الحالية عن للموارد هو نقطة البداية المنطقية والمناسبة لعمل المقارنة والمفاضلة بين الجوانب المختلفة⁽¹⁾.

د. نمذجة العلاقات الكمية بين السبب والأثر فيما يتعلق بالعلاقة بين المخرجات والمدخلات المطلوبة للوصول إلى هذا الحجم ، من ضمن العوامل التي تساعد على صناعة القرار بصورة فعالة هي القدرة على توفير نوعين من الروابط السببية ، الرابط الأول للربط بين السبب والأثر وعلى سبيل المثال حدوث إنخفاض المبيعات (السبب) وماينتج عنه توافر حجم أكبر من الطاقة العاطلة (النتيجة) ، أما الرابط الثاني فيخصص وبالعكس للربط بين النتيجة والمسببات التي أدت لهذه النتيجة وعلى سبيل المثال في حالة وجود إحدى المنتجات أو الخطوط الإنتاجية تعاني من الخسائر (النتيجة) ومرجع هذه الخسارة إلي وجود نسبة كبيرة من عمليات إعادة الإصلاح نتيجة نقص الجودة (السبب). ومن أجل التوافق مع الإحتياجات الخاصة بالمنظمة في عمليات مساندة القرار ، فإن تطبيق الأطار المفاهيمي للتكاليف لمساندة القرارات الإدارية يكون مطلوب منه توفير مستوى تحليلي وبشكل أعمق نسبياً للعلاقات والروابط بين السبب والأثر وعندما تتواجد علاقات وروابط ضعيفة بين الأثر فيما يتعلق ببعض بنود التكاليف فإنه من الواجب إعادة نمذجة هذه التكاليف بشكل يوضح الأثر الإقتصادي وعلاقات الإرتباط بين بنود التكاليف وقطاع معين داخل المنظمة.

¹- المرجع السابق ، ص 393.

هـ. تقييم جميع العمليات بصورة دقيقة عن طريق تحديد الموارد التي تم إستهلاكها في صورة مالية ومن ضمن أوجه القوة المرتبطة بتطبيق مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية هو الأستعانة ببعض المؤشرات الغير مالية عن العمليات الخاصة بالمنظمة مع الأستعانة بتطبيق بعض التقديرات المالية لتمثيل المزيج المستخدم من كميات الموارد المختلفة والتي تؤدي في نهاية المطاف إلي المخرجات المطلوب الوصول إليها ، مع ملاحظة أن إستخدام التعبير في صورة مالية عن العمليات يجب الأ يشوه التمثيل الكمي عن الموارد والعمليات المستخدمة في جميع أنحاء المنظمة حيث أن هناك علاقة الارتباط بين انجاهات إستهلاك الموارد وأرقام التكاليف المرتبطة بهذا الإستهلاك ، ويتم إستخدام هذه العلاقة لوضع خريطة متكاملة لعمليات التدفق الخاصة بالموارد.

و. توفير المعلومات التي تساعد في صناعة القرارات الإقتصادية الحالية والمستقبلية المرتبطة بالتعظيم والنمو وكذلك محاولة تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ، من المهم أن يوفر مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية دعم لعملية صناعة القرار بطريقة إقتصادية في كلاً من الحاضر والمستقبل، ويجب أن تساعد النماذج المبنية على هذا المفهوم في التسهيل من التحديد الدقيق للتكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها وكذلك توفير معلومات عن تكاليف الفرصة البديلة المرتبطة بمجموعة سيناريوهات القرار⁽¹⁾.

ز. توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء والتعلم من النتائج السابقة ، يساعد إستخدام مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية في توفير ردود الفعل المتعلقة بإستغلال الموارد ومدى فعالية العمليات في التعامل معها ، ويمكن إستخدام هذه المعلومات في عمليات الرقابة والمسائلة للمستويات الإدارية المختلفة عن طريق الربط بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة والتي أدت للوصول إلي تحقيق هذا المستوى من المخرجات ومجموعة الإجراءات التصحيحية التي تضمن التعديل المستمر في الأداء .

ح. توفير المعلومات التي تعتبر بمثابة المقومات الأساسية من أجل تفسير والتنبؤ بالأنشطة الإدارية المختلفة ، يتضمن إستخدام مفهوم التكاليف للأغراض الإدارية إستخدام نماذج التكلفة للمساعدة في التخطيط والجدولة المعتمد على البيانات التاريخية والقدرات والطاقات الخاصة بالموارد القائمة عن طريق استكشاف علاقات السبب والأثر الناجمة عن العمليات الحالية والأستفادة منها في إجراء تعديل في العمليات الحالية .

يلاحظ الباحث أن علاقات السبب والأثر المرتبطة بالعمليات التشغيلية يساعد على فهم العلاقات والصفات والخصائص التي نحتاج إلى وجودها لتوافر الفعالية في قياس وتتبع التكلفة ولستخدام هذه المعلومات في عملية صناعة القرارات .

خامساً: إتخاذ القرارات بإستخدام معلومات التكاليف :

1. قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج :

(1) المرجع السابق ، ص ص 394-396 .

في بعض الأحيان تواجه إدارة المنشأة ضرورة إتخاذ قرار خاص بالمفاضلة بين شراء بعض الاجزاء التي تحتاج إليها في مزاوله نشاطها ، أو القيام بتصنيع هذه الأجزاء داخل المنشأة ، ولا شك أن إتخاذ مثل هذا القرار ، وأن كان قراراً قصير الأجل ، إلا انه يتطلب مراعاة الآثار المترتبة عليه في المدى الطويل ، وخصوصاً إذا كان القرار باتجاه التصنيع وأن عملية التصنيع تتطلب استثمار مبالغ كبيرة . والقاعدة العامة للمفاضلة بين التصنيع الداخل والشراء تعتمد على نتيجة المقارنة بين كلفة التصنيع الداخلي وكلفة الشراء الخارجي . ولتحديد كلفة التصنيع الداخلي لابد من استبعاد التكاليف غير الملائمة والتي تتمثل كمبدأ عام بالتكاليف الثابتة . بعبارة أخرى فإن كلفة التصنيع الداخلي التفاضلية تتحدد بمايلي⁽¹⁾:

- أ . كلفة مستلزمات الإنتاج اللازمة لتصنيع الوحدة الواحدة والتي تتمثل بكلفة المواد الأولية وتكلفة العمل المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة .
- ب . التكاليف الثابتة الإضافية السنوية التي تترتب نتيجة قيام إدارة المنشأة بتوفير تجهيزات آلية وبشرية إضافية لكي تتمكن من إنتاج الكمية المطلوبة .
- ج . كلفة الفرصة البديلة التي تم التضحية بها نتيجة إختيار خيار التصنيع الداخلي ، والتي قد تتمثل بإيراد إيجار التسهيلات الإنتاجية الفائضة أو بعائد المساهمة للمنتجات التي سيتم إيقاف إنتاجها واستغلال خطوط إنتاجها في تصنيع آخر .

2. قرار قبول الطلبية أو رفضها :

يتخذ القرار عادة بقبول الطلبيات أو رفضها عندما تكون للمؤسسة طاقة فائضة تلبية مزيداً من الطلبات الإضافية ، وفي كثير من الأحيان تتلقى المؤسسات الصناعية عروضاً خاصة لشراء وحدات منتجة أو وحدات خدمية بأسعار تقل عن الأسعار الاعتيادية المحددة من قبل المؤسسة . إن إتخاذ القرار يستند بالتأكيد على المفاضلة بين القبول أو الرفض ، وإن هذه المفاضلة ستعتمد على متغيرات عديدة من عناصر التكاليف الملائمة لإتخاذ القرار وأهمها استغلال الطاقة الفائضة في المؤسسة⁽²⁾ . يمكن قبول طلب البيع الإضافي بالسعر المنخفض إذا توافرت الشروط التالية⁽³⁾:

- أ . هامش مساهمة الطلب الإضافي يساهم في تغطية التكاليف .
- ب . الطاقة غير مستقلة بالكامل أو هنالك طاقة فائضة .
- ج . الأسعار المألوفة لن تتأثر بالإنخفاض نتيجة تسعير الطلب الإضافي بأقل منها كما لن تحدث أي آثار ضارة في شهرة المحل لدى العملاء .

3. قرار استبدال الآلات والمعدات القديمة أو الأبقاء على الوضع القائم :

¹ - د . مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (د . ن ، 2013م) ، ص ص 127-129 .

² - د . حارس كريم العاني ، مرجع سابق ، ص 158 .

³ - د . عبد المنعم عوض الله ، د . عزيزة عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 174 .

تواجه المنشآت الصناعية فى الوقت الحاضر تطورات تكنولوجية مستمرة فى الآلات والمعدات الخاصة بها . مما يترتب عليه نشأة مواقف أمام الإدارة فى هل يتم استبعاد وتخريد الآلات القديمة وإحلاله بآلات جديدة أفضل وأكثر إنتاجية ، وتظهر أهمية إجراء التحليل التفاضلى فى هذه الحالة لتقييم البدائل التكنولوجية المختلفة حيث يتعلق بالآثار المستقبلية لقرار الإحلال ، ويهمل الآثار الماضية المتعلقة بحياسة الآلات والمعدات القديمة .

4. قرار إستخدام الآلية أو الإنتاج يدوياً :

إمتداد لنوعية القرارات السابقة الخاصة بإحلال الآلات والمعدات القديمة بالآلات ومعدات جديدة أو الإبقاء على الوضع القائم ، أو مايمكن أن نطلق عليه بصفة عامة المفاضلة بين التكنولوجيا البديلة ، نجد أن هنالك بعض المنشآت الصناعية تواجه مشكلة المفاضلة بين تقنيات الإنتاج ، والإستمرار فى إستخدام العمل اليدوى أم تستبدله بالميكنة أو الآلية وإذا ما اتجهت إلى الآلية فهل تتم بشكل كامل أم جزئى لذلك فإن التحليل التفاضلى يساعد الإدارة فى المفاضلة بين البدائل (1) .

5. القرارات الخاصة بالموارد المحدودة (الموارد النادرة) :

من المعلوم أن إنتاج السلع والخدمات يتحقق من خلال إستخدام عناصر الإنتاج المختلفة من مواد وعمل وطاقة (رأسمال) . وحتى تقوم المنشأة بالإنتاج الكافى لمواجهة الطلب المتزايد على منتجاتها أو خدمتها فإنها قد تواجه بصعوبات عديدة منها مايتعلق بندرة المواد الخام ، عدم كفاية المواد الخام لإنتاج المنتجات التى تنتجها المنشأة وبالكميات التى ترغبها . أو قد تواجه المنشأة بعدد محدود من ساعات العمل المباشر بسبب ندرة الأيدى العاملة المدربة اللازمة للتصنيع أو قد تكون ساعات عمل الآلات المتاحة للإنتاج محدودة لا يتوفر لدى المنشأة المال الكافى لزيادتها بسبب ارتفاع تكلفة الحصول على الآلات أو بسبب ندرة رأس المال . وحتى تحصل المنشأة على أفضل النتائج من عناصر الإنتاج النادرة فلا بد من إدارة العناصر النادرة بكفاءة . كقاعدة عامة إذا كان المورد النادر عنصر واحد فقط. أى مواد أو عمل بشرى فإنه لكى يستخدم هذا العنصر الإستخدام الأمثل والحصول منه على أفضل النتائج فلا بد من التركيز على المنتجات التى تعطى أعلى ربح حدى مقاساً بالمورد النادر (2) .

6. قرار التصرف فى العوادم أم التخلص منها :

قد تواجه بعض المنشآت قرار كيفية التخلص من بضاعة متقادمة موجودة لديها بالمخازن . فيمكن أن تبيع هذه البضاعة كخردة بسعر زهيد ، أو يمكن أن تعيد تصنيعها ومن ثم بيعها . وتعتبر فى هذه الحالة التكاليف التاريخية لهذه البضاعة المتقادمة تكاليف غير ملائمة لإتخاذ القرار بكيفية التخلص من هذه البضاعة ، بينما تعتبر الإيرادات المتوقعة والتكاليف المستقبلية عوامل ملائمة لإتخاذ القرار المذكور (3) .

1- أ.د محمد سامى راضى ، مرجع سابق ، ص ص 228-230 .

2- د . مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق ، ص 149 .

3- د . أحمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002م) . ص 371 .

على ذلك نجد الإدارة نفسها أمام ثلاثة بدائل لمشكلة التصرف في العوادم وهي⁽¹⁾:

أ. إما بتخلص منها .

ب. إما بتصنيعها .

ج. إما بيعها .

7. قرار إستمرار أو إيقاف خط الإنتاج :

يعتبر القرار الخاص بالمفاضلة بين الاحتفاظ والإستمرار مع خطوط الإنتاج الموجودة حالياً أو إيقاف بعض الخطوط القديمة وادخال خطوط إنتاج جديدة من بين أصعب القرارات التي يجب على المدير إتخاذها . فاتخاذ مثل هذا القرار يتطلب الأخذ في الإعتبار الكثير من العوامل الكمية والنوعية في طبيعتها . وسيتوقف القرار الذي سيتم إتخاذه في النهاية بإيقاف خط قديم أو إضافة خط جديد على مدى تأثير كل من البديلين على صافي الدخل التشغيلي للشركة . ويتطلب تقدير قيمة أثر كل من البديلين على قائمة الدخل القيام بتحليل التكاليف التفاضلية (الملائمة) المرتبطة بكل منهما . مما سبق أن قرار إستمرار أو استبعاد خط معين من خطوط الإنتاج سيؤثر على فئتين فقط من التكاليف التفاضلية الملائمة التي يجب أخذها في الإعتبار عند إتخاذ القرار هما :

أ. هامش الربح الإجمالي الذي يحققه خط الإنتاج (إجمالي إيرادات مبيعات خط - إجمالي التكاليف المتغيرة للخط) .

ب. التكاليف القطاعية الخاصة بالخط والمرتبطة ارتباطاً مباشراً بوجوده وتختفي في حالة استبعاده .

وبناء على ذلك ، سيتوقف قرار الموافقة أو عدم الموافقة على استبعاد خط الإنتاج المعين على نتيجة المقارنة بين هامش الربح المفقود بسبب إيقاف خط الإنتاج المعين وبين الوفر في التكاليف القطاعية الذي سيتحقق من قرار إيقاف أو استبعاد خط الإنتاج المعين . فإذا كان هامش الربح المفقود أقل من الوفر الممكن تحقيقه في التكاليف القطاعية يكون القرار لصالح استبعاد خط الإنتاج ، أما إذا كان هامش الربح المفقود أكبر من الوفر الممكن تحقيقه في التكاليف القطاعية يكون القرار لصالح الإستمرار مع خط الإنتاج وعدم إيقافه لأن إيقافه في هذه الحالة سيقلل من صافي الدخل التشغيلي الذي تحققه الشركة⁽²⁾ .

8. قرارات التسعير :

أن قرارات تسعير المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة تعتبر من القرارات المهمة والأساسية التي تتخذها إدارة أي منشأة، سواء كانت هذه المنشأة تسعى إلى تحقيق الربح أم لا ؟ لأن الأسعار وخاصة في ظل المنافسة الشديدة يجب أن تعدل بين فترة إلى أخرى لأن هنالك علاقة بين كمية الوحدات المباعة وبين التغير في أسعارها فضلاً عن أن تأثيرها يكون واضحاً على الإيرادات التي تحققها المنشأة وهو ما ينعكس على ربحية المنتج.

¹ - د. محمد توفيق بلبع ، محاسبة القرار ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998م/1999م) ، ص ص 127 - 128 .

² - د. أحمد محمد نور ، د. أحمد حسين على ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 167 - 170 .

في أغلب الأحيان تسعى إدارة أي منشأة إلى زيادة سعر المنتج أملاً في تحقيق زيادة في أرباحها بالرغم من أن هذا سيؤثر على كمية مبيعاتها . لكن المطلوب معرفته هو مقدار الكمية التي ستتناقص في حجم المبيعات في حالة ارتفاع الأسعار ، لذا فتبقى الإدارة في حاجة إلى بيانات تساعدها في إتخاذ قرار بشأن هل أن إدارة المنشأة ستزيد أسعار منتجاتها أم تبقى على سعرها الحالي ، ومن أهم هذه البيانات هي نقطة تماثل السعر ، والمقصود بنقطة تماثل السعر هي عبارة عن حجم المبيعات المتوقع بالسعر الجديد والذي يحقق نفس القدر من الربح الناتج عن حجم المبيعات في السعر القديم .

9. القرارات متعدد البدائل :

إن أغلب القرارات التي تتم مناقشتها تتعلق بوجود بديلين ، ولكن هنالك بعض القرارات الإدارية تتضمن أكثر من بديلين المطلوب تقييم هذه البدائل والمفاضلة فيما بينهم . من البديهي فإنه كلما تعددت بدائل القرار سيزيد من تعقد عملية إتخاذ القرار لما ينبغي عليه من متخذ القرار أن يحصل على معلومات أكثر ودقة أكثر ، إضافة إلى صعوبة أخرى تواجه متخذ القرار تتعلق بتحليل وتفسير التكاليف ، ولكن من خلال العودة إلى إستخدامات نقطة التعادل ونقطة تماثل الكلفة يمكن التغلب على هذه الصعاب ، وهي أسلوب مفيد في تحليل ودراسة مثل هذه النوع من القرارات إلا أنه سيكون هنالك عدة نقاط تماثل التكلفة .

يتم تحديد عدد نقاط تماثل التكاليف الممكنة لبدائل القرار كما يلي (1) :

$$\frac{\text{عدد بدائل القرار} * (\text{عدد بدائل القرار} - 1)}{2}$$

$$\text{أن نقطة تماثل التكلفة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة التفاضلية}}{\text{التكاليف المتغيرة التفاضلية}}$$

يستنتج من ذلك أن في حالات القرارات ذات البديلين عند مستوى النشاط الأقل من نقطة التماثل يتم إتباع البديل الأقل تكلفة ثابتة والأقل تكلفة متغيرة ، ولكن بعد نقطة تماثل التكلفة يتم إتباع البديل الأكثر تكلفة ثابتة والأقل تكلفة متغيرة وذلك لان التكاليف الثابتة المرتفعة يتم تعويضها عن طريق التكاليف المتغيرة المنخفضة لهذا البديل ، ويتم إستخدام نفس الأسلوب هذا في حالة القرارات المتعددة البدائل لكن مع اختلاف وحيد وهو أن هذه المقارنة يجب أن تتم بين كافة بدائل القرارات وليس بين بديلين فقط .

إذا كان الفوائد التي يتم الحصول عليها من البدائل المتعددة واحدة في حين تكاليفها مختلفة ، فيفضل إختيار البديل الأقل تكلفة إجمالية ، وفي ضوء البدائل الثلاثة المشار إليها فإن إتخاذ القرار يعتمد على مستوى النشاط المتوقع .

مما سبق يستنتج الباحث الآتي:

¹ - د . أسماعيل يحيى التكريني وآخرون ، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2007م) ، ص 174 - 175 .

1. تعتبر مهمة إتخاذ القرار من أهم وأصعب الوظائف المناطة بالمدير لاية منشأة، فهو دائماً يواجه مجموعة من البدائل ينبغي عليه الإختيار الأنسب منها . إن عملية الإختيار هذه لها أركانها التي تعتمد على عناصر التكاليف المتولدة من كل بديل ، وأن هذه العناصر لا تلتقى بحجمها وطبيعتها وسلوكياتها مما يلزم القيام بعمليات التحليل والمقارنة مع بعضها البعض .
2. ينبغي على متخذ القرار الالتفات إلى أنه لايمكن اعتبار كافة عناصر التكاليف المتعلقة بالبديل هي ملائمة لإتخاذ القرار الإداري بل أن هناك البعض منها يتوجب استبعادها أو تفاديها عند إتخاذ قرار معين ، بناءً على ذلك فانه بغرض إتخاذ القرار السليم يتوجب التمييز بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة من خلال الاعتماد على بعض الأدوات والتقنيات التي تساعد المدير على التمييز بين تلك العناصر بالاعتماد على أسلوب التحليل التفاضلي الذي كثيراً ما يستخدم في إتخاذ القرارات قصيرة الأجل غير الروتينية كتلك القرارات المتعلقة بالتصنيع بالداخل أو الشراء من الخارج، قرار مواصلة الإنتاج أو البيع عند نقطة الانفصال ، إضافة إلى قرار إلغاء أحد خطوط أو استحداث آخر.

المبحث الثالث

مفهوم ترشيد القرار

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم الترشيده والقرارات الرشيدة وتحديد مفهوم الرشده في ضوء تعريف القرار ومراحل عملية صنع القرار ومعايير القرار الرشيد وجودة القرارات بالإضافة إلى إعتبرات القرار الأمثل ومعوقات إتخاذ القرار الرشيد وذلك على النحو التالي :

أولاً : مفهوم الترشيده والقرارات الرشيدة

إن توضيح مفهوم الترشيده في عملية إتخاذ القرارات ومفهوم القرار الرشيد يعتمد بالدرجة الأولى على تفسير مصطلح "الرشده" (Rationality) ، وقد وردت تفسيرات متعددة لهذه الكلمة في المعاجم اللغوية يتلخص مضمونها العام في إضفاء صفة العقلانية في السلوك والتصرف ومنهم من يفهم أن ترشيده القرار يعني إضفاء صفة الحكمة والعقلانية عليه⁽¹⁾، وكلمة (الرشده) تأتي صفة للإنسانية للدلالة على الحكمة والعقل وحسن التصرف كما في قوله تعالى : ﴿فَاتَّقُوا اللَّهَ وَلَا تُخْزُونِ فِي ضَيْفِي أَلَيْسَ مِنْكُمْ رَجُلٌ

¹- د. مؤيد عبد المحسن الفضل ، عبد الكريم هادي صالح شعبان ، الموسوعة الشاملة إلى ترشيده القرارات الادارية بأسلوب التحليل الكمي ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 1431هـ - 2011م) ، ص 17 .

رَشِيدٌ⁽¹⁾. حيث جاءت هذه الآية في الحديث عن استفهام واستغراب نبي الله هود عليه السلام من تصرف المشركين بحق ضيوفه وصار يسألهم عن إمكانية إتخاذ القرار الرشيد من قبل أحدهم ليأمر صحبه بأن يتركوا الأمر الذي جاءوا من أجله .

عند البحث في التراث الإداري والاسلامي عن مفهوم القرار الرشيد فإن المصادر والوثائق التاريخية تبين بجلاء اصالة التجربة الإدارية ومرونة الأساليب والنظم التي طبقت فعلى صعيد التهيؤ والاستعداد لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة فإن هجرة الرسول الكريم صلى الله عليه وسلم من مكة المكرمة إلى المدينة المنورة تقدم لنا نموذجاً رائعاً لمواجهة المواقف الطارئة والتكيف لظروفها فلو لا منطقية ومعقولية هذا القرار لما نجحت الدعوة الاسلامية .

لذلك فإن التصرفات التي يقوم بها المدير في أي نظام اقتصادي استناداً على النظريات الإقتصادية هي تصرفات رشيدة يسعى من خلالها لتحقيق أهداف التنظيم بأقل النفقات الممكنة محققاً في ذلك التقدم الإقتصادي للمنظمة التي يعمل بها ، وبذلك فإن المدير متخذ القرار يسعى بصورة جديّة لتطبيق مبدأ الكفاية على جميع النشاطات في المنظمة من اجل الحصول على أكبر قدر من الغايات والمنافع . ولتحقيق هذا من خلال القرارات الرشيدة التي يتخذها بعد دراسة جميع البدائل المتاحة واختيار البديل الذي يحقق اقصى المنافع ، لذلك يطلق على هذه النظرية ايضاً نظرية القرار الرشيد (Rational Decision Making)⁽²⁾ .

ثانياً : تحديد مفهوم الرشد في ضوء تعريف القرار :

إن التعاريف النظرية للقرار وتحديد العناصر التي ينطوي عليها القرار تعد واحدة من الأساليب التي توفر الرشد بافتراض أن العناصر التي يتضمنها القرار هي التي تمثل درجة الرشد فيه ، ولكن المشكلة الرئيسية لتقدير الرشد في التعاريف والتي تحول دون اعتمادها لتطوير مقياس الرشد في القرار هي تعددها واختلاف وجهة نظر المختصين في تحديد عناصرها تبعاً لاختلاف الاهتمامات والخلفيات التي انطلقوا منها ، وفيما يلي نستعرض مجموعة من التعاريف لعدد من المختصين والتي تمثل عينة ممثلة لأهم المحاولات المتبادلة في تحديد عناصر القرار الرشيد :

1. سايمون Simon : يعرف القرار بأنه (إختيار بديل من البدائل المتاحة لايجاد الحل المناسب لمشكلة جديدة ناتجة عن عالم متغير وتمثل جوهر النشاط التنفيذي في الأعمال) .
2. يونج Yong : يعرف القرار بأنه (الإستجابة الفعالة التي توفر النتائج المرغوبة لحالة أو حالات حالية أو محتملة في المنظمة).
3. ريجس Riggs وكون Kohn وستونر Stoner : يعرفون القرار بأنه عملية الإختيار بين البدائل .

¹ - القرآن الكريم ، سورة هود ، الآية (78) .

² - د. خليل محمد العزاوي ، إدارة إتخاذ القرار الاداري ، (عمان: دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، 1423 هـ - 2006م) ، ص 57.

4. هاريسون Harrison : يعرف القرار بأنه (اللحظة في عملية تقييم البدائل المتعلقة بالهدف ، والتي عندها يكون توقع متخذ القرار بالنسبة لعمل معين بالذات يجعله يتخذ إختياراً يوجه إليه قدراته وطاقاته لتحقيق غايته) (1).

5. هو القرار الذي يؤمن الحد الاقصى في تحقيق أهداف المنظمة أو التنظيم ضمن معطيات البيئة وقيودها (2).

بينما يعرف كاتب آخر مفهوم الرشد في القرار من خلال تقسيمه إلى نوعين : (رشد اقتصادي، ورشد إداري بحث) . فالرشد الإقتصادي وفقاً لمفهومه ، هو الذي يعتمد على إختيار المدير لأفضل بديل، ومن ثم يحقق احسن النتائج بصورة مطلقة ، ويتم تحقيق ذلك عند بلوغ العائدات أقصى حد مطلق ، وفي المقابل تكون التكاليف عند ادنى حد مطلق . كما يعتمد البديل الأفضل على ضرورة توافر المعلومات الكاملة لمتخذ القرار، وهيمنته الكاملة على العوامل المؤثرة في إتخاذ القرار .

أما الرشد الإداري فيرى أنه ، تصرف المدير في اطار الظروف المؤثرة على المنظمة وإتخاذه للقرار في ضوء هذه الظروف . وعلى ذلك فإن المدير يختار انسب بديل عند إتخاذ القرار ، وهو بالطبع البديل الذي يحقق أفضل النتائج الممكنة او يحقق امثل النتائج في اطار الظروف المؤثرة والعوامل المحيطة بالقرار (3).

من خلال التعاريف السابقة فإن مشكلة قياس الرشد تعود لعدم اتفاق المختصين حول تحديد معايير محدودة للرشد في القرار ، كما أن هذه التعاريف لا توفر معايير مستقرة وواضحة يتم في ضوءها تقدير الرشد ، ويرجع ذلك إلى عدد من العوامل والإعتبرات التي تؤكد أن مفهوم الرشد في القرار الاداري لا يمكن أن يكون مطلقاً ، وإنما يقيدده عدد من العوامل والإعتبرات مثل : عدم توافر المعلومات الكاملة اللازمة لإتخاذ القرار ، عدم إمكانية السيطرة على العوامل المؤثرة في القرار ، والقدرات المحدودة للمدير ، والقيود الاجتماعية والسياسية ، والوقت والامكانيات المادية والبشرية المحدودة .

مما سبق يلاحظ الباحث أن العوامل والإعتبرات السابقة تجعل عملية الرشد مفهوم نسبي لا يؤدي دائماً إلى القرار الأفضل لخضوع متخذ القرار لعوامل تحد من قدرته على إتخاذ القرار الرشيد وقد لا يكون متخذ القرار عقلياً أو منطقياً ويتأثر بالاطراف والعوامل المحيطة به . كما يرى الباحث أن توفر وسائل المعلومات الحديثة من الانترنت واجهزة الحاسوب وغيرها في مجال العمل الاداري الحديث يتيح تسهيلات كبيرة في تسجيل البيانات وترتيبها ، وتقديمها في الشكل المطلوب بسرعة كبيرة مع توضيح النتائج بأقل قدر من الخطأ مما يعطي قدراً كبيراً من صحة القرارات وفقاً لتوافر المعلومات الدقيقة عن ظروف المشكلة

1- د. مؤيد الفضل ، عبد الكريم شعبان ، مرجع سابق ، ص 22 .

2- كاسر نصر المنصور ، نظرية القرارات الإدارية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 20 .

3- د. أحمد ماهر وآخرون ، الإدارة المبادئ والمهارات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، دت) ، ص 333 - 335 .

عليه يمكن للباحث تعريفه بأنه هو القدرة على حل المشكلة في حدود الامكانيات المتاحة مع الأخذ في الاعتبار الظروف والملايسات العامة والخاصة التي تحيط بالمنظمة بحيث يكون العائد المتوقع والنتائج الايجابية أكثر من التكاليف والآثار السلبية بهدف اعادة التوازن إلى الوحدة الإدارية .

ثالثاً : تحديد مفهوم الرشد في ضوء مراحل عملية صنع القرار:

إن هذا المنهج يمكن اعتباره أفضل المناهج في تحديد مفهوم الرشد وقياسه لأنه يمثل سلسلة خطوات متتابعة ، ويعاد تقييم القرار من خلال عملية التغذية العكسية (Feed back) فهو يمثل منهج نظمي (Systematic) في عملية القرار . ولكن مشكلة الرشد تبرز هنا بسبب اختلاف المتخصصين في تحديد المراحل التي يمر بها القرار . فالبعض : سايمون ولنديبيرج وروس وهاريسون يحددها بثلاثة مراحل وتزداد لتصل إلى ستة مراحل فأكثر .

وفي الواقع فإن مراحل إتخاذ القرارات هي عملية متكاملة وجزء لا يتجزأ من القرار الفعال .
فيما يلي شرحاً موجزاً لأهم خطوات أو مراحل صنع القرار⁽¹⁾:

1. التعرف على المشكلة وتحديدتها بدقة :

يعد التعرف على المشكلة وتحديدتها بدقة اهم الخطوات فعندما تحدد المشكلة بشكل خاطئ فإن القرار سيكون خاطئاً بلا شك . لذلك نجد أن الإدارة اليابانية تتميز بأنها تركز على المشكلة أكثر من تركيزها على ايجاد الحل وتركز على وجهات النظر المختلفة بحيث تتم مناقشة الحل بعد الاتفاق على تحديد المشكلة .

لابد من تحديد الوسائل المساعدة في المشكلة كالاستشارات التي يقدمها الافراد ذوي العلاقة بالمشكلة لمتخذ القرار والتي توجهه لتفادي الاخطاء التي قد يقع بها .

2. مرحلة تحديد مجموعتين من عوامل القرار:

حيث تحدد في هذه المرحلة مجموعتين من العوامل المؤثرة على نتائج القرار وهما:

أ. إعداد مجموعة البدائل التي تستحق البحث والتحليل .

ب. عوامل القرار التي تقع خارج متخذ القرار وهي ما يسمى بعوامل عدم التأكد والتي قد تؤثر سلباً في إختيار البديل الأفضل على نتيجة القرار .

3. مرحلة جمع المعلومات :

ويتم إعداد المعلومات المناسبة بشكل ما من خلال الوسائل التالية :

أ. الطرق : وهي إستخدام مراحل تحديد المشكلة موضع الدراسة كالتحليل الاحصائية التي تستخدم في التحليل .

¹ - د. مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي ، مرجع سابق ، ص ص 23 - 26 .

ب. البيانات : وهي الحقائق والارقام الوثيقة الصلة بالمشكلة ، ومن ثم ربط الطرق والبيانات معاً أثناء تحليل المشكلة لاقتراح الحلول المناسبة.

4. مرحلة تحديد البديل الامثل :

يعمل متخذ القرار في هذه المرحلة على تنظيم المعلومات وتفسيرها بطريقة مفيدة تمكنه من تحديد البديل الامثل ، حيث تتم المفاضلة بين البدائل المتاحة لإختيار البديل المناسب وفقاً لمعايير واعتبارات موضوعية يستند إليها المدير متخذ القرار في عملية الإختيار ، وذلك يمكن أن يتم من خلال:

- أ. إعداد مصفوفة تتضمن مجموعة البدائل وعوامل التأكد ووضع القيم المحتملة لكل بديل .
- ب. تحديد البديل الذي يحقق الرضا الأفضل مقارنة بمعايير النجاح المحددة .

5. مرحلة وضع وتطوير خطة مفصلة للتنفيذ :

بعد إختيار البديل لابد من ترجمته إلى واقع العمل بموجب خطة تنفيذية فاعلة تأخذ بالبعد الزمني للقرار ، وتراعى فيها الجوانب الآتية⁽¹⁾ :

- أ. الوضوح في عرض تفاصيل الخطة .
- ب. تفويض الصلاحية ومسؤولية التنفيذ إلى أحد الاعضاء .
- ج. وضع نظام رقابي على تنفيذ الخطة .

6. مرحلة تقييم القرار وعملية إتخاذه بعد تنفيذ الخطة:

حيث تراعى في هذه المرحلة الجوانب الآتية :

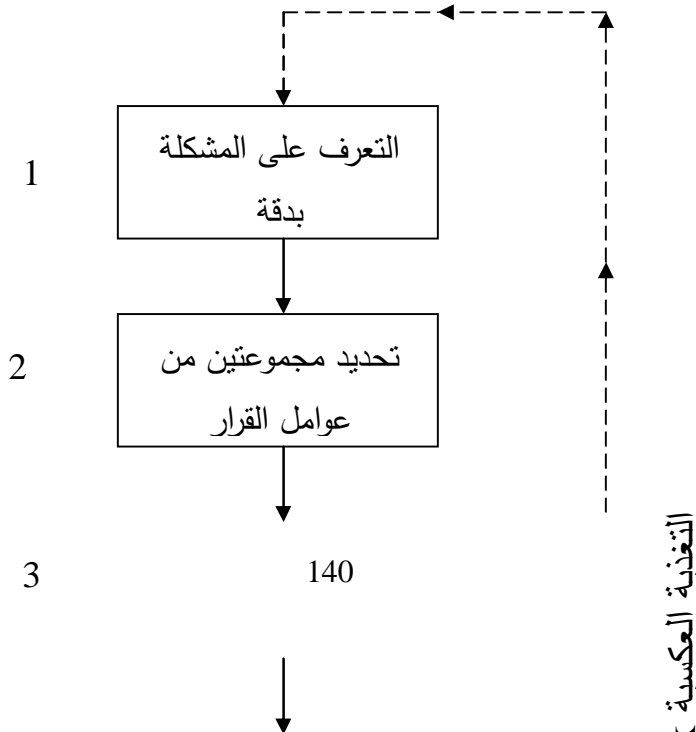
- أ. التوقيت الملائم لإتخاذ القرار .
- ب. الكفاية النسبية للمعلومات ذات الصلة بالقرار .
- ج. مدى تشابه ظروف تنفيذ القرار مع ظروف إتخاذه . إذ أن التوقيت غير السليم وعدم ملائمة ظروف التنفيذ تتطلب إعادة النظر بالقرار . ومن الضروري هنا أن تتم مراجعة صنع القرار لرؤية مدى امكانية تقويمها على المدى البعيد والقريب ، ويعكس ذلك نجد أن مواصفات القرارات غير الرشيدة تعتمد على ما يلي:

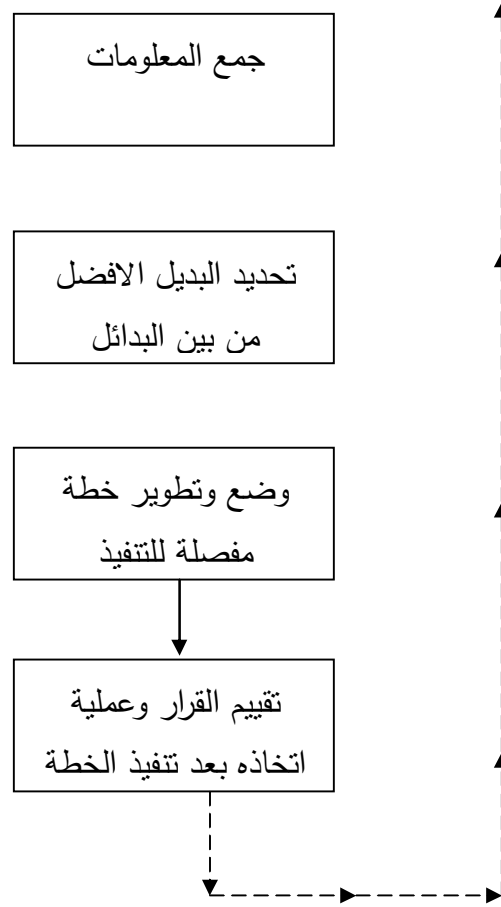
- i. الحدس والتخمين .
- ii. التقدير الشخصي .
- iii. الخبرة والمؤهلات الشخصية والتجربة المستمدة من سنوات سابقة .

¹ - د. مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي ، مرجع سابق ، ص 26 .

iV. الصدفة والحظ. هذه المواصفات غير عملية وغير متناسبة مع التطورات والنمو ، ومن هنا يتبين أن القرارات الرشيدة المبنية علىأسس علمية حديثة بالاعتماد على نشاط المنشآت في الفترات الزمنية السابقة ، على عكس القرارات غير الرشيدة تكون مبنية على الأسس السابقة. كما أن القرارات غير دقيقة تكون عرضة للخطأ والانحراف والتي تؤدي إلى عرقلة سير العمل في المنشأة، وتحمل المنشأة اعباء كبيرة تضعف من قوتها أمام المنشآت الاخرى في البيئة التنافسية كنتيجة للاخطاء الناتجة عن تلك القرارات غير الرشيدة . ويمكن توضيح ذلك كما في الشكل التالي :

شكل (1/3/2) مراحل عملية صنع القرار





المصدر : د. مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي صالح شعبان ، الموسوعة الشاملة إلى ترشيد القرارات الإدارية بأسلوب التحليل الكمي ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 25 .

من الشكل أعلاه يلاحظ الباحث أن الاحاطة باسباب أي مشكلة تستوجب الحصول على اكبر قدر من المعلومات التي تساعد على إتخاذ القرار الناجح على أن تكون مبوبة ومصنفة أو معدة في نماذج مما يسهل عملية استرجاعها.

يمكن تقسيم البيانات التي تتولد عن نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة إلى ثلاثة مجموعات

وهي:

1. بيانات مالية.
2. تقارير إقتصادية عن مظاهر معينة من العمليات.
3. تحليلات خاصة . ويمكن لمتخذ القرار بصدد إتخاذه أحد القرارات الإدارية أن يعتمد على البيانات المحاسبية بمفردها أو يجمع بينها وبين البيانات التي تتولد عن نظم المعلومات الأخرى في المنشأة.

رابعاً: معايير القرار الرشيد (الأركان الموضوعية):

تتمثل معايير القرار الرشيد بالآتي :

1. معيار الكفاءة أو القدرة على تحقيق الأهداف المطلوبة بأفضل الشروط .
2. معيار القبول ، وله وجهان :

أ. قبول العاملين والمعنيين بتنفيذ القرار (على وجه الخصوص) فالقبول يحقق الالتزام والتأييد .

ب. قبول المجتمع صاحب المصلحة (المستفيدين أو المتأثرين) .

3. معيار السلامة والأمن ، وأن عدم الاهتمام بهذا الشرط قد يؤدي إلى حوادث لا يحمد عقباها ، وهو يركز على الجوانب الفنية التي تمنع أو تحد من وقوع الحوادث وتحقق السلامة . ولضمان الحفاظ على هذه المعايير أو الأركان الموضوعية فإنه يفترض العمل على إتخاذ هذه القرارات بالتعاون مع بعض الخبراء الفنيين وبمشاركة العاملين⁽¹⁾ .

خامساً: جودة القرارات:

قد يتساءل الكثير منا عن (متى يكون القرار صحيحاً ؟) ، وهل من الممكن أن تتخذ قرارات متتالية أم أن المثالية هي هدف خيالي ، ويكفي أن تتخذ قرارات جيدة بدرجة كافية؟ ، وما العلاقة بين الرشد وجودة القرارات ؟ ، ونحاول في هذا البند أن نناقش هذه التساؤلات بشئ من التفصيل من خلال الإجابة على هذه الأسئلة⁽²⁾ .

متى يكون القرار صحيحاً ؟

بالرغم من البساطة التي يبدو عليها هذا السؤال فهو سؤال مخادع ، وعلى الرغم من أنه يثار دائماً إلا أن الإجابة عليها لازالت من الصعوبة بمكان . فالقرارات الإدارية نادراً ما تكون صحيحة أو خاطئة بصفة مطلقة . إن الإعتبارات اللازمة لإتخاذ قرارات مثالية نادراً ما يمكن توافرها مما يجعل الإدارة تكتفي بقرارات جيدة. ومن ناحية أخرى فإنه حتى يمكن الحكم على جودة القرار ، فإنه يجب تقييمه في ظل مدى صحته أو ملائمته للمشكلة المعنية. ولكن ما هو الأساس الذي يجب إستخدامه لتقييم القرارات ؟ هل يتم تقسيم القرار على ضوء النتائج المترتبة عليه أم هل يجب ان تتم عملية التقييم على ضوء الظروف المتوافرة عند إتخاذ القرار ؟ كلا المدخلين يمكن إستخدامه ، ولكل مزاياه وعيوبه .

يعتبر تقييم القرارات على ضوء النتائج المترتبة عليها أكثر المداخل وضوحاً وقبولاً من الناحية العملية ، فإذا كانت النتائج المترتبة على القرار مقبولة اعتبر القرار صحيحاً ، ويجب عند إستخدام هذا المدخل أن تؤخذ في الإعتبار الفترة الزمنية التي يتم من خلالها تقييم القرار . فقد تؤدي بعض القرارات إلى نتائج مرغوبة في الفترة القصيرة في الوقت الذي تؤدي فيه إلى نتائج غير مقبولة في المدى الطويل. ويتضمن المدخل الثاني لتقييم القرارات تحديد أفضل قرار يتخذ على ضوء الظروف التي توافرت عند القرار . ويتميز هذا المدخل بأنه يأخذ في الإعتبار مهارات متخذي القرارات ، والتي يتم تقسيمها في ظل الحالة موضع القرار ، وما توافر من معلومات وموارد وفن انتاجي حين إتخاذ القرار .

سادساً: اعتبارات القرار الأمثل :

تتمثل اعتبارات القرار الأمثل ما يلي⁽³⁾:

¹ - د. محمد الزنيان وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، ط2 ، 2011م) ، ص 84..

² - د. إسماعيل جمعة وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 31 ، 32.

³ - المرجع السابق ، ص ص 33-36.

1. تفهم واضح ودقيق للأهداف المتعددة التي تلائم المشكلة موضع القرار .
2. تعريف محدد وشامل ودقيق ووضع القرار وجوانبها المختلفة.
3. معرفة كاملة بالبدائل الممكنة وبطريقة يمكن الاعتماد عليها في تقدير ما يترتب على إختيار كل بديل.
4. طريقة سليمة لتحديد العلاقة بين نتائج كل بديل والأهداف المرغوب تحقيقها. بمعنى آخر ، هناك حاجة لمعيار المثالية حتى يمكن لمتخذ القرار معرفة أي القرارات أفضل.
5. حرية كاملة للإختيار بين البدائل التي تحقق الحل الأمثل للمشكلة. وتتمثل المشكلة الأساسية في إتخاذ القرار الأمثل في عدم توافر معظم هذه الإعتبارات بصفة مطلقة فقد نجد الأهداف مفهومة ولكن بصفة جزئية ، كما قد تتعدد أهداف مشكلة معينة ، بحيث تتعارض فيما بينها أو يمنع تحقيق أحدها تحقيق أهداف أخرى.

من خلال ما سبق يلاحظ أنه على الرغم من شيوع إستخدام تعبيرات مثل (قرار مثالي) أو قرار دون المثالي ، فإن هذه التعبيرات في حد ذاتها مضللة ، حيث تتطلب المثالية في إتخاذ القرارات إستخدام معيار للمثالية Optimality Criterion ومعرفة كاملة بجميع البدائل ونتائجها المتوقعة ، بالإضافة إلى طريقة سليمة لمقارنة كل بديل بمعيار المثالية المستخدم. ومعنى التمسك بهذه الإعتبارات عدم إتخاذ أي قرارات على الإطلاق ، إذاً لماذا لا يكون الهدف لدى متخذ القرارات إتخاذ قرار (جيد بدرجة كافية) Good Enough Decision بدلاً عن قرار مثالي؟

سابعاً: القرارات الجيدة:

يمكن تناول القرارات الجيدة من خلال السرد التالي⁽¹⁾:

اتضح مما سبق أن إتخاذ قرار مثالي هو أمر يبعد عن الواقع ، فمن المسلم به أن هنالك قيود على المعلومات التي يمكن توافرها لغرض إتخاذ قرار معين. كما وأن هنالك حدود الرشد Rationality في أي تنظيم تتمثل في عناصر معينة للمشكلة التي تؤخذ كمعطيات مثل السياسات ، وشخصية متخذي القرارات ، والتكلفة ، والفن الإنتاجي ، ودرجة المنافسة. ويتضمن الاعتراف بفكرة (الرشد المفيد) Bounded Rationality إن متخذ القرار نادراً ما يحاول إيجاد حل أمثل للمشكلة، والذي يمكن إجادة فقط في ظل الرشد الموضوعي Objective rag – Tonality ، وهو فكرة غير واقعية.

بمعنى أن متخذي القرارات يقومون بتعريف المشكلة في ظل المعطيات ، ثم يتم إتخاذ القرار الذي يؤدي إلى نتائج يمكن اعتبارها جيدة في ظل هذه المعطيات.

¹- المرجع السابق ، ص 36.

تخضع الإدارة في إتخاذها لقرارات جيدة لعديد من القيود ، سواء كانت القيود الخارجية أم القيود الداخلية ، بالإضافة إلى ذلك فإن متخذ القرار يعمل في ظل قيود منصبه ، وتتأثر وجهة نظره إلى حد كبير بوجوده في هذا المنصب. فنجد أن وجهة نظر مدير الإنتاج قد تختلف عن وجهة نظر مدير التسويق، كما قد تختلف وجهة نظر المدير العام للوحدة الإقتصادية عن وجهات نظر مديري الأقسام.

ثامناً: جودة القرار ومدى قبوله:

يتفق الباحثون في مجال إتخاذ القرارات على أن كل قرار يشتمل على ركيزتين وهما الجودة Quality والقبول Acceptance ، ويؤثر كل من هاتين الركيزتين على فاعلية القرار . فقد يكون القرار ذا درجة عالية من الجودة ، وفي نفس الوقت غير فعال لعدم قبوله من هؤلاء الذين يؤثر القرار على رفاهيتهم. ويتطلب الأمر عادة أن يحاول متخذو القرارات تحديد الأهمية النسبية لكل من جودة القرار ومدى قبوله. فليست كل القرارات عالية الجودة وفي نفس الوقت مقبولة بصفة مطلقة ، ويمكن القول بأن قرار جيد يحظى بقبول عالي أفضل بكثير من قرار مثالي لا يحظى بهذا القبول.

من المعروف في مجال المحاسبة الإدارية أنه يمكن التوصل إلى درجة عالية من القبول عن طريق مشاركة المرؤوسين الذين يؤثر القرار على رفاهيتهم في عملية إتخاذ القرارات، ويعتبر اشتراك المرؤوسين في وضع الخطة أو في تحديد أسعار التحويل لرغبة الإدارة في الوصول إلى درجة من القبول بالنسبة لقراراتها التخطيطية والقرارات المتعلقة بتقييم الأداء.

تاسعاً: معوقات إتخاذ القرار الرشيد :

عرفنا ان إتخاذ القرارات في اطار المنظمات المختلفة ليس دائماً بالعملية السهلة وذلك لأن المشكلات التي تواجه صانعي القرارات خلال المراحل المختلفة من تحديد للمشكلة أو الهدف وجمع المعلومات والبحث عن حلول بديلة واختيار البديل الأفضل وانتهاءً بالتنفيذ والتقييم ، هي مشكلات عديدة ومتشعبة ومنها ما هو مرتبط بالمناخ المحيط بكل ما فيه من فرص وعلاقات وأهداف وعادات وتقاليدها وغيرها .

فمتخذ القرار في حاجة مستمرة إلى بيانات جديدة وإضافية ، إما لإلقاء ضوء جيد على تحديد الهدف أو التشخيص . عموماً يرجع عدم توفر كمية البيانات والمعلومات لأسباب عديدة أهمها: (1)

1. أن يكون القائمون على جمع وترتيب المعلومات غير مؤهلين للقيام بهذه العملية ، بالإضافة إلى ضعف نظم المعلومات وعدم إستخدام مستويات رفيعة من التكنولوجيا.
2. ان تتم عملية جمع البيانات والمعلومات تحت ضيق الوقت .

¹ - أ. سليم بطرس جلد ، اساليب إتخاذ القرارات الادارية الفعالة ، (عمان : دار الريبة للنشر والتوزيع ، 1430 هـ - 2009 م) ، ص 43.

3. ان يكون هنالك عيوباً في شبكة الاتصالات تعوق انسياب المعلومات .
4. ضعف الثقة المتبادلة : يعتبر ضعف الثقة والوفاق بين المديرين والمرؤوسين من الاسباب التي لا تشجع على إتخاذ القرارات وتحمل مسئولية إصدارها ، وإذا اصدرت فإنها تكون في إطار مشوه يسلبها فعاليتها ولا يحقق النتائج المرجوة منها.
5. وقت القرار : كثيراً ما تفرض ضغوط على رجل الإدارة لإتخاذ قرار في عجلة من الوقت تحول دون إجراء الدراسة والبحث الكافي للموقف الاداري ، مما يجعل القرار غير سليم ولا يحقق الهدف منه . علاوة على ذلك أن معرفة المرؤوسين بالقرار قبل الرؤساء لا يجعل المرؤوسين يقفون على مغزاه الحقيقي مما يسبب مشكلات في مجال العمل . عدم المشاركة في إتخاذ القرار : فالمشاركة هي من الاتجاهات الحديثة في الإدارة التي أكدت عليها المؤتمرات العديدة .
6. التردد : لما كانت القرارات تتعلق بأمر في المستقبل فإننا نلاحظ ظاهرة التردد في إختيار حل معين . ويقصد بالتردد ما ينتاب صانع القرار من حيرة في إختيار البديل الأفضل ، ومن اسباب ذلك ما يلي:
- أ. عدم المقدرة على تحديد الأهداف أو المشكلات بدقة .
 - ب. عدم المقدرة على تحديد النتائج المتوقعة عن البدائل .
 - ج. تعدد الأساليب والاجهزة الرقابية على تصرفات متخذ القرار ، ويتولد عن ذلك الخوف والشك والسلبية .
 - د. عدم وضوح السلطات والمسئوليات وممارستها على وجه غير مرضي .
 - هـ. الضغوط والالتزامات غير المقبولة كالذاتية لصانع القرار نفسه والتكاليف وغيرها⁽¹⁾.
- مما سبق يستنتج الباحث الآتي:
- أن الإدارة في إتخاذها لقرارات جيدة تتعرض للعديد من القيود الخارجية والداخلية والتي تحد من قدرتها على حل المشكلة ترتبط القيود الداخلية أساساً بمتخذ القرار نفسه ، وخلفيته العلمية وادراكه الحسي ، وقدرته الإدارية ، وخبرته واستعداده ... الخ . بالإضافة إلى العوامل الداخلية المقيدة فهناك قيود خارجية عن نطاق متخذي القرارات والتي قد تؤثر على إتخاذ قرار معين . ومن هذه القيود ان القرار يجب أن يكون مقبولاً من كل من المرؤوسين والرؤساء .
- أن عملية إتخاذ القرارات الإدارية تعتمد أساساً في تفعيل أدائها على وفرة المعلومات وحسن توظيفها، ولذلك يجب العمل على تذليل الصعوبات والمعوقات اعلاه حتي لاتعيق عملية إتخاذ القرارات الإدارية.

(1) المرجع السابق ، ص 44 .

الفصل الثالث

الإطار النظري للتكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

سيتناول الباحث في هذا الفصل التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة من خلال أستعراض مفهوم التكامل وأنواع التكامل والتكامل بين كل من التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة

الأداء المتوازن بالإضافة إلى المتغيرات البيئية الحديثة المؤثرة علي دور إدارة التكلفة ودور كل من أسلوب التكلفة علي أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات والأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والأهداف الإستراتيجية من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.

المبحث الثاني : دور الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية.

ا

التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأنواع التكامل والتكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والتكامل بين كل من التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة مع بطاقة الأداء لمتوازن بالإضافة إلى التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأدوات تقييم الأداء وذلك علي النحو التالي :

تمهيد:

إن تحقيق التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يمكن أن يكون على محورين يساهم كل منهما في ايجاد مزايا تنافسية وترشيد القرارات الإدارية. المحور الأول: دعم كل ما يضمن إنتاج معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات على حدة، وهذا يضمن إتخاذ قرارات إستراتيجية هامة تستند إلى ربحية لكل منتج على حدى ، وتضمن كفاءة تشغيلية عالية عن طريق توافر بيانات تفيد في مجال الرقابة التشغيلية.

المحور الثاني: دعم درجة التوافق مع البيئة الخارجية خاصةً مع الموردين ومع العملاء⁽¹⁾.

إن المنشأة لا تستطيع ترشيد قراراتها وتحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة باستخدام أسلوب واحد ، ومن هنا يتوجب على المنشآت قبول مدخل شمولي لإدارة التكلفة يدعم قدرتها على البقاء والإستمرار في بيئة التصنيع الحديثة بفاعلية ، ويساعدها على تقديم منتجات بأسعار مناسبة وجودة عالية وبتشكيلة متميزة⁽²⁾.

أولاً : مفهوم التكامل

تباينت آراء الباحثين حول تحديد مفهوم معين ودقيق لمصطلح التكامل ، فقد إستخدامت مفردات كالتعاون ، الإندماج والتعاقد للدلالة على التكامل ، ودرجته إن كان كلياً او جزئياً على شكل اتفاقيات أو بين الأقاليم. ويرجع أصل تكلفة التكامل في اللغة اللاتينية ، وقد تم إدراجها سنة 1920م بكاموس اكسفورد الإنجليزي ، بعض تجميع الأشياء لكي تشكل كلاً واحداً . ومن الناحية الإقتصادية يتخذ التكامل الإقتصادي صوراً تتدرج من التعاون الإقتصادي البسيط حتى الإندماج الإقتصادي الكامل، سواء على المستوى الكلي أو الجزئي (المؤسسة الإقتصادية) ، بالإضافة إلى التكامل العمودي والأفقي، حيث يعرف التكامل العمودي على أنه ، ملكية المؤسسة لمراحل إنتاجية متعاقبة ومتكاملة ، حيث تغذي أحدهما الأخرى بالمدخلات ، ويعرف التكامل الأفقي بأنه ، دخول المؤسسة إلى مجالات مكملة ومنافسة للأنشطة القائمة ، وذلك بشراء التجزئة. والجزء يسلمتزم قيام المؤسسة إلى جانب مؤسسة أخرى بالإندماج الجزئي على شكل تعاون أو اتفاقيات بين دولتين أو أكثر للاستفادة من التسهيلات الممنوحة في مختلف المجالات⁽³⁾.

يعرف نظام المعلومات المتكامل على أنه النظام الذي تكامل الأنظمة الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة ، بحيث يتبع تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام ، وبما يؤدي إلى خفض تكليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة فضلاً عن تقليل الوقت والجهد اللازمين لها⁽⁴⁾.

ثانياً: أنواع التكامل (التعاقد)

¹ - د. تهاني محمود ، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي ، مرجع سابق ، ص 110.

² - د. شوقي أسد فودة ، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثالث والرابع ، د.ت) ، ص 218.

³ - عبد القادر عطية ، الاقتصاد الصناعي بين النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 96.

⁴ - نهلة عثمان علي عمر ، دور التكامل بين نظامي محاسبة المسئولية ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على قطاع السكر، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2010م) ، ص 52.

للتكامل (التعاقد) عدة أنواع ، هي⁽¹⁾:

1. التكامل الناتج عن اندماج المؤسسات أو التكامل التشغيلي (العملياتي)

يسمح التكامل التشغيلي للمؤسسة بتعظيم إيرادات استغلال الأصول الموجودة ، ويصنف إلى أربعة أصناف:

أ. وفورات الحجم التي قد تنشأ عن عملية اندماج الشركات ، مما يحقق للشركة المجموعة المردودية العالية والربح بشكل عام ، ويتوقع أن يكون في عمليات الإندماج الأفقية للشركات في نفس الأعمال.
ب. تحقيق أكبر قوة تسعير ناتجة عن انخفاض حدة المنافسة وحصصة أكبر من السوق ، الأمر الذي ينبغي أن يترجم إلى هوامش مرتفعة وإيرادات استغلال معتبرة. ويظهر هذا التكامل من خلال عمليات اندماج المؤسسة التي تنشط في نفس مجالات الأعمال ، ومن المرجح أن تسفر عن فوائد خاصة عندما يكون السوق ابتدائياً ، وعدد المؤسسات الناشطة نسبياً ، وعليه فإن الجمع بين مؤسستين يخلق احتكار القلة بالسوق، وفي نفس الاطار تكتسب المؤسسات المجموعة قوة تحديد الأسعار وحصص سوقية كبرى لان تنافسية هذه الاسواق ضعيفة ، مما يعود عليها بهوامش مرتفعة لإيرادات الاستغلال ، وهذا النوع من التعاقد يظهر عادة عند اندماج المؤسسات والتي تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية، حيث أن اندماج قوتين إقتصادييتين يؤدي إلى إحتكار القلة في للسوق خاصة عند تحديد الأسعار.

ج. المزج بين القوى الوظيفية المختلفة ، كما هو الحال عند الشراكة بين مؤسستين تمتلك الأولى مهارات التسويق والأخرى خط إنتاج جيد. وتطبيق هذه التجربة على عمليات كثيرة من الأندماج بإستعمال القوة الوظيفية التي يمكن أن تكون قابلة للتحويل بين المؤسسات.

د. من خلال عمليات الإندماج تتمكن الشركات المجموعة من دخول الأسواق الحالية والجديدة. حيث يتم تكوين محفظة العملاء والموردين المشتركة مع شبكة توزيع أكبر، مع إستخدام شهرة المحل واسم العلامة التجارية ، وتستخدم هذه القوة لزيادة المبيعات بخطوط البيع. مما يؤثر على هوامش التشغيل ، ومختلف العوائد الإقتصادية ومعدل النمو. وعليه فإن التكامل التشغيلي يحقق هوامش ربحية مختلفة ومردودية إضافية من خلال القيمة المضافة الناتجة عن عمليات إقتناء المؤسسات أو إندماجها.

2. التكامل المالي

¹ - غضبان رانية ، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، (بسكر: جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه في التدقيق المحاسبي منشورة ، 2013م) ، ص 114.

يكنم غرض هذا النوع عن التكامل في تحقيق تدفقات نقدية أعلى أو تخفيض رأس المال ، أو معاً ، ويشمل التكامل المالي ما يلي⁽¹⁾:

أ. إندماج المؤسسات ذات الفوائض النقدية المجمدة (لعملي ركوناً نقدياً) مع المؤسسات التي تمتلك مشاريع ذات مردودية مرتفعة لكن تفنقر للقدرة النقدية ، حيث يمكن أن يتحقق مردود أفضل للشركة الممعة عن ذلك الذي يتحقق بالمؤسسات منفصلتين. حيث يحصل فائض القيمة من المشاريع التي تمت مباشرتها مع السيولة النقدية الزائدة التي لولاها لما نفذت هذه المشاريع. ويظهر هذا النوع من التكامل عند إقتناء المؤسسات الكبرى للصغيرة، أو الشركات المتداولة بالبورصة للمؤسسات الخاصة.

ب. المزايا الضريبية التي تستفيد منها هذه الشركات تنشأ ، إما من الإستفادة من القوانين الضريبية التي تخص الشركات القابضة أو عن طريق إستخدام نتيجة الاستغلال الصافية السالبة (خسارة)، وبالتالي يمكن للشركة الرابحة من خلال اكتساب مؤسسة ذات ديون ، إستخدام خسائر استغلالها الصافية لصالحها للتقليل من عبء الضرائب. حيث تستفيد الشركة القابضة من تحويل مختلف مصاريف المؤسسة من أقساط الإستهلاك ومخصصات المؤونات وغيرها مما يساهم في إضافة القيمة.

3. التكامل التقني

هو استعمال نفس التقنيات والتكنولوجيا لإنتاج منتجات جديدة.

4. تكامل التكلفة

يقصد بتكامل التكلفة التخفيضات الواردة على التكاليف التشغيلية ، وهي مستمدة من الاستغلال المشترك لأنشطة سلسلة القيمة ، حيث تؤدي الأساليب التالية إلى تكامل التكلفة ، مثل: اقتصاديات الوفرة (وفورات الحجم) إدراج تكلفة التكوين ، وأخيراً وفورات النطاق:

أ. وفورات الحجم:

تتحقق من خلال تحسين الكفاءة في الإنتاج على نطاق مرتفع ، بحيث تغطي الإيرادات المقدار النسبي لتكاليف التجهيزات والمصاريف العامة اللازمة لدعم العملية مع زيادة حجم الإنتاج. وبشكل أكثر تحديداً يستند الإنتاج بوفورات الحجم على حقيقة مفادها أن التكاليف الثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج ، ونتيجة لذلك فإن تكلفة الوحدة المنتجة تنخفض مع زيادة حجم الإنتاج ، حيث يتم تخصيص التكاليف الثابتة على عدد كبير من الوحدات. من المهم أن نلاحظ أن نطاق أنشطة سلسلة القيمة مختلفة إختلافاً كبيراً. وتطوير المنتج هو عادة أكثر حساسية من عمليات البيع والتوزيع ، حيث أن تكلفة سلسلة القيمة ثابتة بشكل كبير بغض النظر عن مستوى المنشأة. تميز بوضوح وفورات التكاليف المنخفضة الناتجة عن

¹ - المرجع السابق ، ص ص 115 ، 116.

زيادة القدرة الإنتاجية عند الإنتاج بوفورات الحجم، مع المحافظة على ثبات التكاليف الثابتة مثل مصاريف المستخدمين وهياكل الإنتاج بالحجم الأكبر، فيتم الإنتاج بكامل طاقتها هو أكثر كفاءة .

من جهة أخرى تتضمن سلسلة القيمة بالمنشأة أنشطة ذات نسبة عالية من التكاليف الثابتة، تتعرض هذه الأنشطة إلى ما يسمى بعدم كفاءة الاستغلال ، مما يحمل المؤسسة تكاليف جزافية إضافية ناتجة من عدم الاستغلال الأمثل للقدرة الإنتاجية.

ب. إدراج تكلفة التكوين

تخفيض تكلفة استكمال نشاط معين ضمن سلسلة القيمة بإدراج عامل التكوين مما يزيد من كفاءة هذا النشاط بشكل عام. وتوصف هذه الظواهر بتأثير منحني التكوين الذي ينص على أن تكاليف العمالة لكل وحدة سوف تتخفض مع زيادة الإنتاج.

ج. وفورات النطاق

قد ينشأ تكامل التكلفة من وفورات النطاق ، وهي ذات صلة بالمنشآت متعددة المنتجات. وتكون نتيجة الجمع بين منتجين أو أكثر بمنشأة واحدة أو أكثر بتكلفة إنتاج أقل في اطار التبادل التجاري أو الاستعمال المشترك لعوامل الإنتاج لأكثر من منتج دون أحداث الاختناق الكلي. ويتم التعرف على هذا النوع من التكامل من خلال تحديد مجموع الأنشطة المتداخلة في تكوين سلسلة القيمة المشتركة ومعرفة كل التقسيمات لها ، ويتحقق ذلك بالفصل بين الأنشطة الداخلية والخارجية⁽¹⁾.

يعتبر التكامل إحدى الطرق التي تستخدمها المنشأة لجودة عملية إتخاذ القرارات ولدراسة التكامل بين أساليب الثلاثة لإدارة التكلفة لابد من دراسة التكامل بشكل ثنائيات ، أي بين كل أسلوبيين من أساليب إدارة التكلفة كالاتي:

ثالثاً: التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة

يعتبر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وسيلة أكثر فعالية في مواجهة ظروف البيئة التنافسية للمنشآت ، وهذا التكامل يؤدي إلى تخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة ، مما يحقق القدرة التنافسية للمنشآت ، فالتخفيض الحقيقي للتكلفة يجب أن يكون هدفاً إستراتيجياً للإدارة ، ليس فقط في الأجل القصير وإنما أيضاً في الأجل الطويل ، ويشترط ألا يقتصر على الوظيفة الإنتاجية ، وإنما يمتد إلى منابع ومحركات التكلفة وإنما وجدت⁽²⁾.

يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بصورة متوافقة مع التكلفة المستهدفة ، فأسلوب (ABC) يوفر المخطط والمصمم المنتج لنموذج تكاليف الأنشطة المدعمة ، التي تمكنه من عمل بموازنة بين مستوى

¹ - المرجع السابق ، ص ص 115 ، 116.

² - منال حامد فراج ، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدف واسلوب التكلفة على أساس النشاط ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، العدد الأول ، المجلد 28 ، 2006م)، ص 532.

الجودة والقدرات الوظيفية التي يجب توفيرها في المنتج النهائي والقرارات الاقتصادية الخاصة باختيار مكونات ومواصفات المنتج. ومن خلال (ABC) يوفر معلومات يتم التوصل من خلالها للتكلفة المتوقعة بناءً على البيانات الحالية لكل من التكاليف والتصميم مع الأخذ في الاعتبار جميع الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة ، ثم يأتي دور التكلفة المستهدفة بعد ذلك في محاولة لترشيد تكلفة المنتج باستخدام أدوات ترشيد التكلفة.

في ضوء التكامل بين الأسلوبين ، فإن استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة يساعد على توفير قدر هائل من المعلومات عن تكاليف الأنشطة ، ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة التصميم، فهذه المعلومات تسمح لمصممي المنتج والعملية الإنتاجية بالتنبؤ بتأثير تصميماتهم على تكلفة المنتج عند مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج، ولذلك فإن تحويل جهود إدارة التكلفة بمرحلة التصميم ، والحصول على معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة المختلفة داخل العملية الإنتاجية عند مرحلة مبكرة يجعل إدارة التكلفة تشكل جزءاً من القرارات الإستراتيجية للمنشأة ومن أهمها قرارات التسعير .

أيضاً في ضوء التكامل بين الأسلوبين تتيح الفرصة أمام المنشآت الإنتاجية للوصول لمنتج يمكن إنتاجه بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على مستوى إمكانيات ووظائف المنتج وجودته بالمستوى الذي يرغبه العميل. حيث يمكن لمصممي المنتج في ظل استخدام مفهوم التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة المباشرة المرتبطة بوحدة المنتج من خلال التركيز على تكاليف المواد الخام والعمالة والتجميع في نفس الوقت يمكنه من إدارة التكاليف غير المباشرة والمدعمة باستخدام نظام محاسبة عن التكلفة على أساس النشاط من عمل مقايضات التكلفة والعائد من التكاليف المباشرة ، والتكاليف غير المباشرة باستخدام مسببات تكلفة عالية التي يوفرها ذلك النظام⁽¹⁾.

كما أن نظام (ABC) يدعم ويكمل هدف برامج التحسين والتطوير المستمر في خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه ، وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات ، وتحسين الجودة والمرونة وتخفيض التكلفة ، كما يوفر بيانات للإدارة التشغيلية ، ويقدم بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير ، ويتم خفض التكلفة من خلال أربع طرق هي⁽²⁾:

1. خفض النشاط: خفض الجهد والوقت المطلوب لأداء النشاط ، ويمكن أن يتم بخفض وقت إعداد الآلات ، التدريب المتقدم للعاملين ، إعادة تخطيط المصنع وإعادة تصميم المنتجات لتكون متشابهة وذات أجزاء أقل.

2. الاستغناء عن النشاط: إن نظام (ABC) يؤدي تقدير جيد للأنشطة التي يستغنى عنها.

1- د. علي محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، (دن ، ط 2 ، 2012م) ، ص 158.
2- خالد محمد أحمد عبد الله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والشركة وفقاً للنشاط ABC كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد الأول ، 2015م) ، ص 225.

3. إن تصميم المنتج أو العملية يتم بعدة طرق مختلفة ، مع كل بديل تحدث تكلفة وأنشطة، وتصميم بغرض خفض التكلفة يتضمن إختيار الطريقة الأقل تكلفة ، ونظام (ABC) يوفر تقدير سليم لتكلفة بدائل التصميم ، ولذلك يساعد في إختيار بدائل التصميم الأقل تكلفة.

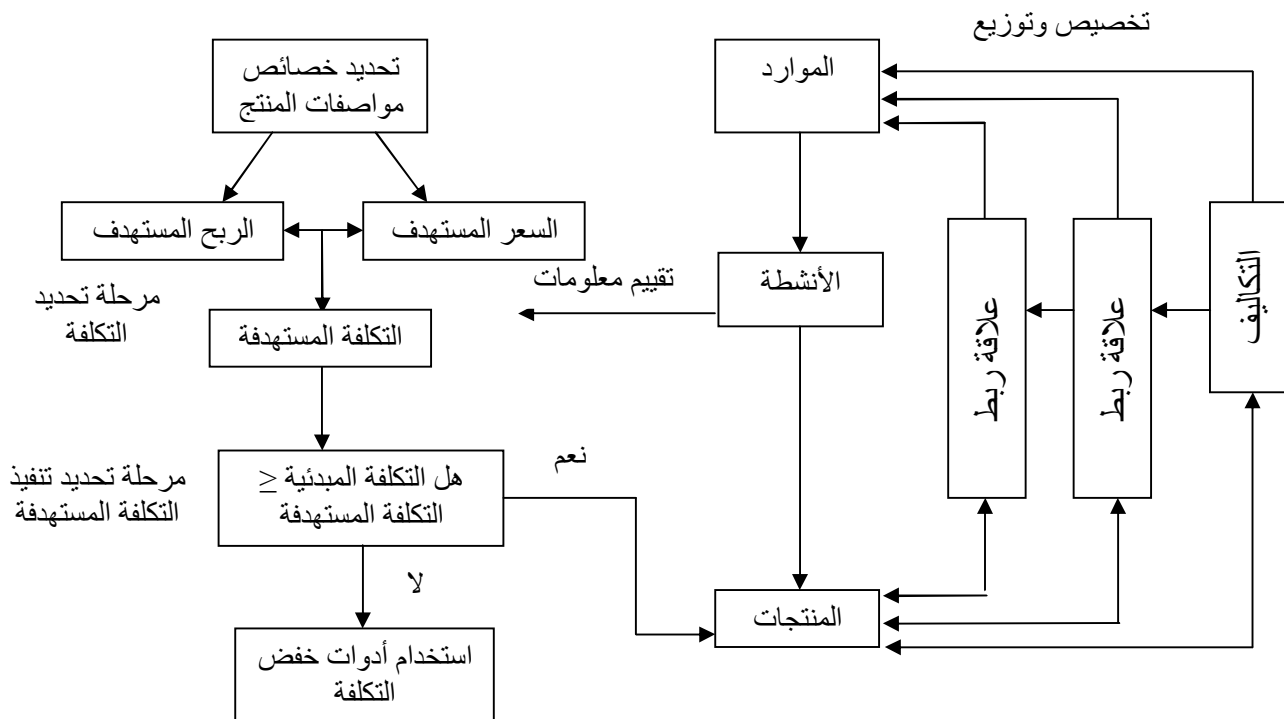
4. تخفيض تكلفة النشاط: مصمم المنتجات أو العمليات عليه أن يختار بدائل التصميم التي تسمح بأن تتشارك المنتجات في الأنشطة ، وبالتالي يحدث اقتصاديات الحجم.

كما أن علاقة أسلوب ABC مع أسلوب T.C فإن تطبيق ABC يعمل على تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لفهم مكونات تكلفة منتجاتها ، ويوفر معلومات دقيقة عن التكلفة ، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنشأة في تحديد السعر المنافس والمحافظة على مستوى ربح معقول ، وتقديم رؤية واضحة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات بما يدعم القرارات في تحديد المزيج الأمثل من المنتجات أو الخدمات ، بما يدعم القرارات في تحديد المزيج الأمثل من المنتجات.

إن هنالك علاقة ارتباط قوية بين التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة ، ولتحقيق أهداف إدارة التكلفة لابد من تحقيق التكامل بينهما ، ويمكن توضيح ذلك كما في الشكل (1/1/3):

الشكل (1/1/3)

التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة



يتضح من الشكل السابق أن المعلومات التفصيلية التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط، والتي تعمل على الفصل بين الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف القيمة ، تساعد المدراء على التخلص من الأعطال ورفع الكفاءة الإنتاجية ، فتخفيض التكلفة يبدأ بعملية تحليل الأنشطة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للوصول لدقة تكلفة المنتج ، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة المبدئية ، والعمل على تقليل الفجوة التكاليفية بهدف الوصول بالتكلفة الفعلية لمستوى التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على خصائص المنتج.

تعود ضرورة التكامل بين كل من الأسلوبين لعدد من الأسباب ، والتي من أهمها أن يتكامل الأسلوبين معاً تستطيع المنشأة أن تصل للنتائج التي ترجوها بكفاءة أكثر ، وأشارت العديد من الدراسات إلى المزايا الناتجة عن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط من أهمها⁽¹⁾:

1. كفاءة تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة والمكونات والعناصر التي تضيف القيمة والتي لا تضيف القيمة ، وتحسين القدرة على تخفيض التكاليف غير المباشرة.
 2. تحديد وتقدير التكاليف لمقابلة رغبات العملاء ومتطلبات الجودة.
 3. تحليل التكاليف بصورة فعالة.
 4. قياس تأثير تطوير المنتجات وتطوير جودة الوظائف وهندسة القيمة على تخطيط التكلفة المستهدفة.
 5. تدعيم تكاليف الجودة وتحليلاتها.
 6. تحليل الحساسية وخاصة في مجال سلوك التكلفة وزيادة دقة التكاليف المستهدفة.
 7. تدعيم جهود هندسة العمليات والوصف الذهني والتحسين المستمر.
 8. تخفيض تكلفة الوحدة وتحسين الأداء.
 9. تحديد الأسباب التي أدت إلى حدوث التكلفة وتخفيض السعر التنافسي.
- بالإضافة للمزايا السابقة نجد أن التكامل يؤدي إلى تحقيق ما يلي:
- أ. ترشيد قرارات الإنتاج للوصول إلى مواصفات منتج وفقاً لرغبات العملاء لتحسين قدرة المنشأة على المنافسة.

ب. ترشيد قرارات التسعير لزيادة الحصة السوقية لمنتجات المنشأة ، وكذلك ربحية المنتجات ، ودعم قدرة المنشأة على البقاء والنمو والإستمرار في السوق.

يلاحظ الباحث أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط يساعد على توفير قدر عالي من المعلومات عن الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة أثناء القيام بالعملية الإنتاجية ، إلي

¹ - خديجة محمد كوسة ، تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيف المزايا التنافسية، (القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م) ، ص 95.

أن يصل المنتج إلى المستهلك النهائي ، كما يمكن من التوصل إلى تكلفة منخفضة من قبل البدء في العملية الإنتاجية ، وهذا يساعد المنشأة في تفادي الخسارة الغير المتوقعة بعد إنتاج منتجاتها .

يستنتج الباحث أن التكامل بين أنظمة المعلومات في ظل أساليب إدارة التكلفة يساعد الإدارة على توفير المعلومات لوضع صيغة إرشادية لخطط إستراتيجية وقرارات تشغيلية وتحديد فرص التطوير والتحسين التي تعكس الصورة الصناعية للمنشأة ويتحدد معايير التكلفة.

رابعاً: التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن

لقد أثبت كل من بطاقة الأداء المتوازن BSC ونظام التكلفة على أساس النشاط ABC أهميته على المستويين النظري والتطبيقي ، طبقاً للأهداف التي يسعى كل منهما إلى تحقيقها ، إلا أنهما - من الممكن - أن يعملان بصورة أفضل عند ارتباطهما معاً في نظم متكامل وأحد⁽¹⁾.

تعمل بطاقة الأداء المتوازن بالارتباط مع نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABC بإعتبارها عناصر مكملة لتقديم رؤية كمية عن المسببات الحقيقية للتكلفة ، سواء من داخل المنظمة أو من خارجها. إن المعلومات التحليلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط عن تكلفة الأنشطة ومخرجات الأنشطة تساعد في تصميم مقاييس بطاقة الأداء المتوازن عبر المحاور الأربعة الأساسية ، مما يدعم جهود المديرين في الكشف عن الأسباب الجذرية للمشكلات التي تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ، كما يسمح بإتخاذ الإجراءات التصحيحية لحلها ، وبالتالي يتطور دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط من كونه مصدراً للبيانات التاريخية إلى أداة هامة من الأدوات الحديثة لدعم القرار في البيئة التنافسية الجديدة⁽²⁾.

يمكن تحديد نقاط الارتباط بين كل من مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط فيما يلي⁽³⁾:

1. ارتباط تشغيلي

إن علاقات المنشأة مع ملائمتها هي بالحقيقة قناة ربط لأنشطة أحداث القيمة ، فالمنشأة تحقق الأرباح ليس من خلال عملاتها بل من خلال الأنشطة أحداث القيمة للعملاء ، كما يمكن للإدارة في المنشأة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحليل أوجه مختلفة للأنشطة التشغيلية ، مثل خطوط

¹- د. راندا مرسي كيوان ، أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء في المنظمات الصناعية ، مرجع سابق ، ص 471 .

²- د. راندا مرسي كيوان ، المرجع السابق ، ص 472.

³- Kaplan R. S. and Norton, **The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thieve in the New Business Environment**, Boston, MA: Harvard business school press, 2001, p157.

الإنتاج أو على أساس المنتجات ، لذلك نجد أن بطاقة الأداء المتوازن يعتمد في عملية التغذية على المعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط⁽¹⁾.

2. ارتباط ربحية العمل

تعتبر ربحية العميل عن أحد أهم المقاييس المالية للمنشأة ، والتي يهتم مقياس الأداء بتوفيرها ، وذلك عن طريق الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط لقياس ربحية كل عميل.

تعتبر العلاقة التكاملية بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط ذات شقين، فمقياس الأداء المتوازن يستفيد من تكامله مع نظام التكلفة على أساس النشاط والعكس صحيح، ويمكن توضيح الاستفادة كل منهما بالآخر كما يلي⁽²⁾:

أ. يستفيد مقياس الأداء المتوازن من تطبيقه بالتزامن مع نظام التكلفة على أساس النشاط بما يلي:

i. توفير مقاييس الأداء المتعلقة ببعث عملية التشغيل الداخلية ، حيث يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط مقاييس الأداء المتعلقة بتكلفة الأنشطة ومخرجات هذه الأنشطة.

ii. توفير مقاييس أداء متعلقة ببعث العميل ، حيث يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط مقاييس لكل من ربحية العميل ، المنتج ، القطاع ، قنوات التوزيع ، وهذا ما لا يمكن توفيره إلا عن طريق التكلفة على أساس النشاط تمكن من مراجعة الأهداف الإستراتيجية ، وإستراتيجية المنشأة ودراسة مدى ملاءمتها للإمكانيات المتاحة للمنشأة.

ب. يستفيد نظام التكلفة على أساس النشاط عن تطبيق بالتزامن مع مقياس الأداء المتوازن بتحوله من مجرد نظام لقياس التكلفة إلى نظام دائم ومستمر لإعداد التقارير ، وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة لمقياس الأداء المتوازن وقت الحاجة إليها ، إذ لابد من تحديث ومتابعة المعلومات الناتجة عن تطبيق نظام قياس التكلفة على أساس النشاط بصورة مستمرة.

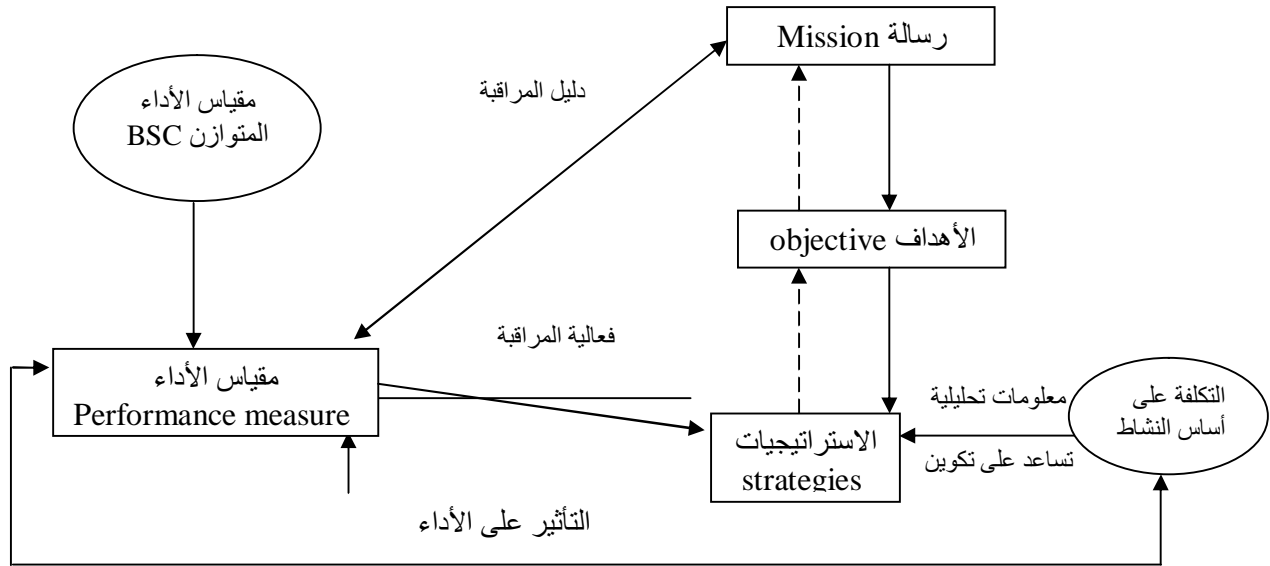
يلاحظ الباحث أن التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط يساعد على تحقيق أهداف المنشأة ، حيث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات مهمة ، وهذه المعلومات تساعد في ترشيد القرارات التشغيلية والإستراتيجية لمنظمات الأعمال ، وأنه من خلال المعلومات التي يوفرها الأسلوب يتم إعداد مقاييس مالية وغير مالية ، وهذه المقاييس تعد نقطة الإنطلاق في مقياس الأداء المتوازن الذي يقيس نتيجة أعمال المنشآت من خلال المحاور الأربعة التي تتفاعل فيما بينها. يمكن توضيح ذلك كما بالشكل (2/1/3)

شكل (2/1/3)

¹ - فاطمة رشدي سويلم عوض ، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية ، مرجع سابق ، ص 129.

² - د. سيد عبد الفتاح سيد ، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال ، مرجع سابق ، ص 294.

التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومقياس الأداء المتوازن



المصدر: سيد عبد الفتاح سيد ، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية ، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني - الجزء الأول، 2010م)، ص 295.

يتضح من الشكل أعلاه أن التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط سوف يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ، ويتم عن طريق:

1. يتم تحديد مقاييس الأداء للبطاقة الأداء المتوازن بالاعتماد على البيانات والمعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس النشاط ، وخاصةً في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة.
2. يتم تقييم الأداء من خلال مقاييس الأداء التي سبق تحديدها في الخطوة السابقة بالاعتماد على محركات تكلفة تحقيق الدقة والموضوعية في تحميل التكاليف غير المباشرة ، وبالتالي تعتبر محركات التكلفة بمثابة محركات أداء تقوم على أساس علاقات السبب والآخر.
3. اعتبار مقياس الأداء جزء من سلسلة علاقات السبب والآخر والتي تعكس رسالة وأهداف واستراتيجيات المنشأة ، والتي ينبغي تحديدها في ضوء محركات الأداء ، والتي تعمل على تحقيق الأهداف المنشودة.

خامساً: التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و بطاقة الأداء المتوازن

هنالك علاقة تبادلية وتكاملية بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة و بطاقة الأداء المتوازن، حيث أن التطبيق الناجح لأسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على توفير المعلومات اللازمة لبطاقة الأداء وفق مجموعة من العوامل ، وهي⁽¹⁾:

¹- د. منال جبار سرور ، لينا كرابين كريكور ، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء ، (بغداد: جامعة بغداد، كلية التجارة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2013م) ، ص 436.

1. زيادة السعر (قيادة السعر إلى التكلفة)

في ظل زيادة المنافسة اليوم أصبح السعر موجهاً بواسطة قوى السوق وليس الكلفة، إذ أن الأسعار موجهة بواسطة الإدارة، وتلتزم بتسعير منتجاتها وفقاً للتكلفة زائداً هامش الربح، لذا ينبغي من الوحدات الاقتصادية تخفيض التكلفة في مرحلة بحث وتطوير وتصميم المنتج طبقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة. إذ يركز هذا العنصر على المنظور في بطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي فإن البعد المالي سيضمن تحقق الهامش المطلوب من الربحية، من دون الإخلال بالميزات أو الثقة والجودة بالمنتج.

2. التركيز على الزبون

إذ تبدأ تقنية التكلفة المستهدفة بتحليل رغبات الزبون المتعلقة بالوظيفة والجودة والسعر، فالزبون هو الموجه الأساسي للتكلفة المستهدفة، تجسد رغباته واحتياجاته في الخصائص والوظائف التي تصمم في المنتج بالجودة المرغوبة وبأقل كلفة ممكنة، وهذا سينعكس بدوره على منظور العملاء (الزبون) في بطاقة الأداء المتوازن.

3. التركيز على التصميم

يقصد بذلك إن تصميم المنتج هو العنصر الأساس لجهود خفض التكاليف، إذ أن تصميم المنتج هدفه تحقيق الجودة ومنطلق تخفيض خصائص ووظائف أجزاء المنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي يرغبها الزبون. حيث إن تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم أو تطوير المنتج يلجأ إلى أسلوب التكلفة المستهدفة. فمن خلال التركيز التكلفة المستهدفة يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج في نفس الوقت بشكل متزامن، وهذا ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة، وهذا المبدأ يتلاءم مع منظور العمليات الداخلية، كما يفضل على الوحدة الاقتصادية التركيز في مرحلة التصميم على نوعية المواد المستعملة والآثار البيئية لتجنب استعمال المواد السامة أو الأكثر ضرراً بالبيئة. وهذا سينعكس بدوره في منظور البيئة المجتمعية ضمن بطاقة الأداء المتوازن.

4. دورة حياة المنتج

إذ أن تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج تكون جوهرية، ولكن خلال مرحلة تصنيع المنتج ستكون قليلة، لأن التكلفة أصبحت منخفضة فعلاً. ولكي ينجح أسلوب التكلفة المستهدفة ينبغي أن يستفيد من التعاون المحتمل حدوثه بين فرق العمل عبر المراحل الوظيفية، وهذا المفهوم يتلاءم مع منظور التعلم والنمو.

سادساً: دور بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة

- يساعد بطاقة الأداء المتوازن على زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة عن طريق توفير المقاييس اللازمة لإتمام فلسفة التكلفة المستهدفة ، وذلك من خلال⁽¹⁾:
1. تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتقييم أهداف التكلفة مثل مقاييس أداء العمليات التشغيلية والتعلم والنمو .
 2. تحديد المقاييس الملائمة لدعم إتمام الأنشطة المختلفة الخاصة بخفض التكلفة.
 3. إعادة النظر في المقاييس لما يحقق التكلفة المستهدفة وفقاً لمقياس الأداء المتوازن.
 4. توفير المقاييس لتحديد مستوى الجودة المطلوبة في المنتجات.
 5. توفير المقاييس لتخفيض الوقت اللازم لتصميم المنتجات وفقاً لمستوى التكلفة المستهدفة.
 6. تحديد التحسينات اللازمة في المنتجات والعمليات.
 7. توفير فريق العمل المطلوب لأحداث التكامل بين إدارات المنشأة بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة.
 8. يعمل كنظام رقابة فعال للتأكد من أن المنشأة تتقدم مباشرة نحو تحقيق هدفها في الوصول إلى التكلفة المستهدفة⁽²⁾. كل هذه المقاييس يعمل على زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة كما في الشكل (3/1/3):

الشكل (3/1/3)

تكامل المقاييس المالية وغير المالية (ضمن بطاقة الأداء المتوازن) مع تقنية الكلفة المستهدفة

الأبعاد	الهدف	المقياس
المالي	تنفيذ برنامج لتخفيض التكاليف يتم تحقيق الهامش المطلوب	نسبة مدى التقدم نحو إنجاز التكلفة المستهدفة.
الزبون	إرضاء الزبون	استقصاء رضا العملاء وتعليقاتهم حول القيم التي يطلبونها مع ما يحصلون عليه من: سمات ومميزات مقارنة مع المنافسين. سمات هامة يتم تقييمها من قبل الزبون. سمات أو مميزات مقارنة مع النموذج الحالي. وقت الانتظار مقارنة مع العملاء.
العمليات الداخلية	تحقيق أداء عالي وفق	وتشمل:

¹- إيمان أحمد علي فرج ، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال ، (السويس :جامعة قناة السويس ،كلية التجارة، رسالة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ،2009م) ، ص 44.

²- رزان حسين كمال شهيد ، التكامل بين اسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكلفة بهدف تحسين الأداء ، مرجع سابق ، ص 209.

تقديرات التكاليف المتكررة. الفترة الزمنية منذ البدء في عملية التطوير. مدى تقدم المجهزين نحو إنجاز مفردات التكلفة المستهدفة. الأحداث المتكررة. مدى تقدم نحو إنجاز مفردات التكاليف المستهدفة. مقترحات المجهزين لتخفيض التكلفة.	ثلاثة أبعاد، وهي: (الجودة، وقت الانتظار ، الأداء الوظيفي) للوصول إلى التكلفة المفترضة	
التأكد من أن المواد المستعملة لا ينتج عنها آثار سلبية تضر بالبيئة والمجتمع.	تصميم المنتج وفق المواصفات المطلوبة	البيئة المجتمعية

المصدر: منال بار سرور ، لينا كرابين كريكور ، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة المتوازنة (جامعة بغداد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ، العدد 70 ، المجلد 19 ، 2013م) ، ص 442.

يتضح من الشكل أعلاه تكامل المقاييس المالية وغير المالية (ضمن بطاقة الأداء المتوازن) مع تقنية التكلفة المستهدفة مما يدل على أن بطاقة الأداء المتوازن له دور في زيادة فعالية تطبيق التكلفة المستهدفة حيث يساعد على نجاحه.

سابعاً : التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأدوات تقييم الأداء

يتناول الباحث ذلك على النحو التالي:

1. أوجه الشبه والاختلاف بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي⁽¹⁾

أ. أوجه الشبه

i. كل من بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي يستخدمان كأدوات لقياس وتقييم وإدارة الأداء.

ii. كل من بطاقة الأداء المتوازن ، وأسلوب القياس المرجعي يستخدمان كأدوات لخدمة الإدارة الإستراتيجية.

iii. كل من بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي يعتبران أدوات تعلم إستراتيجي وتوفران معلومات تغذية عكسية إستراتيجية.

¹ - عبد السلام عبد الله ، استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة، (حلوان:جامعة حلوان ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع ، الجزء الأول ، 2011م) ، ص ص 22 ، 23.

iv. كل من بطاقة الأداء المتوازن واستلوب القياس المرجعي يستخدمان لتحسين الأداء الكلي لمنشآت الأعمال.

v. كل من بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي يوفران معلومات عن انحرافات الأداء.

ب. أوجه الاختلاف

i. تركز بطاقة الأداء المتوازن على ما تم من عمل ومقارنة نتائجه المحققة بالمستهدف ، بينما يركز أسلوب القياس المرجعي على توضيح الفجوة بين مستويات الأداء الكلي مقارنةً بأفضل المنافسين أي بالوضع الأفضل.

ii. بطاقة الأداء المتوازن تحسن الأداء اعتماداً بشكل أكبر على النظرة الداخلية ، بينما أسلوب القياس المرجعي يحسن الأداء من خلال نقل وتكييف أفضل الممارسات والتعلم من رواد الصناعات.

iii. تتركز مهمة بطاقة الأداء المتوازن في تنفيذ الاستراتيجيات ، بينما تتركز مهمة أسلوب القياس المرجعي في التحسين المستمر للاستراتيجيات.

iv. التعلم الاستراتيجي ، في ظل أسلوب القياس المرجعي يتمثل في التعلم من الأفضل ومن الذات، أما في بطاقة الأداء المتوازن يتمثل في التعلم من خلال الممارسة.

v. وفقاً لمنهج إدارة القيمة ، يمكن الاعتماد على أسلوب القياس المرجعي في إدارة المنافسة والاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن في إدارة الربحية.

2. أهمية التكامل (الربط) بين بطاقة الأداء وأسلوب القياس المرجعي

تبرز أهمية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي من خلال ما يحققه التكامل بينهما من تحسين في عملية التعلم من الذات ومن أفضل الممارسات داخلياً وخارجياً ، في عصر يعتمد على المعرفة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وخلق قيمة للمنشآت ، ويمكن توضيح ذلك من خلال:

أ. تقييم الأداء في ظل وجود معلومات عن المنافسين يمكن من تحديد الوضع الحقيقي للمنشأة ، ويزيد من موضوعية التقييم ، وبالتالي يكون القياس والتقييم بشكل أفضل.

ب. تحسين الأداء المالي وغير المالي لمنشآت الأعمال بشكل مستمر .

ج. ايجاد معلومات عن المقاييس المرجعية يسهم في تحقيق توافق مع بعض المعايير المرجعية لتقويم جودة المعلومات المحاسبية ، التي من بينها الملائمة والمنفعة والتحفيز .

د. توفير معلومات عن انحرافات الأداء عن أداء أفضل المنافسين .

هـ. توفير المعلومات اللازمة لجميع مراحل إدارة الإستراتيجية ورقابة وتقييم الإستراتيجية.

و. زيادة كفاءة تطبيق كل من بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي.

ز. التعلم الاستراتيجي بشكل أفضل .

ح. زيادة كفاءة تطبيق عدد من أساليب المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة مثل التكلفة المستهدفة ، وأسلوب كايزن للتحسين المستمر ، وتكاليف إدارة الجودة الشاملة ، وتكاليف دورة حياة المنتج⁽¹⁾ .
مما سبق تبرز العلاقة الهامة التي تربط بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي ، فهما يملكان مقومات يمكن أن تشكل أسساً جيداً ، ودافعاً قوياً للتكامل بينهما لأغراض قياس وتقييم الأداء بما ينعكس إيجاباً على التنفيذ الناجح للإستراتيجية وتحسين الأداء ، وبالتالي تعظيم قيمة المنشأة.

3. دور أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن

يساعد أسلوب القياس المرجعي على زيادة كفاءة تطبيق مقياس الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات الخارجية خاصة عن المنافسين المتميزين في نفس مجال الصناعة ، كما يساعد على تحقيق التوازن بين أبعاد مقياس الأداء المتوازن ، وادماج مجموعة من المؤشرات المرتبطة بها ، وذلك على النحو التالي⁽²⁾ :

أ. تدعيم البعد المالي: بعدد من المقاييس المرجعية الهامة مثل معدل العائد على الاستثمار للمنشأة ، بالمقارنة مع معدل العائد على الاستثمار للمنشآت المنافسة الرائدة ، صافي التدفق النقدي الموجب، معدل التطور في الربحية ، والعائد الاضافي للاستثمار في البحوث والتطوير⁽³⁾ .
ب. تدعيمُ عد العملاء: بعدد من المقاييس المرجعية مثل رضا العميل ، الاحتفاظ بالعميل، اكتساب عملاء جدد ، ربحية العميل ، بالإضافة إلى وضع معدل مرجعي لتطور المبيعات تطور عدد العملاء ، بحيث يفوق هذا المعدل ما تحققه المنشآت المنافسة ، ثم دراسة طرف المنشأة المنافسة لزيادة عدد عملائها من أجل التعلم منها ونقل أفضل الممارسات ، وإتباع أساليبها لزيادة رضا عملائها وزيادة عددهم⁽⁴⁾ .

ج. تدعيم بعد عمليات التشغيل الداخلية: بعدد من المقاييس المرجعية مثل التعرف على هيكل التكلفة للمنشآت المنافسة الرائدة ، ومعدل خفض التكلفة من أجل وضع معدل مرجعي للتكلفة المستهدفة المطلوب تحقيقها ، بحيث يكون هذا المعدل أقل من أو يساوي المنشآت المتميزة ، كما يتم دراسة معدل التطور في تحقيق التكلفة المستهدفة ، وأي انخفاض في هذا المعدل يدل على نجاح المنشأة في تحقيق هدفها إستراتيجية في خفض التكاليف علأسس رشيدة ، كما أنه من خلال دراسات القياس المرجعي يمكن التعرف على معدلات الجودة التي تحقّقها المنشآت المنافسة ، ومدى تطابقها مع

¹ - المرجع السابق ، ص ص 23 ، 24 .

² - سيد عبد الفتاح سيد ، مرجع سابق ، ص 291 .

³ - عبد الحميد الحمد شاهين ، مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن (BSC) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة ،مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، 2011م)، ص 320 .

⁴ - ضحى محمد عداس ، استخدام اسلوب القياس لتحسين أداء شركات الأدوية ، مرجع سابق ، ص 118 .

المعايير الجودة العالمية ، بالإضافة إلى توفير معلومات عن مدى رضا العملاء عن مستوى جودة منتجات المنشآت المنافسة ، تم تحديد معدل مرجعي للجودة يساوي أو يفوق معدل الجودة لدى المنشآت المتميزة من أجل السعي نحو تحقيق هذا المعدل⁽¹⁾.

4. دور بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية أسلوب القياس المرجعي:

يساعد مقياس الأداء المتوازن في زيادة فعالية تطبيق أسلوب القياس المرجعي ، فهو يقضي على بعض أهم انتقاداته والمتمثلة في تركيزه على مقارنة الأرقام والبيانات أكثر من تركيزه على تقييم الأداء ، وكونه أسلوب مستورد وغير منتج ذاتياً ، وأنه مجرد أداة لتقليد ومحاكاة المنافسين ، حيث أن مقياس الأداء المتوازن يساعد على توفير المعلومات التي تساعد على النظرة الدقيقة الفحاصة لجميع منتجات وعمليات المنشأة ، وبالتالي فهو يمد أسلوب القياس المرجعي بقاعدة ثرية من المعلومات، خاصة المعلومات المنتجة ذاتياً ، كما أنه يساعد على فهم الذات أولاً قبل الابتكار ومحاكاة الآخرين ، ومن ثم فإن مقياس الأداء المتوازن يؤدي إلى زيادة فعالية أسلوب القياس المرجعي ، وتوجيه من مجرد تركيز على الأرقام والبيانات ، إلى تفعيل دوره كأسلوب استراتيجي فعال ، لتقييم إدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة⁽²⁾.

مما تقدم يستنتج الباحث أن التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يساعد إدارة المنشأة من التأكد الإدارة من أن الأهداف والخطط الإنتاجية قد تم تنفيذها بشكل المطلوب ، في حالة وجود تغيرات (انحراف) عندئذ يمكن استخدام أساليب إدارة التكلفة في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط. وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المداخل الهامة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل، لذلك فإن عملية تنقية البيانات التي تسجل في أسلوب التكلفة المستهدفة عند حدوث تغييرات مستمرة في الطاقة والفعالية وأسعار الموارد المستخدمة، واستخدام هذه البيانات في تحديث معدلات محركات تكاليف الأنشطة المختلفة، يساهم في تحديد أسباب الانحرافات بين معدلات محركات التكاليف والتكاليف الفعلية التي تم قياسها في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، كما يمكن من تحسين المعايير المصممة لأسلوب التكلفة على النشاط وجعلها عبر الزمن أكثر دقة وموضوعية. فعندما يكون المطلوب زيادة الطاقة الفعلية لأحد لأنشطة، فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض معدل محرك تكلفة ذلك النشاط، أما عندما يتطلب الأمر زيادة الموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع معدل محرك تكلفة النشاط.

كما يزود أساليب إدارة التكلفة الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، ولذلك يجب تصميم هذه الأساليب، بحيث يستطيع تحديد الموارد الضرورية لتجاوز نقاط الاختناق في الطاقة على مستوى الأنشطة المختلفة. فعندما يربط النظام بين محرك تكلفة النشاط وتلك الموارد المخصصة لتنفيذ النشاط فإنه يصبح قادراً على إعلام الإدارة ، أنه سوف يحدث قريباً، ارتفاع في تكاليف نقاط الاختناق ، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الفرصة الضائعة إذا تم قبول أعمال إضافية في هذا النشاط) ،

¹ - المرجع السابق ، ص 118.

² - سيد عبد الفتاح سيد ، مرجع سابق ، ص 292.

من خلال المقارنة بين تكاليف الموارد اللازمة لزيادة حجم الطاقة المتاحة في نشاط معين والإيرادات التي يمكن الحصول عليها من هذه الزيادة، كما يساعد في هذه المعلومات في عملية التغذية الراجعة لنظام تكاليف بالمنشأة.

المبحث الثاني

دور الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية

يتناول الباحث في هذا المبحث دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية والمتغيرات البيئية الصناعية الحديثة المؤثرة على دور إدارة التكلفة وخصائص إدارة التكلفة، بالإضافة إلى دور كل من أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات ودور بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإدارية وذلك على النحو التالي :

تمهيد:

أن إدارة التكلفة ظهرت لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام التكاليف التقليدي لتتجاوب مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة وسرعة تلاحق التطورات التكنولوجية عن طريق تدعيم العلاقات مع العملاء وتخفيض التكاليف في كل من الأجلين القريب والبعيد. أي نجد أن إدارة التكلفة قد تجاوزت هدف قياس التكلفة والرقابة عليها ليعبر عن أسلوب لممارسات الإدارة في خفض التكلفة والتحكم فيها وبشكل مستمر بهدف إرضاء العملاء ، وتدعيم القدرة التنافسية ومتطلبات البقاء والإستمرار في السوق. كما يمكن النظر إلى إدارة التكلفة على أنها فلسفة للتحسين تهدف إلى تشجيع عملية البحث المستمر عن وسائل تمكن منشآت الأعمال من إتخاذ القرارات الجيدة لتدعيم العلاقة مع العملاء ، واكتساب رضائهم بجانب تخفيض التكاليف في ذات الوقت ويضم مدخل إدارة التكلفة

مجموعة من الأدوات التي قد يستخدم أحدها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل للوحدة الاقتصادية عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة لتحقيق الأرباح في الأجل القصير وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الاستراتيجيات ذات الأجل الطويل⁽¹⁾.

أولاً : دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية

يمكن توضيح ذلك من خلال الآتي⁽²⁾:

1. مساهمة محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية :

تساهم محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية من خلال توفيرها للبيانات التحليلية فيما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المنشأة وذلك بإعتبار محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات، وتعد القوائم التكاليفية لكل نشاط على حدة وذلك بإعتبارها نظام محاسبي ، وتعد معايير التكلفة والأداء بإعتبارها نظام رقابي . وإعداد الموازنات التخطيطية بإعتبارها نظام تخطيطي .

2. التكاليف الملائمة للقرارات الإدارية :

ليست كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد إتخاذه. ولكن هنالك بعض الصفات التي يجب أن تتميز بها التكاليف حتى تعتبر ملائمة ومنها:
أ. أن تكون البيانات متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان أثر الزمن على النقود التكاليفية كالتضخم وأسعار الصرف الأجنبي وأسعار الفوائد علي القروض وأن تأخذ حالة عدم التأكد في الحسبان.
ب. أن تؤدي هذه التكاليف إلي اختيار أفضل البدائل المتاحة ، وأن تأخذ في حسابها التكاليف الضمنية إلي جانب البنود الصريحة.

3. عناصر تكاليف القرار الإداري :

تختلف عناصر تكاليف حسب نوعية القرار الإداري الذي سيتم إتخاذه:
أ. إذا كان القرار متعلق بالحصول علي الطاقات الثابتة لأجل طويل فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف إستثمارية وعناصر تكاليف رأسمالية .
ب. إذا كان القرار متعلق بالحصول علي موارد ثابتة قصيرة الأجل ، فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف رأسمالية ، وعناصر تكاليف مدفوعة مقدما ، وعناصر تكاليف دورية ثابتة.
ج. إذا كان القرار متعلق بالأنفعا بالموارد المتاحة وإستخداماتها ، فإن القرار تتكون من عناصر تكاليف جارية متغيرة ، وعناصر تكاليف ضمنية .

ثانياً: المتغيرات البيئية الصناعية الحديثة المؤثرة على دور إدارة التكلفة:

¹ - د. صلاح الدين عبد المنعم ، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها ، (د. ن ، 2014م) ، ص ص 849 - 850.
² - د. سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2009م) ص ص 235 - 237.

من الممكن القول أن هنالك العديد من المتغيرات المرتبطة ببيئة التصنيع الحديثة التي جعلتها تختلف وبصورة جذرية عن بيئة الأعمال التقليدية ، مما أدى إلى حدوث تقادم الاطار الفكري الذي يحكم نظم التكاليف ومخرجاتها من المعلومات ، حيث تتميز بيئة التصنيع في ظل المتغيرات البيئية والتصنيعية والتسويقية الحديثة بمجموعة من الخصائص، ومن أهمها ما يلي⁽¹⁾:

1. حدوث تطور هائل في مجال نظم وطرق الإنتاج والعمليات الصناعية التي تهدف إلى إحلال الآلات ، واستخدام الحاسبات الآلية محل القوى البشرية فيما يتعلق بمرحلة التصميم والتخطيط والتنفيذ وتصنيع المنتجات والأوامر والرقابة على عمليات التصنيع، وبناءً عليه ظهرت برامج التصميم بالاستعانة بخدمات الحاسب الآلي في مرحلة التصميم ، والذي يساعد في تصميم المنتجات ، ويوفر مجموعة من البدائل داخل قاعدة بيانات متربطة بمجالات تصميم المنتج أو في مرحلة التخطيط ، حيث يتم استخدام نظام تخطيط الإحتياجات من المواد الأولية بهدف الرقابة على عملية جدولة الإنتاج في المصنع ، أو في مرحلة التنفيذ والرقابة عن طريق استخدام نظم التصنيع المرن ، والتي تستخدم أساليب التحكم الرقمي ، التي تساعد في صنع المواد المستخدمة للإنتاج آلياً ، وتتميز هذه النظم بقصر وقت الإستجابة.

2. حث المنظمات أو الشركات التي تعمل في ظل هذه البيئة أنها حتى تستمر في البقاء عليها أن تطور من أساليب إنتاجها ، ولهذا واستجابةً منها قامت بعمل استثمارات في نظم التصنيع الحديثة، ولكنها واجهت عدة مشاكل منها ، كيفية تقييم الانفاق الاستثماري ، وكيفية تحديد تكاليف الإنتاج في ظل استخدام هذه الأنظمة والبحث عن طرق لتحسين نظم الرقابة ومقاييس الأداء المستخدمة للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية.

3. تغير حاجات ورغبات المستهلكين ، فالمستهلك أصبح أكثر وعياً بخصائص المنتجات، وأصبح نجاح المنظمة يقاس بمدى قدرتها على تحديد وتلبية احتياجات ورغبات العملاء ومدى نجاحها في إشباع تلك الإحتياجات بكفاءة وفعالية تفوق المنافسين، وأن نجاح منظمات الأعمال في استخدام الموارد بشكل يؤمن رغبات العملاء ، انعكس وبشكل أساسي على صياغة استراتيجيات هذه المنظمات وبما يحقق رضا العملاء.

4. محاربة الضياع ومحاولة القضاء عليه بطرق متعددة منها ، تحليل الأنشطة الصناعية وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة ، والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ومحاولة التخلص تدريجياً من الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، بحيث يكون وقت التصنيع مساوياً لوقت التشغيل فقط ، وبالتالي تقليل أو القضاء على الضياع في الوقت والتكاليف.

¹- د. محمد أحمد شاهين ، نحو استخلاص اطار مفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستجدات البيئية الحديثة ،(القاهرة:جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول ، السنة الثامنة عشر ، 2014م)، ص ص 372 ، 373.

5. الحاجة إلى وجود تركيز مزدوج فيما يتعلق بقياس الأداء ، سواء كان للبيئة الداخلية أو الخارجية، وسواء كان هذا القياس في صورة كمية أو مالية ، لذا يجب ألا يقتصر تركيز الإدارة على الأداء الداخلي فقط ، بل يجب أن يمتد إلى المقارنة مع الأداء الخارجي لمجموعة الوحدات المماثلة العاملة في نفس المجال.

6. تبني الشركات إستراتيجية التحسين المستمر باعتبار أنها أساس للنجاح في السوق التنافسية ، فمعظم المنشآت لديها موارد محدودة ، ومن المهم استغلال هذه الموارد واستخدامها بطريقة تحقق المنافع المطلوبة في المنظمة. ومن أهم الطرق للقيام بذلك هي إختيار مجالات التحسين التي ستكرس لها الوقت والطاقة والموارد المختلفة ، ومن هنا يتحتم على المنشآت من أجل تطوير الأداء أن تتخلى عن الفكر التقليدي في مجال الأعمال الذي يركز بالأساس على تطوير كفاءة العنصر البشري فقط وأن يتم البحث عن إجراءات جديدة تربط تطبيقات العمل بالتطوير التكنولوجي والبحث عن أدوات وأساليب ووسائل جديدة للتطوير المستمر من خلال تبني مفهوم الجودة الشاملة في كافة أوجه النشاط⁽¹⁾.

لذا فقد أصبح هو أساليب إدارة التكلفة في الوقت الحاضر دوراً أساسياً وحيوياً ، نظراً للحاجة الملحة إلى المعلومات الهامة التي يخرجها هذا الأسلوب لإزالة الغموض ، وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات ، ومن ثم فإن إستخدام الأدوات والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يعزز بقوة من قدرة الشركات على إدارة وتخصيص وتوجيه ومتابعة الموارد الإقتصادية المتاحة والمنتظرة لكل مشروع من المشروعات الإقتصادية ، بما يكفل كفاءة وفعالية إستخدامها في تحقيق الأهداف المرجوة⁽²⁾.

من خلال ما تقدم يستنتج الباحث أن مجموعة التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة أدت إلى صعوبة إستخدام معلومات التكاليف الناتجة في ظل الاطار التقليدي الذي يحكمها ، والذي يحد وبصورة كبيرة من قدرة الاعتماد على هذه المعلومات في عملية التنبؤ والتخطيط للمستقبل ، وبالتالي زيادة درجة الغموض وعدم التأكد المحيطة بعملية إتخاذ القرارات ، فإذا ما اعتبرنا أن الأساليب التكاليفية والأنظمة المستحثة التي تستخدمها المنظمات تدخل ضمناً في صياغة الرسالة والأهداف والفروض والمبادئ المتعلقة بالاطار الفكري ، فإن تغير الرسالة والأهداف والمبادئ هو في الحقيقة تغييراً في الأساليب نفسها ، بالشكل الذي يعني أهمية القيام بعمل تعديل وتطوير في هذا الأساليب ، أو الاطار الفكري لمواجهة مثل هذه التحولات المفاجئة والسريعة في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

ثالثاً: خصائص إدارة التكلفة:

¹ - د. محمد أحمد شاهين ، المرجع السابق ص 374.

² - د. أحمد فتحي القرطاس ، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات العاملة بقطاع النفط والغاز فيليبيا ، (البيضاء : جامعة عمر المختار، كلية الاقتصاد، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد الأول ، العدد الأول ، 2012م) ، ص ص 177 ، 178.

توجد ثلاث خصائص لإدارة التكاليف يمكن تطبيقها بشكل واسع ، وتتمثل بما يأتي⁽¹⁾:

1. حساب كلفة المنتجات والخدمات ووحدات حساب التكلفة الأخرى: يقوم نظام محاسبة التكاليف بتتبع التكاليف المباشرة ، وتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات من أجل تقديمها للمديرين بغرض استخدامها في صياغة الاستراتيجيات ، وإنجاز عملية التسعير ، وتحديد مزيج المنتج ، واتخاذ قرارات إدارة التكلفة.

2. الحصول على المعلومات لأغراض التخطيط والسيطرة وتقييم الأداء ، تستخدم الموازنة بشكل واسع كأداة في عملية التخطيط والسيطرة ، إذ تقوم الموازنة بتوجيه المديرين للنظر إلى الأمام وترجمة الإستراتيجية إلى خطط ، وللتسيق والاتصال داخل المنظمة ولتوفير موازنة مرجعية لأغراض تقييم الأداء.

3. تحليل المعلومات ذات الصلة بصناعة القرارات: عندما يتم صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الإستراتيجية وتنفيذها ، فإن على المديرين إدراك نوع التكاليف والإيرادات التي يجب أن يهتموا بها ، وماهي التكاليف والإيرادات التي يفترض تجاهلها ويقوم المحاسبون الإداريون بمساعدة المديرين في تحديد نوعية المعلومات ذات الصلة بموضوع القرار وماهية المعلومات التي لا ترتبط به⁽²⁾.

يتناول الباحث أساليب إدارة التكلفة في مجال خفض ورقابة التكلفة ، وتقييم الأداء لترشيد

القرارات الإدارية على النحو التالي:

رابعاً: دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في ترشيد عملية إتخاذ القرارات

يقوم أسلوب ABC على تخصيص الموارد على الأنشطة ، وذلك من خلال حصر أوجه النشاط الرئيسية ، الأمر الذي يتطلب تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية ، بحيث أن كل نشاط يصف جانباً مما تؤدي المنشأة من عمليات ، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة الرئيسية على المخرجات من وحدات النشاط ، سواء كانت سلع أو خدمات باستخدام مسببات التكلفة. ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم.

إن من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل إلى عدد من الأجزاء ، وكل جزء يتم تحصيله بالتكاليف الخاصة به ، وهذا الأمر يؤدي إلى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى المساعدة في عملية إتخاذ القرارات ، وذلك لأن عملية إتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الأولى إلى معرفة مقدار التكاليف المحملة ، والإيرادات المتحققة لكل نشاط. وترتبط عملية إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف ، وتكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية ، وكذلك

¹- د. حيدر شاكر نوري ، محمود حسن جمعة ، تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ، (بغداد : جامعة ديالي، كلية الإدارة والإقتصاد مجلة ديالي، العدد الثالث والستون ، 2014م)، ص ص 288 ، 289.

²-Horngren, Charles T. and Datar, Srikant M. and foster, George cost Accounting, Managerial Emphasis, 12th ed., pearson prentice Hall, USA, 2006, P46.

عرض للنتائج المتوقعة إذا ما إتخذت قرارات بديلة ، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى إداري بشكل شامل ، وفي التوقيت المناسب .

وهكذا نستطيع القول أن في شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة في ذلك النشاط المساعد في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي ، وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية إتخاذ القرارات⁽¹⁾ .

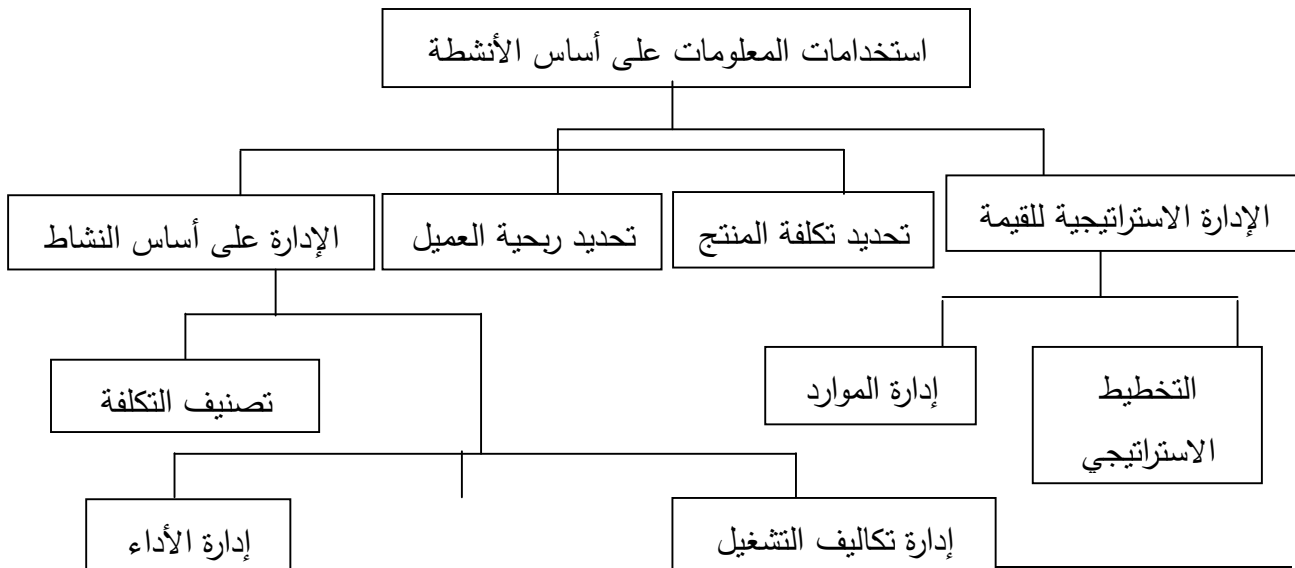
يمكن للباحث تناولها من خلال الآتي:

1. إستخدام المعلومات على أساس الأنشطة:

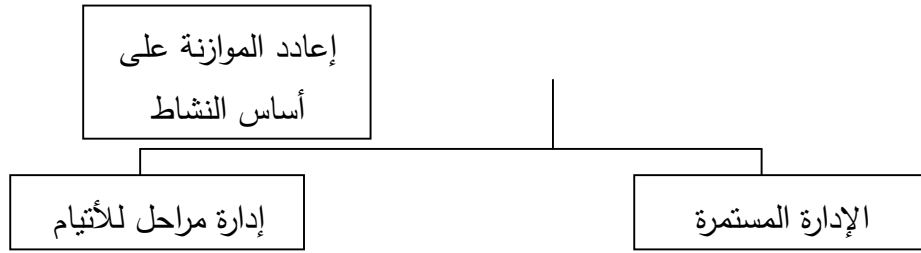
لقد تبنت لمنظمات الأعمال منهج المعلومات على أساس الأنشطة بوصفه وسيلة مفيدة لدعم إتخاذ القرارات الإدارية ، حيث يمكن أن تستخدم في تحقيق أغراض متعددة ، فهذه المعلومات يمكن أن تشكل الأساس لنظام الإدارة على أساس القيمة (value based management) ، الذي يتضمن إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط (Activity budgeting planning) ، كما يستخدم تحليل النشاط كوسيلة لقياس ورقابة التكاليف ، وتؤدي المعلومات على أساس الأنشطة إلى الوصول لفهم أفضل لإدارة التكلفة (الموارد) ، والتركيز على الفاصل الزمني بين الانفاق والإستهلاك عن طريق تحليل العناصر التي تسببت في النفقة الأساسية ، ومتابعة إستهلاك الموارد وإستخدام الطاقة، إن هذه المعلومات لا تحقق الرقابة على نشاط الأعمال ، ولكنها تساعد في توفير المعلومات التي قد تؤثر في إتخاذ القرارات الإدارية عن طريق توفير مؤشرات تساعد في عرض وتوضيح إستخدام التكلفة داخل المنشأة ، كما في الشكل التالي:

شكل (1/2/3)

إستخدامات المعلومات على أساس الأنشطة



¹- زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية - دراسة حالة ، (بغداد : جامعة بابل ، كلية العلوم الإنسانية ، مجلة جامعة بابل ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014م) ، ص 939.



المصدر: مايرلي ، جولي ، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: زامل أحمد محمد ، المملكة العربية السعودية : معهد الإدارة العامة ، مركز البحوث، 2004م) ، ص 58.

يتضح من الشكل أعلاه إستخدامات المعلومات على أساس الأنشطة والتي يساعد إلى الوصول لفهم أفضل لإدارة التكلفة (الموارد) ، والتركيز على الفاصل الزمني بين الانفاق والإستهلاك عن طريق تحليل العناصر التي تسببت في النفقة الأساسية ، ومتابعة إستهلاك الموارد وإستخدام الطاقة.

2. الإفصاح عن مخرجات أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

تستهدف نظم المعلومات التكاليفية توفير أنماط متعدد من المعلومات الملائمة وتوصيلها لمتخذي القرارات كي يعتمدوا عليها في إتخاذ قرارات رشيدة. ونظراً لأن نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC قد حقق تطبيقه على العديد من الشركات الصناعية بالولايات المتحدة الأمريكية نجاحات ملموسة في مجالات تحديد تكلفة المنتجات، الكشف عن تكاليف الأنشطة المخفية في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب تكلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية إكتمال المعلومات، التقارير القطاعية، والإستخدامات الإدارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء والرقابة على التكلفة ، والقرارات الإستراتيجية بالإضافة إلى الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية العملاء، لذا يمكن الجزم بإمكانية أن يلعب ذلك النظام دوراً كبيراً في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق فعالية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية.

يعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية على حقيقة أن جوهره يرتكز في الأساس على بعدين أساسيين هما⁽¹⁾:

البعد الأول : وينظر إليه من زاوية العمليات، حيث يتضمن معلومات تفصيلية تكاليفية وغير تكاليفية (الوقت، والجودة) عن كل من نشاط من الأنشطة، أو عملية من العمليات. فمسيبات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لأداء كل نشاط، كما تساعد معايير الأداء في توصيف الأعمال والنتائج المحققة في كل نشاط. البعد الثاني: وينظر إليه من زاوية التكلفة، وينطوى على معلومات عن تكلفة الموارد، والأنشطة، والمنتجات، والعملاء، وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير، وكذلك التسعير ووضع الخطط الإستراتيجية والتكتيكية كما في حالة تقييم ربحية المنتجات، تحديد أولويات التطوير، ووضع الأهداف التكاليفية . وأن الدور الأكبر لنظام محاسبة التكاليف النشاط ABC الذي يلعبه لتحقيق فاعلية

¹ د. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية ، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص ص 104-105.

وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية، إنما يتجسد بوضوح في مجال تعظيم الربحية، بمعنى أن العديد من منشآت الأعمال يمكنها الاعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام ABC في تسعير المنتجات والخدمات، وبالإضافة إلى موضوع التسعير، فإن المزيج الإنتاجي ومزيج العملاء يؤثر على الربحية من خلال خفض هامش الربح بين الإيرادات المكتسبة والموارد المستنفذة، ويمكن بيان استخدام مخرجات أسلوب ABC من خلال الآتي:

أ. استخدام مخرجات أسلوب ABC في تحليل تكاليف مناطق التوزيع: بالإضافة إلى الاستخدام الأساسي لأسلوب ABC في تحديد نصيب المنتجات النهائية في توفير بيانات تكاليفية تتيح للإدارة إعادة النظر في الموارد المخصصة لكل منطقة توزيع على حدة بهدف خفض التكلفة أو إستغلال الطاقات المتاحة بأفضل وضع ممكن.

ب. استخدام مخرجات أسلوب ABC في تحليل ربحية خطوط الإنتاج: يوفر تحليل ربحية خطوط المنتجات المختلفة معلومات غاية في الأهمية بالنسبة لمديري التسويق على وجه الخصوص. فعلى سبيل المثال قد تظهر النتائج وجود أرباح إجمالية بالنسبة للشركة ككل أو في جميع مناطق التوزيع. هذه النتيجة قد تكون مضللة إذا ما اكتشفنا رغم ذلك وجود بعض منتجات خاسرة، ومن ثم فتحليل ربحية خطوط الإنتاج يساعد الإدارة في الكشف عن تلك المنتجات الخاسرة بحيث يمكن إتخاذ قرار ما بشأنها.

ج. استخدام مخرجات أسلوب ABC في تحليل ربحية المنتجات في كل منطقة على توزيع على حدة: يختص هذا النوع من التحليلات بالتركيز على تكاليف وربحية كافة خطوط الإنتاج، وذلك بالنسبة لكل منطقة من مناطق التوزيع الجغرافي على حدة. ويوفر هذا التحليل معلومات هامة خاصة في حالة إكتشاف تحقيق واحد أو أكثر من المنتجات لخسائر، وبالتالي فهناك احتمالات لأن يتم التعرف على وتشخيص مسببات تلك الخسارة بالتعرف على مناطق التوزيع التي تسهم أكثر من غيرها في تحقيق تلك الخسارة، وهكذا⁽¹⁾.

مما سبق يستنتج الباحث أن إستراتيجيات التسعير تساعد في تحديد المزيج الإنتاجي وتحديد الأسعار التي تلبى رغبات العملاء مما يساعد في تعظيم الربحية، كما أن تحليل تكاليف مناطق التوزيع وتحليل ربحية المنتجات في كل منطقة توزيع على حدة يوفر بيانات تكاليفية هامة يمكن بمقتضاها التعرف على نصيب كل منتج يباع في كل منطقة جغرافية من تكاليف توزيع مما يوفر للإدارة دعائم النجاح في مجال إتخاذ القرارات وتقييم الأداء لأنشطة المختلفة.

3. أهمية أسلوب ABC في إدارة التكلفة وإتخاذ القرارات والسياسات الإدارية:

تكمن أهمية أسلوب ABC في إدارة الكلف وإتخاذ القرارات والسياسات الإدارية في الجوانب

التالية:

1-د. أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص ص 173 - 180.

أ. تخفيض الكلفة وتحسين العمليات

يوفر أسلوب ABC المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل ، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها ، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تصنف قيمة للمنتج أو الخدمة ، وتنمية تلك التي تصنف قيمة ، مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تصنف قيمة ، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) ، تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

ب. في مجال الرقابة على الكلفة

إن أسلوب ABC طور الرؤية والرقابة على الكلف ، فتركيز أنظمة ABC على العلاقة بين موجهات الكلف والأنشطة خلال عمليات المشروع ، يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها ، فمن خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ، ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر ، كما تشجع معلومات أنظمة ABC إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها ، فضلاً عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على التكلفة.

ج. في إتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير

يزود أسلوب ABC إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها ، وبالتالي تستطيع الإدارة إتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات ، فما توفره أنظمة ABC من معلومات كلف دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول ، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة ، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

د. في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة

تستخدم العديد من الشركات أسلوب ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها ، إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ، ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة ، ولقد تحول هدف تطبيق الأنظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة إلى إدارة الأنشطة والعمليات ، وهذا التحول في التطبيق افرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط ABM ، والتي تربط الكلفة على أساس النشاط بالعديد عن

التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات وإدارة العمليات ، وتقييم الأداء ، فعمليات المشروع ترتبط عادةً بمجموعة من الأنشطة غالباً ما تتميز بأسلوب متتابع⁽¹⁾.

وجدير بالإشارة أن تطبيق أسلوب ABC لتحسين عمليات المشروع تستلزم كلاً من بيانات الكلفة والأداء المرتبطة بأي نشاط. حيث تجمع بيانات الأنشطة لإستخدامها في قياس الكلفة والكفاءة، الجودة ، وتقييم الأداء.

وأن إستخداماتها لأغراض إدارة الكلفة تكاد تغطي على إستخداماتها للحصول على كلف منتج دقيقة ، والتي تعتبر الأساس الأول لتطوير أسلوب ABC ، كما أن الإلمام بسلوك الكلفة عن طريق تحليلات موجّهات الكلفة تقدم المساعدة في وضع وإعداد الموازنات ، وفي إعداد نماذج تقدير اتجاه الكلفة⁽²⁾.

هـ. تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة

إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط تزود الإدارة بمعلومات حول مسببات التكاليف ، هذا ما يساعدها على إتخاذ قرارات أفضل فيما يخص تصميم وتقديم المنتجات والخدمات الجديدة ، ورسم السياسات التسويقية في مجالات عديدة ، كالربحية وإضافة أو إزالة خطوط إنتاج أو نقاط تسويق بعيدة.

و. قياس الأداء وتحسينه

يوفر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء بما يساعد على تحسين توجيه ودفع الأفراد والأنشطة وإحكام الرقابة عليها ، ومن ثم تسييرها بكفاءة بما يحقق أهداف المؤسسة. حيث تعتبر عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ، بالإضافة إلى أنه يساعد المؤسسة في فهم أكثر احتياجات العملاء.

بناءً عليه فإن جميع مجالات إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، تهدف إلى تحسين التسيير والعمل على رفع أداء وظائف التسيير في المؤسسة⁽³⁾.

يلاحظ الباحث أن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة ، وتحديد المنتجات التي تحقق أرباح أفضل للشركة ، وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيد في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة ورسم السياسات الإنتاجية.

خامساً: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات الإدارية

إن أسلوب التكلفة المستهدفة تمثل إحدى أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة التي تطورت لمساعدة إدارة المنشأة في مواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة التي تتمثل بإرتفاع المنافسة ، وتنوع

¹ - د. هيثم مالك راضي ، مجيد روي إسماعيل ، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في إتخاذ القرارات الإدارية ، (بغداد: جامعة الكوفة ، 2011م) ، ص ص 8 ، 9.

² - Drury, Colin, *Management and Cost Accounting*, 5th Edition, Business Presses Thomson Learning, 2000, P46.

³ - أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبين على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، (الجزائر: جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، 2010م) ، ص 100.

رغبات الزبائن وسرعة تغييرها ، والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة ، حيث يعمل هذا الأسلوب بأثر رجعي من سعر السوق التنافسية لإدارة ، وتصميم المنتج للوصول إلى الكلفة المستهدفة التي يمكن المنشأة في تحقيق الربح المطلوب ، والإستمرار في السوق عن طريق تقديم منتجات تلبي رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة⁽¹⁾.

يمكن تناول أسلوب الكلفة المستهدفة في إتخاذ القرارات من خلال الآتي:

1. الكلفة المستهدفة واتخاذ قرارات تخفيض التكاليف

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج ، وهي بذلك تنفادي حدوث الأرتفاع في التكاليف من خلال الاستقلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع من مواد خام وعمالة واجور ومساحة وغير ذلك ، ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد الكلفة المستهدفة ، كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له ، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف⁽²⁾.

يتم تخفيض الكلفة والوصول بها إلى الكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية⁽³⁾:

أ. مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه

إن يتم في هذه الخطوة تحديد الكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفصيلات العميل، إذ تتركز جهود المحاسب الإداري في مراجعة تقديرات كلفة تصميم المنتج الجديد لمقارنتها مع دراسات أسواق ، وبيانات الكلفة المستهدفة ، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتج الجديد ، كما يتم في هذه المرحلة العمل أن تتساوى الكلفة المستهدفة مع الكلفة الفعلية للمنتج مع المحافظة على مواصفات وجودة المنتج.

ب. مرحلة تحليل التكاليف

إذ يتم تحليل الكلفة بدراسة مكونات كلفة المنتج ، ومحاولة ايجاد وسائل لتخفيضها في المنتج دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه ، وتتمثل بتحليل كلفة كل جزء من أجزاء المنتج ، ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن ، والوصول بها إلى الكلفة المستهدفة ، وإن عملية تحليل التكاليف تتضمن الأنشطة التالية:

i. إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج.

¹ - د. علاء جاسم سلمان وآخرون ، استعمال تقنية الكلفة المستهدف في تخفيض التكاليف بالتطبيق على شركة الأمل الصناعية ، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد السابع ، العدد 21 ، 2010م) ، ص 210.

² - ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، (الرياض : جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، 2010م) ، ص 53.

³ - مجدي وائل الكبي ، مدى تطبيق الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، (عمان: الجامعة الأردنية ، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد 41 ، العدد 2 ، 2014م) ، ص 174.

ii. إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.

iii. تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العمل.

iv. إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج.

v. إعداد الترتيب النسبي (الأهمية النسبية للوظائف).

ج. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة)

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة ، وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة دون المساس بوجود المنتج وأدائه ، من خلال إستخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج عبر إستخدام أساليب كمية خلال مرحلة التصميم والتصنيع للمنتجات ، والذي يتم عبر تحليل أنشطة وتكاليف المنشأة إلى أنشطة وتكاليف تصنيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة ، ومن ثم العمل على المحافظة على الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة ، إما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة ، والذي يمكننا في النهاية من الوصول إلى التكلفة المقدرة النهائية ضمن مدخل التكلفة المستهدفة.

د. مرحلة الإنتاج - القرار النهائي

بناءً على التكلفة المقدرة المستهدفة ، يتاح للإدارة إتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج، والذي يحتاج الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة ، وذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة⁽¹⁾.

مما سبق يلاحظ الباحث أن إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية تخفيض التكاليف يساعد في إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة يمكن تفسيرها كما يلي:

1. أن عملية تخفيض التكاليف ليس عملية عشوائية تتم بصورة فجائية ، بل يجب أن تتم من خلال طرق عملية مدروسة وواضحة.

2. إن عملية الانتقال بمستوى التكاليف الحالي للمنشأة إلى مستوى أقل منه لا يعني التضحية بمواصفات المنتج ، بل يعني المحافظة على جودة المنتج والوظائف المطلوبة عبر إتخاذ قرار سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتهي بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها.

2. إستخدام التكلفة المستهدفة في إتخاذ قرارات تسعير المنتجات

إن منهج التكلفة المستهدفة هو طريقة تسعير وأسلوب لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. والتكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان ، وإستخدام بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية ، خاصةً تلك العاملة في مجال صناعة السيارات ، فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود تم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج ، يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات ،

¹ - مجدي وائل الكبي ، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، مرجع سابق ، ص 175.

إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق ، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع. وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج ، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه. وبذلك سيقوم هؤلاء بتصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة أو بأدنى منها ، وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه ، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج ، ولا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدلات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة ، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة إنتاج ذلك المنتج.

تعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية في المنافسة، حيث تسمح بإجراء حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له⁽¹⁾.

سادساً: دور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإدارية

يقوم الأسلوب القياس المتوازن للأداء على أساس أن مجالات وأنشطة صنع وإتخاذ القرار داخل الوحدة الاقتصادية تشمل كل من التخطيط الاستراتيجي والرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية، وتختص الإدارة العليا بالتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل ، حيث القرارات والمشاكل غير المهيكلية ، خصوصاً فيما يتعلق بالتعامل مع ردود أفعال بيئة العمل الخارجية إلى جانب بعض القرارات والمشاكل شبه المهيكلية والمهيكلية التي تتصف بها بيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية.

تختص الإدارة الوسطى بالرقابة والتخطيط التكتيكي ، حيث معظم القرارات والمشاكل شبه المهيكلية ، وقد يكون بعضها غير مهيكلي والبعض الآخر مهيكلي ، إلا أن معظم تلك القرارات والمشاكل تركز على كيفية ومتابعة تحقيق الأهداف قصيرة الأجل المرتبطة بصفة أساسية ببيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية.

أخيراً نجد أن الإدارة الدنيا تختص بالرقابة التشغيلية على الأداء الفعلي ، حيث معظم القرارات والمشاكل مهيكلي وتتصف بالروتينية ، فقد يكون بعضها شبه مهيكلي ، وكل تلك القرارات والمشاكل تركز على كيفية ومتابعة تحقيق الأهداف المرحلية في إطار نفس الفترة الحالية ، وبالتالي ترتبط بيئة العمل الداخلي للوحدة الاقتصادية. وفي ضوء ذلك ونظراً لأن المعلومات المستخدمة في تقييم أداء كافة العاملين في المستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية يمكن أن تكون مالية ، ويمكن أن تكون غير مالية ، ويمكن أن تعتمد على مقاييس داخلية ، ويمكن أن تعتمد على مقاييس خارجية فإن بطاقة القياس المتوازن

¹ - محمد رضا الخلف ، أنعام محسن حسن ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد 21 ، العدد 1 ، 2007م) ، ص ص 174 ، 175.

للأداء تتضمن ذلك الخليط (مقاييس مالية/ غير مالية ، ومقاييس داخلية/ خارجية) لمراكز المسؤولية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية في تقرير رقابي وأحد يختص بتقييم الأداء⁽¹⁾.

الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والأهداف الإستراتيجية

من خصائص الأهداف الجيدة أن تكون محددة ودقيقة ومفصلة ، قابلة للقياس ، جريئة ، وتهدف إلى أحداث تغيير معنوي ، وشاملة ومرتبطة بالهدف الكلي على مستوى المنظمة ، وتوفر إمكانية لمراجعتها وتقييمها لمعرفة مدى ملائمتها ، ومستوى التقدم الحاصل في النتائج النهائية⁽²⁾.

عن طريق تحديد الأولويات الإستراتيجية والأهداف حيث تمثل الأهداف الغرض الأساسي من الإستراتيجية المطلوب تنفيذها . فهي توضح ما الذي تحاول الإستراتيجية أن تحققه ، وتبين كيف يمكن ترجمة هذه الإستراتيجية إلى إجراءات عملية يمكن تنفيذها لذلك يتم في هذه المرحلة التوصل إلى إتفاق أو شبه إجماع على الأهداف الإستراتيجية للشركة والتي ستمثل فيما بينها الخريطة الإستراتيجية للشركة. لذلك يجب أن تكون عملية تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة موجهة وفقاً لمبدأ اجعله سهلاً . وتبدأ هذه العملية بالأهداف والنتائج المالية المستهدفة ومنها إلى مسببات الأداء التي تضمن تحقيق هذه النتائج في الجوانب الأخرى لبطاقة الأداء المتوازن مع المحافظة على علاقة السبب والنتيجة بينهما (بين الأهداف والنتائج وبين مسبباتها). ويتم ترتيب الأهداف الإستراتيجية بحسب أولوياتها وفقاً للمعايير التالية⁽³⁾:

1. الأهمية الإستراتيجية: تتمثل النقطة المركزية المحورية لمشروع القياس المتوازن للأداء في إستراتيجية الشركة. لذلك يجب تقييم الأهمية الإستراتيجية للهدف المعين بحسب مايساهم به ويحققه للإستراتيجية العامة للشركة.

2. إمكانية التحسين: يجب إعطاء الأولوية للأهداف الإستراتيجية ذات الإمكانيات والفرص الأكبر في التحسين. بمعنى أن تكون الأهداف الإستراتيجية المختارة هي مصدر ينبثق منه الإلهام والفكر بمبادرات إستراتيجية للتحسين، (يقصد بالمبادرة الإستراتيجية الخطة أو البرنامج أو مجموعة من الإجراءات التي ستقوم بها وتنفيذها الشركة لتحقيق المستويات المستهدفة تحقيقها من كل هدف إستراتيجي).

3. إمكانية التنفيذ والتطبيق: يجب أن تكون الأهداف التي سيتم إختيارها لتكون الخريطة الإستراتيجية للشركة قابلة للقياس الكمي . ولذلك يجب إستبعاد الأهداف التي يمكن أن تكون غير قابلة للقياس الكمي أو ستسبب تعقيدات كبيرة وخطيرة عند القياس.

¹- د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، الاتجاهات المدنية في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2009م) ، ص 574 ، 575.

²- د. طاهر حسن الغالبي ، وائل إدريس ، الإدارة الاستراتيجية " منظور منهجي متكامل " ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2007م) ، ص 20 .

³- د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2013م) ، ص 286-288.

4. الإرتباط بالأهداف الإستراتيجية الأخرى: يتم وضع الخريطة الإستراتيجية للشركة على أساس العلاقات الموجبة (علاقات السبب والنتيجة) بين الأهداف الإستراتيجية الفردية في الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وبالتالي يضمن التحقيق المتزامن لهذه الأهداف بما يؤدي إلي تحسين الأداء في الشركة ككل. وبذلك يجب إعطاء الأولوية للهدف الإستراتيجي في الجانب المعين بطاقة الأداء المتوازن الذي يرتبط بعلاقة سببية قوية مع الأهداف الإستراتيجية في الجوانب الثلاثة الأخرى في بطاقة الأداء المتوازن. إختيار الأهداف الإستراتيجية وفقاً لهذه المعايير يضمن التوصل إلى إتفاق أو شبه إجماع على الأهداف الإستراتيجية للشركة والتي ستمثل فيما بينها الخريطة الإستراتيجية للشركة والتي تتضمن التمثيل البياني للأهداف الإستراتيجية مصنفة حسب الفكر والجانب الذي تمثله هذه الأهداف، مصحوبة بعلاقات سبب ونتيجة بين النتائج وبين مسببات الأداء التي تؤدي إلي تحقيق هذه النتائج في كل جانب من الجوانب الأربعة.

تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تحديد الأهداف الإستراتيجية بشكل تكاملي ، بحيث تشتمل على أهداف خاصة بكل بعد من أبعاد البطاقة ، بالإضافة إلى تحقيق الترابط الأفقي من خلال اشتقاق الأهداف من الاستراتيجيات من ناحية ، وتعاون الأهداف مع بعضها في تحقيق الاستراتيجيات من ناحية أخرى ، ويمكن توضيح ذلك في الشكل (1/2/3) :

شكل (1/2/3)

الأهداف الإستراتيجية للأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن

الأهداف الإستراتيجية	البعد
العائد على رأس المال المستثمر. استغلال الطاقة والأموال المتاحة. الربحية.	المالي
الإستمرارية في تحقيق الرضا للعملاء. زيادة الحصة السوقية. اكتساب عملاء جدد.	العملاء
ادخال وتحديث منتجات جديدة. الزيادة في التكلفة على مستوى الصناعة. تحسين مستويات الحماية ومنع حدوث التلوث.	العمليات الداخلية
تهيئة البيئة الملائمة للعمل. التركيز على تنمية مهارات العاملين. سهولة الوصول للمعلومات الإستراتيجية	التعلم والنمو

المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، نظم المعلومات الإدارية الأسس والمبادئ ، (القاهرة: المكتبة العصرية ، 2002م) ، ص 347.

يوضح الشكل أعلاه الأهداف الإستراتيجية لكل بعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن التي يسعى معظم المنشآت الصناعية إلى تحقيقها.

لذلك يجب ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مقاييس تشغيلية ليتسنى لنا متابعة النتائج بفعالية. إن بطاقة الأداء المتوازن تجعل الرؤية الإستراتيجية قابلة للتنفيذ. وهي أداة إدارية تستخدم لتحقيق التوافق والانسجام بين المقاييس ومستويات الأداء المطلوبة. وتوزيع الموارد على المستويات التشغيلية، والتي تؤدي في النهاية إلى تحقيق الرؤية الإستراتيجية للمنظمة وكذلك رسالتها⁽¹⁾.

يستنتج الباحث مما سبق أن إستخدام بطاقة الأداء المتوازن تعمل على توقع الأحداث وترجمتها إلى أهداف تشغيلية، وتمكن المدراء ومتخذي القرارات من مقارنة التنفيذ الفعلي للأداء مع الخريطة الإستراتيجية ، واكتشاف أي انخفاض في الأداء للعناصر الحرجة والسرعة في معالجة الخلل وعدم تكراره ، بالإضافة إلى توفيرها المعلومات المناسبة في الوقت المطلوب لمتخذي القرارات ، وفي كافة المستويات الإدارية بالمنظمة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية والتطبيقية

في هذا الفصل يتناول الباحث نبذة تعريفية عن الصناعات التحويلية والطريقة التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية والتطبيقية وعرض وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة لإثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال المباحث التالية:

¹ - د. حاتم بن صلاح سنوسي أبو الجدائل ، الاستراتيجية فن تحويل الرؤية إلى واقع ، مرجع سابق ، ص 312.

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الصناعة التحويلية في السودان
المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية
المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

المجلد

نبذة تعريفية عن الصناعة التحويلية في السودان

يمثل قطاع الصناعة التحويلية الركيزة الأساسية للإنطلاق الإقتصادي بإعتباره المحرك الأول للنمو وجوهر العملية التنموية ومقياس التقدم والرقي ، ويمثل الإستثمار في القطاع الصناعة التحويلية هدفاً قيمياً بإعتباره مصدراً مهماً لإستغلال الموارد المتنوعة التي تذخر بها البلاد لتنفيذ البرامج التنموية وتنويع مصادر الدخل القومي وتوفير المزيد من فرص العمل وتحقيق القيمة المضافة لإقتصاد .

لمواكبة المتغيرات المتسارعة في عالم اليوم أصبحت هنالك ضرورة لتبني المبادرات واتخاذ الخطوات العلمية الكفيلة بتحسين المناخ الإستثماري وزيادة فاعلية الأطر والأنظمة ذات الصلة وتعزيز المقومات الأساسية لتوفير قوة الدفع للإقتصاد السوداني ، وتمشياً مع هذا المنحى فقد تبنت الدولة العديد من سياسات الإقتصاد الكلي الهادفة لتوسيع قاعدة الصناعة التحويلية وتعزيز قدرتها للتكيف مع كافة المتغيرات .

تعتبر السودان من الدول ذات الإمكانيات الطبيعية الهائلة ، وهو قطر متنوع الثروات ويتمتع بموارد بشرية مميزة ، وقاعدة زراعية ضخمة بشقيها النباتي والحيواني ، بالإضافة إلي الثروات التعدينية والطبيعية الأخرى مما يؤهله لأن تكون الدولة تتوفر فيها كل عناصر التنمية والتطور والازدهار ، هذه

الإمكانات والمنتجات الأولية المهمة لا يمكن الحصول منها على عائد كبير بغير التصنيع ، وتفتقد البلاد كثيراً من فرص العمل والتوظيف والإستخدام والقيمة المضافة والمقدرة التنافسية ، علماً بأن السودان يتمتع بقاعدة زراعية وثروات ضخمة لا يمكن الاستفادة منها بغير معالجة صناعية يتم تحويل المواد الأولية إلى منتجات مصنعة متنوعة عالية للإستخدامات النهائية والوسطية ، كما توفر الصناعة كثيراً من المدخلات الزراعية المهمة كالأسمدة والمبيدات والآلات وأدوات الإنتاج وغيرها (1).

إن التنمية الإقتصادية السليمة تقتضي بناء قاعدة صناعية واسعة ومتطورة تستوعب كافة الموارد المتاحة ، وترفع الكفاءة الإنتاجية لهذا القطاع كماً ونوعاً ، وترفع القدرات الفنية للقوي العاملة وتصنف منتجات وتقنيات متطورة في مجالات عديدة مما يساعد على تحقيق النهضة التنموية. إن التنمية الإقتصادية السليمة تقتضي بناء قاعدة صناعية واسعة ومتطورة تستوعب كافة الموارد المتاحة، وترفع الكفاءة الإنتاجية لهذا القطاع كماً ونوعاً ، وترفع القدرات الفنية للقوي العاملة وتصنيف منتجات وتقنيات متطورة في مجالات عديدة مما يساعد على النهضة التنموية .

في عام (2001) أجرت وزارة الصناعة الإتحادية بالإشتراك مع منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (UNIDO) برنامج الأمم المتحدة للتنمية المسح الصناعي الشامل بغرض توفير قاعدة أساسية سليمة تعزز القدرة التنافسية للصناعة السودانية وتوفر بيانات مفصلة عن حجم القطاع الصناعي وتوزيعاته حسب نوع الصناعة ، وطبقاً للتصنيف المعياري الدولي اظهر المسح الصناعي الشامل أن عدد المنشآت الصناعية هو (24762) منشأة صناعية بجميع ولايات السودان المتوقف منها (644) منشأة تقع جميعها ضمن المنشآت الكبيرة وتشكل نسبة (2.60%) من هذه المجموعة (2).

أظهرت نتائج المسح الصناعي الشامل لعام (2001) أن عدد الأنشطة الصناعية الرئيسية هي (22 نشاطاً) ، وعدد الأنشطة الفرعية (82 نشاطاً) حسب التصنيف الصناعي المعياري الدولي ، وأهم الأنشطة تشمل صناعة الأغذية والمشروبات وصناعة المنسوجات والملبوسات والأحذية والجلود والصناعات الكيماوية والدوائية وصناعة الأسمنت ومواد البناء وصناعة الطباعة والتغليف والصناعات التحويلية السودانية قليل التنوع حيث توجد نسبة (82%) من المنشآت الصناعية موزعة بصورة غير متساوية في المناطق المختلفة داخل السودان حيث أستحوذت ثلاثة ولايات فقط على نسبة (49%) من جملة المنشآت الصناعية بالسودان وهي :

1. ولاية الخرطوم نسبة 19%.

2. ولاية جنوب دارفور 17%.

3. ولاية الجزيرة 13%.

1- جمهورية السودان ، وزارة الصناعة ، الخريطة الإستثمارية لقطاع الصناعات التحويلية ، تاريخ الإتاحة (15 مارس 2015) ، ص1 متاح في. www.industry.gov.sd/invest.dou

2- جمهورية السودان ، المسح الصناعي الشامل ، وزارة الصناعة ، عام 2001 ، ص46 .

أما بالنسبة لمجموعة المنشآت الكبيرة فإن هذه الولايات تشكل نسبة (77.3%) من مجموع الكلي للمنشآت الصناعية الكبيرة حيث كان توزيعها كالتالي:

1. ولاية الخرطوم نسبة 64%.

2. ولاية جنوب دارفور نسبة 5.6%.

3. ولاية الجزيرة نسبة 7.7%.

فيما هنالك ستة ولايات يوجد بها أقل من (10) منشآت صناعية من مجموع المنشآت الصناعية الكبيرة.

تعتبر الصناعة في ولاية الخرطوم الأكثر تنوعاً في الصناعة من بقية الولايات الأخرى حيث تبلغ عدد المنشآت الصناعية بها حوالي 1814 منشأة تم توزيعها كالتالي⁽¹⁾:

1. الخرطوم 475 منشأة .

2. بحري 541 منشأة .

3. أدرمان 798 منشأة .

يرى الباحث ضرورة تحديث بيانات ومعلومات المسح الصناعي الشامل بصورة دورية والذي لم يتم تحديثه من عام 2001 .

قطاعات الصناعة التحويلية :

يتم تقسيم الصناعات التحويلية إلى قطاعات حسب نوع الصناعة وفق التصنيف الصناعي المعياري (isic) وهي⁽²⁾:

1. قطاع الصناعات الغذائية :

يشكل هذا القطاع الركيزة الأساسية في تحقيق الأمن الغذائي القومي فهو القطاع الأكبر في هيكل الصناعة السودانية من حيث عدد المنشآت العاملة ، وحجم الإستثمارات ، والقيمة المضافة التي يحققها القطاع ، وتباين الوحدات العاملة في هذا القطاع تبايناً كبيراً ليس فقط من حيث نوع النشاط بل من حيث الطاقات الإنتاجية ، والتقنيات المستخدمة وكفاءة الأداء ، فالغذاء عنصر أساسي في حياة الإنسان وتوفيره يتصدر أهتمام كافة الحكومات والمنظمات الدولية ، ومن الأمور المساندة لتنمية قطاع صناعة الأغذية والمشروبات بالسودان التنوع الكبير في الموارد الطبيعية ، والزراعية ، والحيوانية ، والغابية ، والتي تتيح قيام منشآت جديدة في مجال التصنيع الغذائي بطيفها الواسع لعشرات المنتجات الغذائية التي تحقق الأمن الغذائي والمخزون الإستراتيجي فحسب بل للوطن العربي والأفريقي ويشمل الصناعات التالية : (السكر ، اللحوم ومنتجاتها ، المطاحن ، المياه المعدنية والمشروبات الغازية

¹ - سجلات الإدارة العامة للصناعة ولاية الخرطوم ، 2013 .

² - سيف الدين داؤد المدني ، واقع الصناعات التحويلية في السودان وتحديات السياسات الاقتصادية ، وزارة الصناعة ، مارس 2009 ، ص 2 .

وتعبئة المواد الغذائية ، الحلويات ، العصائر ، الزيوت والدهون والقشارات ، الألبان ومنتجاتها). يبلغ عدد المنشآت العاملة في هذا القطاع (17007) منشأة صناعية وتشكل (70%) من إجمالي منشآت الصناعة التحويلية العاملة ويستخدم حوالي (57%) من إجمالي القوي العاملة في الصناعة ، بالإضافة إلي مساهمته بنحو (46%) من الصادرات الصناعية وتقدر القيمة المضافة للصناعة التحويلية بحوالي (66%) بينما يقدر حجم إسهامه في الناتج المحلي الإجمالي بنحو (6.2) (1).

2 . قطاع الغزل والنسيج :

الطاقة التصميمية المركبة بهذا القطاع تبلغ 61050 طن في مجال الغزول و300 مليون ياردة في مجال النسيج أي ما يعادل تصنيع حوالي 400 ألف بالة قطن في مرحلة الغزول . وأن هذا القطاع من أكثر القطاعات إستخداماً للعماله وخاصة أستيعاب المرأة كما تتصاعد فيه القيمة المضافة بمعدلات عالية في مراحل التصنيع المختلفة ليتجاوز العائد الإضافي الـ 1000 % في مرحلة الملبوسات الجاهزة إضافة الى انتشار المصانع في ولايات البلاد المختلفة .

3 . قطاع الجلود والمنتجات الجلدية :

ما يمتلكه السودان يعتبر من أكبر القواعد التصنيعية للجلود في أفريقيا والعالم العربي مما يؤهله لأن يكون من أكبر مصدري الجلود المصنعة ومنتاجتها في المنطقة الا أن العائد مازال متواضعاً مقارنة بتلك الدول نسبة للعديد من المشاكل والمعوقات . آخذين في الإعتبار أن هنالك قيمة مضافة في مراحل التصنيع المختلفة تبلغ حوالي 36% في مراحل التصنيع الأولى و140% في تصنيع شبه المشطب لتصل إلى حوالي 323% في مراحل تصنيع المشطب وهذا يوضح أهمية التصنيع والانتقال لمراحل تصدير المنتجات الجلدية .

4 . قطاع صناعات الكيماوية والأدوية :

تقدم نشط الصناعات الكيماوية والبيروكيماويات والأودية والبلاستيك تقدماً ملموساً إذ يتميز هذا القطاع بتعدد المنتجات وتنوعها ، وقد ساهم استخراج النفط في السودان في إزدهار هذا القطاع ، يبلغ عدد المنشآت العاملة في هذا القطاع (320) منشأة تمثل (1.5%) من جملة المنشآت العاملة في الصناعة التحويلية . يمثل قطاع الكيماويات قطاعاً عريضاً يشمل صناعات مهمة مثل الأدوية ، الإطارات والبطاريات والكبريت والبلاستيك والغازات الطبيعية والأصباغ وغيرها .

وأصبحت الصناعات الدوائية حالياً تغطي حوالي (70%) من إحتياجات البلاد الكلية من (المضادات الحيوية وأدوية الملاريا والحقن) مما مهد الطريق لتصدير الأدوية السودانية للدول المجاورة(2) .

5 . قطاع الهندسية :

¹ - علي أحمد عثمان ، الخريطة الإستثمارية لقطاعات الصناعة التحويلية ، وزارة الصناعة ، 2005 ، ص 46 .

² - وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، الإدارة العامة للسياسات الإقتصادية الكلية والبرامج ، العرض الإقتصادي ، 2001 ، ص 45 .

تشمل هذا القطاع صناعة المعادن وصناعة الآلات والمعدات غير المصنفة وآلات الحاسب الآلي وصناعة أجهزة الراديو والاتصالات وصناعة المركبات ذات المحركات والمركبات المقطورة ونصف المقطورة ، وتعتبر الصناعات الهندسية العمود الفقري لكافة القطاعات التشكيلية التي تستخدم المواد الخام المعدنية وتحولها لمنتجات تستعمل في كافة الأغراض .

6. قطاع الأسمنت :

تعتبر صناعة الأسمنت من الصناعات الإستراتيجية التي نالت قصب السبق في خارطة الصناعة السودانية قبل الأستقلال حيث كان أول مصنع اسمنت مكواري الذي انشئ خصيصاً لتوفير احتياجات بناء خزان سنار ثم تبع ذلك قيام مصنع عطبرة 1947 ثم اسمنت ريك 1970 ، ونسبة لزيادة الطلب على الأسمنت وتوفر مدخلات إنتاجية الأساسية ووجود السوق والسعر المجزي كان هناك إقبال كبير على الإستثمار في مجال صناعة الأسمنت وتم اصدار عدد من التراخيص في هذا المجال تجاوزت الثمانية معظمها بولاية نهر النيل التي يتوقع أن تتوطن بها صناعة الأسمنت.

7. قطاع الصناعات الحديدية:

تعد الصناعات الحديدية من الصناعات الإستراتيجية وقد عرف السودان صهر وتشكيل الحديد منذ العهد المروي وقد ظلت البلاد لسنوات طويلة تعتمد بصورة كبيرة على إستيراد مستلزماتها من منتجات الحديد من الخارج . وقد نشط الإستثمار في هذا المجال في السنوات الأخيرة بقيام عدد من المصانع في مجال منتجات الحديد والمسبوكات وقطع الغيار لتقوم صناعات متخصصة في مجال مستلزمات مواد البناء مثل الزنك والمواسير والزوي والخصوص وحديد التسليح بدأت صناعة حديد التسليح بالبلاد منذ سبعينات القرن الماضي وتوقف المصنع الوحيد للعديد من المشاكل ، أما الآن يبلغ عدد المصانع التي توجد بها أفران لصهر الحديد الصلب حوالي الثمانية مصانع بطاقة تبلغ 240 ألف طن في العام بينما يفوق عدد المسابك الـ60 مسبكاً وتبلغ الطاقة التصميمية لهذا القطاع حوالي 1400000 طن في العام ويعمل بطاقة فعلية في حدود الـ40%.

8. صناعات أخرى:

كما شهدت القطاعات المختلفة تطور ملحوظا في قطاع الصناعات الحربية في مجال إنتاج العديد من الأسلحة والذخائر والآليات الحربية ، كما أصبحت صناعة السيارات والمقطورات من الصناعات الهامة التي تلبي احتياجات السوق ومتطلبات الإنتاج الزراعي من الآليات والمعدات المختلفة. أما صناعة السيراميك فالبرغم من أنها بدأت حديثا إلا أنها أحدثت تطورا ملحوظا في خفض أسعار السيراميك والبورسلين في ظل المنافسة الكبيرة مع المثل المستورد⁽¹⁾.

مبررات دراسة قطاعات الصناعة التحويلية:

¹ - سيف الدين دؤاد المدني ، مرجع سابق ، ص ص 15 - 17 .

سوف يركز الدراسة على قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم وذلك لمميزات هذا القطاع من ثقل صناعي في السودان مقارنة بقاعات الأخرى حيث يمثل أكثر من 70% من حجم الإنتاج الصناعي بالبلاد ، هذا بالإضافة للأسباب الآتية :

1. أن الصناعات التحويلية تسهم في زيادة الناتج القومي الإجمالي ونمو متوسط نصيب الفرد.
 2. الصناعات التحويلية تعمل على تشغيل الأيدي العاطلة ، وإضافة فرص عمل ، مما يؤدي إلى تطويرها إجتماعياً برفع المستوى المعيشي وتطوير مهارات الأيدي العاملة بتدريبها وإقامة دورات تدريبية .
 3. أن الصناعات التحويلية تتطلب مزيد من التكنولوجيا والتقنيات الصناعية مما ينعكس في أحداث تأثيرات إيجابية على البنية السكانية .
 4. قدرة الإنتاجية العالية للصناعات التحويلية كماً ونوعاً ، وإنتاجها لوسائل القطاعات الأخرى، إذ تنتج سلعاً نهائية وإنتاجية تسهم في تطوير القطاعات (الزراعة ، التجارة ، النقل ، الخامات....) وتنتج سلعاً أخرى إستهلاكية لها أثر في رفع المستوى المعيشي والحضاري للسكان .
- تلعب الصناعة دوراً أساسياً في تقدم البلاد حيث يعتمد التطور الإقتصادي للدولة على مدى تطور الصناعة أو تخلفها فيه ، وقد لعبت الصناعة دوراً مهماً في تطور العديد من الدول بل قد جعلت منها قوه ساعدتها في أحكام قبضتها على العالم . وتعتبر الصناعة وسيلة من وسائل الإستقرار، وهي وسيلة من وسائل إدخال العملات الأجنبية للبلاد من الإنتاج المحلي وأيضاً وسيلة من وسائل تخفيض الضغوط على مصادر الدولة من العملات المحلية ، لذلك تعتبر الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية هي إحدى الشركات التي تساهم في دعم الاقتصاد السوداني.

سوف يتم التعرف على الشركة من خلال الآتي :

أولاً : نشأة وتطور الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية :

قامت هذه الشركة على أنقاص مؤسسة الزيوت سابقاً والتي كانت تشمل مؤسسة الزيوت السودانية ومؤسسة الزيوت الأفريقية ومؤسسة مايو التجارية للعاملين (مصنع الصابون السوداني) ⁽¹⁾.

كانت هذه المؤسسات الثلاثة تتبع لمؤسسات القطاع الصناعي حيث تم تأميمها في عام 1970 إبان إجراءات المصادرة والتأميم في ظل حكم جعفر نميري والتي كانت اصلاً شركات اشخاص خاصة وهي:

1. شركة الزيوت الأفريقية .
2. شركة الزيوت السودانية .
3. شركة جلاتي هانكي .

¹ - مقابلة مع فيصل محمد على محمد ، رئيس الحسابات بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة يوم 2015/3/29.

ونسبة لان مؤسسة الزيوت قد لازمتها مشاكل كثيرة تمثلت في :

1. ضعف التمويل لشراء مدخلات الإنتاج والتشغيل .
2. فائض العمالة .
3. مشاكل الطاقة الكهربائية والتوليد .

كل هذه المشاكل أثرت سلبا في الإنتاج مما ادى الى تدهور الإنتاج والإنتاجية عام بعد عام الأمر الذى ادى لتكبد المؤسسة لخسائر مستمرة . عند قيام الهيئة العربية للاستثمار والأثماء الزراعى كجهة تمويل عربية بالسودان ، رأت الحكومة أن تنهض بمؤسسة الزيوت وبالتالى صناعة الزيوت فى السودان لذا دخلت فى شراكة مع الهيئة العربية للاستثمار والإثماء الزراعى حيث ساهمت حكومة السودان بنسبة 49% من اسهم الشركة والهيئة العربية بنسبة 51% من الأسهم وذلك بموجب اتفاقية التأسيس لعام 1982 وفق قانون الشركات لسنة 1925 حيث بلغ راس المال المصدق حوالى 9 مليون دينار مقسمة الى 9 الف سهم بقيمة اسمية للسهم الف دينار . ونسبة لعدم مقدرة الحكومة في التمويل المباشر بالعملات الصعبة فقد ساهمت بأصول ومنقولات مؤسسة الزيوت سابقاً .

حيث آلت الى الشركة كل ممتلكات وآليات مؤسسة الزيوت والتي كانت تتبع للقطاع العام آنذاك .
ومن أهم تلك الآليات والممتلكات مايلي :

1. الأراضي في حدود 94 الف متر مربع .
2. مباني ومنشآت ومخازن مؤسسة الزيوت .
3. الآت ومعدات عصر الزيوت .
4. مصنع لإنتاج صابون الغسيل .

هذا وكانت كل هذه الالات والمعدات قديمة وبالية حيث تم انشائها قبل أكثر من عشرين عاماً من تاريخ ايلولتها للشركة الجديدة فى عام 1982 .

ثانياً: موقع الشركة :

تقع الشركة فى المنطقة الصناعية بالخرطوم بحرى فى موقع يتميز بتوفير الخدمات الضرورية من كهرباء ومياه وشبكة صرف صحى وطرق واتصالات ، وكل الخدمات اللازمة لقيام الصناعة .
قد كانت أهم الأهداف والإعتبرات التى ادت لقيام الشركة تتمثل فى الأتى⁽¹⁾:

1 / الأهداف الكلية والإستراتيجية للشركة :

أ. إستغلال الأمكانيات الزراعة الهائلة لدى السودان فى مجال الحبوب الزيتية حيث يعتبر السودان من السباقة فى مجال زراعة الحبوب الزيتية حيث تبلغ المساحة الصالحة للزراعة حوالى 85 مليون هكتار لم يستغل منها سوى 20% فقط . كما وأن المياه متوفرة من الأنهار أو الأمطار فى معظم مناطق السودان .

¹- لائحة تأسيس الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة ، ص 2.

ب. إستغلال جزء من الأمكانيات التمويلية للهيئة العربية للاستثمار والأبناء الزراعي لهدف تطوير هذه المجال من إنتاج الغذاء والمتمثل في الزيوت النباتية ومشتقاتها .

ج. الإستفادة من العمالة المدربة في مجال صناعة الزيوت حيث أن صناعة الزيوت النباتية قد بدأت في السودان منذ عهد بعيد بمعاصر بدائية ودخلت المصانع الحديثة في السودان منذ عام 1930 وتنتشر في السودان حوالي 105 معصرة زيوت تبلغ طاقتها التصميمية حوالي 1250 طن حبوب زيتية في العام . هذا وقد اكتسبت الأيدي العاملة في السودان في مجال صناعة الزيوت النباتية كفاءة عالية ونالت خبرات متراكمة لا تتوفر لغيرها .

د. الرغبة المشتركة بين حكومة السودان والهيئة العربية لتغطية جزء من احتياجات السودان والعالم العربي من الزيوت النباتية ومشتقاتها تحقيقا لمبدأ تكامل الجهود العربية للمساهمة في تحقيق شعار الأمن الغذائي . وقد وضح من الدراسات ان الفجوة في الوطن العربي في مجال الزيوت قدرت بحوالي 1.5 مليون طن في العام من الزيوت ، يتم تغطيتها عن طريق الاستيراد من خارج الوطن العربي .

2 / الأهداف التفصيلية للشركة :

تتلخص الأهداف التكتيكية التي من أجلها أنشأت الشركة وكما حددتها المادة (3) من عقد ولائحة تأسيسها في الآتي :

أ. إنتاج الزيوت النباتية ومنتجاتها الثانوية والمشتقة والتحويلية وشراء أو استيراد ادوات ومصانع متكاملة ومعدات وآليات وماكينات وشاحنات ومواد كيميائية وإنشاء المزارع لإنتاج المحاصيل الزيتية اللازمة لها ، وإنشاء وحدات لتصنيع والمنظفات الصناعية .

ب. إنشاء الصناعات المساعدة المكمل لصناعة الزيوت والسمن النباتي ومشتقاته .

ج. إنشاء وحدات لاعداد وتجهيز وتعبئة منتجاتها وشراء واستيراد مايلزمها من مواد التصنيع اللازمة لذلك .

د. تسويق الزيوت والصابون ومشتقاتهم داخل وخارج السودان .

هـ. تنشيط الاستثمارات في مجال نشاطها بصورة عامة .

هكذا تم انشاء الشركة وبدأ عملها الإنتاجي في 1983/12/1 حيث نجحت في حل المشاكل

مؤسسة الزيوت الثلاثة دفعة واحدة بالآتي :-

1. منح التمويل مقدرة كراس مال تشغيلي

2. اعفاء جميع العاملين في 30 /11/ 1983 م واعادة تعيين جزء منهم حيث كانت عمالة مؤسسة الزيوت تشتمل على أكثر من الف عامل تم تقليصها الى أقل من النصف تقريبا .

3. ادخال مولدات جديدة لحل مشاكل الطاقة .

لقد حققت الشركة ارباحاً منذ عامها الأول وتجاوزت بذلك الخسائر المتراكمة في ظل مؤسسة الزيوت ثم بدأت في تحقيق الأرباح عام بعد عام محققة الأهداف التي قامت من أجلها الشركة والمتمثلة في:

1. تغطية احتياجات السوق المحلي من زيوت الطعام والصابون ومشتقاتها .
2. المساهمة في سد الفجوة الغذائية في مجال الزيوت النباتية ومشتقاتها في العالم العربي والتي تقدر بحوالي 1.5 مليون طن وذلك تحقيقاً لمبدأ تكامل الجهد العربي وتنفيذاً لشعار الأمن الغذائي العربي.
3. الإرتقاء بالإنتاج وتحسين نوعيته باستخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة مما يفتح المجال للشركة لتنافس بمنتجاتها عالمياً .

ثالثاً: برنامج التطوير :

مر برنامج التطوير بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية بمرحلتين هما⁽¹⁾:

المرحلة الأولى :

شرعت الشركة في تنفيذ برامج التطوير والتحديث منذ أن نالت الملكية لها حيث شرعت في طرح مناقصة عالمية لإختيار الشركة أو الشركات التي سيوكل إليها تنفيذ مشروع التحديث المقترح وذلك في عام 1991 وقد طرحت العطاءات على عدة شركات ذات خبرات عالمية وتم تكوين لجنة لفرز تلك العطاءات . وقد قامت اللجنة بفرز العطاءات وقد رسي العطاء على ما عرف بتجمع الشركات المنفذة (CONSORTIUM) وهي مجموعة شركات مكونة من :

DESMET ROSE DOWNS	دي اسميت روس داون
FACTORY EQUIPMENT	شركة معدات المصانع
H.V.A	شركة

كما تم إختيار بيت خبرة محلي كاستشاري وهو بيت الخبرة نيوتك NEWTECH قامت الشركة المنفذة بالخطوات التنفيذية وإزالة كافة الأنقاص بالمعصرة القديمة بالوحدة (أ) (مؤسسة الزيوت السودانية سابقاً) ثم شرعت بعد ذلك في إستجلاب المكائن الخاصة بالعصر وتركيبها (مكائن خاصة بالعصر الميكانيكي) وقد اكتمل العصر التجريبي في عام 1993 ولكن لظهور بعض العيوب في عصر زهرة الشمس خاصة تم تأخير استلام المشروع حيث تم تسليمه في عام 1995 عن طريق تسليم المفتاح حسب العقد المبرم . لقد تم تركيب الات حديثة بطاقة عصر 75 الف طن في العام من الحبوب الزيتية لإنتاج الآتى :

أ. 18 الف طن زيوت الطعام

ب. الزيوت المهدرجة .

¹-المرجع السابق ، ص 3.

ج. 55 الف طن من الأمبازات .

تمثلت المرحلة الأولى في قيام المعصرة وملحقاتها الأساسية . بجانب منتجات العصر هنالك خطة تصنيع الصابون والمقدرة طاقته الإنتاجية بحوالي 13 الف طن صابون الغسيل بجانب انتاج 600 طن من خام الجلوسرين .

بعد قيام المرحلة الأولى من المشروع التحديث تدنت الإنتاجية نسبة لإرتفاع اسعار مدخلات الإنتاج وأرتفاع تكلفة التمويل من النظام المصرفي كما وأن عدم سداد المساهمين لمتبقي زيادة رأسمال الشركة أثر سلباً في الإنتاج وبالتالي ادى لتأخير تنفيذ المرحلة الثانية من التحديث والمتمثلة في :

1. اكتمال كافة خطوط إنتاج الصابون للوصول الى الطاقة القصوى .

2. تكملة خط إنتاج صابون التوليت .

3. وحدة تكرير خام الجلوسرين .

4. خط عبوات البلاستيك والكرتون .

5. تأهيل وتحديث وحدة التكرير والتكرير المستمر .

المرحلة الثانية :

تتمثل المرحلة الثانية من التحديث في الآتي :

1. وحدة ازالة الزغب وتقسير البذور ليتم شراء البذور المزغبة والمقشورة بدلاً عن شرائها في شكل خام وتقسيرها بالشركة .

2. وحدة الإستخلاص بالمذيب العضوي والإعتماد على العصر الميكانيكي وذلك لإرتفاع الفاقد الصناعي الذي قد يصل الى 7% في بعض انواع الحبوب الزيتية علماً بأن الفاقد الصناعي في مجال الاستخلاص بالمذيب العضوي لا يتعدى الـ 1% .

كل تلك العوامل ادت الى تكبد الشركة لخسائر مالية ظهرت جلياً في عام 1998 وحتى عام 2000 لما توقف المساهمون كثيراً في ضرورة اعادة هيكلة الشركة وعلاج اسباب تدني الإنتاج حيث كلف بيت الخبرة نيوتيك بالقيام بدراسة جدوى اقتصادية لمستقبل الشركة ومن ثم قام الإستشاري بزيادة للشركة لبحث أوضاعها المالية والإدارية والفنية والتسويقية كمدخل لدراستها حيث تمكن بالفعل من تقديم تقريره النهائي الذي اشتمل على :

أ. مناخ الاستثمار .

ب. التسويق .

ج. التقرير الفني .

د. الإصلاح الإداري .

هـ. التحليل المالي .

لقد أوضح التقرير السمات العامة وتفاصيل دقيقة ابرزت بشكل عادل وأوضح مشاكل الشركة حيث رفع توصياته والتي تلخصت في :

1. الجانب الإداري قد تم الغاء جميع الوظائف نسبة للتكلفة الباهظة للعمالة خاصة في جانب الفوائد مابعد الخدمة والأجور الإضافية ، العلاج المجاني وفئات العمالة .
2. فى جانب العمليات الصناعية اوضح الأستشارى قدرة مكائن الشركة فى زيادة طاقة العصر حيث اوضح ضرورة تطوير الخطوط الأخرى مثل خط التعبئة وتعبئة الجلسرين ووحدة التواليت حتى تتكامل العمليات الإنتاجية للوصول الى الإنتاج الأمثل حيث حددت الدراسة بأن تكون الإنتاجية فى العام الأول للخطة فى حدود 31 الف طن حبوب زيتية تتدرج الى ان تصل الى حوالى 65 الف طن حبوب زيتية فى العام الخامس للخطة .
3. فى جانب التسويق اوصت الدراسة بضرورة التركيز على الصادر وفق الجودة المطلوبة وكذلك لترويج واجراء البحوث لاقتصاديات السوق لمواكبة المنافسة فى الداخل والخارج .
4. فى الجانب المالى توصلت الدراسة الى جدوى مشروع التحديث حيث وصلت نسبة العائد الداخلى الى 13% تقريباً مما يؤكد جدوى الاستثمار فى مجال الزيوت خاصة بعد تذليل كافة المشاكل الإدارية التى اقعدت الشركة عن العمل .

رابعاً: الهيكل الوظيفي للشركة العربية للزيوت النباتية

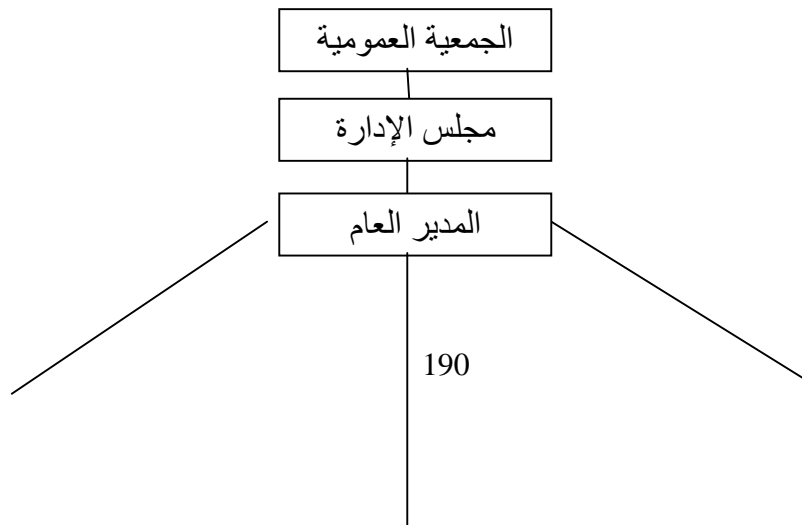
إن الدراسة توصلت الى هيكل تنظيمي للشركة يشتمل على ثلاث ادارات هي :

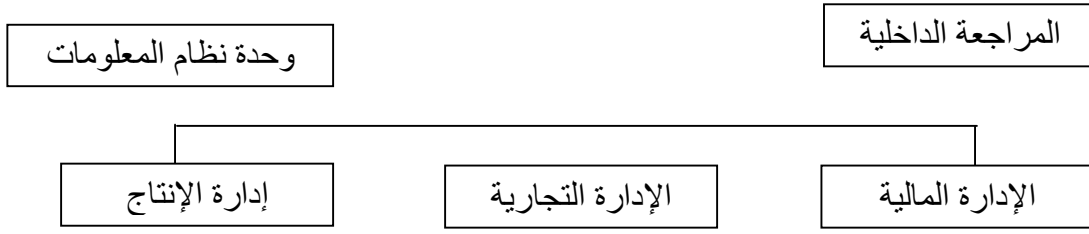
1. إدارة العمليات الصناعية .
 2. الإدارة المالية والإدارية .
 3. الإدارة التجارية وتشمل قسم التسويق والمشتريات .
- مع وجود بعض الأقسام المساعدة كالمراجعة الداخلية ووحدة النظم والمعلومات وقسم التكاليف وذلك لزيادة فعالية الأداء .

تتميز الشركة العربية السودانية بهيكل إداري جيد من خلاله توضح الوظائف والتخصصات التى تخص كل إدارة ، حيث يمكن التعرف عليه يمكن التعرف عليه من خلال الشكل (1/1/4) التالي:

شكل (1/1/4)

الهيكل الوظيفي للشركة العربية السودانية للزيوت





المصدر: الهيكل الوظيفي المصدق من مجلس إدارة الشركة في اجتماعه رقم 83 يناير 2002م الخرطوم - السودان.

قد تم إنشاء قسم للتكاليف في بداية هذا العام وهذا النظام لا يلغى نظام المحاسبة المالية الحالية بالشركة وانما يعمل معه ولا ينافسه بل يتكامل معه وله القدرة على إنتاج المعلومات التكلفة الأكثر تحليلاً واعمق تفصيلاً والتي تساعد إدارة الشركة في تحقيق أهدافها وتحسين ادائها لاستغلال مواردها الإقتصادية المادية والبشرية بالطريقة الصحيحة فنياً واقتصادياً وعلى مواجهة الظروف والمشاكل .

يمكن تناول الإدارات الرئيسية بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية من خلال مايلي :

1. إدارة العمليات الصناعية

هي الإدارة التي تقوم بعملية الإنتاج حيث يوجد بها المهندسين والفنيين والعمال المهرة وشبه المهرة . في هذه الإدارة تعد التقارير الدورية حيث يتم استلام المواد الخام والمساعدة والإحتياجات الأخرى من إدارة المخازن عن طريق طلب مواد يقدم لإدارة المخازن التي تقوم بأصدار اذن صرف مواد . أيضاً تقوم هذه الإدارة باعداد موازنة العمليات الصناعية حيث تعد الموازنة نهاية العام يوضح فيها المدخلات والمخرجات والفاقد منها لمعرفة الانحرافات ومعالجتها أن وجدت . يتبع لهذه الإدارة قسم ضبط الجودة حيث يقوم هذا القسم بمتابعة الإنتاج اليومي بأخذ عينات ومطابقتها بمواصفات القياسية ومعالجة اي انحراف أن وجد . وتوجد بهذا القسم أحدث الوسائل العلمية لضبط الجودة .

2. الإدارة المالية والإدارية :

هذه الإدارة هي التي تقوم بترجمة جميع أعمال الشركة الى القيمة مالية حيث تعد الحسابات الختامية لمعرفة المركز المالي الذي هو المبتغى .

في الإدارة المالية توجد المستندات التالية :

أ. اذونات الصرف النقدية او بشيك حيث الموظف المختص بتحرير اذن الصرف ليقوم الصراف بصرف المبلغ أن كان نقداً أو بتحرير الشيك أن كان بشيكات .

ب. اذن توريد وهو اذن يصدر لتوريد المبالغ النقدية كانت أم بشيكات والتي يتم استلامها من العميل بواسطة الخزينة .

ج. الدفاتر والمستندات المالية التي يتم بها اعداد الحسابات .

اما في قسم المخازن حيث يتم تخزين صرف المواد فتوجد عدة مستندات :

1. اورنيك استلام العهدة : Good Received Note (G.R.N) :

وهو الاورنيك المالى الذى يتم استلام الصنف حيث يقوم أمين المخازن باصداره حيث الإستلام

ويحوي :

أ. نوع الصنف .

ب. الكمية الواردة والمخزون منها .

ج. الجهة الموردة .

د. التاريخ.

هـ. (Issue Voucher) .

2. اورنيك صرف العهد : بعد أن يراجع امين الخزن طلب صرف من الجهة الطالبة يقوم المطلوب وفق

اورنيك صرف العهدة والذى يحوي :

أ. نوع الصنف المطلوب .

ب. الكمية المطلوبة والمتبقى بالمخزن .

ج. الجهة الطالبة .

د. التاريخ .

3. مخزن العهدة : وهو يخزن لكل صنف يحوي :

أ. الرصيد الموجود أصلاً .

ب. يضاف إليها الكمية الواردة مع كتابة رقم اورنيك الاستلام .

ج. تخصم منها الكمية المنصرفة مع كتابة رقم إذن الصرف .

د. يتم الصرف عن طريق متوسط السعر .

4. إذن إرجاع عهدة :

هو إذن يصدره أمين المخزن حيث إرجاع صنف معين وهو شبيهه بإذن استلام البضاعة وفيه

تضاف الأصناف الراجعة الى العهدة .

5. إذن صرف تالف :

يصدر حين تلف بضاعة بعد إن يتم تشكيل لجنة لذلك وتقوم بالتوصية يتم إصدار هذا الإذن

بصرف المواد التالفة من المخازن وإزالتها من العهدة حسب سعر التكلفة وتحميل التلف على حساب

الأرباح والخسائر . وتطبق بإدارة المخازن بالتعاون مع حسابات بإدارة المالية جميع السياسات المحاسبية

اللازمة وفق المتطلبات حيث هنالك نقطة إعادة طلب الشراء وأيضاً دورة الصرف وجميع سياسات السعر

والصرف .

أما القسم الإدارى وهو الذى يقوم بإدارة شئون العاملين وتوجد به المستندات التالية :

أ. اورنيك أو دفتر الحضور والإنصراف لتحديد ساعات العمل .

- ب. اورنيك ساعات العمل الاضافى .
- ج. اورنيك العلاج والراحات الطبية .
- د. اورنيك الإنذارات والخصومات والجزاءات المالية .
- هـ. المرتبات ولأجور مع جميع بيانات شاغل الوظيفة حيث يكون هنالك سجل منفصل لكل عامل يحوى جميع ماله وما عليه .
- و. اورنيك الإجازات .
- ز. اورنيك العلاوات والحوافز والبدلات .
- ح. التقارير الدورية .
- ط. اى ارنيك أخرى مساعدة .

3. الإدارة التجارية :

يوجد بهذه الإدارة قسمان هما :

أ. قسم المبيعات :

هو القسم الذى يقوم بالتخطيط والبحوث التسويقية ولشباع رغبات المستهلك عن طريق الاستبيان . كما يقوم بتوزيع السلع مباشرة للمستهلك عن طريق عربات التوزيع التابعة للمصنع ويتم البيع عن طريق فائتورة البيع والتي تحوى :

- i. اسم المشتري مع توضيح البطاقة الضريبية والجهة .
- ii. الكمية المطلوبة ونوعها .
- iii. سعر الوحدة واجمالي السعر .

بعد أن يتم مراجعة الفاتورة من إدارة المرافق الداخلية يتم توريد القيمة بالخرينة ويقوم العميل باستلام أصل وصورتين من الفاتورة يتم بها تسليم البضاعة من المخازن وفق الإجراءات كذلك يقوم قسم المبيعات باعداد تقارير دورية تحوى الكميات المباعة واسعارها ومعدل دوران المبيعات وخلافه .

ب. قسم المشتريات :

تقدم الأقسام طلب شراء يحوى المطلوب والمواصفات المطلوبة مع تحديد الكمية المطلوبة . يقوم قسم المشتريات بحصر المطلوب وتصنيفه وفرزه ليتم الشراء حسب المطلوب كالاتى :

- i. عن طريق العطاءات وذلك الكميات الكبيرة حيث تطرح العطاءات عن طريق الإعلان أو خلافة محليا أو عن طريق البريد والوسائل الأخرى عالمياً .
 - ii. عن طريق الشراء المباشر حيث تقدم على فواتير تتم المفاضلة بينها لإختيار أفضل العروض .
- يلاحظ الباحث أن وجود قسم لمحاسبة التكاليف بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدود يعمل على توفير المعلومات التكلفة التى تساهم فى تحديد وقياس تكلفة انتاجها بصورة سليمة وتجويد ادائها لاستغلال مواردها الإقتصادية بالطريقة الصحيحة .

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على وصف مجتمع وعينة الدراسة ومنهجية إجراء الدراسة الميدانية ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها بالإضافة إلى والأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات ولختبار الفرضيات واستخراج النتائج. وذلك على النحو التالي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، وقد تم تحديد مجتمع الدراسة الميدانية عن طريق حصر الأفراد ذوي العلاقة بموضوع البحث سواء كان العاملين في قطاع الصناعة بمختلف مجالاته (مع التركيز على المحاسبين ومحاسبى التكاليف) ، أو الأكاديمين والباحثين في الجامعات ، أو الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة .

2. عينة الدراسة: بناءً على الدراسات السابقة في هذا المجال، ولصعوبة التحديد الدقيق لمجتمع الدراسة تمَّ إختيار مفردات عينة الدراسة بطريقة العينة (العشوائية) وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على آراء أو معلومات من مفردات المجتمع موضع الدراسة، وبلغ حجم العينة (200) فرداً، مع مراعات إعطاء كل العناصر فرصة في الظهور لتمثيل فئاتها ضمن المجتمع المستهدف بالدراسة، قام الباحث بتوزيع (200) إستمارة إستبيان على عينة الدراسة إسترجع منها (182) إستمارة بنسبة 91% من مجموع العينة وهذا مؤشر أولي ممتاز لمدي تفاعل المبحوثين مع الدراسة ، ولكن هنالك عدد(4) إستمارات تالفة و(14) لم يتم إعادتها ، ليصبح مجموع الإستمارات الصالحة للتحليل (182) إستمارة . والجدول التالي يوضح كيفية توزيع الإستمارات على مجتمع الدراسة.

الجدول (1/2/4)

النسب التقديرية لعينة الدراسة

الرقم	القطاع	حجم العينة	النسبة
1	الصناعي	100	50%
2	سوق الخرطوم للأوراق المالية	20	10%
3	أكاديمين وباحثين	20	10%
4	ديوان المراجع القومي	40	20%
5	أخرى	20	10%
	الجملة	200	100%

المصدر : إعداد الباحث ، 2015م .

تم إختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية والجدول التالي يوضح توزيع الإستثمارات على عينة الدراسة.

جدول (2/2/4)

الإستبيانات الموزعة والمعادة والتالفة

البيان	العدد	النسبة %
إستبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	182	91
إستبيانات لم يتم إعادتها	14	7
إستبيانات تالفة	4	2
إجمالي الإستبيانات الموزعة	200	100

المصدر : إعداد الباحث ، 2015م .

ثانياً: أداة الدراسة

الوسيلة التي إستخدامها الباحث في جمع البيانات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وهناك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، وقد إعتد الباحث على الإستبيان لجمع البيانات الميدانية وتعرف الإستبانة بأنها (أداة من أدوات البحث تتألف من مجموعة من لمفردات مصحوبةً بجميع الإجابات الممكنة عنها، أو بفرغ للإجابة عندما تتطلب إجابة مكتوبة، وعلى الفرد أن يحدد ما يراه أو ينطبق عليه فيها، أو يعتقد أنه الإجابة الصحيحة على كل مفردة من المفردات، أو أن يكتب في الفراغ المحدد ما يعتقد أو يراه أو يشعر به تجاه ما تقيسه هذه المفردات)⁽¹⁾.

هذا وجاء اعتماد الباحث على الاستبانة لمزاياها المتعددة المتمثلة في الآتي⁽²⁾:

¹ علي ماهر خطاب ، القياس والتقويم في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، (القاهرة : الأنجلو المصرية، ط7 ، 2008م) ، ص 399.

2- أحمد حسين الرافي، مناهج البحث العلمي، (عمان: دار وائل للنشر، ط2 ، 1999م) ص 192.

1. إمكانية تطبيقها للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

2. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.

3. سهولة وضع الأسئلة وترسي ألفاظها وعباراتها.

4. توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.

تحقيقاً للغرض السابق للإستبانة تم تصميم استمارة الإستبيان وأرفق معها خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بموضوع الدراسة وهدفها (أنظر الملحق رقم "1") وتتكون الاستمارة من قسمين:

القسم الأول:

يشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة

الدراسة وهي:

1. العمر.

2. المؤهل العلمي.

3. التخصص العلمي.

4. المؤهل المهني .

5. المركز الوظيفي .

6. سنوات الخبرة .

القسم الثاني :

يحتوي على البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في عدد (20) عبارة تغطي فرضيتين من فرضيات الدراسة، بواقع (10) عبارة لكل فرضية .

ثالثاً: مقياس الدراسة

كما تم قياس درجة الإستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، والذي يتراوح من أوافق بشدة إلى لا أوافق بشدة، كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (3/2/4)

مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	أكبر من 80%	درجة موافقة عالية جداً
أوافق	4	70-80%	درجة موافقة عالية
محايد	3	50-69%	درجة موافقة متوسطة
لأوافق	2	20-49%	درجة موافقة منخفضة
لأوافق بشدة	1	أقل من 20%	درجة موافقة منعدمة

المصدر: إعداد الباحث ، 2015م.

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة يصبح كالآتي:

- الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات $(3 = (5/15) = 5 / (1+2+3+4+5))$ وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة ، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة ، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

رابعاً: تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة ، وقد إعتمدت الدراسة في المرحلة الأولى على تقييم مدى ملائمة المقاييس المستخدمة في قياس عبارات الدراسة بإستخدام اختبارات الثبات والصدق لاستبعاد العبارات غير المعنوية من مقاييس الدراسة والتحقق من أن العبارات التي إستخدامت لقياس مفهومنا "معينا" تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تعطي إبعاد أخرى وتتميز هذه الاختبارات بقدرتها على توفير مجموعة من المقاييس التي تحدد مدى انطباق البيانات للنموذج الذي تم الكشف عنه واستبعاد أى نماذج أخرى بديلة يمكن أن تفسر العلاقة بين عبارات المقياس بناء على استجابة مفردات عينة الدراسة . وفيما يلي يعرض الباحث نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة :

(1). إختبار صدق محتوى المقاييس

تم إجراء إختبار صدق المحتوى لعبارات المقاييس من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى . وبداية تم عرض عبارات المقاييس على عدد (11) من المحكمين المختصين في الدراسة لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس والهدف منه وفقاً لرأيهم تم قبول وتعديل بعض عبارات المقاييس . لصعوبة فهمهم لها. وبعد إستعادة الإستبيان من المحكمين ثم إجراء التعديلات التي أقرحت عليه ، وبذلك تمّ تصميم الإستبانة في صورتها النهائية (انظر ملحق 2).

(2). اختبار الإتساق والثبات الداخلي للمقاييس المستخدمة في الدراسة

(أ) اختبار الثبات

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة)⁽¹⁾. ويستخدم لقياس الثبات " معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[1 - \frac{\sum s_i^2}{s^2} \right]$$

1- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، ص 560.

حيث يرمز (k) على أنه عدد مفردات الاختبار

(k-1) عدد مفردات الاختبار - 1

($\sum s_i^2$) تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار

(s_i^2) التباين الكلي لمجموع مفردات الاختبار

وتتراوح قيمة معامل إلفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha)، بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل إلفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. وقد أخذ الباحث في اعتباره التأكد من ثبات المقياس الذي قام بينائه قبل إستخدامه في الدراسة بإعادة اختباره على ثلاثين فرداً وحساب "معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، عن عبارات الدراسة .

جدول (4/2/4)

نتيجة اختبار المصدقية لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات
الفرضية الأولى	10	0.71
الفرضية الثانية	10	0.70
اجمالي العبارات	20	0.83

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل، 2015م.

من الجدول (4/2/4) تبين نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرونباخ لفرضيتين الدراسة أكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.83) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي إعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ب/ اختبار الصدق :

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة منها انه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة الصدق بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت ، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً بإستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق = الجذر التربيعي لمعامل الثبات (0.827) والنتيجة كانت 0.909

وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار الصدق لجميع محاور الدراسة

خامساً: أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1/ إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام كل من:

أ/ اختبار الصدق الظاهري.

والتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تقيس إبعاد أخرى ويتميز هذا التحليل بقدرته على توفير مجموعة من المقاييس التي تحدد مدى انطباق البيانات للنموذج الذي تم الكشف عنه واستبعاد أي نماذج أخرى بديلة يمكن أن تفسر العلاقة بين عبارات المقياس بناء على استجابة مفردات عينة الدراسة.

ب/ معامل إلفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء .

2/ أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال :

أ/ التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين بالأرقام والنسب المئوية .

وذلك للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدى.

ب/ الوسط الحسابي : لإجابات المبحوثين ليعكس متوسط إجابات عبارات ، أداة جمع البيانات حيث تم إعطاء أوزان تتراوح من 1 إلى 5 .

ج/ الانحراف المعياري

تم استخدامه لقياس مدى تجانس إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي، ولقياس الأهمية النسبية لعبارات الاستبانة ، كلما قلت قيمة الانحراف المعياري يزداد تجانس العبارات ، والعكس صحيح .

سادساً: خصائص عينة الدراسة

البيانات الأساسية:

فيما يلي الخصائص الأولية لعينة الدراسة:

1. توزيع أفراد العينة حسب العمر:

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر .

جدول (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر

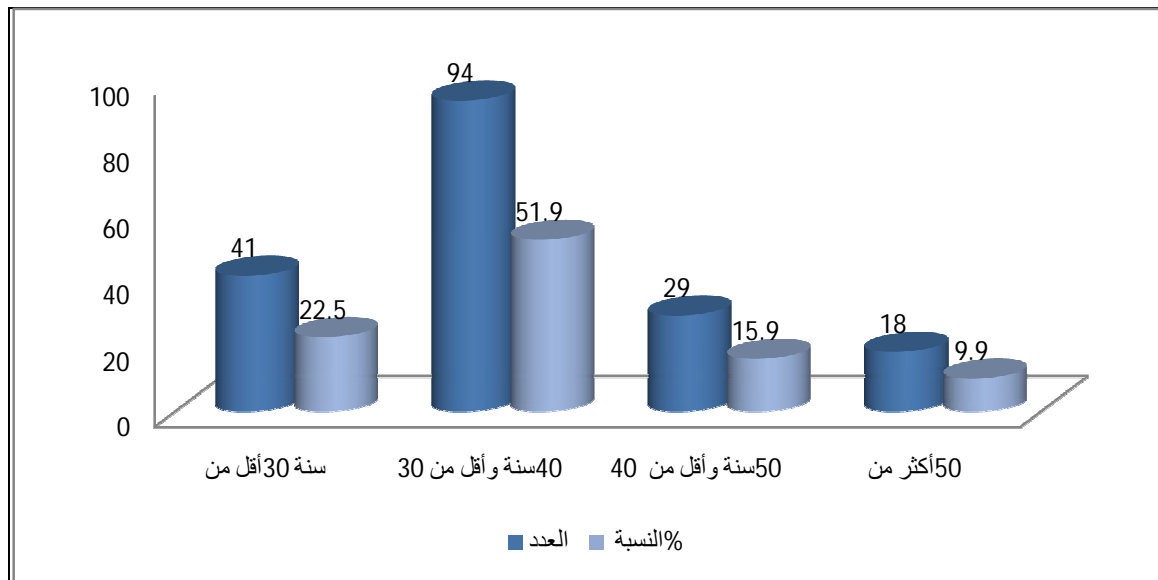
العمر	العدد	النسبة %
-------	-------	----------

أقل من 30 سنة	41	22.5
30 وأقل من 40 سنة	94	51.6
40 وأقل من 50 سنة	29	15.9
أكثر من 50 سنة	18	9.9
المجموع	182	100

المصدر: إعداد الباحث المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (1/2/4)

التوزيع التكراري لإفراد العينة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد العينة من تتراوح أعمارهم ما بين (30-40) سنة حيث بلغت نسبتهم (51.9) % من أفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم ما بين (30) سنة فأقل (22.5) % إما أفراد العينة والذين تتراوح أعمارهم ما بين (40-50) سنة فقد بلغت نسبتهم (15.9) % من اجمالي العينة المبحوثة ، كما أن أفراد العينة والذين تزيد أعمارهم عن (50) سنة فقد بلغت نسبتهم (9.9) % من اجمالي العينة المبحوثة.

2. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول (6/2/4)

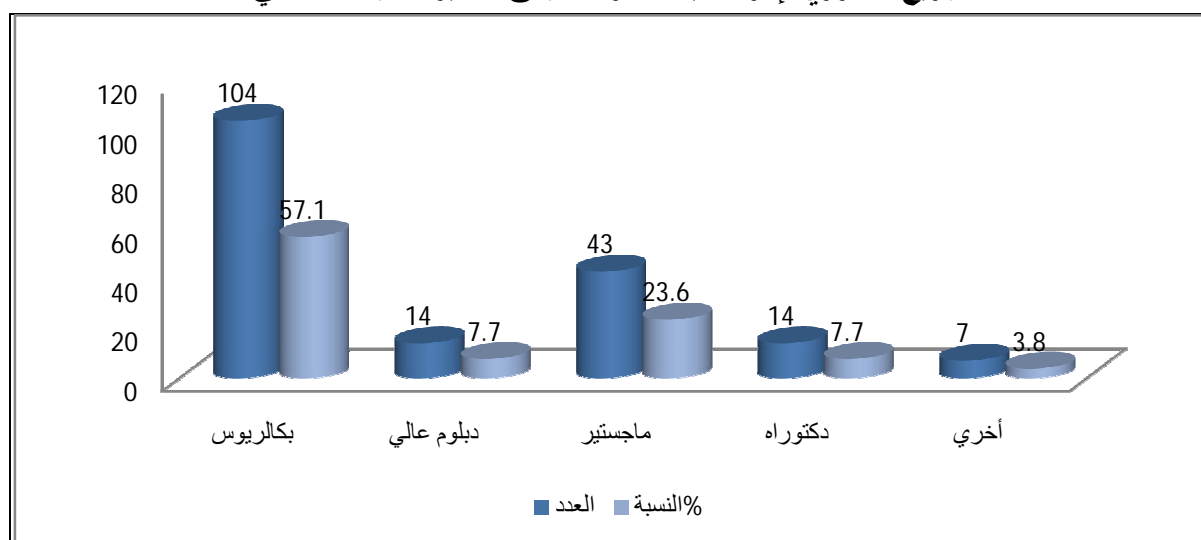
التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريوس	104	57.1
دبلوم عالي	14	7.7
ماجستير	43	23.6
دكتوراه	14	7.7
أخرى	7	3.8
المجموع	182	100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (2/2/4)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد العينة من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (104) من عينة الدراسة بنسبة (57.1%) ، و (14) من حملة الدبلوم العالي وبنسبة (7.7%) و (43) من حملة الماجستير بنسبة (23.6%) ، و (14) من حملة درجة الدكتوراه بنسبة (7.7%) ، و (7) أخرى بنسبة (3.8%) . ومنه يتضح أن 96.1% يحملون درجة البكالوريوس على الأقل وهذا يدل على تأهيل الباحثين علمياً ويتوقع من خلال هذه النتيجة أن تكون إجابات أفراد مجتمع الدراسة عن أسئلة الإستبيان أكثر موضوعية .

3/ توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (7/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول (7/2/4)

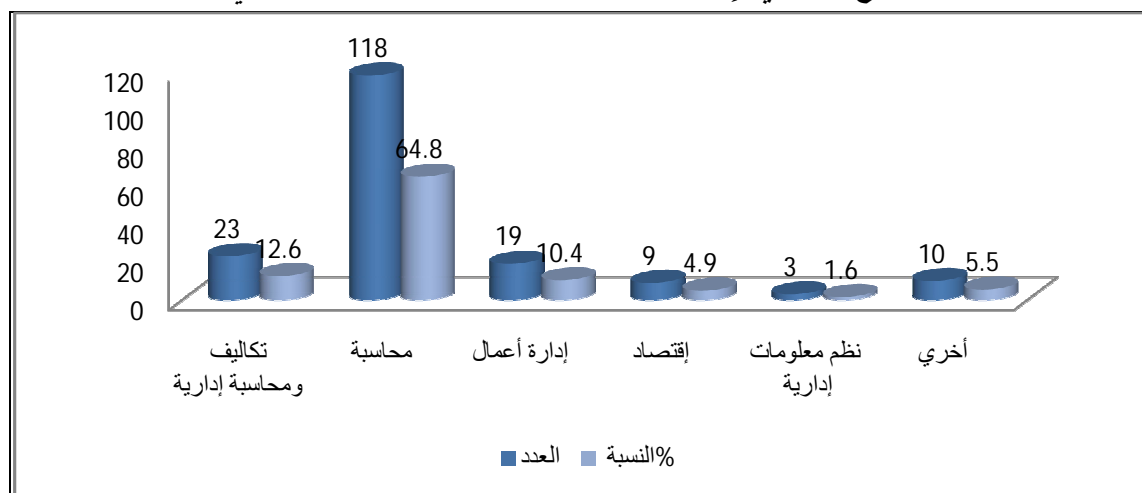
التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
تكاليف ومحاسبة إدارية	23	12.6
محاسبة	118	64.8
إدارة أعمال	19	10.4
إقتصاد	9	4.9
نظم معلومات إدارية	3	1.6
أخرى	10	5.5
المجموع	182	100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (3/3/4)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم المحاسبة وعددهم (118) بنسبة (64.4%) ، يليهم (23) فرد تخصصهم تكاليف ومحاسبة إدارية بنسبة (12.6%)، ثم (19) تخصصهم إدارة أعمال بنسبة (10.4%)، ثم (9) تخصصهم الإقتصاد بنسبة (4.9%)، و(3) تخصصهم نظم معلومات إدارية بنسبة (1.6%)، ثم (10) تخصصهم بخلاف العلوم المالية والإقتصادية بنسبة (5.5%). ومنه يتضح أن 93.9% من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال تخصصاتهم مما يعزز من دقة الآراء المعطاة لإرتباط ومعرفة أفراد العينة بموضوع الدراسة أكاديمياً .

4/ توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني :

يوضح الجدول رقم (8/2/4) والشكل رقم (4/2/4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المؤهل المهني

جدول (8/2/4)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

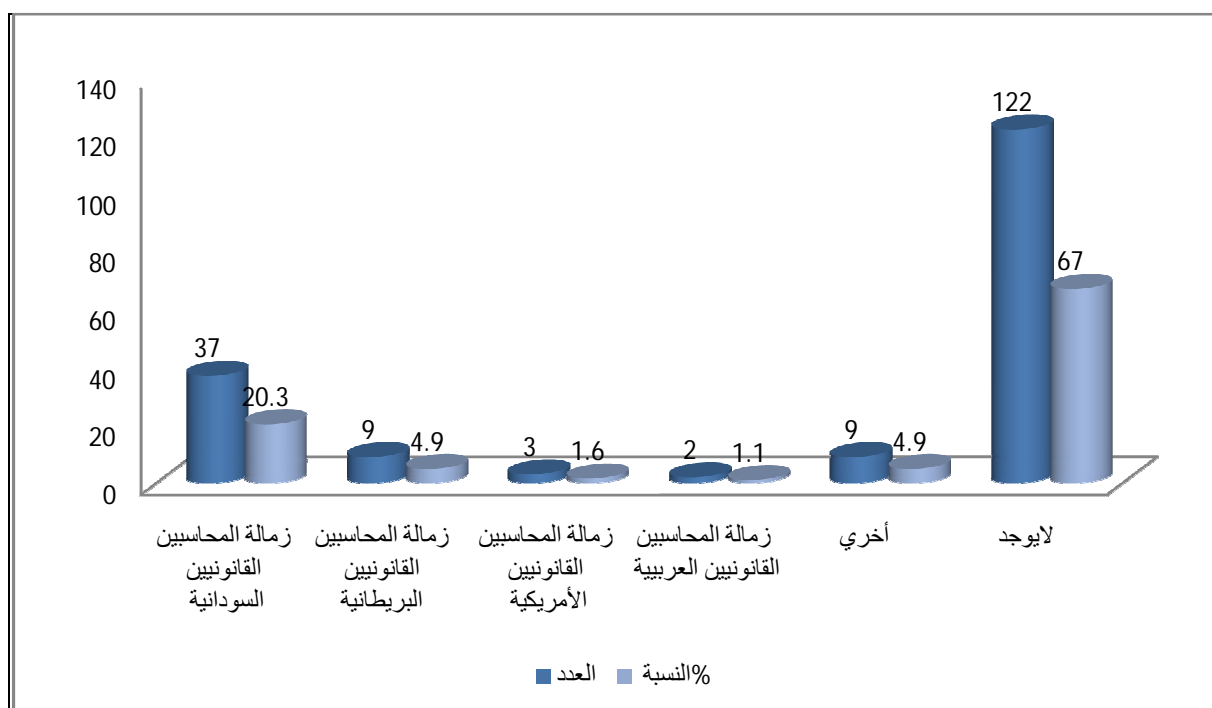
المؤهل المهني	العدد	النسبة %
زمالة سودانية	37	20.3

4.9	9	زمالة بريطانية
1.6	3	زمالة أمريكية
1.1	2	زمالة عربية
4.9	9	أخرى
67	122	لا يوجد
100	182	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (4/2/4)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن غالبية العينة ليست من حملة الزمالات المهنية حيث بلغ عددهم (122) من عينة الدراسة بنسبة (67%)، وأن (37) من أفراد العينة من حملة زمالة المحاسبين القانونيين السودانية بنسبة (20.3%)، ثم (9) فرداً بنسبة (4.9%) من حملة زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، كما أن نفس العدد وبنفس النسبة لهم مؤهلات أخرى غير التي ذكرت، ثم (3) فرداً بنسبة (1.6%) من حملة زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، وهناك فردان فقط من حملة زمالة المحاسبين القانونيين العربية بنسبة (1.1%). يتضح أن هنالك ضعف في توظيف حملة المؤهلات المهنية في هذا القطاع والتي تعتبر مهمة لرفع مستوى أدائهم ولا يقوم بتدريبهم على إكتسابها.

15/ توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (9/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد العينة عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة.

جدول (9/2/4)

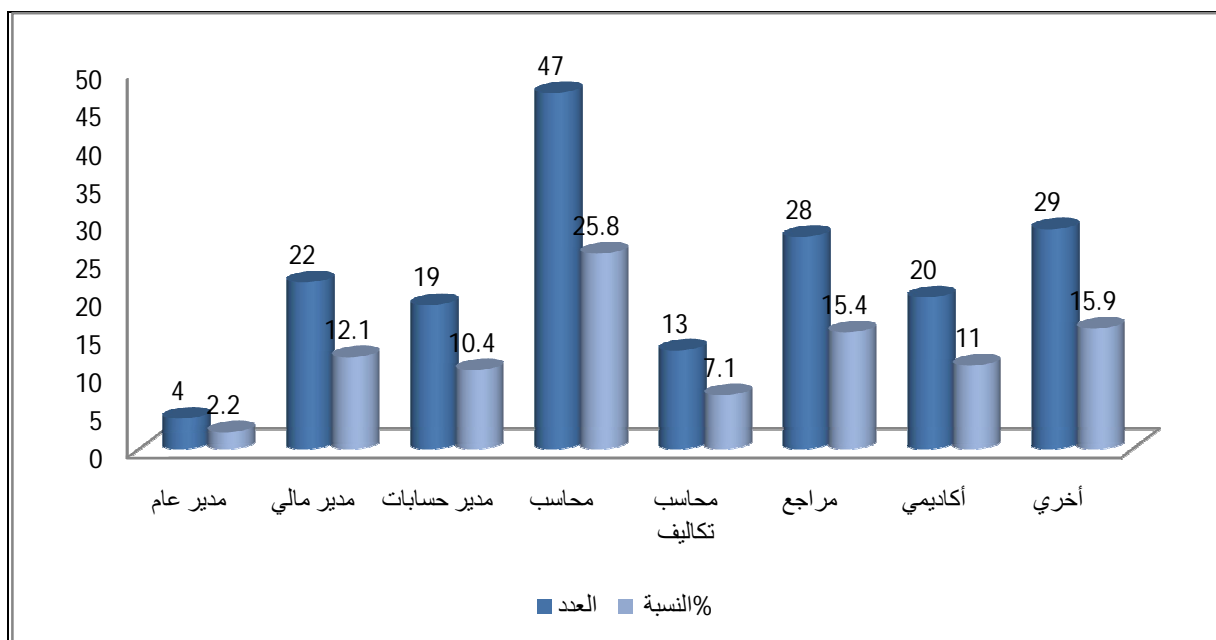
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة %
مديرعام	4	2.2
مدير مالي	22	12.5
مدير حسابات	19	10.5
محاسب	47	25.8
محاسب تكاليف	13	7.1
مراجع	28	15.4
أكاديمي	20	11
أخرى	29	15.9
المجموع	182	100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الوظيفة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن (47) من أفراد عينة الدراسة ما نسبته (25.8%) مساهم الوظيفي محاسبون ، ثم (29) فرداً بنسبة (15.9%) مساهم الوظيفي مسميات أخرى غير التي ذكرت في الإستبانة، وأن (28) فرد من شملتهم الدراسة وبنسبة (15.4%) مراجعون، وأن (20) من أفراد العينة وبنسبة (11%) أكاديميون ، وأن (22) فرد من شملتهم الدراسة وبنسبة (12.1%) كانوا مدراء ماليين ، وأن (19) فرداً بنسبة (10.4%) كانوا مدراء حسابات ، وأن (13) من أفراد العينة وبنسبة (7.1%) محاسبو تكاليف ، وأن (4) من أفراد العينة وبنسبته (2.2%) مدراء عامين . ومنه يتضح أن 84.1% من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال مساهم الوظيفي وبعد هذا من المؤشرات الجيدة للنجاح تطبيق تكامل الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.

16 / توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات تلقي الخدمة

يوضح الجدول رقم (10/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات تلقي الخدمة .

جدول (10/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات تلقي الخدمة

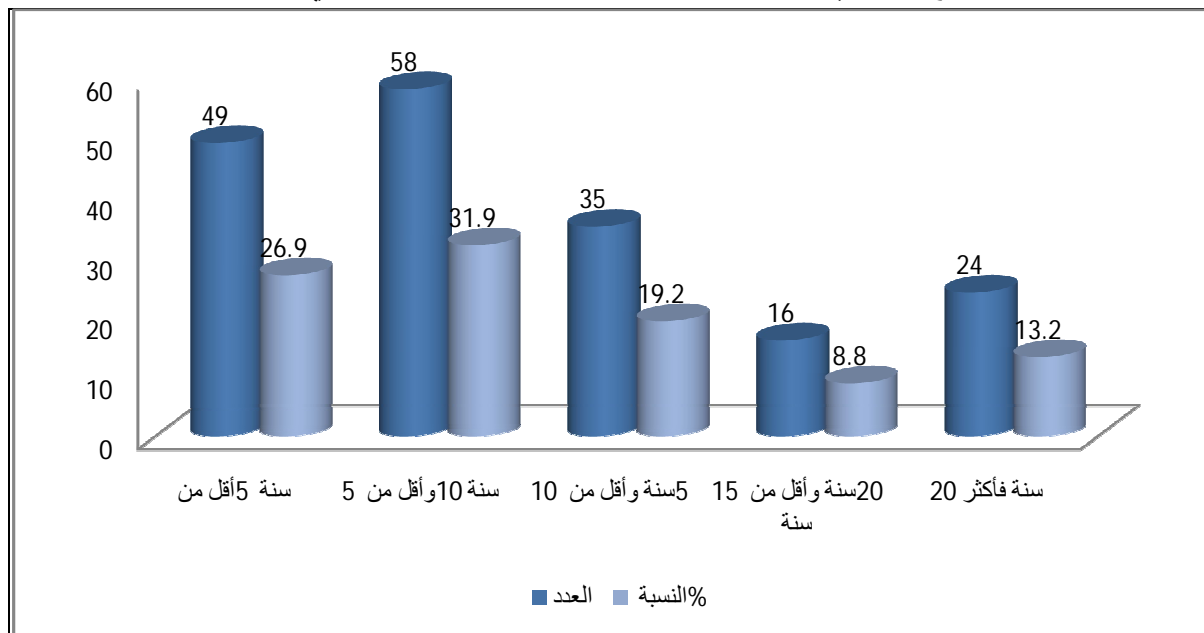
سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
أقل من 5 سنة	49	26.9
5 وأقل من 10 سنة	58	31.9
10 وأقل من 15 سنة	35	19.2
15 وأقل من 20 سنة	16	8.8

20 سنة فأكثر	24	13.2
المجموع	182	100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

شكل (6/2/4)

التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات تلقي الخدمة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2015.

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن عدد (58) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم ما بين (5 - 10) سنة بنسبة (31.9%) ، ثم يليهم (49) فرداً كانت خبرتهم (5 سنة فأقل) بنسبة (26.9%) و (35) فرداً بنسبة (19.5%) خبرتهم ما بين (10 - 15) و (24) فرداً بنسبة (13.2%) خبرتهم ما بين (20 سنة فأكثر) و (16) فرداً بنسبة (8.8%) خبرتهم ما بين (15 - 20). ومنه يتضح أن 73.1% من أفراد العينة تجاوزت خبرتهم 5 سنوات مما يدل على وجود خبرة مناسبة في مجال عملهم وبالتالي إجاباتهم على أسئلة الإستبانة تتبع من وجود هذه الخبرة .

تحليل بيانات الدراسة

يشتمل على تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من مناقشة فروض البحث وذلك وفقاً للخطوات التالية:

1/ التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة على عبارات الدراسة

وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .

2/ التحليل الاحصائي لعبارات الدراسة:

ذلك من خلال تقدير المتوسط والانحراف المعياري للفرضيات الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وترتيب العبارات حسب أهميتها النسبية.

تحليل بيانات الفرضية الأولى:

يؤدي استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية .

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس رأى أفراد العينة حول إستخدام أسلوب التكلفة على

أساس النشاط في زيادة جودة القرارات الإدارية وذلك من خلال:

أولاً : التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الأولى)

جدول (11/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الأولى

لاوافق بشدة		لأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0	0	2.2	4	3.3	6	46.2	84	47.8	87	1- إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية.
0	0	3.8	7	9.3	17	46.2	84	40.1	73	2- التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار .
0	0	1.6	3	6.0	11	45.6	83	46.7	85	3- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات للمراكز والمستويات الإدارية مما يساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب .
0	0	1.6	3	9.3	17	45.1	82	44.0	80	4- تساعد القرارات المبنية على معلومات التكلفة على أساس النشاط من تحليل نقاط القوة والضعف .
0	0	2.7	5	8.2	15	44.5	81	44.5	81	5- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات .
0	0	0	0	7.7	14	44.5	81	47.8	87	6- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار .
0	0	1.6	3	9.9	18	42.3	77	45.6	83	7- إستخدام أسلوب التكلفة على أساس يؤدي إلى توفير معلومات

										تساعد على إتخاذ قرارات التوسع في إنتاج معين، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع، تصميم وتصوير المنتج.
0.5	1	2.7	5	10.4	19	47.8	87	38.5	70	8-أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة.
1.1	2	2.7	5	8.2	15	45.1	82	42.9	78	9-القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المحدد.
1.6	3	7.7	14	14.8	27	45.6	83	30.2	55	10-يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية.
0.3	6	2.6	49	8.7	159	45.2	824	42.8	779	مجموع العبارات

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الإستبيان 2015 .

يتضح من الجدول رقم (11/2/4) مايلي :

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية) **ينتج عنه** معلومات تتصف بالموضوعية والصلاحية للإستخدامات المتوقعة) حيث بلغت نسبتهم (94%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.2)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.3)%.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار **ينتج عنه** معلومات دقيقة تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية) حيث بلغت نسبتهم (86.3)% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.8)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.3)%.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات للمراكز والمستويات الإدارية ممايساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب **ينتج عنه** معلومات تؤكد وتصحح التوقعات السابقة لنشاط المنشأة) حيث بلغت نسبتهم (92.3)% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.6)%. إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6)%.

4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تساعد القرارات المبنية على معلومات التكلفة على أساس النشاط من تحليل نقاط القوة والضعف **ينتج عنه** معلومات تساعد في معالجة نقاط الضعف وتحفيز نقاط القوة) حيث بلغت نسبتهم (89.1)% ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.6)% . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.3)% .
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات . **ينتج عنه** توفير معلومات للجميع المستويات الإدارية) حيث بلغت نسبتهم (89) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.7) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.2) % .
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار **ينتج عنه** معلومات سريعة ودقيقة تلبي احتياجات متخذي القرارات) حيث بلغت نسبتهم (92.3) % بينما لا يوجد أفراد غير الموافقين على العبارة . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) % .
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (استخدام أسلوب التكلفة على أساس يؤدي إلي توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التوسع في إنتاج معين، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع، تصميم وتصور المنتج **ينتج عنه** توفير معلومات تتمتع بالدقة) حيث بلغت نسبتهم (87.9)% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.6) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.9) % .
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي الي التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة **ينتج عنه** معلومات تساعد في تحديد التكاليف الصناعية غير مباشرة بصورة دقيقة) حيث بلغت نسبتهم (86.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.2) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.4) % .
9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المحدد. **ينتج عنه** معلومات لأحداث هامة وطارئة يتم تقديمها لمتخذي القرارات) حيث بلغت نسبتهم (88) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.8) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.2) % .
10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية . **ينتج عنه** معلومات تساعد في تحديد مسببات التكلفة بشكل أفضل) حيث بلغت

نسبتهم (75.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.3) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.8) % .

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس (يؤدي استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية) حيث بلغت نسبتهم (88) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.9) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.7) % .

التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس (الفرضية الثانية)

جدول (12/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الفرضية الثانية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لأوافق		لأوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1-بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجها في حدود تكلفة مستهدفة لا يمكن تجاوزها.	56	30.8	88	48.4	21	11.5	17	9.3	0	0
2-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة الجوانب الفنية للمنتج.	59	32.4	91	50.0	22	12.1	8	4.4	2	1.1
3-تعتبر التكلفة المستهدفة أداء تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج.	71	39.0	84	46.2	15	8.2	11	6	0	0
4-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.	61	33.5	89	48.9	26	14.3	6	3.3	0	0
5-أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل	67	36.8	97	53.3	11	6	5	2.7	2	1.1

										المبكرة من دورة حياة المنتج.
0	0	2.7	5	16.5	30	46.7	85	33.5	61	6- أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين.
0.5	1	1.1	3	9.3	17	53.3	97	35.2	64	7- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار (التصميم ، بدائل التصنيع ، متطلبات السعر) بشكل أفضل.
1.1	2	2.2	4	11.5	21	48.9	89	36.3	66	8- إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدره أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد في مقارنة الأداء الفعلى بالمخطط.
0	0	2.2	4	14.3	26	54.4	99	29.1	53	9-تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم لتلبية طلبات العملاء.
0	0	5.5	10	7.7	14	47.3	86	39.6	72	10- أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج.
4.	7	4	73	11.1	203	49.7	905	34.6	630	مجموع العبارات

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الإستبيان 2015م.

يتضح من الجدول رقم (12/2/4) مايلي :

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان (بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجها في حدود تكلفة مستهدفة لايمكن تجاوزها) حيث بلغت نسبتهم (79.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافون على ذلك (9.3) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.5) %.

2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة الجوانب الفنية للمنتج). حيث بلغت نسبتهم (82.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.5) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1) % .
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تعتبر التكلفة المستهدفة أداء تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج) حيث بلغت نسبتهم (85.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.2) % .
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء) حيث بلغت نسبتهم (82.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.3) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.3) % .
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج) حيث بلغت نسبتهم (90.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.8) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6) % .
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين) حيث بلغت نسبتهم (80.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.7) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.5) % .
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار، التصميم ، بدائل التصنيع ، متطلبات السعر بشكل أفضل). حيث بلغت نسبتهم (88.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.6) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.3) % .
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط) حيث بلغت نسبتهم (85.2) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.3) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.5) % .
9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم لتلبية طلبات العملاء) حيث بلغت نسبتهم (83.5) % .

% بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2.2) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.3) % .

10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تقادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج.) حيث بلغت نسبتهم (86.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5.5) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) % .

يلاحظ أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس (الفرضية الثانية) حيث بلغت نسبتهم (84.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.4) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.1) % .

الفرضية الأولى : يؤدي استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية .

جدول (13/2/4)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	عالية جداً	%88	4.41	.673	1- استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية.
4	عالية جداً	%85	4.24	.784	2- التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار .
2	عالية جداً	%87	4.37	.676	3- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات للمراكز والمستويات الإدارية مما يساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب.
3	عالية جداً	%86	4.31	.710	4- تساعد القرارات المبينة على معلومات التكلفة على أساس النشاط من تحليل نقاط القوة والضعف .
3	عالية جداً	%86	4.31	.739	5- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات.
1	عالية جداً	%88	4.40	.629	6- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار.
2	عالية جداً	%87	4.33	.722	7- استخدام أسلوب التكلفة على أساس يؤدي إلي توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التوسع في إنتاج معين، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع، تصميم وتصوير المنتج.

5	عالية جداً	84%	4.21	.780	8- أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة.
4	عالية جداً	85%	4.26	.810	9-القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المحدد.
6	عالية	79%	3.95	.953	10-يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية .
	عالية جداً	85.5	4.28	0.745	المتوسط العام

المصدر: اعداد الباحث من واقع نتائج التحليل 2015م.

يتضح من الجدول السابق مايلي:

1. أنجميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الاولى (يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلي زيادة جودة القرارات الإدارية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة افراد العينة على جميع عبارات الفرضية الاولى .
 2. اهم عبارتين من عبارات الفرضية هما (إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية)، (أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار)، حيث بلغ متوسط اجابات افراد العينة على العبارة الاولى "4.41" وانحراف معياري "0.673"، وأهمية نسبية 88%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.40" بإنحراف معياري "0.629" وأهمية نسبية 88%.
 3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية)، حيث بلغ المتوسط "3.95" بإنحراف معيار "0.925" وأهمية نسبية 79%.
 4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "4.28" بإنحراف معياري "0.745" وأهمية نسبية "85.5%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.
- الفرضية الثانية: هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية

جدول (14/2/4)

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

الترتيب	درجة الموافقة	الأهمية النسبية	المتوسط	الإنحراف المعياري	العبارات
4	عالية جداً	80%	4.01	.895	1-بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجاتها في حدود تكلفة مستهدفة لا

					يمكن تجاوزها.
3	عالية جداً	%82	4.08	.847	2-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة الجوانب الفنية للمنتج.
2	عالية جداً	%83	4.19	.829	3-تعتبر التكلفة المستهدفة أداء تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج.
3	عالية جداً	%82	4.13	.773	4-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.
1	عالية جداً	%84	4.22	.770	5-أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج.
3	عالية جداً	%82	4.12	.777	6-أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين.
1	عالية جداً	%84	4.21	.721	7-أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار(التصميم ، بدائل التصنيع ، متطلبات السعر) بشكل أفضل.
2	عالية جداً	%83	4.17	.800	8-إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.
3	عالية جداً	%82	4.10	.717	9-تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم لتلبية طلبات العملاء.
1	عالية جداً	%84	4.21	.808	10-أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج.
	عالية جداً	82.6	4.98	0.794	المتوسط العام

المصدر: اعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2015م

يتضح من الجدول السابق مايلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الثانية (هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة افراد العينة على جميع عبارات الفرضية الثانية .

2. اهم عبارات الفرضية هي (أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج)، (أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار التصميم ، بدائل التصنيع ، متطلبات السعر بشكل أفضل)، (أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج) حيث بلغ متوسط اجابات افراد العينة على العبارة الاولى "4.22" وانحراف معياري "0.770"، وأهمية نسبية 84%، اما العبارة الثانية فقد بلغ متوسط العبارة "4.21" بانحراف معياري "0.721" وأهمية نسبية 84%، والعبارة الثالثة" أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج" حيث بلغ متوسط اجابات افراد العينة على العبارة الثالثة "4.21" بانحراف معياري "0.808" وأهمية نسبية 84%.

3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (بيئة الأعمال الحالية تفرض علنا لمنشأة تصنيع منتجها في حدود تكلفة مستهدفة لا يمكن تجاوزها)، حيث بلغ المتوسط "4.01" بانحراف معيار "0.829" وأهمية نسبية 80%.

4. كما بلغ متوسط جميع العبارات "4.98" بانحراف معياري "0.794" وأهمية نسبية "82.6%" وهذا على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات.

اختبار فروض الدراسة

يتناول الباحث في هذا المبحث مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي اسفرت عليها جداول تحليل البيانات الاحصائية وكذلك نتائج التحليل الاحصائي لإختبار فروض الدراسة و هي :

الفرضية الاولى: يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية

توزيع كاي تربيع

يعتبر توزيع كاي تربيع (Chi-Square) وأحداً من أشهر وأهم الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الظواهر الاجتماعية سواء الوصفية منها أو غير الوصفية، لذا فغالباً ما لا تخلو دراسات وأبحاث العلوم الاجتماعية التي تنتهج الأسلوب الكمي أو السلوكي من تطبيق أو إستخدام هذا الأسلوب في التحليل الإحصائي. ومن التطبيقات المعروفة لتوزيع كاي :

اختبار التجانس :

يعتبر اختبار التجانس - أو التماثل أحد التطبيقات المهمة لتوزيع مربع كاي .وتكون خطوات اختبار التجانس كما يلي :

1. الفرض العدمي : هو فرض التجانس أو التماثل .
2. الفرض البديل : هو عدم التجانس .
3. الإحصائية: وتأخذ الإحصائية الشكل التالي :

$$X^2 = \sum_I^K \frac{(O - e)^2}{e}$$

والتي لها توزيع كاً² ب درجات حرية K - I حيث K هي عدد الخلايا أو الأقسام أو الفئات...، O ترمز للتكرارات المشاهدة، e ترمز للتكرارات المتوقعة

4. المقارنة والقرار :حيث تتم مقارنة قيمة الإحصائية(المحسوبة من الخطوة الثالثة) مع القيمة الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05)، فإذا كانت القيمة المحسوبة اقل من الجدولية القرار يكون قبول الفرض العدمي (أي قبول فرض التجانس) والعكس إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية القرار هو رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل . أي قبول فرض عدم التجانس وذلك بمستوى معنوية يساوي (0.05). ويرى الباحث أن هذا النوع من الإختبار هو مناسب لإختبار فرضيات الدراسة مع إختبار الإرتباط والإنحدار .

أولاً : إثبات الفرضية الأولى:

يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلي زيادة جودة القرارات الإدارية. لمعرفة اتجاهات آراء المبحوثين حول مدى تحقق فرضية الدراسة الأولى سيتم إيجاد قيمة مربع كاي المحسوبة ومقارنتها مع قيمة مربع كاي الجدولية. أ / إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الاولى" يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلي زيادة جودة القرارات الإدارية".

جدول رقم (15/2/4)

نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الاولى

الرقم	العبارات	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	درجة حرية	Sig.	النتيجة
1	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية.	221.24	11.14	4	0.000	قبول
2	التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار .	167.56	11.14	4	0.000	قبول

قبول	0.000	3	9.48	131.06	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات للمراكز والمستويات الإدارية مما يساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب.	3
قبول	0.002	3	9.48	112.99	تساعد القرارات المبنية على معلومات التكلفة على أساس النشاط من تحليل نقاط القوة والضعف.	4
قبول	0.000	3	9.48	111.89	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات .	5
قبول	0.000	2	5.99	54.14	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار .	6
قبول	0.000	3	7.81	104.63	إستخدام أسلوب التكلفة على أساس يؤدي إلي توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التوسع في إنتاج معين، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع، تصميم وتصور المنتج.	7
قبول	0.000	4	11.14	171.19	أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي الي التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة.	8
قبول	0.000	4	11.14	176.85	القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المحدد.	9
قبول	0.000	4	11.14	116.02	يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية .	10

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام spss، 2015م

من الجدول رقم (15/2/4) السابق يتبين الآتي:

بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الأولى (221.24) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتنصف بالموضوعية " ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثانية (167.56) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين

حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار". ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

1. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثالثة (131.06) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات للمراكز والمستويات الإدارية مما يساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

2. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الرابعة (112.99) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "تساعد القرارات المبنية على معلومات التكلفة على أساس النشاط من تحليل نقاط القوة والضعف" ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

3. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الخامسة (111.89) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

4. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة السادسة (54.14) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (2) البالغة (5.99)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار" ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

5. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة السابعة (104.63) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " استخدام أسلوب التكلفة

على أساس يؤدي إلي توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التوسع في إنتاج معين، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع، تصميم وتصور المنتج "، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000). بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثامنة (171.19) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي الى التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة "، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة التاسعة (167.85) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المحدد" ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة العاشرة (114.02) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات غير مالية ضرورية "، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

إذن النتائج من 1-10 تؤكد صحة الفرضية الأولى لهذا البحث وهي: يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الي زيادة جودة القرارات الإدارية.

ثانياً: إثبات الفرضية الثانية:

ب. إختبار مربع كاي Chi لعبارات الفرضية الثانية "هنالك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية"

جدول رقم (16/2/4)

نتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية	درجة حرية	Sig.	النتيجة
1	بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجها في حدود تكلفة مستهدفة لايمكن تجاوزها.	73.17	9.48	3	.000	قبول
2	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة الجوانب	156.30	11.14	4	.000	قبول

					الفنية للمنتج.
قبول	.000	3	9.48	93.98	تعتبر التكلفة المستهدفة أداء تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج.
قبول	.000	3	9.48	98.52	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقيل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.
قبول	.000	4	11.14	203.93	أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج.
قبول	.000	3	9.48	81.34	أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين.
قبول	.000	4	11.14	197.23	أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار (التصميم ، بدائل التصنيع ، متطلبات السعر) بشكل أفضل.
قبول	.000	4	11.14	167.95	إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدره أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.
قبول	0.00	3	9.48	110.35	تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم لتلبية طلبات العملاء.
قبول	.000	3	9.48	100.99	أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج.

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية بإستخدام برنامج SPSS، 2015م

من الجدول رقم (16/2/4) السابق يتبين الآتي:

1. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الأولى (73.17) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة(9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجها في حدود تكلفة مستهدفة لا يمكن تجاوزها"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

2. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثانية (156.30) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية

- (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في دراسة الجوانب الفنية للمنتج"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
3. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثالثة (93.98) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "تعتبر التكلفة المستهدفة أداء تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
4. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الرابعة (98.52) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
5. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الخامسة (203.93) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لإستخدام معلومات التكاليف في إدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
6. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة السادسة (81.34) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة "أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).
7. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة السابعة (197.23) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات

المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار (التصميم ، بدائل التصنيع، متطلبات السعر) بشكل أفضل."، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

8. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة الثامنة (167.95) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(4) البالغة (11.14)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

9. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة التاسعة (110.35) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية(3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون على العبارة " تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم لتلبية طلبات العملاء"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

10. بلغت قيمة مربع كآي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على العبارة العاشرة (100.99) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوية (5%) ودرجات حرية (3) البالغة (9.48)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين يوافقون حول العبارة " أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة قبل البدء في الإنتاج"، ويؤكد ذلك قيمة Sig. وهي (0.000).

النتائج من 1-10 تؤكد صحة الفرضية الثانية لهذا البحث وهي: " هناك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية.

جدول رقم (17/2/4)

ملخص نتائج فرضيات البحث

الفرضيات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مربع كاي	المعنوية	نتيجة الفرضية
1- يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات	4.28	0.745	85.5	136.76	0.000	قبول

						الإدارية.
قبول	0.000	128.38	82.6	0.794	4.98	2- هناك علاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وجودة القرارات الإدارية.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل 2015م.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

في هذا المبحث سوف يقوم الباحث بإجراء الدراسة التطبيقية على قوائم التكاليف بالشركة محل التطبيق وذلك لإيضاح التغيرات التي سوف تطرأ عليها بعد تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة . قام الباحث بعدة زيارات ميدانية للشركة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة وقد تحصل على قوائم التكاليف لكل نوع من انواع الزيوت والصابون من الحسابات وقسم التكاليف بالشركة وإجراء عدد من المناقشات مع المحاسبين ومهندسين الإنتاج . يستعرض الباحث هذا الجزء من خلال الآتى :

أولاً : نظام التكاليف بالشركة :

يستخدم الباحث البيانات المتوفرة في قائمة التكاليف الخاصة بإنتاج خط الزيوت والصابون كأساس في تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لأثبت الفرضية الثالث والرابعة بالإضافة إلى المعلومات التي تحصل عليها من المسئولين والمهندسين .

جدول (1/3/4)

تكلفة تصنيع وتسويق 6,516,000 لتر زيت زهرة الشمس

البيان	تكلفة عصر وتكرير 6000 طن زيت زهرة الشمس	الإجمالي
تكلفة الشراء	70,200,000	
تكلفة العصر	2,977,020	
إجمالي تكلفة العصر		73,177,020
تكلفة تكرير الزيت الخام	2,363,300	

	694,200	تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر
	7,589,880	تكلفة عبوات الزيت المكرر
10,647,480		إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر
83,824,500		إجمالي التكلفة
(18,894,420)		ناقصاً عائد الامياز المنتج
64,930,080		اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر

المصدر : دليل التكاليف لإنتاج 6000 طن زيت زهرة الشمس ، 2012 .

يلاحظ الباحث أن الطن زيت زهرة الشمس يحتوي على 1086 لتر لذلك فإن 6000 طن يعادل

6,516,000 لتر زيت زهرة الشمس وسعر بيع الجركانة 18 لتر 115.00 بهامش ربح 15,36% .

جدول (2/3/4)

تكلفة تصنيع وتسويق 1629000 لتر زيت بذرة القطن البيضاء

البيان	تكلفة عصر وتكرير 1500 طن زيت بذرة القطن البيضاء	الاجمالي
تكلفة شراء المواد	28,852,785	
تكلفة العصر	1,513,335	
إجمالي تكلفة العصر		30,366,120
تكلفة تكرير الزيت الخام	583,530	
تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر	158,430	
تكلفة عبوات الزيت المكرر	782,100	
إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر		1,524,060
إجمالي التكلفة		31,890,180
ناقصاً عائد الامياز المنتج		(18,423,135)
اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر		13,467,045

المصدر : دليل تكاليف لإنتاج 1500 طن زيت بذرة القطن البيضاء 2012.

يلاحظ الباحث أن الطن زيت بذرة القطن البيضاء يحتوي على 1086 لتر لذلك فإن 1500 طن يعادل

1,629,000 لتر بذرة القطن البيضاء وسعر بيع الجركان 115.00 بهامش ربح 16,92% .

جدول (3/3/4)

تكلفة تصنيع وتسويق 1,086,000 لتر زيت بذرة القطن السوداء

البيان	تكلفة عصر وتكرير 1000 طن زيت بذرة القطن السوداء	الاجمالي
تكلفة شراء المواد	14,750,000	
تكلفة عصر الطن	786,670	
إجمالي تكلفة العصر		15,536,670
تكلفة تكرير الزيت الخام	404,450	
تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر	109,810	
تكلفة عبوات الزيت المكرر	542,070	
إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر		1,056,330
إجمالي التكلفة		16,593,000
ناقصاً عائد الامباز المنتج		(9,117,740)
اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر		7,475,260

المصدر : دليل تكاليف إنتاج 1000 طن زيت بذرة القطن السوداء 2012.

يلاحظ الباحث أن الطن زيت بذرة القطن السوداء يحتوي على 1086 لتر لذلك فإن 1000 طن يعادل 1,086,000 لتر وسعر بيع الجركانة 112 بهامش ربح 15,37% .

جدول (4/3/4)

تكلفة تصنيع وتسويق 543,000 لتر زيت الفول الخام

البيان	تكلفة عصر وتكرير 500 طن زيت الفول خام	الاجمالي
تكلفة الشراء	5,798,730	
تكلفة الترحيل	30,000	
تكلفة العصر	75,000	
إجمالي تكلفة العصر		5,903,730
تكلفة تعبئة 500 طن	176,635	
تكلفة تخزين	15,000	
إجمالي تكلفة التكرير	191,635	
تكلفة التسويق	50,000	

433,270		
6,337,000		إجمالي تكلفة العصر والتكرير
(536,500)		ناقصاً عائد الامياز المنتج
5,800,500		اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر

المصدر : دليل تكاليف لإنتاج 500 طن زيت فول خام 2012.

يلاحظ الباحث أن الطن زيت فول يحتوي على 1086 لتر لذلك فإن 500 طن يعادل 543,000 لتر وسعر بيع الجركان 125 بهامش ربح 15,00% .

جدول (5/3/4)

اجمالي المصروفات التشغيلية لوحدة العصر والتكرير والتعبئة

البيان	العصر	التكرير	التعبئة	الاجمالي
الكهرباء	256888	84002	1607	342494
المياه	1146	97029	0	98175
البخار	54000	336904	0	390304
الصيانة وقطع الغيار	240000	240000	150000	630000
المرتببات والاجور	710782	6717793	170737	7599312
الشحن والتفريغ	191421	0	0	191421
الإستهلاك	885194	4264180	212165	5361539

المصدر : دليل التكاليف التشغيلية للتصنيع 9000 طن من الزيوت النباتية .

يلاحظ الباحث أن توزيع المصروفات التشغيلية بنسبة 67% ، 17% ، 11% ، 5% ، على التوالي لكل من زيت زهرة الشمس وبذرة القطن البيضاء والسوداء والفول السوداني الخام .

جدول (6/3/4)

تكلفة تصنيع 315000 كرتونة صابون تواليت

البيان	القيمة/ج	الاجمالي
تكلفة المواد الخام		
حبيبات صابون تواليت	3,565,000	
سليكات صوديون	3,650	

	492,000	عطر تواليت
	20,900	جلسرين نقي
	10,800	لون
	1,701,000	صندوق
	472,500	كرتونة
6,265,850		إجمالي تكلفة المواد
		تكلفة التشغيل :
		التكلفة المتغيرة:
	13,800	الكهرباء
	10,330	المياه والصرف الصحي
	42,920	البخار
	51,960	المرتبات والاجور
	11,500	الصيانة
	130,510	اجمالي التكلفة المتغيرة
		التكلفة الثابتة:
	48,310	م. إدارية وعمومية
	63,250	إستهلاكات
	111,560	إجمالي التكلفة الثابتة
242,070		التكلفة الكلية للتشغيل
6,507,920		التكلفة الكلية

المصدر : دليل التكاليف لتصنيع 1000 طن صالون تواليت .

يلاحظ الباحث أن الطن صابون تواليت يحتوي على 315 كرتونة لذلك فإن 1000 طن يعادل 315,000 كرتونة بسعر بيع 22000 بهامش ربح 15,5%.

جدول (7/3/4)

تكلفة تصنيع 855000 كيس صابون غسيل

البيان	القيمة /ج	الاجمالي
تكلفة المواد الخام		
شحوم	5,814,000	
صودا كاوية	516,000	

	51,000	عطر استرونيلا
	10,950	سليكات الصوديوم
	18,750	ملح
	349,800	حامض هيدروكلوريك
	187,500	سلفات امونيوم
	33,000	كربون منشط
	68,400	كيس
	54,330	لزاق
7,103,730		إجمالي تكلفة المواد
		التكلفة التشغيلية :
		التكلفة المتغيرة :
	40,500	الكهرباء
	26,460	المياه والصرف الصحي
	105,000	البخار
	54,450	الصيانة
	211,740	المرتبات والاجور
438,150		إجمالي التكلفة المتغيرة
		التكلفة الثابتة :
	195,000	م. إدارية وعمومية
	64,530	إستهلاكات
259,530		إجمالي التكلفة الثابتة
697,686		التكلفة الكلية للتشغيل
7,801,416		اجمالي التكلفة

المصدر: دليل التكاليف لتصنيع 3000 طن صابون غسيل .

يلاحظ الباحث أن الطن صابون غسيل يحتوي على 285 كيس لذلك فإن 3000 طن يعادل

855,000 كيس سعر بيع كيس الصابون 27,000 بهامش ربح 22% .

ثانياً : تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

يتم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مركزي انتاج الزيوت والصابون اعتماداً على الأسس والمفاهيم النظرية، وان أسلوب ABC يعالج مشكلة التكاليف غير المباشرة ولا يمتد ذلك إلى التكلفة المباشرة التي يسهل تتبعها على وحدات التكلفة ، كما أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يتطلب مراحل تمهيدية ، تتمثل في إختيار وتدريب فريق عمل متكامل يضم فئات متعددة من المحاسبين والفنيين والمهندسين وفئات أخرى ، بالإضافة إلى تجميع وتحليل البيانات عن جميع الجوانب المتعلقة بتطبيق هذا المدخل سواء الموارد أو الأنشطة أو مسببات النشاط ، وقد استعان الباحث في التطبيق بالمحاسبين في الشركة محل التطبيق والمهندسين، وقام الباحث بإجراء المقابلات الشخصية مع العاملين داخل كل مركز امتد إليه التطبيق إلى جانب الاعتماد على الملاحظة والمشاهدة الفعلة لتدفق الإنتاج والعمليات الصناعية .

يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد القرارات الإدارية والمالية إتباع الخطوات التالية .

1. تحديد مراكز النشاط .
2. تحليل النشاط وتحديد مجتمعات التكلفة .
3. تحديد تكلفة الأنشطة .
4. تحديد مسببات التكلفة .
5. تحديد معدلات التحميل لكل نشاط .

1/ تحديد مراكز النشاط :

يتم تقسيم مراكز النشاط إلى :

1/1 مراكز نشاط رئيسية :

يتم تقسيم مراكز النشاط الأساسية التالية وذلك كمتطلب من متطلبات أسلوب التكلفة على أساس النشاط

جدول (8/3/4)

مراكز الأنشطة الرئيسية

مركز نشاط (ج)	مركز نشاط (ب)	مركز نشاط (أ)	مراكز الأنشطة الرئيسية خطوط الإنتاج الرئيسية
نشاط التعبئة	نشاط التنقية والتكرير	نشاط العصر	خط إنتاج الزيوت
نشاط	نشاط التجفيف	نشاط التصبين	خط إنتاج الصابون

التعبئة			
---------	--	--	--

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة لعام 2015.

2/1 مراكز النشاط المساعدة :

يتم تقسيم مراكز النشاط المساعدة لمركزي الزيوت والصابون إلى ما يلي :

- أ. مركز نشاط خدمات الإنتاج الرئيسي .
- ب. مركز نشاط ضبط الجودة والمعامل .
- ج. مركز نشاط الإدارة الهندسية .
- د. مركز نشاط الطاقة .
- هـ. مركز نشاط النقل .
- و. مركز نشاط شؤون العاملين والخدمات الاجتماعية .
- ز. مركز نشاط التسويق والمشتريات .
- ح. مركز نشاط المخازن .

2. تحليل النشاط وتحديد مجتمعات التكلفة :

يتم في هذه الخطوة تقسيم كل مركز من مراكز النشاط إلى مجموعات من الأنشطة المتجانسة يطلق عليها مجتمعات التكلفة، يتم هذا التقسيم من واقع تحليل مجالات النشاط المختلفة وتتبع سير العمليات الانتاجية داخل كل مركز من مراكز النشاط .

إن عملية تقسيم الأنشطة إلى مجتمعات التكلفة يجب ان تتم في ضوء مجموعة من الاعتبارات، لتحديد مدى إمكانية اعتبار مجموعة ما من الأنشطة مجمع تكلفة من عدمه وهي:

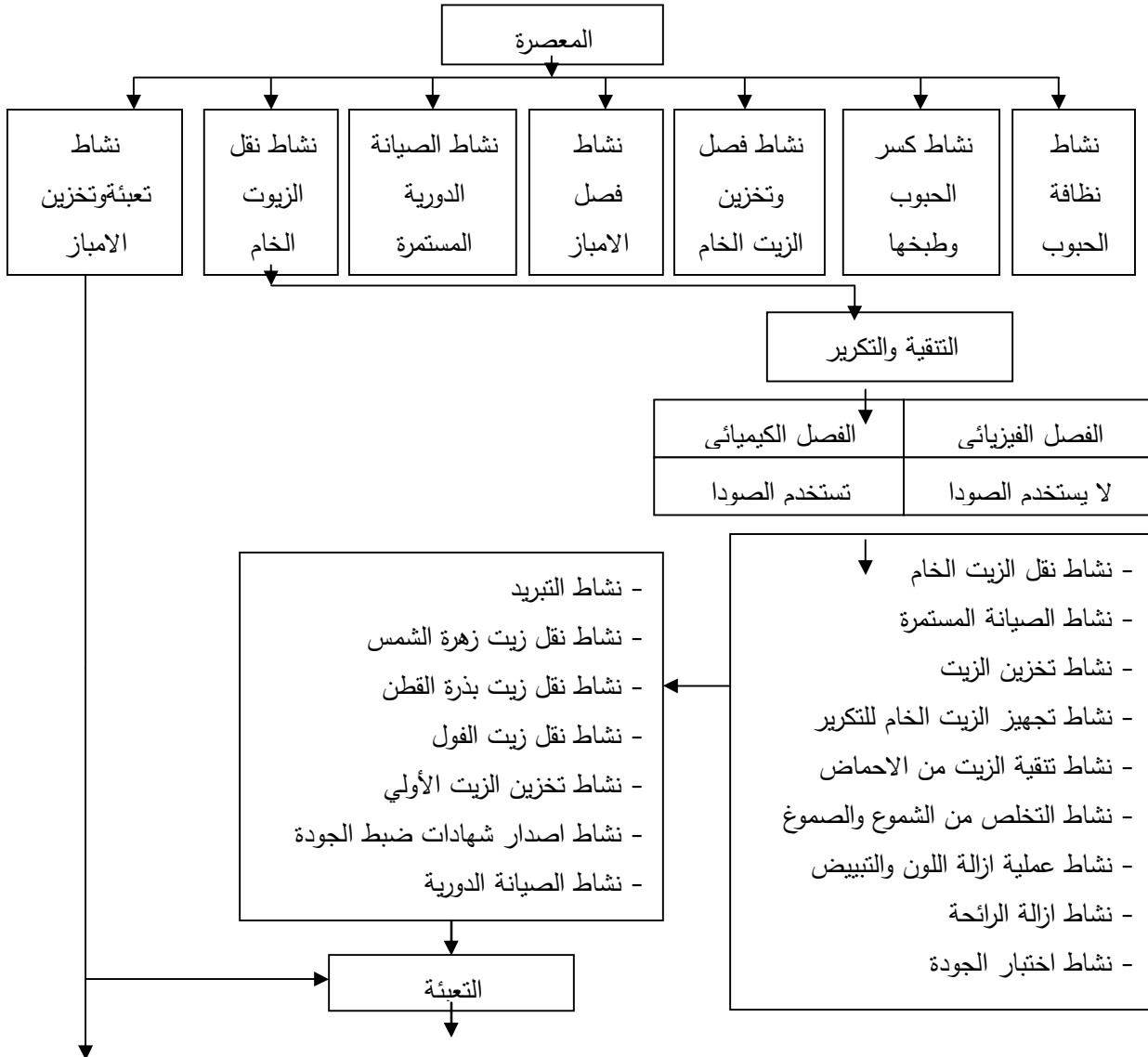
- أ. ضرورة اعتماد الأنشطة الجزئية في مستوى النشاط واستخدامها لنفس مسبب النشاط.
- ب. ضرورة تجانس جميع الأنشطة الجزئية المكونة لمجمع التكلفة .
- ج. سهولة تخصيص عناصر التكلفة لكل مجمع تكلفة .
- د. إمكانية تحديد مدخلات ومخرجات كل مجمع تكلفة ، بالإضافة لضرورة عدم تعدد هذه المدخلات والمخرجات .

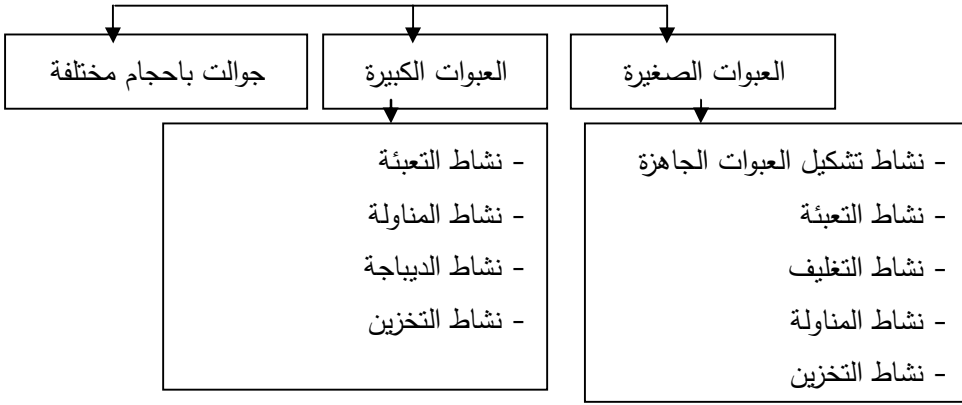
1/2 مجتمعات التكلفة بمراكز النشاط الرئيسية (مركز نشاط الزيوت)

حيث تتضمن العمليات الانتاجية بمركز نشاط الزيوت كلاً من العصر ، التنقية والتكرير ، والتعبئة وتحتوي صناعة الزيوت النباتية على عدة اصناف ويمكن التعرف عليها من خلال تتبع سير العمليات الانتاجية لكل منتج بداخل المركز ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل (1/3/4) التالي :

شكل (1/3/4)

تتبع سير العمليات الإنتاجية لمنتجات مركز نشاط الزيوت
(العصر والتنقية والتكرير والتعبئة)





المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة لعام 2015.

من خلال الشكل السابق يمكن تحديد الأنشطة بداخل مركز نشاط العصر ، التنقية والتكرير، التعبئة والتي تمثل كل منها مجمع تكلفة ، على ان كل نشاط من هذه الأنشطة يتكون من مهام وعمليات متجانسة . والتي تم تجميعها بناءً على الإعتبارات السابق الإشارة إليها لتحديد مجتمعات التكلفة . وتتضمن الأنشطة ما يلي :

- أ. نشاط تحضير (نظافة) الحبوب .
- ب. نشاط تكسير وطبخ الحبوب .
- ج. نشاط العصر .
- د. نشاط تكرير الزيت الخام .
- هـ. نشاط تعبئة زيت بذرة القطن البيضاء .
- و. نشاط تعبئة زيت زهرة الشمس .
- ز. نشاط تعبئة زيت الفول .
- ح. نشاط تغليف المنتجات الزيت والامياز .
- ط. نشاط إدارة المبنى .

يمكن توصيف الأنشطة بمراكز العصر ، تنقية والتكرير ، التعبئة إلى الآتي :

أ. نشاط تحضير (نظافة الحبوب) :

يحتوي هذا النشاط على مجموعة من العمليات الجزئية التالية: .

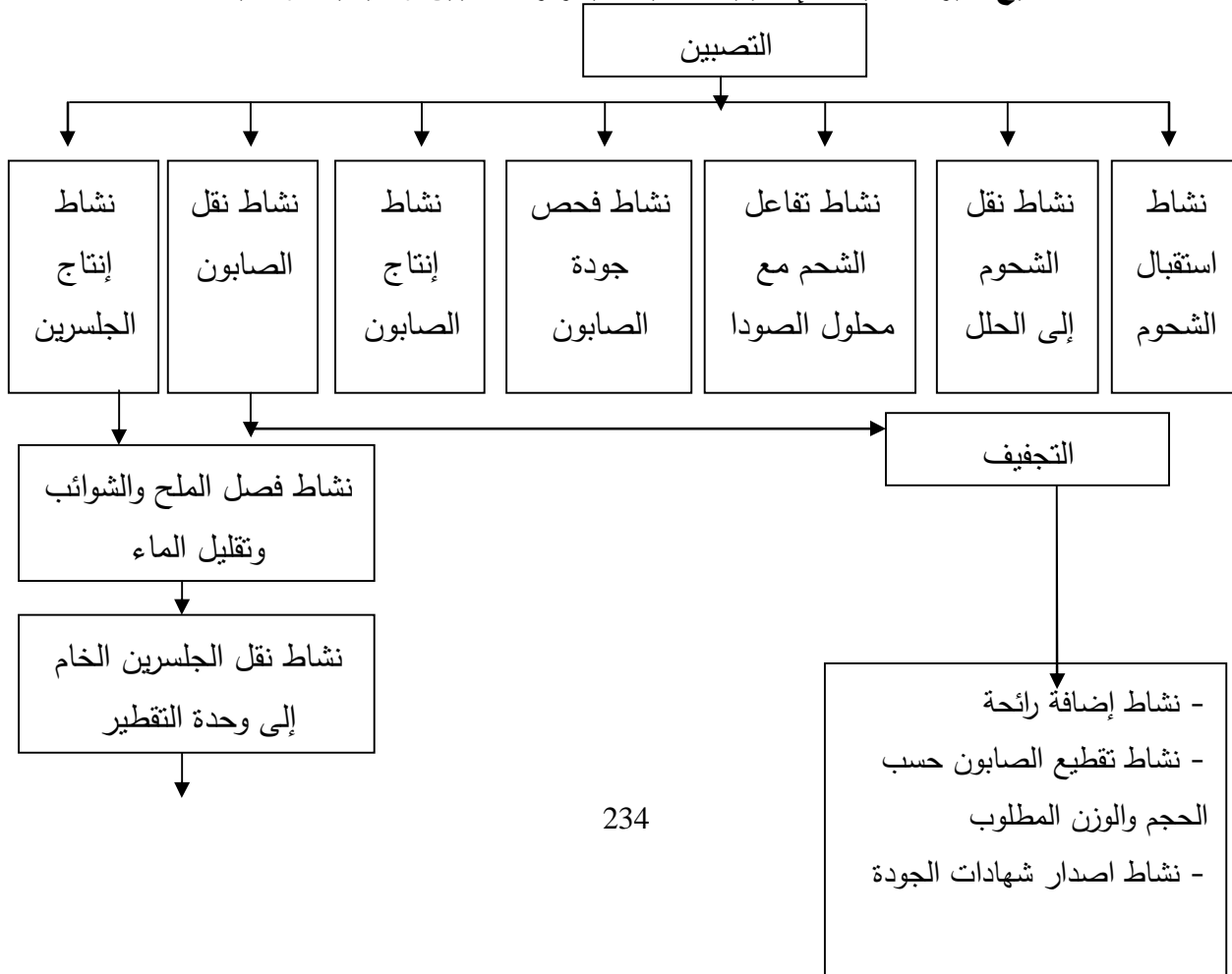
- أ. استقبال الحبوب : يتم استقبال الحبوب في مخازن مفتوحة ومغلقة ويرحل منها إلى الصوامع .
- ii. تحضير الحبوب : يتم فيه نظافة الحبوب من الشوائب .
- ب. نشاط تكسير وطبخ الحبوب : يتم تكسير الحبوب ليسهل طبخها ويتم طبخ الحبوب في حلل بواسطة البخار .
- ج. نشاط عصر الحبوب : يتم عصر الحبوب لينتج الزيت الخام والامياز .
- د. نشاط تعبئة الامياز : يتم نقل الامياز إلى قسم تعبئة الامياز في جوانت خيش حسب الوزن المطلوب.

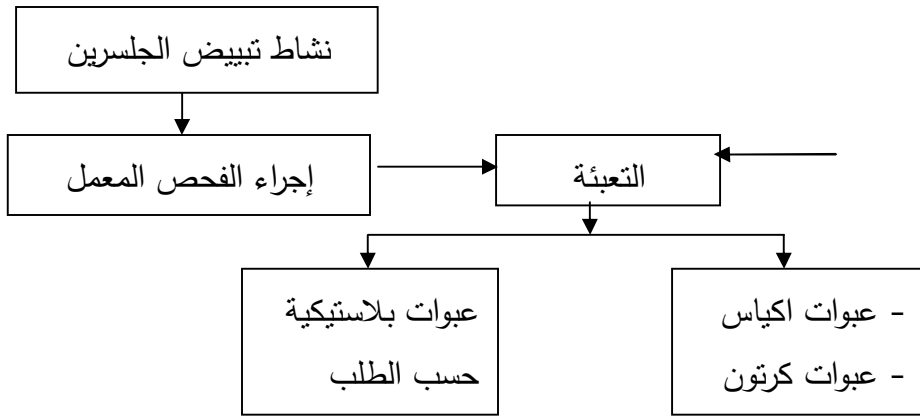
- هـ. نشاط تكرير الزيت الخام : يرسل الزيت الخام إلى قسم التكرير بواسطة مضخات حيث يتم إزالت المواد المفلتر غير المرغوب فيها من حموضة ولون ورائحة بعدة عمليات فيزيائية وكيميائية .
- و. نشاط تعبئة زيت بذرة القطن : يتم تعبئة زيت بذرة القطن البيضاء في عبوات بلاستيكية ذات سعات مختلفة ويتم فحص الزيت في معمل ضبط الجودة قبل التعبئة .
- ز. نشاط تعبئة زيت زهرة الشمس : يتم تعبئة زيت زهرة الشمس في عبوات بلاستيكية ذات سعات مختلفة ويتم أيضاً فحص الزيت في معمل ضبط الجودة قبل التعبئة .
- ح. نشاط تعبئة زيت الفول : يتم أيضاً تعبئة زيت الفول في عبوات بلاستيكية ذات سعات مختلفة ويتم فحص الزيت في معمل ضبط الجودة قبل التعبئة .
- ط. نشاط تغليف المنتجات : يتم تغليف المنتجات بصورة نهائية ووضع الديباجات عليها .
- ي. نشاط إدارة المبنى : يتعلق هذا النشاط بالنواحي الاشرافية والرقابية على الأنشطة المختلفة التي تتم داخل المراكز وتوجه إليه عناصر التكلفة حتى يقوم هذا المركز بتنفيذ المهام بدقة وكفاءة عالية .
- 2/2 مجمعات التكلفة بمراكز التصيبين والتجفيف :

تتضمن العمليات الإنتاجية بمركز نشاط إنتاج الصابون كلاً من التصيبين والتجفيف والتعبئة طبقاً لأحدث الطرق تمشياً مع التقدم والتطور ويتكون خط صناعة الصابون التي يتم انتاجها داخل هذا المركز على عدة أصناف، ويمكن التعرف على مجموعات الأنشطة بداخل هذا المركز خلال تتبع سير العمليات الإنتاجية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل (2/3/4) التالي :

شكل (2/3/4)

تتبع سير العمليات الإنتاجية لمنتجات مركز التصيبين والتجفيف والتعبئة





المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة لعام 2015.

من خلال الشكل السابق يمكن تحديد الأنشطة بداخل مركز نشاط التصبين ، التجفيف والتعبئة والتي تمثل كل منها مجمع من مجمعات التكلفة على أن كل نشاط من هذه الأنشطة يتكون من مهام عمل متجانسة . وتتضمن الأنشطة ما يلي :

توصيف الأنشطة بمراكز التصبين ، التجفيف ، التعبئة :

أ. نشاط نقل الشحوم إلى حلال التصبين :

أ. استقبال الشحوم : يتم استقبال الشحوم التي يتم نقلها بواسطة الشاحنات في خزانات.

ii. ينقل الشحم إلى حلال التصبين حيث يتفاعل الشحم مع محلول الصودا الكاوية الذي يتم حل الصوداء الكاوية الصلبة بواسطة المياه .

ب. نشاط تفاعل الشحم مع محلول الصودا: يتم التفاعل بين الشحم ومحلول الصودا الكاوية عن طريق

عدة عمليات كيميائية وفيزيائية تستخدم فيها المياه ومحلول ملح الطعام وينتج الصابون ومياه الجلسرين.

ج. نشاط انتاج الصابون : الصابون الناتج في قسم الحلال تكون نسبة المياه عالية نسبياً في حدود 33 - 35% .

د. نشاط نقل الصابون إلى قسم التجفيف : يتم تقليل نسبة المياه في قسم التجفيف إلى حدود 25 - 28% و تم تضاف رائحة .

هـ. نشاط انتاج الجلسرين : يتم معالجة مياه الجلسرين عن طريق عدة عمليات كيميائية وفيزيائية وذلك لفصل الملح والشوائب وتقليل المياه .

و. نشاط نقل الجلسرين الخام إلى وحدة التقطير : يتم تبييض الجلسرين بواسطة بدرة كربون ثم يخزن الجلسرين النقي المبيض .

ز. نشاط تعبئة الجلسرين : يتم تعبئة الجلسرين في عبوات بلاستيكية حسب الطلب .

3/2 مجمعات التكلفة بمراكز النشاط المساعدة :

يحتوي مركز النشاط على مجموعات من الأنشطة المتجانسة يطلق على كل مجموعة منها مجمع

تكلفة، إلا أنه توجد بعض مراكز النشاط التي لا يفضل تقسيمها على أساس أن مركز النشاط بصورته

الحالية يعبر عن مجمع تكلفة وفي ضوء الإعتبارات السابقة لتكوين مجمع التكلفة - بالنسبة لمراكز النشاط المساعدة فإن كلاً من مركز نشاط خدمات الإنتاج الرئيسي ومركز نشاط الخدمات المساعدة (مركز نشاط الطاقة ومركز نشاط الخدمات الاجتماعية) لن يتم تقسيمها إلى أنشطة فرعية - فمركز نشاط خدمات الإنتاج الرئيسي مهمته الاشراف على مراكز النشاط الرئيسية من خلال المهندسين او الفنيين دون أن يمتد نشاط المركز إلى أكثر من ذلك . وكذلك مركز نشاط الطاقة فهو يقوم بتوفير الكهرباء والانارة للأقسام المختلفة بالشركة وبالتالي تكون المساحة حسب النشاط المناسب للإنارة والكيلوات/ ساعة هي مسبب النشاط المناسب للكهرباء بالإضافة إلى البخار لتوفير الطاقة للأقسام الإنتاجية ويكون إستهلاك الفيرنس (كيلو) هي مسبب النشاط المناسب للبخار وذلك دون الحاجة إلى التقسيم أكثر من ذلك .

أ. مركز نشاط ضبط الجودة والمعامل :

يتمثل النشاط الرئيسي لهذا المركز في نشاط الرقابة على الإنتاج ومستلزماته ، ونشاط البحث والتطوير ، ويتم تقسيم هذا المركز إلى الأنشطة التالية :

توصيف الأنشطة بمركز نشاط الجودة والمعامل :

i. نشاط فحص وتحليل المواد الخام : يختص هذا النشاط بالرقابة على المواد الخام ومواد التعبئة ومستلزمات الإنتاج الأخرى وتتم عملية الرقابة باخذ عينات للقيام بتحليلها .

ii. نشاط فحص وتحليل الإنتاج التام وشبه التام : تكون مهمة هذا النشاط هي الرقابة على المنتجات خلال مراحل الإنتاج المختلفة وتتم هذه العملية بتحليل مجموعة من العينات اثناء وبعد الانتهاء من عملية الإنتاج .

iii. نشاط البحث والتطوير : يقوم مركز النشاط بعمل الأبحاث بالإضافة إلى تحسين العملية الإنتاجية عن طريق التدريب .

ب. مركز نشاط الإدارة الهندسية :

تتمثل اختصاصات هذا المركز في صيانة الآلات والمباني حتى يمكن تفادي الاعطال ، كما يقوم بإصلاح تلك الآلات او المباني في حالة حدوث الاعطال . ويتم تقسيم أنشطة هذا المركز إلى الأنشطة التالية :

توصيف الأنشطة بمراكز نشاط الإدارة الهندسية :

i. نشاط صيانة وقطع الغيار : نشاط هذا القسم هو صيانة جميع الآلات وتوفير قطع غيار والإسبيرات والآلات حيث يمتلك هذا النشاط ورشة عامة للكهرباء والميكانيكة .

ii. نشاط صيانة المباني : يتعلق هذا النشاط بعمليات الصيانة للمباني وصيانة المكيفات والاجهزة .

iii. نشاط صيانة المعدات المكتبية : يختص هذا النشاط بصيانة المعدات المكتبية .

iv. نشاط تجهيز القوى المحركة ومعالجة المياه : يختص هذا النشاط بتجهيز القوى المحركة والصيانة لسيارات الشركة المخصصة للأنشطة المختلفة ومعالجة المياه من خلال الغلايات وذلك لتوفير إحتياجات الأقسام المختلفة داخل الشركة .

v. نشاط الصرف الصحي : يقوم هذا النشاط بمتابعة عمليات معالجة الصرف الصحي والنظافة .

ج. مركز نشاط شئون العاملين والخدمات الاجتماعية :

يختص هذا النشاط بالجوانب الإدارية في الشركة من ناحية توفير دفاتر الحضور والإنصراف لتحديد ساعات العمل والساعات الإضافية ، العلاج والاكراميات وغيرها :

i. نشاط تبرعات والخدمات الاجتماعية .

ii. نشاط مكافآت مجلس الإدارة واللجنة التنفيذية .

iii. نشاط المرتبات والاجور .

iv. نشاط مصروفات قانونية واستشارية .

v. نشاط ملبوسات العاملين .

vi. نشاط مصروفات السفر والمأموريات .

vii. نشاط المطعم والمستوصف الصحي .

د. مركز نشاط النقل :

يدور إهتمام هذا المركز حول توفير خدمات النقل للأنشطة المختلفة بالشركة من خلال تخصيص وسائل نقل معينة لكل نشاط من الأنشطة ويتم تقسيم أنشطة هذا المركز إلى الأنشطة التالية :

i. نشاط نقل العاملين .

ii. نشاط نقل مديري ورؤساء الأقسام .

iii. نشاط نقل الإنتاج التام .

iv. نشاط نقل المشتريات والتوريدات .

v. نشاط نقل مندوبي البيع والتسويق .

هـ. مركز نشاط المشتريات والمخازن :

يقوم هذا المركز بالمحافظة على المواد في حدود كميات معينة بحيث لا يتوقف الإنتاج بالإضافة

لإصدار اوامر الشراء المختلفة للموردين لتلبية حاجة الأقسام المختلفة من المستلزمات ، ويتم تقسيم أنشطة المركز إلى الأنشطة التالية :

i. نشاط الصرف والمناولة.

ii. نشاط التخزين .

iii. نشاط الوزن والتقسيم .

نشاط الوزن والتقسيم : فيما يتعلق بنشاط الوزن والتقسيم فإنه يوجد داخل المخازن منطقة مستقلة للوزن والتقسيم ويكون مهمة العاملين بهذه المنطقة التأكد من وزن الخامات المنصرفة للاقسام المختلفة.

و. مركز نشاط التسويق :

يتعلق نشاط التسويق بالأنشطة المتعلقة بها ووسائل ترويج المنتجات ويتم تقسيم هذا المركز إلى الأنشطة التالية :

- i. نشاط رسوم اشتراك في النشرات والدوريات .
- ii. نشاط اعلان ونشر .
- iii. نشاط مطبوعات وادوات مكتبية .
- iv. نشاط عوائد ورسوم حكومية .

يمثل كل نشاط من الأنشطة السابق الإشارة إليها بداخل مراكز النشاط المختلفة مجعاً من مجمعات التكلفة وذلك على اعتبار ان كل نشاط من الأنشطة السابق عرضها يتجمع بداخله العديد من عناصر التكلفة المختلفة وبصورة عامة يمكن عرض مجمعات التكلفة الموجودة بداخل مراكز النشاط الرئيسية والمساعدة كما سبق توضيحها كما يلي :

جدول (9/3/4)

مجمعات التكلفة بداخل مراكز النشاط الرئيسية والمساعدة

مراكز النشاط الرئيسية	مراكز النشاط المساعدة
1/ مركز نشاط العصر ، التنقية والتكرير ، التعبئة .	مركز نشاط الإنتاج المساعد :
• مجمع تكلفة تحضير (نظافة) الحبوب	1/ مركز نشاط ضبط الجودة والمعامل :
• مجمع تكلفة تكسير وطبخ الحبوب	• مجمع تكلفة فحص وتحليل المستلزمات .
• مجمع تكلفة تعبئة زيت بذرة القطن البيضاء	• مجمع تكلفة فحص وتحليل الإنتاج التام .
• مجمع تكلفة تعبئة زيت زهرة الشمس	• مجمع تكلفة البحوث والتطوير .
• مجمع تكلفة تعبئة زيت الفول .	2/ مركز نشاط الإدارة الهندسية
	• مجمع تكلفة الصيانة وقطع الغيار
	• مجمع تكلفة صيانة المباني والمنشآت
	• مجمع تكلفة صيانة المعدات المكتبية
	• مجمع تكلفة تجهيز القوى ومعالجة المياه
	• مجمع تكلفة الصرف الصحي
	3/ مركز نشاط شؤون العاملين والخدمات الاجتماعية:
	• مجمع تكلفة تبرعات والخدمات الاجتماعية
	• مجمع تكلفة مكافآت مجلس الإدارة واللجنة التنفيذية

<ul style="list-style-type: none"> • مجمع تكلفة المرتبات والاجور • مجمع تكلفة مصروفات قانونية واستشارية • مجمع تكلفة ملابس العاملين • مجمع تكلفة السفر والمأموريات • مجمع تكلفة رسوم مراجعة • مجمع تكلفة المطعم والمستوصف الصحي • 4/ مركز نشاط النقل : • مجمع تكلفة نقل العاملين • مجمع تكلفة نقل رؤساء الأقسام • مجمع تكلفة نقل المشتريات والتوريدات • مجمع تكلفة نقل الإنتاج التام • مجمع تكلفة نقل مندوبي التسويق • 5/ مركز نشاط المشتريات والمخازن: • مجمع تكلفة الصرف والمناولة • مجموع تكلفة التخزين • مجمع تكلفة الوزن والتقسيم 	<ul style="list-style-type: none"> • مجمع تكلفة المنتجات الزيت والامياز • مجمع تكلفة إدارة المبنى • 2/ مركز نشاط التصيبين والتجفيف والتعبئة • مجمع تكلفة نقل الشحوم إلى الحلل • مجمع تكلفة انتاج الصابون • مجمع تكلفة نقل الصابون إلى قسم التجفيف • مجمع تكلفة تعبئة الصابون • مجمع تكلفة إنتاج الجلسرين • مجمع تكلفة نقل الجلسرين الخام إلى وحدة التقطير • مجمع تكلفة تعبئة الجلسرين
--	---

إعداد : الباحث من واقع بيانات الشركة ، 2015م .

3/ تحديد تكلفة الأنشطة

كما رأينا في الاطار النظري أن تكاليف الأنشطة هي عبارة عن جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة ، ومن اجل تحديد هذه التكاليف وما يستلزم كل نشاط منها وتتمثل هذه التكاليف في التكاليف غير المباشرة ، ويلاحظ الباحث أن هنالك صعوبة في تحديد الأنشطة بالتفاصيل الدقيقة ويرجع ذلك إلى صعوبة الحصول على البيانات .

أولاً : تحديد مركز نشاط الزيوت

جدول (10/3/4)

التكاليف الصناعية غير المباشرة للوحدة الواحدة

الاجمالي	التكاليف الصناعية غير المباشرة				النشاط
	زيت الفول الخام	زيت بذرة القطن السوداء	زيت بذرة القطن البضاء	زيت زهرة الشمس	
0.71	0.21	0.14	0.16	0.20	تكاليف اختبار الجودة
4.74	0.93	1.22	1.56	1.03	تكاليف كمية الفاقد الصناعي

0.254	0.06	0.064	0.066	0.065	تكاليف الصيانة وقطع الغيار
0.24	0.056	0.057	0.064	0.063	تكاليف المناولة 25×8×145.6
2.83	0.33	0.60	0.6	1.3	تكاليف تعبئة المنتجات
0.152	0.035	0.038	0.04	0.039	تكاليف تشغيل الآلات
0.503	0.032	0.035	0.036	0.4	تكاليف الطاقة الكهربائية
0.038	0.009	0.009	0.010	0.010	المياه
0.159	0.037	0.040	0.041	0.041	البخار
0.051	0.018	0.011	0.011	0.011	الشحن والتفريغ

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م .

قد اتبع الباحث الخطوات التالية لتحديد تكاليف الأنشطة

قام الباحث بتحليل العمليات الإنتاجية للشركة إلى عشر أنشطة تتسبب في وجود التكاليف

الصناعية عبر المباشرة كما في الجدول اعلاه :

حيث تعادل تكاليف الجودة والمعامل 2% من إجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر وأن الوقت

المستنفذ في اختبار جودة المنتج نصف ساعة لكل مرحلة إنتاجية لذلك فإن تكلفة اختبار الوحدة الواحدة

كالآتي :

زيت زهرة الشمس :

$$0.20 = 2\% \times (1086 \div 10822) ، 10822 = 6000 \div 64,930,080$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$0.16 = 2\% \times (1086 \div 8978.03) ، 8978.03 = 1500 \div 13,467,045$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$0.14 = 2\% \times (1086 \div 7475.3) ، 7475.3 = 1000 \div 7,475,262$$

زيت الفول الخام :

$$0.21 = 2\% \times (1086 \div 11,601) ، 11,601 = 500 \div 5,800,500$$

كذلك يلاحظ الباحث ان كمية الفاقد الصناعي 8% من اجمالي (التكلفة) حيث يمثل بمعدل 2% في

مرحلة العصر ، 6% في مرحلة التكرير والتعبئة كالآتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1.03 = 8\% \times (1086 \div 13971) ، 13,971 = 6000 \div 83,824,500$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1.56 = 8\% \times (1086 \div 21260.12) ، 21,260.12 = 1500 \div 13,890,180$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1.22 = 8\% \times (1086 \div 16593) ، 16,593 = 1000 \div 16,593,000$$

زيت الفول الخام :

$$0.93 = 12,674 = 500 \div 6,337,000 \times 8\%$$

إن عدد مرات استدعاء قسم الصيانة خلال الفترة الإنتاجية 52% حيث يمثل تكلفة كل نوع من انواع الزيوت بالمعدل 67% و 17% و 11% ، 5% على التوالي من اجمالي تكاليف الصيانة وقطع الغيار كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 70.35 ، 70.35 = 6000 \div 422100 ، 422,100 = 67\%$$

$$0.065 =$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 71.4 ، 71.4 = 1500 \div 107100 ، 107100 = 17\%$$

$$0.066 =$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 69.3 ، 69.3 = 1000 \div 69300 ، 69300 = 11\%$$

$$0.064 =$$

زيت الفول الخام :

$$1086 \div 63 ، 63 = 500 \div 31500 ، 31,500 = 5\%$$

$$0.06 =$$

يتوالى 21 عامل لكل نوع من أنواع الزيوت بمعدل 8 ساعات عمل يومياً بمعدل اجر 25 وان متوسط ايام العمل 145.6 يوم وقد بلغ حوالي 611520 ويتم توزيعه بمعدل 5% ، 11% ، 17% ، 67% كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$0.063 = 1086 \div 68.29 ، 68.29 = 6000 \div 109718.4$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$0.064 = 1086 \div 69.31 ، 69.31 = 1500 \div 103958.4$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$0.057 = 1086 \div 62 ، 62 = 1000 \div 67267.2$$

زيت الفول الخام :

$$0.056 = 1086 \div 61.2 ، 61.2 = 500 \div 30576$$

حيث تمثل تكلفة تعبئة المنتجات كما يلي :

قام الباحث بتجميع كل من تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر وتكلفة عبوات الزيت المكرر كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1.3 = 1086 \div 1381 ، 1381 = 6000 \div 8,284,080$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$0.6 = 1086 \div 627.02 ، 627.02 = 1500 \div 940530$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$0.60 = 1086 \div 651.88 ، 651.88 = 1000 \div 651,880$$

زيت الفول الخام :

$$0.33 = 1086 \div 353.27 ، 353.27 = 500 \div 176635$$

حيث تمثل إجمالي تكلفة تشغيل آلات عصر الزيوت 7% من إجمالي الإستهلاكات ويتم توزيعه بمعدل

5% ، 11% ، 17% ، 67% لكل نوع من أنواع الزيوت

$$375,308 = (100 \div 7) \times 5,361,539$$

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 42 ، 42 = 6000 \div 251456.36 ، 251,456.36 = 67\% \times 375308$$

$$0.039 =$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 43 ، 43 = 1500 \div 63802.36 ، 63802.36 = 17\% \times 375308$$

$$0.04 =$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 41 ، 41 = 1000 \div 41,203.88 ، 41,203.88 = 11\% \times 375308$$

$$0.038 =$$

زيت الفول الخام :

$$0.035 = 1086 \div 38 ، 38 = 500 \div 18765.4 ، 18,765.4 = 5\% \times 375308$$

توزيع الطاقة الكهربائية :

فقد بلغ إستهلاك الشركة من الانارة والقوى المحركة حوالي 342494 تم توزيعه على التوالي بمعدل 5% ،

11% ، 17% ، 67% لكل نوع من انواع الزيوت .

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 382.412 ، 382.412 = 6000 \div 229471 ، 229471 = 67\% \times 342494$$

$$0.4 =$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 38.816 ، 38.816 = 1500 \div 5822.4 ، 5822.4 = 17\% \times 342494$$

$$0.036 =$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 37.674 ، 37.674 = 1000 \div 37674 ، 37674 = \%11 \times 342494$$

$$0.035 =$$

زيت الفول الخام :

$$1086 \div 34.25 ، 34.25 = 500 \div 17125 ، 17125 = \%5 \times 342494$$

$$0.036 =$$

توزيع المياه :

قد بلغ تكلفة إستهلاك الشركة من المياه حوالي 98175 وقد تم احتساب إستهلاك مراكز التكلفة للتر من الماء المستعمل والتي تم توزيعه على التوالي بمعدل 5% ، 11% ، 17% ، 67% لكل نوع من انواع الزيوت كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 10.963 ، 10.963 = 6000 \div 65777.25 ، 65777.25 = \%67 \times 98175$$

$$0.010 =$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 11.125 ، 11.125 = 1500 \div 16689.75 ، 16689.75 = \%17 \times 98175$$

$$0.010 =$$

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 10.8 ، 10.8 = 1000 \div 10799.25 ، 10,799.25 = \%11 \times 98175$$

$$0.009 =$$

زيت الفول الخام :

$$0.009 = 1086 \div 9.82 ، 9.82 = 500 \div 4908 ، 4,908 = \%5 \times 98175$$

قد بلغ تكلفة إستهلاك الشركة من البخار حوالي 390304 وقد بلغ احتساب استهلاك جميع مراكز التكلفة الفيرنس (كيلو) والتي تم توزيعه على التوالي لكل نوع من انواع الزيوت بمعدل 5% ، 11% ، 17% ، 67% كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 43.6 ، 43.6 = 6000 \div 261504 ، 261504 = \%67 \times 390304$$

$$0.041 =$$

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 44.23 ، 44.23 = 1500 \div 66351.68 ، 66351.68 = \%17 \times 390304$$

0.041 =

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 43 ، 43 = 1000 \div 42933.44 ، 42933.44 = \%11 \times 390304$$

0.040 =

زيت الفول الخام :

$$0.037 = 1086 \div 40 ، 40 = 500 \div 19515.2 ، 19515.2 = \%5 \times 390304$$

قد بلغ تكاليف الشحن والتفريغ حوالي 191421 وقد تم احتساب إستهلاك جميع مراكز التكلفة بأوامر الشراء والتي يتم توزيعه على التوالي لكل نوع من انواع الزيوت بمعدل 5% ، 11% ، 17% ، 67% كالاتي :

زيت زهرة الشمس :

$$1086 \div 21.38 ، 21.38 = 6000 \div 128252.07 ، 128252.07 = \%67 \times 191421$$

0.011 =

زيت بذرة القطن البيضاء :

$$1086 \div 21.7 ، 21.7 = 1500 \div 32542 ، 32542 = \%17 \times 191421$$

0.011 =

زيت بذرة القطن السوداء :

$$1086 \div 21.06 ، 21.06 = 1000 \div 21056.31 ، 21056.31 = \%11 \times 191421$$

0.011 =

زيت الفول الخام :

$$1086 \div 19.14 ، 19.14 = 500 \div 9571.05 ، 9571.05 = \%5 \times 191421$$

0.018 =

ثانياً : تحديد تكلفة مركز نشاط الصابون

الجدول (11/3/4)

التكاليف الصناعية غير المباشرة

الاجمالي	التكاليف الصناعية غير المباشرة		النشاط
	غسيل	تواليات	
0.0159	0.0082	0.0077	تكاليف اختبار المعمل
0.0000523	0.000031	0.0000213	تكاليف اعادة التشغيل
1.96	1.51	0.46	تكاليف الصيانة
0.015	0.004	0.011	تكاليف المناولة

7.144	0.144	7	تكاليف تعبئة المنتجات
0.0193	0.0053	0.014	تكاليف تشغيل الآلات
0.075	0.047	0.044	تكاليف إستهلاك الطاقة
0.263	0.123	0.14	تكاليف إستهلاك المياه
0.43	0.23	0.2	تكاليف إستهلاك البخار

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

قام الباحث بتحليل العمليات الإنتاجية في مركز نشاط الصابون لتسعة أنشطة تتسبب في وجود التكاليف الصناعية غير المباشرة كما في الجدول اعلاه :

حيث تعادل تكاليف اختبار الجودة والمعامل 1% من تكلفة التشغيل وأن الوقت المستنفذ في اختبار المنتج 30 دقيقة لكل مرحلة إنتاجية لذلك فإن تكلفة اختبار الجودة للوحدة الواحدة :
صابون تواليت

$$0.0077 = 1\% \times (315 \div 242.07) , 242.07 = 1000 \div 242070$$

صابون غسيل

$$0.0082 = 1\% \times (285 \div 233) , 233 = 3000 \div 697680$$

يلاحظ الباحث ان نسبة الوحدات المعيبة من الصابون خلال الفترة الإنتاجية 0.0125 من تكلفة التشغيل لكل من صابون التواليت والغسيل ، وإن الإنتاج المعيب تتم معالجته ويحمل بتكلفة الاجور المباشرة ، لذلك فإن :

صابون التوليت :

$$0.0000213 = 0.0125\% \times (315 \div 52) , 52 = 1000 \div 51960$$

صابون الغسيل :

$$0.000031 = 0.0125\% \times (285 \div 71) , 71 = 3000 \div 211740$$

إن عدد مرات استدعاء قسم الصيانة خلال الفترة الإنتاجية حوالي 50 مرة حيث تمثل تكلفة كل مرة استدعاء (575 = 11.5 × 50) وتقسم بمعدل 25% للصابون التواليت 75% لصابون الغسيل صابون التواليت:

$$0.46 = 315 \div 143.75 , 143.75 = 25\% * 575$$

صابون الغسيل :

$$1.51 = 285 \div 431.25 , 431.25 = 75\% \times 575$$

يتوالى نشاط المناولة داخل قسم الإنتاج 20 عامل لكل من صابون التواليت والغسيل بمعدل 8 ساعات يومياً بمعدل اجر 0.08 ومتوسط ايام العمل 270 .

صابون التواليت

$$0.011 = 315 \div 3.456 , 3.456 = 1000 \div 3456$$

صابون الغسيل

$$0.004 = 285 \div 1.152 , 1.152 = 3000 \div 3456$$

تمثل تكاليف تعبئة المنتجات كما يلي :

قام الباحث بجمع كل من تكلفة صندوق وكرتون بالنسبة لصابون التواليت 2,173,500 وكييس

ولزاق بالنسبة لصابون الغسيل 122,730

صابون التواليت

$$7 = 315 \div 2174 , 2174 = 1000 \div 2,173,500$$

$$0.144 = 285 \div 41 , 41 = 3000 \div 122,730$$

حيث تمثل اجمالي تكاليف تشغيل آلات الصابون 7% من تكاليف الإستهلاكات وتستخدم

الشركة طريقة القسط الثابت .

صابون التواليت :

$$0.0141 = 315 \div 4.428 , 4.428 = 1000 \div 4428 = 7\% \times 63250$$

صابون الغسيل

$$0.0053 = 285 \div 1.51 , 3000 \div 4517 = 7\% \times 64530$$

توزيع الطاقة الكهربائية :

قد بلغ إستهلاك الشركة من اناارة والقوى المحركة حوالي 13800 بالنسبة للصابون التواليت،

40500 بالنسبة للصابون الغسيل وقد تم احتساب تكلفة إستهلاك بالكيلووات .

صابون التواليت :

$$0.044 = 315 \div 13.8 , 13.8 = 1000 \div 13800$$

صابون الغسيل

$$0.047 = 285 \div 13.5 , 13.5 = 3000 \div 40500$$

بلغ إستهلاك الشركة من البخار لكل من صابون التواليت والغسيل على التوالي حوالي

42920، 105000 وقد تم احتساب إستهلاك جميع مراكز التكلفة بالفيرنس (كيلو) .

صابون التواليت

$$0.41 = 315 \div 42.92 , 42.92 = 1000 \div 42920$$

صابون الغسيل

$$0.123 = 285 \div 35 , 35 = 3000 \div 105000$$

فقد بلغت التكاليف الإدارية والعمومية لكل من صابون التواليت والغسيل حوالي 48310 ،
195000 على التوالي وقد تم احتساب الإستهلاك على جميع مراكز التكلفة ، بعدد العمال او ساعات
التشغيل والتي تم توزيعها كآآتي :

صابون التواليت

$$0.2 = 315 \div 48.31 ، 48.31 = 1000 \div 48310$$

صابون الغسيل

$$0.23 = 285 \div 65 ، 65 = 3000 \div 195000$$

4/ تحديد مسيبات التكلفة واحجامها لكل نشاط ونصيب كل منتج من هذه المسيبات :

يعتبر مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات
وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

جدول (12/3/4)

مسيب التكلفة المتاحة لتخصيص تكلفة النشاط

مركز النشاط	مسيب التكلفة	زيت زهرة الشمس	زيت بذرة القطن البيضاء	زيت بذرة القطن السوداء	زيت الفول الخام	اجمالي عدد الوحدات المسيبة لتكلفة
مرتبط بالعمل	عدد مرات الفحص	206	109	109	29	453
مرتبط بالآلات	ساعات تشغيل الآلات	240	60	40	20	360
مرتبط بالآلات	عدد مرات الصيانة	1825	1825	1825	1825	7300
مرتبط بالعمال	عدد مرات أو وقت المناولة	15480	5440	4080	720	25720
مرتبط بالآلات	ساعات تشغيل الآلات	516	272	272	80	1140
مرتبط بالاوامر	عدد الاوامر المستلمة للعمل	3000	1500	1000	500	6000
مرتبط بالآلات	كيلووات ساعة أو ساعات تشغيل الآلات	645	340	340	90	1415
مرتبط	لتر ماء مستعمل	30000	7500	5000	500	43000

						بالآلات
1415	90	340	340	645	كيلوات فيرنس أو عدد ساعات التشغيل	مرتبط بالآلات
1132	72	272	272	510	ساعات العمل	مرتبط بالعمال

المصدر : اعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015

يوضح الجدول اعلاه مسببات التكلفة المتاحة للتخصيص لتكلفة الأنشطة لعام 2011م ونصيب مراكز التكلفة من هذه المسببات كآلاتي :

الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالمعمل 453 وكان نصيب كل مركز من مراكز التكلفة 206 ، 109 ، 29 على التوالي .

بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بتشغيل الآلات لمعالجة الفاقد الصناعي 360 ساعة وكان نصيب كل من مركز من مراكز التكلفة 240 ، 60 ، 40 ، 20 على التوالي .

أما عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالصيانة 7300 وكان نصيب مراكز التكلفة لكل نوع من انواع الزيوت 1825 ساعة .

كما كان عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالمناولة 25720 وكان نصيب كل مركز من مراكز التكلفة 15480 ، 5440 ، 4080 ، 720 على التوالي .

فيما بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (تعبئة المنتجات) 1140 ساعة وتوزع على التوالي لكل نوع من أنواع الزيوت بمعدل 516 ، 272 ، 272 ، 80 .

ايضاً بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالوامر 6000 طلب صرف موزع على التوالي بنسبة 3000 طلب صرف ، 1500 ، 1000 ، 500 .

وكذلك بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (توليد الكهرباء) . 1415 ساعة موزع على التوالي بنسبة 645 ، 340 ، 340 ، 90 .

ان عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (المياه) 43000 لتر موزع على التوالي بنسبة 30000 ، 7500 ، 5000 ، 500 .

وأخيراً بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بمراكز التكلفة (البخار) 1415 لكل نوع من انواع الزيوت موزع على التوالي بمعدل 645 ، 340 ، 340 ، 90 .

جدول (13/3/4)

مسببات التكلفة المتاحة لتخصيص تكلفة الأنشطة (الصابون)

مركز النشاط	مسبب التكلفة	صابون توليت	صابون غسيل	اجمالي عدد الوحدات المسببة
		1000	3000	

التكلفة				
2494	1248	1248	عدد مرات الفحص	مرتبط بالمعمل
500	375	125	عدد مرات اعادة التشغيل	مرتبط بالالات
13500	6750	6750	عدد مرات الصيانة	مرتبط بالالات
17888	12480	5408	عدد مرات أو وقت المناولة	مرتبط بالعمال
832	624	208	ساعات تشغيل الآلات	مرتبط بالالات
2500	1500	1000	عدد الاوامر المستلمة للعملاء	مرتبط بالأوامر
832	624	208	عدد الكيلوات الساعي/ المستعمل	مرتبط بالالات
20000	15000	5000	لتر من الماء المستعمل	مرتبط بالالات
416	312	104	عدد الكيلوات فيرنس	مرتبط بالالات

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م

يوضح الجدول رقم أعلاه مسيبات التكلفة المتاحة لتخصيص تكلفة الأنشطة لعام 2015م ونصيب مركزي التكلفة من هذه المسبيات .

الأحداث المسببة للتكلفة المرابطة بالمعمل 2496 وكان نصيب مركز تكلفة صابون التواليت 1248 ساعة فيما بلغ نصيب مركز التكلفة للصابون الغسيل 1248 .

بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (نسبة التالف) 500 ساعة وكان نصيب صابون التواليت 125 ساعة فيما كان نصيب صابون الغسيل 375 ساعة .

اما عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالصيانة الالات 13500 ساعة توزع بنسبة 6750 ساعة ، 6750 على التوالي .

كما بلغ عدد الأحداث المسببة التكلفة المرتبطة بالمناولة العمال 17888 مرة كان نصيب صابون التواليت 5408 مرة ونصيب صابون الغسيل 12480 مرة.

فيما بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (تعبئة المنتجات) 832 ساعة وكان نصيب صابون التواليت 208 ونصيب صابون الغسيل 624 ساعة .

ايضاً بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالأوامر 2500 طلب صرف وكان نصيب صابون التواليت 1000 طلب وصابون الغسيل 1500 طلب صرف .

كذلك بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالالات (الطاقة الكهربائية) 832 ساعة موزع على كل من صابون التواليت والغسيل بنسبة 208 ، 624 كيلوات/ساعة على التوالي.

إن عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بالآلات (المياه) 20000 لتر موزع على حوالي 5000 لتر ، 15000 لتر لكل من صابون التواليت والغسيل .

وأخيراً بلغ عدد الأحداث المسببة للتكلفة المرتبطة بمراكز البخار 416 كيلو/ساعة وكان نصيب صابون التواليت 104 ونصيب صابون الغسيل 312 .

5. تحديد واعداد معدلات التحميل لكل نشاط :

عند تطبيق مدخل تكاليف الأنشطة يتم تحديد واعداد معدلات تحميل التكاليف الإضافية لكل نشاط بقسمة تكلفة النشاط على حجم مسبب تكلفة النشاط كالآتي :

جدول (14/3/4)

معدلات تحميل تكلفة كل نشاط بمركز الزيوت

مركز النشاط	مسبب التكلفة	تكلفة النشاط		عدد أحداث	المعدل لكل حدث بالجنيه
		الاجمالي	1086 لتر		
مرتبط بالمعمل	عدد مرات الفحص	586.44	1086×0.54	453	1.3 جنيه لكل ساعة فحص
مرتبط بالآلات	ساعات تشغيل الآلات	4355	1086×4.01	360	12.1 جنيه لكل ساعة تشغيل
مرتبط بالآلات	عدد مرات الصيانة	276	1086×0.254	7300	0.038 جنيه لكل ساعة صيانة
مرتبط بالعمال	عدد مرات او وقت المناولة	3073.38	1086×2.83	25780	0.12 جنيه لكل ساعة مناولة
مرتبط بالآلات	ساعات تشغيل الآلات	165.072	1086×0.152	1140	0.145 جنيه لكل ساعة تشغيل
مرتبط بالأوامر	عدد الاوامر المستلمة للعملاء	268.242	1086×0.247	6000	0.045 جنيه لكل أمر
مرتبط بالآلات	كيلوات ساعة	546.258	1086×0.503	1415	0.39 لكل ساعة انارة
مرتبط بالآلات	لتر ماء مستعمل	41.268	1086×0.038	43000	0.001 جنيه لكل لتر ماء
مرتبط بالآلات	كيلوات / عدد	173	1086×0.159	1415	0.1223 جنيه

لكل كيلو فيرنس				ساعات التشغيل	
0.049 جنيهه لكل ساعة عمل	1132	55.386	0.0131	ساعات العمل	مرتبط بالعمال

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م

يوضح الجدول أعلاه معدلات تحميل كل نشاط بمركز الزيوت وذلك بقسمة تكلفة النشاط على

عدد أحداث المسبب لتكلفة وذلك كآتي :

مركز النشاط المرتبط بالمعمل (453 ÷ 586.44) = 1.3 جنيه لكل ساعة فحص

مركز النشاط المرتبط بالآلات (360 ÷ 4355) = 12.1 جنيه لكل ساعة تشغيل وهكذا في بقية

المراكز.

جدول (15/3/3)

معدلات تحميل تكلفة كل نشاط بمركز الصابون

مركز النشاط	مسبب التكلفة	تكلفة النشاط						عدد أحداث المسبب للتكلفة			
		صابون تواليت		صابون غسيل		الاجمالي	الاجمالي				
		315 كرتونة	285 كيس	صابون تواليت	صابون غسيل						
مرتبط بالمعمل	عدد مرات الفحص	315×0.0077	2.43	285×0.0082	2.34	1248	1248	0.00188	0.0019	5	ج/ لكل ساعة فحص
مرتبط بالآلات	عدد مرات إعادة التشغيل	×0.0000213 315	0.007	×0.000031 285	0.009	375	125	0.000024	0.0000	6	ج/ كل ساعة تشغيل
مرتبط بالصيانة	عدد مرات الصيانة	315×0.46	145	285×1.51	430.4	6750	6750	0.064	0.0215	11	ج/ لكل ساعة صيانة
مرتبط بالعمال	عدد مرات أو وقت المناولة	315×0.11	3.5	285×0.004	1.14	1248	5408	0.0009	0.0006	5	ج/ لكل ساعة مناولة
مرتبط بالآلات	ساعات تشغيل الآلات	315×7	22.5	285×0.144	41.04	624	208	0.066			ج/ لكل ساعة تشغيل
مرتبط بالآلات	عدد الأوامر المستلمة من العملاء	315×0.014	4.41	285×0.0053	1.511	1500	1000	0.00101	0.0044	1	ج/ لكل امر
مرتبط بالآلات	كيلوات ساعة	315×0.044	13.9	285×0.031	8.84	624	208	0.00234	0.067		ج/ لكل ساعة انارة
مرتبط بالآلات	لتر ماء مستعمل	315×0.14	44	285×0.123	35.1	1500	5000	0.00234	0.009	0	ج/ لكل لتر

ماء									
0.212 ج / لكل كيلو فيرنس	0.606	312	104	66	285×0.23	63	315×0.2	كيلوات/ عدد ساعات العمل	مرتبط بالآلات

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م

يوضح الجدول أعلاه معدلات تحميل كل نشاط وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد أحداث التكلفة وكما يلاحظ الباحث أن طن صابون تواليت يساوي 315 كرتونة وان طن صابون غسيل يساوي 285 كيس .

جدول (16/3/4)

توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج بمركز نشاط الزيوت

المعدل لكل نشاط بالجنيه		زيت زهرة الشمس		زيت بذرة القطن البيضاء		زيت بذرة القطن السوداء		زيت الفول الخام	
الأحداث	المقدار	الأحداث	المقدار	الأحداث	المقدار	الأحداث	المقدار	الأحداث	المقدار
1.3 جنيه لكل ساعة فحص	206	267.8	109	141.7	109	141.7	29	37.7	29
2.1 جنيه لكل ساعة تشغيل	240	504	60	126	40	84	20	42	20
0.038 جنيه لكل ساعة صيانة	1825	69.35	1825	69.35	1825	69.35	1825	69.35	1825
0.12 لكل ساعة مناولة	15480	1857.6	5440	652.8	4080	489.6	720	86.4	720
0.145 جنيه لكل ساعة تشغيل	516	74.82	272	39.44	272	39.44	80	11.6	80
0.045 جنيه لكل امر	3000	135	1500	67.5	1000	45	500	22.5	500
0.039 جنيه لكل ساعة انارة	645	25.16	340	13.3	340	13.3	90	3.51	90
0.001 جنيه لكل لتر ماء	30000	30	7500	7.5	5000	5	500	0.5	500
0.1223 جنيه	645	78.9	340	41.6	340	41.6	90	11.007	90

								لكل كيلوات ساعة تعبئة
3.53	72	13.33	272	13.33	272	25.284	516	0.049 جنيهه لكل ساعة عمل
288.097		942.32		1172.52		3.067.914		

المصدر : اعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

يوضح الجدول أعلاه توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على كل مركز انتاج وذلك بضرب المعدل لكل نشاط في عدد أحداث كل نشاط لكل مركز تكلفة .

جدول (17/3/4)

توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج بمركزي الصابون

صابون الغسيل		صابون التواليت		المعدل لكل نشاط بالجنيه		
المقدار	الأحداث	المقدار	الأحداث	صابون غسيل	صابون تواليت	
2.35	1248	2.434	1248	جنيهه لكل ساعة فحص	0.00188	0.00195
0.009	375	0.0075	125	جنيهه لكل ساعة تشغيل	0.000024	0.00006
432	6750	145.13	6750	جنيهه لكل ساعة صيانة	0.064	0.0215
11.232	12480	3.52	5408	جنيهه لكل ساعة مناولة	0.0009	0.00065
6864	624	2288	208	جنيهه لكل ساعة تشغيل	0.066	11
1.52	1500	4.41	1000	جنيهه لكل أمر	0.00101	0.00441
8.861	624	13.94	208	جنيهه لكل ساعة ائارة	0.0142	0.067
35	15000	45	5000	جنيهه لكل لتر ماء	0.00234	0.009
66.144	312	63.024	104	جنيهه لكل كيلو فيرنس	0.212	0.606
7421.116		2565.47				

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

يوضح الجدول رقم أعلاه توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على كل مركز انتاج وذلك بضرب المعدل لكل نشاط في عدد أحداث كل نشاط لكل مركز تكلفة .

ثالثاً : تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

1. تحديد التكلفة المستهدفة لزيت زهرة الشمس واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج .

سوف يقوم الباحث بتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والفعلية للوحدة وتحديد التكلفة المستهدفة للتر زيت زهرة الشمس على النحو التالي :

1/1 : تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية ، والتكلفة الإنتاجية الفعلية للوحدة

جدول (18/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والتكلفة الفعلية لزيت زهرة الشمس

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية للوحـدات ÷	اجمالي التكلفة للإنتاج
		6,516,000	6,516,000
عناصر التكلفة المباشرة:			
تكلفة المواد والعصر	لتر	11.23	73,177,020
تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر	لتر	2	10,647,480
التكلفة الاولية		13.23	83,824,500
عناصر التكاليف غير المباشرة :			
تكاليف اختبار المعمل	ساعة فحص	109	710,244,000
			$0.20 \times (60 \div 30) \times 1086$
تكاليف كمية الفاقد الصناعي	ساعة تشغيل	1.03	6,711,480
تكاليف الصيانة وقطع الغيار	عدد مرات الصيانة	3.38	22,024,080
			52×0.065
تكاليف المناولة	وقت المناولة	0.094	611,520
			$21 \times 8 \times 25 \times 145.6$
تكاليف تعبئة المنتجات	ساعات التشغيل	1.3	8,470,800
تكاليف تشغيل الالات	ساعات التشغيل	0.039	254,124
تكاليف إستهلاك الطاقة الكهربائية	كيلووات ساعة	0.4	2,606,400
تكاليف إستهلاك المياه	لتر ماء مستعمل	0.010	65,160
تكاليف إستهلاك البخار	كيلووات فريسنس	0.041	267,156

71676	0.011	عدد الاوامر	تكاليف الشحن والتفريغ
835,150,896	128.535		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م .

2/1 : تحديد التكلفة المستهدفة لزيت زهرة الشمس

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف

سعر البيع 115000

عائد بنسبة 15.36% من سعر البيع 17664

التكلفة المستهدفة للوحدة (صناعية) 97,336

3/1: تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة السمتهدفة والتكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

أ/ مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدرة - التكلفة المستهدفة

31.199 = 97.336 - 128.535

ب/ نسبة الفجوة التكاليفية :

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

32% = 97.366 ÷ 31.199

2. تحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن البيضاء واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج .

سوف يقوم الباحث بتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والفعلية للوحدة .

وتحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن البيضاء .

1/2: لتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية ، والتكلفة الإنتاجية الفعلية

الجدول (19/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والتكلفة الإنتاجية الفعلية لزيت بذرة القطن البيضاء

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية	إجمالي التكلفة للإنتاج
		للوحدات 1629000	1629000
عناصر التكلفة المباشرة			
تكلفة المواد والعصر	لتر	17	30,366,120
تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر	لتر	0.936	1,524,060
التكلفة الأولية		17.936	31,890,180

			عناصر التكاليف غير المباشرة :
159,218,460	97.74	ساعة فحص	تكاليف اختبار المعمل $0.16 \times (60 \div 30) \times 1086$
2,313,180	1.56	ساعة تشغيل	تكاليف كمية الفاقد الصناعي
5,590,728	3.432	عدد مرات الصيانة	تكاليف الصيانة وقطع الغيار 52×0.066
611,520	0.38	عدد مرات المناولة	تكاليف المناولة $21 \times 8 \times 25 \times 145.6$
65160	0.04	ساعات التشغيل	تكاليف تعبئة المنتجات
977400	0.66	ساعات التشغيل	تكاليف تشغيل الآلات
58,644	0.036	كيلووات ساعة	تكاليف إستهلاك الطاقة الكهربائية
16,290	0.010	لتر ماء مستعمل	تكاليف إستهلاك المياه
66,789	0.041	كيلووات فريانس ساعة	تكاليف إستهلاك البخار
17,919	0.011	عدد اوامر الشراء	تكاليف الشحن والتفريغ
200,826,270	123,646		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

2/2: تحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن البيضاء

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

سعر البيع 115000

عائد بنسبة 16.92% من سعر البيع 19458

التكلفة المستهدفة للوحدة 95542

3/2 : تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المقدرة للمنتج:

أ/ مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج - التكلفة المستهدفة للوحدة

$28.104 = 95.542 - 123.646$

ب/ نسبة الفجوة التكاليفية

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدر للمنتج

$$23\% = 123646 \div 28104$$

3. تحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن السوداء وأحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية المقدر .

سوف يقوم الباحث بتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والفعلية للوحدة ، وتحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن السوداء وذلك على النحو التالي :

1/3 : تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية / والتكلفة الإنتاجية الفعلية

الجدول (20/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والتكلفة الفعلية لزيت بذرة القطن السوداء

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية للوحدات	إجمالي التكلفة للإنتاج
		1,086,000	1,086,000 لتر
عناصر التكلفة المباشرة			
تكلفة المواد والعصر	لتر	14.31	15,536,670
تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر	لتر	0.973	1,056,330
التكلفة الأولية		15.283	16,593,000
عناصر التكاليف غير المباشرة :			
تكاليف اختبار المعمل	ساعة فحص	92.31	100,248,660
تكاليف كمية الفاقد الصناعي	ساعة تشغيل	1.22	1,324,920
تكاليف الصيانة وقطع الغيار	عدد مرات الصيانة	3.328	3,614,208
تكاليف المناولة	عدد مرات المناولة	0.563	611,520
تكاليف تعبئة المنتجات	ساعات التشغيل	0.60	651,600
تكاليف تشغيل الآلات	ساعات التشغيل	0.038	41,268
تكاليف إستهلاك الطاقة	كيلووات ساعة	0.035	38,010

			الكهربائية
9,774	0.009	لتر ماء مستعمل	تكاليف إستهلاك المياه
43,440	0.040	كيلووات فرينس ساعة	تكاليف إستهلاك البخار
19,548	0.018	عدد اوامر الشراء	تكاليف الشحن والتفريغ
123,195,948	113,444		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

2/3 : تحديد التكلفة المستهدفة لزيت بذرة القطن السودان

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

سعر البيع 112000

عائد بنسبة 15.37% من سعر البيع

94786 التكلفة المستهدفة للوحدة

3/3 : تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المقدره للمنتج

أ/ مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدره للمنتج - التكلفة المستهدفة للوحدة

18,658 = 94786 - 113,444

ب/ نسبة الفجوة التكاليفية

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدره للمنتج

16% = 113444 ÷ 18658

4. تحديد التكلفة المستهدفة لزيت الفول الخام واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية المقدره للمنتج .

1/4 : لتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية / والتكلفة الإنتاجية الفعلية

الجدول (21/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية ، والتكلفة الفعلية لزيت الفول الخام

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية	إجمالي التكلفة للإنتاج
		للوحدات 543000	543000 وحدة
عناصر التكلفة المباشرة			
تكلفة المواد والعصر	لتر	11	5,903,730
تكلفة تكرير وتعبئة الزيت	لتر	0.798	433,270

			المكرر
6,337,000	11.798		التكلفة الأولية
			عناصر التكاليف غير المباشرة :
61,918,280	114.03	ساعة فحص	تكاليف اختبار المعمل $0.21 \times (60 \div 30) \times 1086$
184,620	0.93	ساعة تشغيل	تكاليف كمية الفاقد الصناعي
1,694,160	3.12	عدد مرات الصيانة	تكاليف الصيانة وقطع الغيار 52×0.06
611,520	1.13	عدد مرات المناولة	تكاليف المناولة $21 \times 8 \times 25 \times 145.6$
179,190	0.33	ساعات التشغيل	تكاليف تعبئة المنتجات
19,005	0.035	ساعات التشغيل	تكاليف تشغيل الالات
17,376	0.032	كيلووات ساعة	تكاليف إستهلاك الطاقة الكهربائية
4,887	0.009	لتر ماء مستعمل	تكاليف إستهلاك المياه
20,091	0.037	كيلووات فريانس ساعة	تكاليف إستهلاك البخار
9,774	0.018	عدد اوامر الشراء	تكاليف الشحن والتفريغ
70,995,913	131049		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

2/4 : تحديد التكلفة المستهدفة لزيت الفول الخام

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

سعر البيع السمتهدف 125000

عائد بنسبة 15% من سعر البيع 18750

التكلفة المستهدفة للوحدة 106250

3/4 : تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

أ/ مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدرة - التكلفة المستهدفة للوحدة

$24799 = 106250 - 131.049$

ب/ نسبة الفجوة التكاليفية

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدره للمنتج

$$19\% = 131049 \div 24799$$

5- تحديد التكلفة المستهدفة لصابون الغسيل واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية المقدره للمنتج .

سوف يقوم الباحث بتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والفعلية ، وتحديد التكلفة المستهدفة لكيس صابون غسيل وذلك على النحو التالي :

1/5 : لتحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية / والتكلفة الإنتاجية الفعلية

الجدول (22/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والتكلفة الفعلية لكيس صابون غسيل

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية للوحــــــــــــــــدات ÷ 855000	إجمالي التكلفة للإنتاج 855000
عناصر التكلفة المباشرة			
مواد مباشرة	كيس	8.2	6,981,000
مواد تعبئة	كيس	0.144	122730
تكلفة التشغيل	كيس	0.82	697686
التكلفة الأولية		9.164	7,801,416
عناصر التكاليف غير المباشرة :			
تكاليف اختبار المعمل	ساعة فحص	11.685	9,990,675
			$0.082 \times (60 \div 30) \times 285$
تكاليف اعادة تشغيل	كيس معيب	4.35	3,719,250
			$50.84 \times 0.0003 \times 285$
تكاليف الصيانة	عدد مرات الصيانة	0.001	575
تكاليف المناولة	وقت المناولة	0.0006	475.2
			$20 \times 8 \times 0.011 \times 270$
تكاليف تعبئة المنتجات	ساعات التشغيل	0.144	123120
تكاليف تشغيل الالات	ساعات التشغيل	0.0053	4532

26505	0.031	كيلوات ساعة	تكاليف إستهلاك الطاقة الكهربائية
105165	0.123	لتر ماء مستعمل	تكاليف إستهلاك المياه
196650	0.23	كيلوات فريانس ساعة	تكاليف إستهلاك البخار
21,968,363	25.8		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

2/5 : تحديد التكلفة المستهدفة لصابون الغسيل

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف

سعر البيع 27000

عائد بنسبة 22% من سعر البيع 5940

التكلفة المستهدفة للوحدة 21.060

3/5: تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

أ/ مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج - التكلفة المستهدفة للوحدة

4940 = 21060 - 25080

ب/ نسبة الفجوة التكاليفية

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

23% = 4940 ÷ 21060

6. تحديد التكلفة المستهدفة لكرتونة صابون تواليت واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الفعلية

المقدرة للمنتج .

1/6 : تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية / التكلفة الإنتاجية الفعلية

الجدول (23/3/4)

تحديد التكلفة الإنتاجية الاجمالية والتكلفة الفعلية لكرتونة صابون تواليت

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	التكلفة الصناعية للوحدة	إجمالي التكلفة للإنتاج
		315000	315000 كرتون
عناصر التكلفة المباشرة			
مواد مباشرة	كرتونة	13	4,092,350
مواد تعبئة	كرتونة	6.9	2,173,500

242,070	0.8	كرتونة	تكلفة التشغيل
6,507,920	21		التكلفة الأولية
			عناصر التكاليف غير المباشرة :
347,445	1.103	ساعة فحص	تكاليف اختبار المعمل $0.077 \times (60 \div 30) \times 315$
1,071,000	3.4	كرتونة معيبة	تكاليف اعادة تشغيل $50.84 \times 0.000213 \times 315$
575	0.0009	عدد مرات الصيانة	تكاليف الصيانة 11.50×50
1728	0.00055	وقت المناولة	تكاليف المناولة $20 \times 8 \times 0.04 \times 270$
2205000	7	ساعات التشغيل	تكاليف تعبئة المنتجات
4410	0.014	ساعات التشغيل	تكاليف تشغيل الالات
13860	0.044	كيلووات ساعة	تكاليف إستهلاك الطاقة الكهربائية
44100	0.14	لتر ماء مستعمل	تكاليف إستهلاك المياه
63000	0.2	كيلووات فريانس ساعة	تكاليف إستهلاك البخار
10,015,413	32.602		التكلفة الإنتاجية

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة لعام 2015م.

2/6: تحديد التكلفة المستهدفة لصابون توالييت

التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

21000 سعر البيع

3255 عائد بنسبة 15.5% من سعر البيع

17745 التكلفة المستهدفة للوحدة

3/6: تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

1. مقدار الفجوة التكاليفية

التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج - التكلفة المستهدفة للوحدة

$14857 = 17745 - 32602$

2. نسبة الفجوة التكاليفية

مقدار الفجوة التكاليفية ÷ التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج

$$32604 \div 14857 = 46\%$$

رابعاً : كيفية تنفيذ خفض التكلفة :

في سبيل احتواء الفجوة التكاليفية عن طريق خفض التكلفة ، يمكن للفريق الذي يقترح الباحث تكوينه في الشركة ليتولى خفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة ، ويتم إعداد "تقرير خفض التكلفة" يعكس كيفية خفض التكلفة من خلال تحليل مقارن يعكس التكلفة الفعلية المقدرة للوحدة والتكلفة المستهدفة للوحدة بالنسبة للمكونات التفصيلية للوحدة وكيفية احتواء الفجوة التكاليفية بينهما على أساس نسبة الاستحقاق الوظيفي باعتبار ان الوظيفة مجموعة من تكاليف مكونات التي بواسطتها يتم انتاج الصفات .

1/ زيت زهرة الشمس

جدول (24/3/3)

تقرير خفض التكاليف لزيت زهرة الشمس

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد المباشرة: تكلفة المواد والعصر	11.2	9.5	1.7	قبول العطاءات من الموردين الذين يقوموا بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار المناسبة بالإضافة إلى ادخال الأساليب الحديثة في العصر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة المواد والعصر إلى 15% $1.7 = 15\% \times 11.2$
2	تكلفة مواد تكرير وتعبئة الزيت المكرر	1.6	1.1	0.5	إستخدام لقوارير بدلاً من الجركانات لتعبئة الزيت بالإضافة إلى ادخال الأساليب الحديثة في التكرير يؤدي إلى خفض الفاقد الصناعي والتكلفة بمقدار 30% $0.5 = 30\% \times 1.6$
3	تكلفة اختبار المعمل	109			أخذ العينات من صهاريج تخزين الزيت المكرر الذي يسع السعة التخزينية له إلى 50 طن فما فوق بدلاً من اخذ عينات محددة يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض تكلفة الفحص بالنسبة

	27.3 = %25 × 109	27.3	81.7	109	
4		-	1.03	1.03	تكاليف كمية الفاقد الصناعي
5	المتابعة والرقابة المستمرة الدورية للالات يؤدي إلى خفض عدد مرات استدعاء قسم الصيانة ومن ثم تخفيض التكلفة بمقدار 20% 0.7 = %20 × 3.38	0.7	2.7	3.38	تكاليف الصيانة وقطع الغيار
6	إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن 90% من العمالة اليدوية الامر الذي يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار 0.1	0.1	-	0.094	تكاليف المناولة
7	إدخال النظم الآلية للتعبئة المنتجات واستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 70% %70 × 1.03	0.7	0.3	1.03	تكاليف تعبئة المنتجات
8		-	0.039	0.039	تكاليف تشغيل الالات
9	إدخال الطاقة الشمسية لإستخدامها مع الطاقة الكهربائية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50% 0.2 = %50 × 0.04	0.02	0.02	0.04	تكاليف إستهلاك الكهرباء
10		-	0.010	0.010	تكاليف إستهلاك المياه
11		-	0.041	0.041	تكاليف إستهلاك البخار
12		-	0.011	0.011	تكاليف الشحن

				والتفريغ	
	31.2	97	128.19		

المصدر : إعداد الباحث ، 2015 .

يوضح الجدول أعلاه تقرير خفض التكلفة لزيت زهرة الشمس وذلك عن طريق المقارنة بين التكلفة الفعلية المقدرة للوحدة والتكلفة المستهدفة واحتواء الفجوة بينها . حيث نجد أن التكلفة الإنتاجية للزيت زهرة الشمس بلغت 128.19 وبلغت التكلفة المستهدفة 97.336 وتم معالجة الزيادة في التكاليف بالطرق الموضحة في الجدول اعلاه البالغ 31.2.

2/ زيت بذرة القطن البيضاء

جدول (25/3/4)

تقرير خفض التكاليف لزيت بذرة القطن البيضاء

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد المباشرة: تكلفة المواد والعصر	18.6	15.8	2.8	قبول العطاءات من الموردين الذين يقوموا بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار المناسبة وادخال الطرق الحديثة في العصر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة المواد والعصر إلى 15% $2.8 = 15\% \times 18.2$
2	تكلفة مواد تكرير وتعبئة الزيت المكرر	0.9	0.6	0.3	إستخدام لقوارير بدلاً من الجركانات لتعبئة الزيت بالإضافة إلى ادخال الطرق الحديثة في التكرير يؤدي إلى خفض الفاقد الصناعي والتكلفة بمقدار 30% $= 30\% \times 0.9$
3	تكلفة اختبار المعمل	97.74			أخذ العينات من صهاريج تخزين الزيت المكرر الذي يسع السعة التخزينية إلى أكثر من 50 طن بدلاً من اخذ عينات بطريقة متكررة يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض

	تكلفة الفحص بالنسبة 25%				
	$24.4 = 25\% \times 97.74$				
	24.4	73.3	97.74		
4	تكاليف كمية الفاقد الصناعي	1.42	1.42		
	-				
5	تكاليف الصيانة وقطع الغيار	3.1	3.432	3.432	
	المتابعة والرقابة المستمرة والدورية للآلات يؤدي إلى خفض عدد مرات استدعاء قسم الصيانة ومن ثم تخفيض التكلفة بمقدار 10%				
	$0.3 = 10\% \times 3.432$	0.3			
6	تكاليف المناولة	0.2	0.38	0.38	
	إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن 50% من العمالة اليدوية الامر الذي يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار 50%				
	$0.2 = 50\% \div 0.38$	0.2	0.2		
7	تكاليف تعبئة المنتجات	0.1	0.6	0.6	
	إدخال النظم الآلية لتعبئة المنتجات واستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 10%				
8	تكاليف تشغيل الآلات	0.04	0.04	0.04	
	-				
9	تكاليف إستهلاك الكهرباء	0.016	0.036	0.036	
	إدخال الطاقة الشمسية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50%				
10	تكاليف إستهلاك المياه	0.010	0.010	0.010	
	-				
11	تكاليف إستهلاك البخار	0.041	0.041	0.041	
	-				
12	تكاليف الشحن والتفريغ	0.011	0.011	0.011	
	-				

	28.1	95.1	123.2		
--	------	------	-------	--	--

المصدر : إعداد الباحث ، 2015 .

يوضح الجدول أعلاه يوضح تقرير خفض التكلفة لزيت بذرة القطن البيضاء حيث بلغت التكلفة الإنتاجية / الفعلية 123.2 والتكلفة المستهدفة 95.1 وتم معالجة او احتواء الفجوة بينهما بأحدى الطرفين الموضحة في تقرير خفض التكلفة والبالغ 28.1 .

3/ زيت بذرة القطن السودان

جدول (26/3/4)

تقرير خفض التكاليف لزيت بذرة القطن السودان

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد المباشرة: تكلفة المواد والعصر	14.3			قبول العطاءات من الموردين الذين يقومون بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار المقبولة وادخال الطرق الحديثة في العصر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة المواد والعصر إلى 15% $2.1 = 15\% \times 14.3$
2	تكلفة مواد تكرير وتعبئة الزيت المكرر	1.0			إستخدام لقوارير بدلاً من الجركانات لتعبئة الزيت بالإضافة إلى ادخال الطرق الحديثة في التكرير يؤدي إلى خفض الفاقد الصناعي والتكلفة بمقدار 30% $0.3 = 30\% \times 1.0$
3	تكلفة اختبار المعمل	92.31			أخذ العينات من صاهريج تخزين الزيت المكرر الذي يسع السعة التخزينية إلى أكثر من 50 طن بدلاً من اخذ عينات بطرق متكررة يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض تكلفة الفحص
		92.31	78.5	15.8	

						13.8 = %15×92.31
4	تكاليف كمية الفاقد الصناعي	1.22	1.22	-		
5	تكاليف الصيانة وقطع الغيار	3.328	3.328		المتابعة المستمرة والدورية للالات يؤدي إلى خفض عدد مرات استدعاء قسم الصيانة ومن ثم تخفيض التكلفة بمقدار 30% $1.0 = 30\% \times 3.328$	1.0
6	تكاليف المناولة	0.563	0.563		إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن 90%	0.5
7	تكاليف تعبئة المنتجات	0.60	0.60		إدخال النظم الآلية للتعبئة المنتجات واستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 10%	0.1
8	تكاليف تشغيل الالات	0.038	0.038			-
9	تكاليف إستهلاك الكهرباء	0.035	0.035		إدخال الطاقة الشمسية لإستخدامها مع الطاقة الكهربائية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50%	0.035
10	تكاليف إستهلاك المياه	0.009	0.009			-
11	تكاليف إستهلاك البخار	0.040	0.040			-
12	تكاليف الشحن والتفريغ	0.018	0.018			-
		113.144	95.7	18.8		

المصدر : إعداد الباحث ، 2015 .

يوضح الجدول أعلاه تقرير خفض التكلفة لزيت بذرة القطن السوداني وذلك عن طريق المقارنة بين التكلفة الفعلية المقدرة للوحدة والتكلفة المستهدفة واحتواء الفجوة بينها . حيث نجد أن التكلفة الإنتاجية لزيت بذرة القطن السوداني 113.144 والتكلفة المستهدفة 95.7 وتم معالجة الزيادة في التكاليف بالطرق الموضحة في الجدول اعلاه البالغة 18.9 .

4/ زيت الفول الخام

جدول (27/3/4)

تقرير خفض التكاليف لزيت الفول الخام

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد المباشرة: تكلفة المواد والعصر	10.9	9.2	2.7	قبول العطاءات من الموردين الذين يقومون بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار المقبولة وادخال الطرق الحديثة في العصر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة المواد والعصر إلى 25% $2.7 = 10.9 \times 25\%$
2	تكلفة مواد تكرير وتعبئة الزيت المكرر	0.8	0.5	0.3	إستخدام لقوارير بدلاً من الجركانات لتعبئة الزيت بالإضافة إلى ادخال الطرق الحديثة في التكرير يؤدي إلى خفض الفاقد الصناعي والتكلفة بمقدار 40% $0.3 = 0.8 \times 40\%$
3	تكلفة اختبار المعمل	114.03	114.03		أخذ العينات من صهاريج تخزين الزيت بدلاً من اخذ عينات بصورة متفرقة يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض تكلفة الفحص بنسبة 17% $19.4 = 114.03 \times 17\%$

	19.4	94.6			
4	-	0.34	0.34	تكاليف كمية الفاقد الصناعي	
5	المتابعة والرقابة المستمرة والدورية للالات يؤدي إلى خفض عدد مرات استدعاء قسم الصيانة ومن ثم تخفيض التكلفة بمقدار 40% $1.2 = 40\% \times 3.12$	1.2	1.9	3.12	تكاليف الصيانة وقطع الغيار
6	إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن 90% $= 90\% \times 1.13$	1.0	1.0	1.13	تكاليف المناولة
7	إدخال النظم الآلية للتعبئة المنتجات ولاستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 70% $0.1 = 70\% \times 0.33$	0.1	0.2	0.33	تكاليف تعبئة المنتجات
8	-	0.035	0.035	تكاليف تشغيل الالات	
9	إدخال الطاقة الشمسية لإستخدامها مع الطاقة الكهربائية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50% 0.016	0.016	0.016	0.32	تكاليف إستهلاك الكهرباء
10	-	0.009	0.009	تكاليف إستهلاك المياه	
11	-	0.037	0.037	تكاليف إستهلاك البخار	
12	-	0.018	0.018	تكاليف الشحن والتفريغ	
	24.7	106	130.8		

يوضح الجدول أعلاه تقرير خفض التكلفة لزيت الفول الخام وذلك عن طريق المقارنة بين التكلفة الفعلية المقدرة للوحدة والتكلفة المستهدفة وحتواء الفجوة التكاليفية بينها حيث نجد أن التكلفة الإنتاجية لزيت الفول الخام بلغت 130.8 والتكلفة المستهدفة 106 وتم معادلة الزيادة في التكاليف بالطرق الموضحة في الجدول اعلاه البالغة 24.7 .

5/ صابون غسيل

جدول (28/3/4)

تقرير خفض التكاليف لصابون غسيل

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد الخام: شحوم صودا كاوية سليكات الصوديوم ملح حامض هيدروكلوريك سلفات المونيوم كربون منشط	6.8 0.6 0.1 0.02 0.4 0.2 0.01	6.5	1.6	قبول العطاءات من الموردين الذين يقومون بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار المناسبة والتفاوض مع الإدارة المالية على توفير التمويل اللازم للسداد وذلك للحصول على خصم نقدي مقداره 20% بعد الانفاق على السداد في الموعد المحدد الذي يؤدي إلى خفض تكلفة توريد المواد الخام بمقداره $1.6 = 20\% \times 8.1$
2	مواد التعبئة	0.1			تغيير سمك الكيس المستخدم في

تغليف الصابون يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار 50% $0.05 = 50\% \times 0.1$	0.05	0.05	0.1	كيس + لزاق	
		0.8	0.8	تكلفة التشغيل	3
أخذ العينات من صوامع تخزين الصابون الذي يسع السعة التخزين 80 طن بدلاً من اخذ عينات بصورة متقطعة يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض تكلفة الفحص بمقدار 15%	1.8	9.9	11.685	تكلفة اختبار المعمل	4
زيادة فعالية الرقابة والاشراف الأمر الذي يؤدي إلى خفض نسبة الوحدات المعيبة ومن ثم خفض تكلفة الوحدة من تكاليف اعادة لتشغيل 30%	1.25	3.1	4.35	تكاليف اعادة تشغيل	5
المتابعة والرقابة المستمرة للالات يؤدي إلى خفض عدد مرات الاستدعاء إلى 50%	0.005	0.005	0.011	تكاليف الصيانة	6
إدخال النظم الآلية للتعبئة المنتجات واستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 70%	0.1	0.044	0.144	تكاليف تعبئة المنتجات	7
	-	0.0035	0.0053	تكاليف تشغيل الالات	8
إدخال الطاقة الشمسية لإستخدامها مع الطاقة الكهربائية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50%	0.016	0.016	0.31	تكاليف إستهلاك الكهرباء	9
	-	0.123	0.123	تكاليف إستهلاك المياه	10
	-	0.23	0.23	تكاليف إستهلاك البخار	11
	4.8	21	25.6		

المصدر : إعداد الباحث ، 2015 .

يوضح الجدول أعلاه تقرير خفض التكلفة لصابون غسيل حيث بلغت التكلفة الإنتاجية / الفعلية 25.6 والتكلفة المستهدفة 21 وتم معالجة او احتواء الفجوة بينهما بأحدى الطرق الموضحة في تقرير التكلفة والبالغة 4.8 .

6/ صابون تواليت

جدول (29/3/4)

تقرير خفض التكاليف لصابون تواليت

أ	بيان	التكلفة الفعلية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
1	المواد الخام: حبيبات صابون تواليت سليكات الصوديوم عطر تواليت جلسرين نقي لون	11.3 0.011 1.56 0.07 0.034			قبول العطاءات من الموردين الذين يقومون بتقديم المواد الخام ذات الجودة العالية بالاسعار مقبولة والتفاوض مع الإدارة المالية على توفير التمويل اللازم للسداد وذلك للحصول على خصم نقدي مقداره 20% بعد الانفاق على السداد في الموعد المحدد الذي يؤدي إلى خفض تكلفة توريد المواد الخام بمقدار 25% $3.3 = 13.0 \times 25\%$
			9.7	3.3	
2	مواد التعبئة صناديق وكراتين	6.9			تغيير سمك الورق المستخدم في تصنيع الصناديق يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار 20% أي

1.4 الحصول على خصم نقدي $20\% \times (1.4 - 6.9) = 1.1$ خفض هالك الكرتون بمقدار 40% $1.8 = 40\% \times 4.4$	4.3	2.6	6.9		
		0.8	0.8	تكلفة التشغيل	3
أخذ العينات من صوامع تخزين الصابون يؤدي إلى تقليل زمن الفحص وخفض التكلفة بمقدار 20% $= 20\% \times 1.103$	0.2	0.9	1.103	تكلفة اختبار المعمل	4
زيادة فعالية الرقابة والاشراف الأمر الذي يؤدي إلى خفض نسبة الوحدات المعيبة بمقدار 100% ومن ثم خفض تكلفة الوحدة من تكاليف اعادة لتشغيل 3.4	3.4	-	3.4	تكاليف اعادة تشغيل	5
المتابعة والرقابة المستمرة للالات يؤدي إلى خفض عدد مرات استدعاء قسم الصيانة ومن ثم تخفيض التكلفة بمقدار 50%	0.00045	0.00045	0.0009	تكاليف الصيانة	6
إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داهل العنابر يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن 50% من العمالة اليدوية الامر الذي			0.0005	تكاليف مناولة المنتجات	7

		0.00025	0.00025	0.0005		
	يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار					
8	تكاليف تعبئة المنتجات			7		
	إدخال النظم الآلية للتعبئة المنتجات واستخدام مواد تعبئة رخيصة وبالجودة عالية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 70%	4.9	2.1	7		
9	تكاليف تشغيل الآلات	-	0.014	0.014		
10	تكاليف إستهلاك الكهرباء			0.044		
	إدخال الطاقة الشمسية لإستخدامها مع الطاقة الكهربائية يؤدي إلى خفض التكلفة بنسبة 50%	0.022	0.022	0.044		
11	تكاليف إستهلاك المياه	-	0.14	0.14		
12	تكاليف إستهلاك البخار	-	0.2	0.2		
		16.1	17	33		

المصدر : إعداد الباحث ، 2015 .

يوضح الجدول تقرير خفض التكلفة لصابون تواليت حيث بلغت التكلفة الإنتاجية / الفعلية 33 والتكلفة المستهدفة 17 وتم معالجة او احتواء الفجوة بينهما بأحدى الطرق الموضحة في تقرير التكلفة والبالغ 16.1 .

خامساً: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

يسعى الباحث لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بهدف ربط مقاييس الأداء بالأهداف الإستراتيجية للشركة ، كوسيلة لتوفير مؤشرات ملائمة تساعد في ترشيد قراراتها المرتبطة بالتحسين والتطوير ، ومعالجة الانحرافات كمتطلبات أساسية لإستمرار وتنافس الشركة في بيئة الأعمال.

بالنسبة لرؤية الشركة كما حددتها المادة (3) من عقد ولائحة تأسيسها تتمثل في الآتي:

أ. إنتاج الزيوت النباتية ومنتجاتها الثانوية والمشتقة والتحويلية وإنشاء الصناعات المساعدة المكملة لصناعة الزيوت والسمن النباتي ومشتقاته.

ب. إنشاء وحدات لإعداد وتجهيز وتعبئة منتجاتها وشراء واستيراد ما يلزمها من مواد التصنيع اللازمة لذلك.

ج. تسويق الزيوت والصابون ومشتقاتهم داخل وخارج السودان بالإضافة إلى تنشيط الإستثمارات في مجال نشاطهم بصورة عامة.

أما بالنسبة لإستراتيجية الشركة فيمكن توضيحها من خلال النقاط التالية:

أ. استغلال الامكانيات الزراعية الهائلة لدى السودان في مجال الحبوب الزيتية.
 ب. استغلال جزء من الامكانيات التمويلية للهيئة العربية للاستثمار والانماء الزراعي بهدف تطوير هذا المجال.

ج. الاستفادة من العمالة المدربة في مجال صناعة الزيوت ومشتقاتها.
 على ضوء ما تعرضنا له في الجانب النظري ، سيقوم الباحث بتحديد مؤشرات قياس الأداء لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن حسب الأبعاد الأربعة من خلال تحديد المنجز فعلاً حسب المؤشرات المرتبطة بهذه الأبعاد كما يلي:

1. بالنسبة للبعد المالي

يركز هذا البعد على قياس الأداء المالي من خلال مجموعة من الأهداف قصيرة الأجل ، والتي يمكن أن تتغير بحسب قطاع الأنشطة ، واطهار نتائج الأحداث والقرارات التي يتم إتخاذها بالفعل ، ويمكن تحديد هذه المؤشرات التي تقيس الأداء في السوق وتركز على ما يشير إلى حدوث تطور في المبيعات ، إضافةً إلى المؤشرات التي تقيس الجانب المالي ، والتي تركز على الربحية ومنها:

أ. معدل العائد على رأس المال المستثمر

يتميز بكونه مؤشر لقياس القوة الإيرادية ، حيث يقيس الربحية على مستوى المؤسسة ككل ، كما يستخدم كمؤشر رقابي وتخطيطي ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

معدل العائد على رأس المال المستثمر = صافي الربح / رأس المال المستثمر

يمكن تحديد تطور هذا المعدل بالنسبة للشركة وفق المعلومات المدرجة في الجدول التالي:

جدول (30/3/4)

تطور معدل العائد على رأس المال المستثمر

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
صافي الربح	2,533,689	1,139,113.90	191,543.63	(1,361,307.39)	307,905.81
رأس المال المستثمر	76,240,583.63	79,360,715.59	80,127,143.74	75,421,556.97	71,612.101.11
المعدل %	%3.32	%1.43	%0.23	%-1.80	%0.43

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

ب. مؤشرات تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية

إن زيادة حدة المنافسة في قطاع إنتاج الزيوت والصابون ومشتقاته والتطورات الهائلة في التكنولوجيا يجعل الشركة تعمل على تحقيق مزايا تنافسية معتمدة على عامل التكلفة من خلال التخفيض والتحسين المستمر في الإنتاجية ، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع أرباحها بصفة مستمرة ويتم تحديد هذا المؤشر من خلال نسبة الربح الصافي المحقق من طرف الشركة من سنة إلى أخرى.

يمكن اثبات أحد الأهداف الأساسية للشركة وفق الجدول التالي الذي يمثل تطور ونمو الأرباح المحققة من سنة إلى أخرى ، هو ما يعبر عن الصحة المالية للشركة من جهة وتحقيق ما تصبو إليه الشركة من جهة أخرى.

جدول (31/3/4)

تطور أرباح الشركة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
صافي الربح	2,533,689	1,139,113.90	1,912,543.63	(1,361,307.39)	307,905.81
الزيادة	107.16	-55.04	-83.18	%-810.70	-122.61

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

- تقدر الأرباح لسنة 2007م بمقدار 1223060,21.

ج. معدل العائد على حقوق الملكية

يتميز بكونه مؤشر لقياس نسبة العائد على الاستثمار المتمثل في حقوق المساهمين ، ويعكس أداء كل من الأنشطة التشغيلية والتمويلية معاً. فكما قلت قيمة هذه النسبة كلما كان ذلك مؤشراً سيئاً على أداء الشركة ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \text{صافي الربح} / \text{حقوق الملكية} * 100$$

جدول (32/3/4)

تطور معدل العائد على حقوق الملكية

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
صافي الربح	2,533,689	1,139,113.90	191,543.63	(1,361,307.39)	307,905.81
حقوق الملكية	15,758,986.13	14,602,118.09	(854,896.79)	(4,623,230)	81,793,329.13
المعدل %	%16.07	%7.86	%- 22.40	%29.44	% 376

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

د.نسبة تغطية التدفقات النقدية

يقيس نسبة تغطية الديون ويستخدم كمؤشر رقابي وتخطيطي يساعد في إتخاذ القرارات الإدارية ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

نسبة التغطية من التدفقات النقدية = التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية / الالتزامات
قصيرة الأجل * 100

جدول (33/3/4) تطور التغطية عن التدفقات النقدية

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية	7,124,762.89	31,395,188	13,216,692.80	18,771,150.30	23,042,470
الالتزامات قصيرة الأجل	5,693,605.41	8,890,485.34	8,765,668.86	53,258,699.61	458,691.96
المعدل	%125	%353	%150.7	%35	%52.32

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

2. بعد العملاء

يعتبر العملاء أساس المقاييس غير المالية ، ويركز بصورة أساسية على قياس مستوى رضا العملاء ، حيث تعتبر آلية لتحقيق الإيرادات ، ويمكن استخدام مجموعة من مقاييس الأداء تعكس بعد العملاء في هذا المجال على النحو التالي:
أ. معدل نمو المبيعات

يعبر عن زيادة في المعدل السنوي للمبيعات ، وبالتالي زيادة حصة الشركة في السوق من سنة إلى أخرى ، وهو ما يدر أرباحاً وإيرادات تسمح بتغطية التكاليف من جهة ، وبالإستمرارية من جهة أخرى، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل نمو المبيعات (\%)} = \frac{\text{مبيعات السنة (n+1)} - \text{مبيعات السنة (n)}}{\text{مبيعات السنة (n)}}$$

يمكن تحديد تطور حجم مبيعات الشركة من الزيوت والصابون ومشتقاته بناءً على المعلومات المتوفرة في الجدول التالي:

جدول (34/3/4)

تطور حجم المبيعات

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
مبيعات الفترة الحالية	5,492,492	15,666,814	25,835,337	30,798,037	32,921,258.40
معدل النمو %	-45.81	185.2	64.90	19.20	6.89

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

- حجم مبيعات سنة 2007م 10,136,602.83.

ب. تكاليف التسويق

يقصد بها عملية ترويج لتصريف المنتجات ، تتجم عنها تكاليف عدة مثل تكاليف ترويج المبيعات ومصروفات التسويق المتنوعة وغيرها ، ويمكن تحديد هذا المؤشر بمقدار (نسبة) الأعباء المخصصة لعملية التسويق من سنة إلى أخرى ، ويمكن تحديد التكاليف المرتبطة بالتسويق وفق المعلومات الموجودة في الجدول التالي:

جدول (35/3/4)

تطور تكاليف وأعباء التسويق في الشركة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
مصروفات التسويق	52,351.90	60,028.00	185,258.48	230,122.51	337,443.72
مقدار الزيادة	20,802.9	7,676.1	125,230.48	44,864.03	107,321.24
نسبة الزيادة	%66	%14.6	%208.8	%24.22	%46.6

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

- مصروفات التسويق لسنة 2007م = 31549.

ج. معدل رضا العملاء

يعكس هذا المقياس بشكل واضح من خلال الأطراف المستخدمة للمنتج من طرف الشركة، والممثل الرئيس لتلك الأطراف هم العملاء ، لذلك يجب على إدارة الشركة أن تحدد أهداف واضحة تعكس العوامل التي يهتم بها العميل وترجمتها ، حتى تحصل الشركة على مستوى الرضا المستهدف ، ويمكن حسابه بالمعادلة التالية:

معدل رضا العملاء

معدل رضا العملاء = 1 - نسبة شكاوي العملاء = متم لنسبة شكاوي العملاء.

تبين من خلال المقابلة مع المسؤولين في الشركة أن نسبة الشكاوي خلال السنوات الماضية أقل من 10%.

3. بعد العمليات الداخلية

يركز هذا البعد على مسببات حدوث التكلفة التي تعكس كيفية قيام الشركة بترجمة وتحويل المدخلات إلى مخرجات ذات قيمة بالنسبة للعملاء ، ومن ثم صياغة هيكل عملياتها التشغيلية الداخلية

الضرورية حتى تكون جيدة الأداء فتهتم الشركة بجودة أدائها في الأمد القصير من خلال الاهتمام بالعمليات التشغيلية الداخلية ، وكذلك في الأمد الطويل من خلال عمليات الابتكار والإبداع عن طريق التركيز على وقت العمليات الإنتاجية في الشركة ومدى جودتها ، ومن بين المؤشرات التي تعتمد عليها الشركة الآتي:

أ.معدل دوران المخزون

تشير هذه النسبة إلى عدد مرات تصريف المخزون لدى الشركة ، وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك في صالح الشركة ، حيث تستطيع أن تحقق أرباحاً كبيرة باستخدام هامش ربح أقل من الشركات المماثلة ، والتي لديها معدل دوران مخزون أقل ، وهي ميزة تنافسية كبيرة يمكن الاستفادة منها ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{تكلفة المبيعات} / \text{متوسط المخزون}$$

جدول (36/3/4)

معدل دوران المخزون للشركة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
تكلفة المبيعات	9,280,036.26	20,269,393.26	45,835,337	34,819,064.3	35,786,919.59
متوسط المخزون	1,692,137.45	1,832,112.99	2,800,450.32	2,949,584.54	2,996,666.815
معدل الدوران	5.48	11.06	16.36	12.48	11.94

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

ب.نسبة تكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة المبيعات

ويبين مدى اهتمام إدارة الشركة بنواحي البحث والتطوير ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:
نسبة تكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة المبيعات = تكلفة البحوث والتطوير عن الفترة/ تكلفة المبيعات عن الفترة

يمكن تحديد هذا المؤشر من خلال المعلومات المتوفرة في الجدول التالي:

جدول (37/3/4)

نسبة تكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة المبيعات

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
تكلفة البحث والتطوير (التدريب المحلي والبعثات)	121,750	177,050	222,770	431,160.11	445,200
تكلفة المبيعات	9,280,036.26	20,269,393.26	45,835,337	34,819,064.3	35,786,919.59
المعدل النسبة%	1.32	8.73	.486	1.23	1.24

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

ج.معدل الأداء اليومي للعامل

إن قياس الأداء اليومي للعامل له هدفان أساسيان أولهما هدف تطويري للتنمية وتطوير قدرات وكفاءة العاملين والكشف عن قدراتهم في وظائفهم الحالية والمستقبلية التي يمكن أن يتدرجوا إليها ، وثانيهما هدف تقييمي لقياس أداء العامل وإنجازه لأهدافه والنتائج المتوقعة منه بالكمية والنوعية وفي الوقت المناسب والمحدد ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل الأداء اليومي للعامل} = \text{عدد الوحدات المنتجة} / \text{عدد أيام السنة}$$

جدول (38/3/4)

معدل الأداء اليومي للعامل في الشركة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
الوحدات المنتجة	4,842,247	1,831,780.68	5,120,100.70	10,224,492.81	20,921,791.48
أيام السنة	360	360	360	360	360
المعدل %	134.50	50.89	142.22	284.01	581.16

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

د. مستوى الجودة

يركز على مستوى الرقابة على الجودة وقياس وتدنية للتكاليف المرتبطة بها وتحسينها ، وبيان كيفية إتخاذ القرارات في هذا المجال ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$\text{مستوى الجودة} = \text{حجم الإنتاج السليم} / \text{إجمالي حجم الإنتاج}$$

جدول (39/3/4)

مستوى الجودة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
حجم الإنتاج السليم	4,842,247	1,831,780.68	5,120,100.70	10,224,492	20,921,791.48
إجمالي الإنتاج	5,862,163.03	2,356,927.04	6,597,614.74	1,253,960.80	21,002,597.73
مستوى الجودة %	83%	78%	78%	90.8%	99.6%

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

4. بعد التعلم والنمو

يحدد هذا البعد المجالات التي يجب أن تبذل فيها الشركة من أجل تحسين أدائها في تحقيق نموها في المدى الطويل ، إذ أن مبادلات النمو والتطوير والابتكار لا تأتي فقط من الإدارة العليا في الشركة بل كذلك يجب أن تأتي من العاملين في المستويات الدنيا الذين لديهم تماس مباشر مع العملية الإنتاجية ، ومع العملاء لفهم وسماع ملاحظاتهم وشكاويهم ، وبالتالي تحقيق رضاهم من أجل تلبية احتياجاتهم ، بالإضافة إلى اقتناء تقنيات إنتاج مستحدثة وتكنولوجيا متطورة ذات كفاءة عالية ومحاولة بناء نظام

معالجة حديثة للتقليل من التكاليف وزمن تقديم المنتج. ومن بين المؤشرات التي تعتمد عليها الشركة في هذا البعد ما يلي:

أ. مؤشر رضا العاملين

يحدد مستوى رضا العاملين ، حيث أن زيادة مستوى رضا العامل يؤدي إلى ارتفاع مستوى أدائه ويمكن حسابه من خلال الآتي:

i. الرضا من الأجر .

ii. نسبة شكاوي العاملين.

iii. التحفيز وغيره من المعلومات التي تمكننا من الحصول عليها نختار العنصر الأول والثاني ، والمتمثل في الرضا عن الاجور ونسبة شكاوي العاملين لقياسها.

جدول (40/3/4)

تطور مصاريف العاملين ونسبة الشكاوي

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
مصاريف العاملين	4,333,230	6,956,910.85	8,682,430.36	9,824,120.93	10,657,150
معدل الزيادة%	28.9	60.5	24.8	13.14	8.47
نسبة شكاوي العاملين	%100	%100	%100	%99	%98

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

- مصاريف العاملين للسنة 2007م = 3,360,321,69.

ب.نسبة برامج التدريب الفعلية إلى المستهدفة

تبين عد الدورات والبرامج التدريبية الفعلية التي تعطى للموظفين ومقارنتها بالمستهدفة من قبل

الشركة ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

نسبة برامج التدريب الفعلية إلى المستهدفة= عدد البرامج المنعقدة/ برامج التدريب المستهدفة

جدول (41/3/4)

تطور برامج التدريب الفعلية إلى المستهدفة

السنة	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
البرامج المنعقدة	11	12	10	11	12
البرامج المستهدفة	12	12	12	12	12
النسبة	%92	%100	%83	%92	%100

المصدر: ميزانيات الشركة (2008م - 2012م).

ج.نسبة اقتراحات العاملين الفعلية إلى المستهدفة

استناداً على المعلومات التي تم الحصول عليها من الشركة على أن معظم اقتراحات العاملين يتم دراستها وتنفيذها ، ويتم حسابه بالمعادلة التالية:

نسبة اقتراحات العاملين الفعلية إلى المستهدفة = نفترض أن المقترحة = المستهدفة ، وبالتالي ستكون 100% دائماً .

الحالة العملية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تحديد وترجمة رسالة الشركة واستراتيجياتها إلى أهداف ملموسة ، بشكل يمكن قياس أداء كل جزئية عن طريق عدد من المؤشرات تمكنها من تحديد درجة بلوغ الأهداف في كل بعد من أبعاد البطاقة ، واستناداً إلى عقد ولائحة تأسيس الشركة تعتمد أساساً في استراتيجيتها وبشكل كبير إلى عدة أهداف كما يلي:

- i. الهدف المالي ، يقوم على الربحية أو العائد والاستثمار في الاصول المادية وتغطية تكاليف العملية الإنتاجية.
- ii. هدف العملاء ، وتركز على العمل على تحقيق رضا للعملاء عن طريق تحقيق الجودة في الخدمة (العملية الإنتاجية) وزيادة حصتها التسويقية ، وتحسين طرق الأداء والتشغيل.
- iii. هدف العمليات الداخلية ، يتمثل في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف ، بالإضافة إلى تطوير التقنية في مجال إنتاج الزيوت ومشتقاتها.
- iv. الهدف الأخير هو الاستفادة من العمالة المدربة في مجال صناعة الزيوت لتطوير إنتاج الزيوت ومشتقاتها.

من خلال المقابلة مع المهندسين والمحاسبين والفنيين اتضح أن الشركة تعتمد على الطرق التقليدية كالمؤشرات والنسبة المالية ، انطلاقاً من الميزانيات السنوية.

وفقاً لما ذكر سابقاً في الاطار النظري واستناداً على بطاقة الأداء المتوازن Kaplan and Norton في الشكل رقم (4/3/1) ، فإن الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن ترتبط مع بعضها البعض بشكل تكاملي من أسفل إلى أعلى ، بمعنى أن ما يتم من أهداف ومؤشرات لقياسها في بعد التعلم والنمو يؤثر بشكل مباشر في الأبعاد الثلاثة الأخرى ، وفيما يلي الأهداف التي من المفترض بلوغها ويقاس ذلك من خلال مؤشرات قياس الأداء الموجودة في النموذج ، فقد حدد بما يلي:

1. بالنسبة للبعد المالي

أ. معدل العائد على رأس المال المستثمر ، تحاول كل شركة ذات نشاط اقتصادي رفع دخلها السنوي المحقق عن الاستثمار من أجل تحسين المركز المالي ، وهو ما يشجع المدراء على الكفاءة والفعالية في إتخاذ القرارات ، وقد حدد الهدف بـ20%.

ب. معدل تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية ، بهدف تحسين وضعها المالي تعمل الشركة على زيادة أرباحها من خلال التقليل من التكاليف والتحسين في العملية الإنتاجية في حدود 80%.

ج. معدل العائد على حقوق الملكية: تبين مدى نجاح الشركة في الأهداف التي تتبعها لزيادة ربحية المساهمين من خلال زيادة قيمة استثماراتهم في حدود 15%.

د. نسبة تغطية التدفقات النقدية ، يهدف إلى معرفة قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، وعلى إدارة النقدية في توزيع الأرباح الوفاء بالالتزامات في حدود 30%.

2. بالنسبة لبعده العملاء

أ. معدل النمو السنوي للمبيعات: تعمل الشركة على رفع حصتها السوقية بهدف زيادة مبيعاتها في حدود 70%.

ب. تكاليف التسويق: تكتسب عملية التسويق أهمية بالغة لدى الشركة لترويج منتجاتها بغرض زيادة مبيعاتها ، وتعمل على زيادة هذا النوع من التكاليف في حدود 10%.

ج. معدل رضا العملاء: تعمل الشركة على رفع معدل رضا العملاء بهدف زيادة مبيعاتها والحصول على عملاء جدد في حدود 90%.

3. بالنسبة لبعده العمليات الداخلية

أ. معدل دوران المخزون: تعمل الشركة على رفع سرعة بيع منتجاتها من خلال زيادة نسبة تصريفها في حدود 90%.

ب. نسبة التكلفة بالبحث والتطوير إلى تكلفة المبيعات: تعمل الشركة على رفع تكلفة البحث والتطوير لتحسين أدائها إلى 1%.

ج. معدل الأداء اليومي للعامل: تهدف الشركة إلى رفع الإنتاجية من خلال تحسين فعالية العمال والرفع من أدائهم خلال العملية الإنتاجية وقد حدد بمقدار 95%.

د. مستوى جودة المنتج: ترغب الشركة في زيادة جودة منتجاتها إلى 90%.

4. بالنسبة لبعده التعلم والنمو

أ. معدل رضا العاملين: نظراً لأهمية رأس المال البشري في تحسين العملية الإنتاجية ، فإن الشركة تعمل على إرضاء عاملها في حدود 95%.

ب. نسبة التدريب الفعلية المستهدفة: تهدف الشركة في رفع مستوى تدريب الكوادر الموجودة في حدود 100%.

ج. نسبة اقتراحات العاملين: ترغب الشركة في زيادة نسبة دراسة لتنفيذ اقتراحات العاملين لتساوي المستهدفة من قبل الشركة ، وبالتالي ستكون 100% دائماً .

نقوم في هذا النموذج بمحاولة ترجمة أهداف الشركة من خلال إعداد الدراسة على فترة زمنية بخمسة سنوات سابقة مع افتراض أن الأهداف المسطرة هي نفسها خلال هذه الفترة ، هذا بالإضافة إلى إمكانية تحديد قيمة المنجز فعلاً انطلاقاً من البيانات التي تم الحصول عليها من الشركة المأخوذة من الميزانيات والأقسام الإدارية.

واستخلاص النتائج لمعالجة الانحرافات وتوجهات المؤشرات على مستوى كل بعد ، وعلى مستوى الشركة ككل بهدف تحسين عملية إتخاذ القرارات اللازمة. ويلخص الجدول التالي مختلف ابعاد بطاقة الأداء المتوازن على الشركة ، وكذلك مختلف المؤشرات المعتمدة في تقييم الأداء وتصور القرارات المناسبة لتحسين أداء الشركة.

جدول (42/3/4)

تقرير بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء الشركة

نسبة الانحراف					الانحراف ودلالته					الأداء الفعلى					الأداء المستهدف	المقاييس	الأبعاد
2012	2011	2010	2009	2008	2012	2011	2010	2009	2008	2012	2011	2010	2009	2008			
%-97.85	%-109	%-98.85	%-92.85	%-83.4	%19.57	%-21.8	%-19.77	%-18.57	%-16.68	%0.43	%-1.80	%0.23	%1.43	%3.32	%20	معدل العائد على رأس المال	البيعد المالي
-253.23 %	-111.33 %	-203.91 %	%-168.8	%-33.92	%-202.6	%-89.70	-163.18 %	-135.04 %	%27.16	-122.61	810.61 -	%-83.18	%-55.04	%107.16	%80	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	
%-98.25	%47.2	%-2.12	%-60.7	%-19.65	%-19.62	%9.44	%-42.4	%-12.14	%-3.93	%3.76	%29.44	%-22.40	%7.86	%16.07	%20	معدل العائد على حقوق الملكية	
%74.4	%16.6	%400.2	%1076.6	%316.6	%22.32	%5	%120.07	%323	%95	%52.32	%35	%150.07	%353	%125	%30	نسبة تغطية التدفقات النقدية	
-374.93 %	-1158.5	%95.26	%754.24	%179.63	-219.4	-897.4	-105.22	%157.25	%101.53							أداء البيعد المالي	1
%-90.15	%-72.5	%-8.14	%164.8	%-165.44	%63.11	%-50.8	%-5.1	%115.2	-115.81 %	%6.89	%19.20	%64.9	%185.2	%-45.81	%70	معدل نمو المبيعات	بععد العملاء
%-366	%142.2	%-1986	%-46	%-560	%-36.6	%14.22	%-198.6	%-4.6	%56	%46.6	%24.22	%208.6	%14.6	%66	%10	تكاليف التسويق	
0	%5.55	%-5.55	%8.88	0	0	%5	%-5	%8	0	%90	%95	%85	%98	%90	%90	معدل رضا العملاء	
-456.15	-209.15	-1999.69	127.38	-725.4	-99.77	-31.58	-209.3	118.6	-171.81							أداء بعد العملاء	2
%-86.73	%-86.6	%-81.8	%-87.7	%-93.9	%-78.06	%-77.52	%-73.64	%-78.94	%-84.52	%11.94	%12.48	%16.36	%11.06	%5.48	%90	معدل دوران المخزون	بععد العمليات الداخلية
%38	%38.5	%75.7	%-336.5	%43	%0.76	%0.77	%1.514	%-6.73	%0.68	%1.24	%1.23	%0.486	%8.73	%1.32	%2	نسبة التكلفة البحث والتطوير إلى تكلفة المبيعات	
%493.02	%189.80	%45.122	%-48.07	%37.2	%483.16	%186.01	%44.22	%-47.11	%36.5	%581.16	284.01 %	%142.22	%50.89	%134.50	%98	معدل الأداء اليومي للعامل	
%10.67	%0.89	%-13.33	%-13.33	%-7.7	%9.6	%0.8	%-12	%-12	%-7	%99.6	%90.8	%78	%78	%83	%90	مستوى جودة المنتج	
%454.96	%143.06	%25.692	-485.6	-30.4	415.46	110.06	-39.9	-84.78	-54.34							اداء بعد العمليات	3

الداخلية																	
%-90.5	%-85.4	%-72.44	%-33.89	%-67.8	%-81.53	%76.86	%-65.2	%-30.5	%-61.1	%8.47	%13.14	%24.8	%60.5	%28.9	%90	معدل رضا العمليات	بعد التعلم والنمو
0	%-8	0%-17	0	%-8	0	%-8	%-17	0	%-8	%100	%92	%83	%100	%92	%100	نسبة برامج التدريب الفعلية إلى المستهدف	
0	%-2		0	%-1	0	%-2	0	0	%-1	%100	%98	%100	%100	%99	%100	نسبة اقتراحات العاملين الفعلية إلى المستهدفة	
%90.5	-95.4	-89.44	-33.89	-76.8	-81.83	-86.86	-82.2	-30.5	-70.1							الأداء بعد التعلم والنمو	4
-285.2	1319.99	-1986.4	362.13	-653.61	14.45	-905.78	%439.68	%160.57	%-194.7							الأداء الكلي	

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الشركة 2015م .

يتضح من بيانات تقرير بطاقة الأداء أعلاه الآتي :

أ. تم احتساب الانحراف بمقارنة الأداء الفعلي مع المستهدف بالمعادلة التالية :

الأداء الفعلي - الأداء المستهدف ، وبعد ذلك تم تحديد الانحراف ودلالته استناداً إلى انه إذا كان الفعلي أكبر من المستهدف يعتبر انحراف ملائم وإذا كان الفعلي اقل من المستهدف يعتبر اداء غير ملائم.

ب. تم احتساب نسبة الانحراف بالمعادلة التالية :

مقدار الانحراف / مقدار الأداء المستهدف $\times 100$

من خلال ما توفر لدينا من معلومات ، سنعمل في هذه المرحلة الاخيرة على اجراء عملية المقارنة بين النتائج المحصل عليها بالنسبة للاداء المتعلق بكل بعد ، من خلال افتراض انه تم تطبيق هذا النموذج بداية في سنة 2008-2012 لنحدد بذلك تغيرات التي حدثت وتوجهات الإنحرافات في مؤشرات الأداء الخاص بكل بعد خلال كل سنة والمرتبطة باربعة ابعاد متوازنة وصولاً إلى الأداء الكلي للشركة خلال هذه الفترة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها ، لتتمكن بعد ذلك من تحسين عملية إتخاذ القرارات بناءً على النتائج المحققة من خلال إعداد تقارير مؤشرات تقييم كفاءة الأداء وفق نتائج الأبعاد الاربعة كالاتي :

1. البعد المالي :

من خلال النتائج المتحصل عليها خلال الخمسة سنوات تدل التغيرات في انحرافات النتائج بالنسبة لكل سنة انه خلال سنة 2008م و2009م كان الأداء المالي للشركة أكثر من الأداء المستهدف رغم النقصان الواضح في معظم مقاييس الأداء حيث كانت غير ملائمة ويرجع ذلك إلى الانحراف في مقاييس نسبة تغطية الديون كان ملائماً ، ويعني ذلك زيادة السيولة لدى الشركة وبالتالي زيادة قدرتها على مقابلة الالتزامات قصيرة الاجل . ولكن خلال سنوات 2010م ، 2011م ، 2012م يتناقص مستوى الأداء بنسب كبيرة مقارنة بالسنوات السابقة وهذا يرجع لأسباب منها ارتفاع أعباء وتكاليف العملية الإنتاجية وقلة الهامش وانعدام العائد على الاموال المستثمرة وحقوق الملكية مما ادى إلى انحرافات في جميع مقاييس الأداء غير ملائمة ، ويعني ذلك ان الشركة لم تحقق أهدافها المالية المنشودة .

2. بُعد العملاء :

بالنسبة لأداء بُعد العملاء فننتأجه متغيرة خلال الخمسة سنوات ففي سنة 2008م كانت الانحرافات في جميع مقاييس الأداء غير ملائمة نتيجة لضعف حجم المبيعات ومحافظة الشركة على نفس درجة الرضا للعملاء ، وفي 2009م يرتفع الأداء إرتفاعاً معتبراً نتيجة لزيادة تكاليف التسويق والتي تنتج عنها زيادة في رضا العملاء مما يؤدي إلى زيادة في معدل نمو المبيعات ، كما نلاحظ أن

مستوى الأداء من 2010م إلى 2012م يتناقص نتيجة لانخفاض في معدل المبيعات والإرتفاع الكبير في تكاليف التسويق وانخفاض مستوى رضا العملاء ، مما يدل على انخفاض الانحرافات في معظم مقاييس الأداء غير ملائمة ، ويفسر ذلك بصورة جزئية اسباب عدم تحقيق الأهداف المالية لأن انخفاض رضا العملاء يؤدي إلى انخفاض الإيرادات ، وبالتالي انخفاض صافي الربح الذي يستند إليه الأهداف المالية.

3. بعد العمليات الداخلية :

من خلال متابعة اداء بعد العمليات الداخلية نلاحظ ان مستوى الأداء من سنة 2008م إلى 2010م يتناقص مقارنة بمستوى الأداء المستهدف مما يفسر إلى عدم تحقيق الأهداف المالية للشركة فالانحرافات غير ملائمة في مستوى جودة المنتج ومعدل الأداء اليومي للعامل ومعدل دوران المخزون والتناقص في تحسين الإنتاجية يؤدي إلى زيادة التكاليف مما يؤدي إلى انخفاض الربح ومستوى رضا العملاء الذي يؤدي إلى نقص المبيعات ومن ثم انخفاض في إيرادات وأرباح الشركة، أما خلال سنتي 2011 - 2012 نلاحظ التحسين في مستوى الأداء ليلعب مستوى المستهدف ويزيد على ذلك أو هذا نتيجة لإرتفاع مستوى الأداء اليومي للعامل والزيادة في مستوى جودة المنتج وتحسين الإنتاجية اضافة إلى الزيادة في معدل دوران المخزون وبناءً على النتائج السابقة يمكن القول ان مستوى اداء العمليات الداخلية بالنسبة للشركة في تحسن .

4. بعد التعلم والنمو :

بالنسبة لمستوى الأداء في هذا البعد خلال الخمس سنوات ان الانحرافات في جميع مقاييس الأداء غير ملائمة ويرجع ذلك إلى انخفاض مستوى الأداء في كل من برامج التدريب ونسبة اقتراحات العاملين بما يفسر امكانية انخفاض مستوى الجودة ومن ثم يؤدي إلى انخفاض رضا العملاء الامر الذي يؤدي إلى نقص المبيعات ومن ثم نقص الأرباح . مما سبق نلاحظ أن لهذا البعد ومؤشراته دوراً مهماً في التوجيه نحو تحسين الأداء من خلال تحفيز العمال بزيادة الاجور والمكافآت التي تزيد من ولاء وأداء العامل إضافة إلى تدريب وتأهيل العاملين من اجل زيادة كفاءتهم وفعاليتهم.

5. النتائج وفق الأداء الكلي للشركة :

بالنسبة لمستوى الأداء الكلي للشركة فانه يتناقص ففي سنة 2008م بلغ مستوى الأداء (-194.7) من مستوى الأداء الكلي وهذا نتيجة لتناقص مستوى الأداء لبعده العمليات الداخلية وبعد العملاء والتعلم والنمو بالرغم من التحسن في مستوى الأداء المالي وهنا تظهر أهمية الاعتماد على ابعاد بطاقة الأداء المتوازن في إظهار أسباب التناقص والمستويات الحقيقية للأداء الكلي عكس الأساليب الاخرى التقليدية التي لا تعتمد إلا على البعد المالي ، أما في سنة 2009م فيرتفع مستوى الأداء بصورة ملحوظة نتيجة للارتفاع المستوى المالي وبعد العملاء عن طريق زيادة نسبة تغطية

الديون مما يمكن الشركة من الوفاء بالالتزامات قصيرة الاجل وارتفاع معدل رضا العملاء الذي ادى إلى نمو معدل المبيعات مما جعل الشركة تحقق هذه الايرادات الكبيرة ليرتفع مؤشر الأداء المالي إلى 157.25% وبعد العملاء إلى 118.6% رافعاً معه الأداء الكلي . اما في سنتي 2010م و2011م مستوى الأداء الكلي يتناقص أكثر ويكمن ذلك في انخفاض مستوى الأداء في الأبعاد الاربعة ، اما في سنة 2012م نلاحظ ان مستوى الأداء الكلي للشركة بدأ في التحسن نتيجة للتحسين بعد العمليات الداخلية المتمثلة في زيادة معدل الأداء اليومي لعامل ومستوى الجودة بالرغم من انخفاض معدل الأداء في الأبعاد الثلاثة الاخرى .

مما سبق يلاحظ الباحث مدى أهمية بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الذي يساعد في معرفة الانحرافات ونواحي القوة والضعف في الشركة وهذا بدوره يساهم في جودة إتخاذ القرارات الإدارية بالمستويات المختلفة. وحتى لا تقع في قصور ادوات قياس الأداء التقليدية والتي تركز على الجانب المالي الداخلي والقصير الاجل . فمن خلال ما سبق وبرغم التحسن والزيادة في تحقيق الأرباح في عدة سنوات إلا أن بطاقة الأداء المتوازن اعطت نتائج عكس ذلك وان الأداء الكلي في تناقص . مما يساعد الشركة على مراجعة أهدافها بناءً على نتائج الأبعاد المكونة لبطاقة الأداء المتوازن من أجل التحسن المستمر في ادائها .

مناقشة نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة

تم تحليل دور المتغيرات المستقلة على المتغير التابع حيث تم إثبات جميع الفرضيات وقد أيدتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة كالآتي :

1. نصت الفرضية الأولى " يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلي زيادة جودة القرارات الإدارية" قد تم أثباتها ، وهذه النتيجة أيدت ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (أسماء عوض ،2008) والتي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تفيد في تقييم الأداء الداخلي للأنظمة كما يساهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة. ودراسة (على عاشور 2010) والتي توصلت إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر مدخلاً فعالاً لتقييم الأداء من خلال تحليل كافة الأنشطة والتعرف على جدوي كل نشاط ، وإستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة منها مما يؤدي إلى تخفيض جوهري في التكاليف ويرفع من كفاءة أداء الأنشطة ويسهم في تعظيم الإنتاج وبناء القدرات التنافسية. كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة (محي سامي محمد 2011) والتي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط يساهم في توفير المعلومات التكاليفية الدقيقة التي تفيد في عمليات صنع واتخاذ القرار. ودراسة (فيصل القاسم 2013) والتي توصلت إلى أن أسلوب التكاليف وفقاً

- للنشاط يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف الأنشطة ومحركات التكلفة مما أدى إلى توفير فرص جيدة لتحسين الأنشطة والعمليات المؤثر إيجاباً على تحسين أداء مصانع شركة السكر السودانية.
2. نصت الفرضية الثانية على أن " هناك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال "قد تم إثباتها" وهذه النتيجة أيدت ماتوصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (المهدي مفتاح السريتي 2013) والتي توصلت إلى أن من أهم المؤشرات المتعلقة بتخفيض التكلفة استخدام منهج التكلفة المستهدفة ، وحصر تكلفة الفاقد والضياع وتكاليف إصلاح الوحدات لمعيبة ، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (عزت كمال 2013) والتي توصلت إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على التركيز على الأنشطة الإنتاجية المطلوبة وتحديد معايير الأداء وسعر المناسب في رفع كفاءة تقويم الوحدات الإنتاجية ، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (صديق آدم 2014) والتي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاع صناعة السكر بالسودان يتفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج وهذا يؤدي إلي كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة.
3. الفرضية التي تنص على أن "التكامل في استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في جودة القرارات المالية والإدارية لمنظمات الأعمال" قد تم إثباتها وقد أيدت ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (طارق عبدالمعز 2010) إن ترشيد وتحسين عملية إتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وفي ضوء الوظائف الإدارية المختلفة إنما يتحقق من خلال درجات التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (فؤاد أحمد 2010) تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (د. سيد عبد الفتاح 2010) والتي توصلت إلي أن يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أهمية التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (التكلفة على أساس النشاط ، والتكلفة والمستهدفة ، سلسلة القيمة) وأساليب تقييم الأداء الإستراتيجي (مقياس الأداء المتوازن ، أسلوب القياس المرجعي) في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي بشكل أكبر من تطبيق هذه الابتكارات بشكل منفصل، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (خالد محمد، د.فتح الرحمن 2015) والتي توصلت إلى أن تحقيق التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة .
4. الفرضية التي تنص على يوفر استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال . قد تم إثباتها " وقد أيدت ماتوصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل دراسة

(Bryant et al 2004) والتي توصلت إلى أن استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية يحقق نتائج أفضل عنه في حالة استخدام المقاييس المالية فقط، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (رزان حسين 2007) والتي توصلت إلى إيجابية العلاقة ما بين أسلوب سلسلة القيمة وأسلوب قياس الأداء المتوازن والأداء الكلي ، ودراسة (المهدي مفتاح 2013) والتي توصلت إلى أن استخدام المؤشرات غير المالية بجانب المؤشرات المالية من شأنه أن يحقق فعالية عملية تقييم الأداء ومن ثم يساعد في ترشيد عملية إتخاذ القرارات، كما أيدت هذه النتيجة دراسة (د. على الجوهري 2014) والتي توصلت إلى أن توفر إدارة التكلفة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة سواء كانت مالية او غير مالية وذلك من خلال الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف والمتمثلة في أساليب إدارة التكلفة.

الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج :

من خلال دراسة الإطار النظري وتحليل البيانات واختيار فرضيات الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية.
2. أسلوب التكلفة على أساس النشاط قام على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرار .
3. إن تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط أدى إلى تحسين الجودة ومرونة المعلومات التي ينتجها لإستخدامات المختلفة وساهم ذلك في دعم عملية التحسين المستمر .
- الناتج من (1-3) تثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على "يؤدي إستخدام التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال" .
4. أسلوب التكلفة المستهدفة ساعد في توفير المعلومات المفصلة لصانعي القرار بإختيار التصميم ، بدائل التصنيع ، ومتطلبات السعر بشكل أفضل .
5. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وفر معلومات التكاليفية عن إدارة وخفض تكلفة المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج .
6. أسلوب التكلفة المستهدفة حقق تفادي حدوث الزيادة في التكاليف قبل البدء في الإنتاج .
- الناتج من (4 – 6) تثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على "هناك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال"
7. إن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة وفر معلومات تكاليفية أكثر دقة ساعدت إدارة المنشأة على تحسين عملية إتخاذ القرارات المالية والإدارية .
8. إن استخدام التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يزيد من مقدرة المنشأة على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة الاخرى الذي ساعد في تلافي أوجه الأسراف .
9. إن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط ولتكلفة المستهدفة قدم إطاراً متكاملاً لمفهوم إدارة التكاليف والذي يهدف إلى تحديد هيكل التكاليف مع محاولة لتخفيض التكاليف للوصول إلى أدنى حد ممكن لتحقيق معدلات ربح مقبول .
- الناتج من (7-9) تثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على "التكامل في استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر في جودة القرارات المالية والإدارية لمنظمات الأعمال" .
10. بطاقة الأداء المتوازن ساعد في تزويد المدراء بملخص تجميعي عن مقاييس الأداء ولمدادهم بمعلومات تفصيلية في حالة ظهور مؤشرات غير مرغوبة.

11. إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن أعطى نتائج عكس الأداء الكلي من حيث نقاط القوة والضعف مما يساعد متخذي القرارات في الشركة بأخذ الانحرافات في الحسبان من خلال مراجعة أهدافها بناءً على نتائج الأبعاد المكونة للبطاقة من أجل التحسين المستمر في أدائها وإستمراريتها .
12. إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن خلق رابطاً يوفر للعاملين بالمنشأة أهداف واضحة عن الاجراءات التشغيلية والقرارات ونشاط التحسينات التي سوف تساعد في تحقيق إستراتيجية الشركة ورؤيتها .
- الناتج من (10-12) تثبت صحة الفرضية الرابعة التي تنص على "يوفر إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن معلومات ملائمة لمقارنة نتائج الأعمال" .
13. حاجة الإدارة لتقديم معلومات أكثر دقة للترشيد قراراتها خاصة في ظل وجود المنافسة الشديدة وتطور أساليب الإنتاج دفعها إلى تطبيق التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارات التكلفة.
14. يسمح إستخدام التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة بتوسيع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية .
15. إن المقارنة المرجعية تشترك مع بطاقة الأداء المتوازن في هدف الوصول للأهداف تقييم الأداء فإن العمل المشترك بينهما يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف .
16. إن العلاقة التكاملية لأساليب لإدارة التكلفة BSC-TC-ABC وغيرها لها أثر على أهداف المنشأة لأن أهداف تلك الأساليب هي خدمة أهداف المنشأة .

ثانياً: التوصيات

إعتماداً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالآتي :

1. تكوين فريق خفض التكلفة داخل الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة يتكون من مختلف الأقسام والأنشطة المؤثرة ليتولى مسؤولية خفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.
2. التركيز على نقاط الإختناق التي تعوق تدفق العمليات الإنتاجية مما يؤثر على القرارات الإدارية المتعلقة بتلك النقاط بالإضافة إلى تخفيض الأوقات الضائعة .
3. إعداد تقرير خفض التكلفة لبيان كيفية خفض التكلفة من خلال تحليل مقارن يعكس التكلفة الحالية المقدره للوحدة بالنسبة للمكونات التفصيلية لوحدة المنتج ، وكيفية إحتواء الفجوة .
4. إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في المنشآت وخاصاً الصناعية منها وتدعيمها بالكوادر المؤهلة علمياً وعملياً .
5. على المنشآت الصناعية القيام باحداث تطوير على قواعد بياناتها وفق خطة مدروسة تربطها بالأهداف الإستراتيجية وتجعلها أكثر تركيزاً على البيانات غير المالية .
6. حتي تواكب المنشآت الصناعية المتغيرات البيئة الحديثة على المنشآت الأهتمام بالمقاييس غير المالية التي تركز على مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بالإضافة الي إستخدام مقاييس الأداء المالية التقليدية التي تركز على النتائج المالية في الأجل القصير .
7. إقامة دورات متخصصة في مجال محاسبة التكاليف مع التركيز على الأنشطة في المنشآت الصناعية لرفع كفاءة الأفراد العاملين في هذا المجال والإستفادة من إمكانية تطبيق الأساليب المعاصرة على الأنشطة الإنتاجية .
8. زيادة وعي وإدارك مديري الإدارات المختلفة في المنشآت الصناعية لمدي منفعة وأهمية المعلومات التي تمد بها أساليب الحديثة لإدارة التكلفة على أنها أصبحت بعد التقدم التكنولوجي والتحولت الإقتصادية الشريان الرئيسي لتوفير المعلومات .
9. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول:
 - أ. إستخدام التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وسيجما ستة في المنشآت الصناعية لقياس وتقييم الأداء.
 - ب. إجراء التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط لتحقيق هدف التخفيض الإستراتيجي للتكلفة .
 - ج. إمكانية تطبيق التكامل بين أساليب إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية .

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

المراجع باللغة العربية :

1. الكتب :

- إبراهيم الجزراوى ، د . عامر الجناى ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان : دار اليازودى للنشر والتوزيع ، 2009م).
- إبراهيم سلطان ، نظم المعلومات الإدارية (مدخل إداري)، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2000م).
- إبراهيم نائب ، انعام باقية ، نظرية القرارات وأساليب كمية محوسبة ، (عمان: دار وائل للنشر، 2011م).
- أحمد حلمي جمعة ، نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد ، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2010م) .
- أحمد حسن الظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2002م).
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة،(الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2002م).
- ، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي ، (الإسكندرية ، الدارالجامعية للنشر، 2013) .
- أحمد حسين الرفاعي، مناهج البحث العلمي، ط2 (عمان: دار وائل للنشر، 1999م).
- أحمد كلبونة وآخرون ، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2011م) .
- أحمد ماهر وآخرون ، الإدارة المبادئ والمهارات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، د.ت) .
- احمد محمد غنيم ، المدخل الياباني للتحسين المستمر KAIZEN ومدى استفادة المنظمات العربية منه ، (المنصورة : دار الادارة للبحوث والتدريب ، والاستشارات ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، 2009م).
- ، مدخل إدارة معاصرة لتحديث المنظمات ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، 2003م - 2004م).
- أحمد محمد نور ، أحمد حسين على ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية، 2002م-2003م)
- احمد محمد نور ، شحاته السيد شحاته ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لاغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصر ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) .
- أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الادارية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) .
- امين السيد أحمد لطفي ، إدارة الاعمال باستخدام معلومات المحاسبة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2007م) .
- إيدي ميلاني، بيتر أتريل ، تعريب د. زهير عمرو دردر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، (الرياض : دار المريخ للنشر 2013).

- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000م) .
- إسماعيل يحيى التكرينى وآخرون ، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة) ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2007م) .
- بديع الدين رثيو ، ادارة التكاليف ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010م) .
- بلال خلف السكارنة ، التخطيط الإستراتيجي ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2010 - 1431هـ) .
- بشير العلاق ، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم ، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008م) .
- جودة عبدالرؤف محمد زغلول ، استخدام مياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياسي رباعي المسارات لإدارة الأداء الإستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية ، (الرياض : جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال ، 2010م).
- جمال الدين محمد المرسي وآخرون ، السلوك التنظيمي نظريات ونماذج ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م) .
- جولي مابري ، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية ، ترجمة أحمد محمد زامل (الرياض : مركز البحوث بمهد الإدارة ، 2004م).
- هيثم مالك راضي ، مجيد روي إسماعيل ، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية ، (بغداد: جامعة الكوفة ، 2011م) .
- الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، (د. ن ، 2008م) .
- — ، المحاسبة الإدارية ، ط 13 ، (د. ن ، 1436م - 2015م) .
- وائل محمد صبحي إدريس ، طاهر محسن منصور الغالب ، أساسيات الأداء المتوازن ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2009م).
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2013م).
- حارس كريم العاني ، المحاسبة الإدارية - النظرية والتطبيق ، (عمان : دار اليازة للنشر والتوزيع، 2011م) .
- حاتم بن صلاح سنوسي ابو الجدائل ، الادارة الاستراتيجية في صناعة النقل الجوي المفاهيم والاسس ، (القاهرة : بيمك مركز الخيران المهنية للادارة ، 2008م).
- حيدر محمد علي بن عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، الجزء الثاني ، 2007م) .

- حيدر علي السعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجياً ، (عمان : دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2010م).
- حسين بلعجور، نظرية القرار مدخل إداري وكمي، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2008م).
- ، نظرية القرار مدخل إداري وكمي، (الإسكندرية : مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، 2013م) .
- حسين محمد عيسى ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية ، ط4 ، (الاسكندرية ، جامعة عين شمس ، د.ن ، 2001م) .
- طاهر حسن الغالبي ، وائل إدريس ، الإدارة الاستراتيجية "منظور منهجي متكامل" ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2007م).
- كاسر نصر المنصور، نظرية القرارات الإدارية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م).
- كامل محمد المغربي ، السلوك التنظيمي مفاهيم وأسس ، ط 3 ، (د.م: دار العلي للنشر ، 2011م).
- محمد زيدان ابراهيم ، برنامج الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف الصناعية ، (الخرطوم : اصدارات المركز السوداني للاستشارات والتدريب ، 2005م) .
- محمد الزنبيان وآخرون ، مبادئ الادارة ، ط2 ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2011م) .
- مؤيد عبد المحسن الفضل ، عبد الكريم هادي صالح شعبان ، الموسوعة الشاملة إلى ترشيد القرارات الادارية بأسلوب التحليل الكمي، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1431هـ - 2011م) .
- مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر إبراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار ميسرة للنشر والتوزيع ، 2002م).
- محمد الفيومي محمد وآخرون ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، (القاهرة : المكتب الجامعي الحديث ، 2011م) .
- محمد سامى راضى ، المدخل المعاصر فى محاسبة الإدارية ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2001م) .
- محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف ، (المنظورين التقليدي والحديث) ، (عمان : دار اليازوري ، 2011م) .
- محمد على أحمد السيدية ، محاسبة التكاليف (دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية) ، (عمان : دار زهران للنشر والتوزيع ، 2012م) .
- محمد توفيق بلبع ، محاسبة القرار ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998م/1999م).

- محمد تيسير الرجبى ، محاسبة التكاليف ، ط2 ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2013م) .
- محمود أحمد فياض وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2010م).
- محمود محمود السجاعي ، المحاسبة في المنشآت الفندقية (مالية - تكاليف) ، (القاهرة ، المكتبة العصرية ، 2010م) .
- ميسر ابراهيم أحمد الجبوري ، إدارة الجودة ، جوانب نظرية وتجارب واقعية ، (المملكة العربية السعودية : معهد الادارة ، مركز البحوث ، 2010م) .
- مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (د. ن ، 2013م).
- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، الاتجاهات المدنية في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2009م) .
- ، أنظمة محاسبة التكاليف لأغراض القياس - التخطيط - تقييم الأداء، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي، 2013م).
- ، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2012م).
- نواف كنعان ، القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، ط3 ، (عمان : مكتبة دار الثقافة للنشر، 1992م) .
- نيلز بورات دجان ، الإداء البشرى الفعال، ترجمة علاء أحمد صلاح ، (القاهرة : دار النشر مركز الخيران المهنية ، 2007م).
- سامى محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية والأسس العلمية فى محاسبة التكاليف (المدخل النظري والتطبيقي) ، (عمان : دار الاعصار العلمى للنشر والتوزيع ، 2012م) .
- سليم بطرس جلدة ، اساليب اتخاذ القرارات الادارية الفعالة ، (عمان : دار الراهة للنشر والتوزيع، 1430هـ - 2009م) .
- سيد عطا الله السيد ، المفاهيم المحاسبية الحديثة ، (عمان : دار الراهة للنشر والتوزيع ، 2009م).
- عبد الحميد محمود ، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرار ، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 2006م) .
- عبد الحي مرعي ، عبد الله عبد العظيم هلال ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2002م) .
- عبد الحميد عبدالفتاح المغربى ، رمضان فهيم غربية ، التخطيط الاستراتيجى لقياس بطاقة الأداء المتوازن ، (القاهرة : المكتبة المصرية للنشر ، 2006م).

- عبدالمنعم عوض الله ،عزيزة عبد الرزاق ،المحاسبة الإدارية فى مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، (القاهرة : جامعة القاهر للتعليم المفتوح ، 1998م) .
- عبد القادر عطية ، الاقتصاد الصناعي بين النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م) .
- عبد الغفار حنفي ، أساسيات إدارة منظمات الأعمال "الوظائف والممارسات الإدارية" ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2006م).
- عبد الرحمن محمود ، دراسات متقدمة فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، 2000م).
- عز عبد الفتاح، مقدمة فى الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS.
- علي حسين علي ، رشاد الساعد ، نظرية القرارات "مدخل نظري وكمي" ، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 2011م).
- علي ماهر خطاب ، القياس والتقويم فى العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، ط7 ، (القاهرة: الأنجلو المصرية، 2008م) .
- علي محمود فهمي ، الاتجاهات الحديثة فى التكاليف والمحاسبة الإدارية ، ط 2 ، (دن ، 2012م) .
- على عبدالله محمد الحاكم ، الإدارة الإستراتيجية للأعمال الإنتاجية والخدمية ، الطبعة الثانية ، (دن، 2010م).
- فياض حمزه رملى ، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (مدخل معاصر لاغراض ترشيد القرارات الإدارية)، (الخرطوم: الابدأى للنشر والتوزيع ، 2011م) .
- صلاح الدين عبد المنعم ، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها ، (د. ن ، 2014م) .
- رأفت حسن الحناوي ود. محمد زين إبراهيم ، دراسات فى التكاليف التخطيط والرقابة(د.ب : د.ن ، 2001م) .
- روبرت ميجز وآخرون ، محاسبة أساس القرارات الاعمال ، ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح باسيلى ، ود. محمد عبد القادر الديسطيني ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2001م).
- رشيد الجمال ، محمد عبد الغني ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، الطبعة الاولى ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2012م).
- رشيد الجمال، أيمن شتيوي ، المحاسبة الإدارية المتقدمة فى بيئة الأعمال الحديثة،(الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث للنشر، 2010م).
- تشارلز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف - مدخل اداري ، الجزء الاول ، ترجمة وتعريب: د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1423هـ - 2003م).

- خيري على طلعة، محاسبة التكاليف - تكلفة المنتج ، (طرابلس: الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، دت) .
- خليل محمد العزاوي ، إدارة اتخاذ القرار الإداري ، (عمان: دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، 1423هـ - 2006م) .

2. المجالات والدوريات:

- أحمد محمد زامل ، اطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، (بناها: جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الاول، 1999م) .
- أحمد فتحي القرطاس ، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات العاملة بقطاع النفط والغاز في ليبيا ، (البيضاء : جامعة عمر المختار ، كلية الاقتصاد ، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، 2012م).
- أمجاد محمد الكومي ، تصميم اطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستخدمة في تحقيق استراتيجية التمييز التنافسي ، دراسة حالة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ديسمبر 2008م).
- أسامة سعيد عبد الصادق ، استكشاف ابعاد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء والمنافسين "دراسة لقياس ادراك وتطبيق المحاسبين الاداريين لمتطلبات الاداء الاستراتيجي ، (القاهرة :جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد الثامن والسبعون ، 2011م).
- اسماعيل التكريتي ، هيثم ممدوح العبادي ، أثر مدخل الأنشطة في تحقيق استراتيجية المنظمة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، 2008م) .
- جبر ابراهيم الداغور ، حسن عيسى أبو حمام ، اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، السنة السابعة عشر ، 2013م) .
- جودة عبد الرؤوف زغلول ، منهج اجرائي مقترح لزيادة فعالية اسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة القيمة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الاول ، 2003م).
- جمال سعد السيد ، مشاكل تطبيق اسلوب التكاليف المستهدفة ودور اسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية - دارة ميدانية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الاول ، مارس 2004م) .

- جمال عبد العزيز علي ، اطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، الجزء الاول ، 2007م) .
- زايد سالم أبو شناف ، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر ، (القاهرة: جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني ، 1995م) .
- زياد عبد الحليم الذبيبة ، مدى تطبيق النظام BSC المتوازن الأداء في المصارف التجارية اليمنية، (جامعة الزرقاء ، كلية الأقتصاد، مجلة ابحاث اقتصادية وادرية ، العدد التاسع ، 2011م).
- زيد محمد مسلم الحواتمة ، إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في إتخاذ القرارات وترشيدها في البنوك الأردنية ،(القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول، الجزء الأول، 2015م).
- زينب أحمد عزيز حسين ، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الانتاج الحديثة ، (القاهرة: اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، مجلة البحوث الادارية ، السنة الثانية والعشرون ، العدد الاول ، يناير 2004م).
- زينب جبار يوسف ، هيفاء عبد الغني عودة ، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية - دراسة حالة ، (بغداد : جامعة بابل ، كلية العلوم الإنسانية، مجلة جامعة بابل ، المجلد 22 ، العدد 4 ، 2014م).
- حيدر شاكر نوري ، محمود حسن جمعة ، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ، (بغداد : جامعة ديالى ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة ديالى ، العدد الثالث والستون ، 2014م).
- حسام الدين حسين أحمد ، مدخل مقترح لتفعيل دور الادارة الاستراتيجية لتكاليف الصيانة في تعظيم المزايا التنافسية للفنادق السياحية المصرية ، دراسة اختبارية ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية لتجارة ، مجلة البحوث التجارية ،المجلد الثلاثون ، العدد الاول ، يناير 2008م).
- حسين محمد عيسى ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية لتجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الثالث ، 1997م).
- طارق عبدالمعز محمد، نموذج مقترح لتحليل أوجه التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات إتخاذ القرارات في ضوء المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة ، (السويس: جامعة قناة السويس ،كلية التجارة بالإسماعلية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، العدد الأول ، 2010م).

- ماجدة حسين ابراهيم ، اطار مقترح لتخفيض تكاليف الانتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الاول ، 2000م .
- ماهر موسى درغام ، د. مروان محمد ابو فضة ،أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن فى تعزيز الأداء المالى الأستراتيجى للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة فى قطاع غزة (دراسة ميدانية)، (غزة : الجامعة الاسلامية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السابع عشر، العدد الثانى، يونيو ، 2009م) .
- مجدي وائل الكبجي ، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية ، (عمان : الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد 41 ، العدد 2 ، 2014م).
- مجدي محمد سامي ، مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC لنظام لمعلومات التكاليف ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2001م) .
- مهدي مفتاح السريتي ، مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي ، (مصراتة : جامعة مصراتة، المجلة الجامعة ، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، د.ت).
- محمد أحمد شاهين ، نحو استخلاص اطار مفاهيمي لمحاسبة التكاليف في ظل المستجدات البيئية الحديثة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، السنة الثامنة عشر ، 2014م) .
- محمد بهاء الدين القاضي ، دراسة تحليلية لاستخدام المقياس المرجعي من أجل تحسين الاداء والقدرة الانتاجية في صناعة البناء والتشييد ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثالث والرابع، 2004م) .
- محمد حسن علي مفتي ، فريد عمر شيخ ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية - دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثانى والاربعون ، العدد الثانى ، سبتمبر 2005م).
- محمد سعيد محمد هندي ، اطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجاري ، العدد الثالث ، ديسمبر ، 2001م).

- محمد عبد الرحيم المحاسنة ، أثر كفاءة لمعلومات في فاعلية اتخاذ القرارات ، (عمان: الجامعة الأردنية ، عمادة البحث العلمي ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 1 ، 2005م).
- محمد صالح هاشم ، تقييم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة بيئة الاعمال المتقدمة ،(القاهرة: اكااديمية السادات ، مجلة البحوث الادارية ، العدد الحادي والعشرون ، اكتوبر ، 2003م).
- محمد رضا الخلف ، أنعام محسن حسن ، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد 21، العدد 1 ، 2007م).
- محمود عبد الفتاح ابراهيم ، مدخل التكاليف على أساس النشاط لتخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة ، (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الرابع ، 2003م).
- منال جبار سرور ، لينا كرابين كريكور ، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء ، (بغداد: جامعة بغداد ،كلية التجارة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2013م).
- منال حامد فراج ، أثر التكامل بين أساليب الإستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات علي تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، (القاهرة: جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، الجزء الثاني ، 2015م) .
- — ، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدف واسلوب التكلفة على أساس النشاط ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، العدد الأول ، المجلد 28 ، 2006م).
- مختار إسماعيل أبو شعيشع ود. عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية عن أستهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، (بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الثاني ، الجزء الأول، 2013م).
- نادية راضى عبدالحليم ، دمج مؤشر الأداء البيئي فى بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال فى التنمية المستدامة، (القاهرة: جامعة الأزهر ،كلية التجارة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص) ،مجلد الواحد والعشرون ، العدد الثانى، 2005م).

- نجوى أحمد السيبي ، استراتيجية التحسين المستمر من منظور نظرية القيود ودور المراجعة في زيادة فعاليتها ، دارة ميدانية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، 2004م) .
- نصر الدين عبد الكريم محمد ، مستلزمات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في بعض الشركات الفلسطينية ، (الرياض: مجلة الادارة العامة ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع، 1417هـ - مارس 1997م) .
- سامية طلعت عباس جاب الله ، ترشيد اختيار نظام التكلفة على أساس النشاط باستخدام منطلق عدم التحديد - نموذج مقترح ، (بنها: جامعة بنها ، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الاول ، العدد الثاني ، 2007م) .
- سهير فتحي الطنملي ، أثر المحاسبة الادارية الاستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الاول ، يناير ، 2002م) .
- سيد عبد الفتاح سيد ، استخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاداء الاستراتيجي لمنظمات الاعمال ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، الجزء الاول ، 2010م) .
- ، تقييم التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الأعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني - الجزء الأول ، 2010م) .
- عادل طه أحمد فايد ، مدخل محاسبي مقترح لتكامل اسلوبي (Lean/ Sigma) وبطاقة الاداء المتوازن للارتقاء بمستوى الكفاءة والجودة ، (بنها : كلية التجارة، جامعة بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الأول ، العدد الثاني ، 2007م) .
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم استراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة، (سوهاج : جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة بسوهاج ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الـ15 العدد (1) يونيو 2001م) .
- عاطف محمد العوام ، المحاسبة عن تكلفة النشاط في قطاع التأمين ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات التجارية، العدد الثاني ، 2001م) .
- عبد الحميد الحمد شاهين ، مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن (BSC) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية "دراسة ميدانية" ، (القاهرة : كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، د.ت) .

- عبد اللطيف محمد باشيخ ، نموذج مقترح لترشيد تكلفة المنتج لدعم الصناعة السعودية في ظل الضغوط التنافسية من انضمام المملكة لمنظمة التجارة الدولية ،(المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 35 ، العدد الاول ، 2011م).
- عبد المنعم فليح عبد الله ، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة في ظل بيئة الاعمال الحديثة ، (مجلة التكاليف ، مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث ، سبتمبر 1999م) .
- عبد السلام عبد الله ، استخدام اسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة ، (حلوان : جامعة حلوان ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الرابع، الجزء الأول ، 2011م) .
- عبد العال هاشم أبو خشبة ، مدخل مقترح لتقييم الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الخامس ، العدد الثاني، ديسمبر ، 2001م).
- علاء جاسم سلمان وآخرون ، استعمال تقنية الكلفة المستهدف في تخفيض التكاليف بالتطبيق على شركة الأمل الصناعية، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد 7 ، العدد 21 ، 2010م).
- علاء محمد محمد البتاتوني ، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل، دراسة تطبيقية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني، 2007م) .
- علي الجوهرى رمضان ، اثر التطور الصناعي على أستحداث أساليب متكاملة لإدارة التكلفة ، (سوهاج : جامعة سوهاج ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الثاني ، 2014م).
- عماد سيد قطب سيد ، التوافق والتكامل بين نظم ادارة التكلفة ونظام الانتاج الانسيابي ، (القاهرة: جامعة الازهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد الرابع ، يناير ، 2009م).
- عيد محمود حميدة ، اهمية إدارة التكلفة في اتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم المقارن التنافسي ، (بنها : جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة السابعة والعشرون ، العدد الثاني ، مجلد الأول ، 2007م).
- عصام الدين محمد متولي ، صلاح علي أحمد ، مراجعة الجودة ودورها في بناء الاستراتيجية التنافسية للمنتجات العربية ، (الخرطوم: جامعة أم درمان الاسلامية ، كلية العلوم الادارية ، مجلة العلوم الادارية ، العدد الاول ، 2006م).

- عصام على فتحي بدر ، مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في المنشآت المصرية ، (القاهرة : جامعة الازهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد السادس ، يناير 2010م).
- فائزة عبد الله ، نموذج مقترح لتقدير تكاليف غير المباشرة باستخدام الاساليب الاحصائية في ظل نظام التكاليف على الانشطة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الخامس والثلاثون ، العدد الثاني ، 2011م).
- فائزة عبيد الله، دراسة أثر مجال إدارة التكاليف الإستراتيجية (الهيكلية التنفيذية) على علاقة منهجية الإنحرافات المعيارية الستة بأهداف إدارة التكاليف الإستراتيجية، (القاهرة : جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث - السنة الثامنة عشر، 2014م).
- صالح بن عبد الرحمن محمود ، امكانية تطبيق نموذج (ABC) على التكاليف الاختيارية لدراسة حالة في الجامعات السعودية، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارية والتمويل ، العدد الاول ، 2012م) .
- صفاء أحمد الغالي ، د. سليمان حسن محمد ، دور تكنولوجيا المعلومات في تقويم الاداء ومحاسبة المسؤولية دراسة تطبيقية في الفنادق الاردنية ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد 18 ، العدد 65 ، د.ت) .
- صفاء محمد عبد الدائم ، دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لادارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة ، دراسة تطبيقية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد السادس والسبعون ، 2010م) .
- ، نحو اطار مقترح لادارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية الاقتصاد والتجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث ، 2001م).
- شوقي أسد فودة ، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثالث والرابع ، د.ت).
- خالد محمد أحمد عبد الله ، فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والشركة وفقاً للنشاط ABC كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد الأول ، 2015م) .
- رياض مصلح ضيف الشقاحين، الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة في الشركات الأردنية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد68، 2007م).

– رندا مرسي كيوان ، أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة علي أساس النشاط علي تحسين الأداء في المنظمات الصناعية ،(القاهرة : جامعة عين الشمس ،كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص – الجزء الثاني ، 2014م).

– ، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، الجزء الثاني 2015م).

– رعدة حسن عبد الحفيظ ، دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة التكلفة ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، 2011م) .

3. الرسائل الجامعية :

– ابوبكر أحمد الهادي عبد الرحيم ، أساليب التكلفة الإستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعي السوداني، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2013م).

– أحمد محمد الحسن عبد الرحمن العربي ، نموذج محاسبي مقترح لإستخدام الأساليب الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة ، 2010م) .

– إيمان أحمد علي فرج ، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال ، (السويس : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، 2009م).

– إيمان صالح فاضل ، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .

– أيمن طه حمد النيل النور ، قياس فاعلية وكفاءة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة على الشركات المنتجة للبتروول في السودان ، الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2011م) .

– أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف المبين على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ، (الجزائر : جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير منشورة ، 2010م) .

- أميرة عبد الرحمن مكي عبد الباقي ، إطار علمي لتحميل تكلفة الجودة وفقاً لنظامي التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، (الخرطوم : جامعة امدرمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 1431هـ - 2010م).
- أسماء عوض محمد منصور ، " إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية" ، (السويس : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2008م) .
- أسعد مبارك حسين موسى ، استخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس وتخصيص التكاليف المشتركة في قطاع الخدمات بالسودان بالتطبيق على هيئة الموانئ البحرية السودانية ، (الخرطوم : جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في محاسبة غير منشورة ، 1430هـ - 2009م).
- الحسين عمر بن أميدة ، أثر خصائص بيئة الصناعة المعاصرة على نظام التكاليف بالشركات الصناعية الليبية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة ام درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا، 1430هـ - 2009م .
- يوسف احمد السنونسي ، إطار علمي لاستخدام التكاليف الحديثة في قياس تكلفة الإنتاج في القطاع الصناعي السوداني ، (الخرطوم : جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .
- يحيى علي أحمد المرسي صقر ، استخدام تحليل علاقة السبب والاثر في تفعيل المنظور الاستراتيجي للتكاليف ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة ، 2008م) .
- محي الدين سامي محمد محمد الشباسي ، استخدام مدخل ادارة التكلفة لخدمة القرارات في شركات التامين ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .
- محمد البشير إبراهيم احمد ، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2011م).
- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، (الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، 2010م) .

- منار حمدي عريان حسن ، إدارة التكلفة خارج بيئة المنشأة مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الأداء ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .
- منى إبراهيم خليل المدهون ، التخطيط الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، الدبلوم العالي في إدارة المنظمات منشورة، 2013م).
- مصعب محمد عوض محمد، قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م).
- نهلة عثمان علي عمر ، دور التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على قطاع السكر، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، 2010م).
- سالم عبد الله صالح بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 1430هـ - 2009م).
- سارة سيد مصطفى ، استخدام نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في القطاع الحكومي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م) .
- السيد يوسف السيد رجب ، اطار مقترح لتطبيق مدخل القياس الأداء المتوازن للأداء لتحسين نظم دعم القرارات بالتطبيق على البنوك التجارية في جمهورية مصر العربية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشورة ، 2011م) .
- سيف الإسلام محمود عبدالحميد، الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2002م).
- عامر علي سليمان محمد ، تصميم وتطوير المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م).
- عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد ، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م) .

- عبد المنعم أحمد محمد عبد الله ، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2008م).
- عزت كمال عبد الله موسي ، أساليب التكاليف الحديثة ودورها في تقويم أداء القطاع الصناعي بالسودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، دكتوراه في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2013م).
- علوش العتبي ، دور المعلومات في عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، (الرياض : جامعة نايف للعلوم الأمنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م) .
- علي عاشور المصراطي ، استخدام نظم التكاليف الحديثة في تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية الليبية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م) .
- عماد سعيد زكي الرمز ، تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الاعمال - دراسة تحليلية تطبيقية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2005م) .
- عثمان موسى محمد نوح ، إطار علمي لقياس تكاليف صناعة النسيج في السودان وفق نظام التكاليف على أساس النشاط ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشور ، 2007م).
- فيصل القاسم سنين علي ، تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط وأثره على قياس تكلفة المنتجات، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2013م) .
- صديق ادم محمد ابكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة ، 2014م) .
- صلاح مجدي عدس ، اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية ، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2007م) .
- رزان حسين كمال شهيد، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، (القاهرة : جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، 2007م) .

- خديجة محمد كوسة ، تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تخفيف المزايا التنافسية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، ماجستير في المحاسبة ، 2012م) .
- ضحى محمد اسعد عداس ، استخدام اسلوب القياس المرجعي لتحسين اداء شركات الادوية - دراسة تطبيقية على القطاع الدوائي في الجمهورية العربية السورية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).
- غضبان رانية ، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، (الجزائر : جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة دكتوراه في التدقيق المحاسبي منشورة ، 2013م) .

4. الندوات والمؤتمرات:

- محمد شحاتة خطاب خطاب ، التكامل بين ادوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ، (الرياض: جامعة الملك خالد ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 - 19 مايو ، 2010م).
- محمود حسن قاقيش ، مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الازمات المالية العالمية ، (عمان : جامعة اريد ، كلية العلوم الاقتصادية والادارية ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية ، 23 - 29 /4 /2010م) .
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ورشة عمل ، تقييم الأداء المؤسسي والخطط الإستراتيجية، (اسطنبول - الجمهورية التركية ، 12-18 أبريل ، 2009م) .
- نعيمة اليحياوى ، خديجة الدرغ ، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعال لتقييم الشامل للمنظمات (دراسة ميدانية) ، (الجزائر : جامعة ورقلة ، مجمع مدخلات الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22-23 نوفمبر ، 2011م).
- فؤاد احمد محمد المغيري ، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، (الرياض : جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الأعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، 18 - 19 مايو 2010م) .

5. التقارير والنشرات والمقابلات الشخصية

- جمهورية السودان ، وزارة الصناعة ، المسح الصناعي الشامل لعام 2001 .
- وزارة المالية والأقتصاد الوطني ، الإدارة العامة للسياسات الإقتصادية الكلية والبرامج ، العرض الإقتصادي ، 2001 .
- لائحة تأسيس الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة .

- مقابلة مع فيصل محمد على محمد ، رئيس الحسابات بالشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة يوم 2015/2/29.
 - سجلات الإدارة العامة للصناعة ولاية الخرطوم ، 2013 .
 - سيف الدين داؤد المدني ، واقع الصناعات التحويلية في السودان وتحديات السياسات الإقتصادية، مارس 2009 .
 - علي أحمد عثمان ، الخريطة الإستثمارية لقطاعات الصناعة التحويلية ، وزارة الصناعة ، 2005.
6. المواقع الإلكترونية :

- جمهورية السودان ، وزارة الصناعة ، الخريطة الإستثمارية لقطاع الصناعات التحويلية ، تاريخ الإتاحة (15 مارس 2015)، متاح في . www.industry.gov.sd\invest.dou
- حسين مصطفى هلالى ، تطوير النظم المالية والادارية والمحاسبية لتمكين مؤسسات القطاع العام من اعتماد آليات ادارة القطاع الخاص في تحسين ادائها المؤسسي ، بريد الكتروني heshelaly@yahoo.com

المراجع باللغة الأجنبية :

1. Books

- Horngren, Charles T & Foster, George & Datar, Srikant M, Cost Accounting Managerial Emphasis, 12th.ed, Upper Saddle River, new jersey ,2006 .
- Robert .S. Kaplan, **Cost System Design**, Management Accounting, February 1990.
- Chaffman Beth M. and John Talboit, **Activity Basic – Costing CMA**, 1999.
- Horngren . C.T., **Cost Accounting**, A managerial emphasis Prentice, 1996.
- D. Duddale, **The uses Activity- Based – Cost Management**, Oct. 1990.
- Cooper, Robin and Kaplan, Roberts, **Activity Based System Management the Cost of Resource Usage**, Accounting Hrizons, September 1992.
- Horngren, C.S., Datar and G. Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 2003
- R. Lowis, **Activity Based Costing for Marketing**, Management Accounting, (US), November 1999.
- Steimer, Thomas E, **Activity –Based Accounting for Total Quality**, Management Accounting, Oct. 1999 .

- The International Federation of Accountants (IFAC), **Target Costing for Effective Cost Management: Products Cost Planning at Toyota Australia**, Study no, 10, June 1999.
- The Society of Management Accountants of Canada, **Management Accounting Standards**, Target Costing, April 2002.
- William L. Ferrara, The New Cost Management Accounting More Questions than Answers, Management Accounting October 1990 .
- Kaplan ,s, Robert and Norton David.P, **The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review , 1992.
- Ansari, S, **Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management**, Trwin London, 1997.
- Freytag, Per. V, and Svend Hollensen, **The Process of benchmarking**, benchmarking an Earning and Benchaction, the TQM Magazine, vol.13, Iss.1, 2002.
- B. Chao- Hsiung Lee, Johny Lee and Yasuhiro M, **Early Evidence on the Interactive Effects Involving Product Development Organizations and Target Cost Management**.
- Epsteis, M. J. and Jean,F, Manzoni, **The Balanced Scorecard and Tableau de Bord –Translating Strategy in to Action**, Management Accounting ,1997.
- Loudonk. C. and Loudon J. P, **Management Information System**, (New Jersey: Prentice- Hall, 2001).
- Horngren C.T Datar S.M , Foster G , **Cost Accounting and Managerial Emphasis**, 12th,ed , New York: Prentice Hall 2006 .
- Edmons Thomas ,D.Edmonds,Cindy ,D.And, B are y,T.Say ,**Fundamental Managerial Accounting Concept** ,2000.
- Morse,Waynej, Davis,Tanes R.and Hartraves All, **Management Accounting Strategic Approach**, South-Western, A division Of Thomson Learning ,2003.

- Kaplan R. S. and Norton, **The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thieve in the New Business Environment**, Boston, MA: Harvard business school press, 2001.
- Horngren, Charles T. and Datar, Srikant M. and foster, George cost Accounting, Managerial Emphasis, 12th ed., pearson prentice Hall, USA, 2006.
- Drury, Colin, **Management and Cost Accounting**, 5th Edition, Business Presses Thomson Learning, 2000.

2. Periodical and Journal:

- Bryant, L , D. Jones and S. Widener ‘ **Managing Value Creation Within the Firm : An Examination of Multiple Performance Measures** ‘ Journal of Management Accounting, Research , Vol.16 ,No 2.
- Huh, S.,Y. Keun & K Woon, “ **Relationship Between Organization Capabilities and Performance of Target Costing :An Empirical Study of Japanese Companies** “ Journal of International Business Research Vol.7, No1.
- Zaman, M .,” **The Impact of Activity – Based Costing on Firm Performance The Australian Experience** “, International Review of Business Research , Vol.5, No4, 2009.
- Yazdifar,Hassan & Askarany, Davood, “ **A comparative investigation into the diffusion of management accounting innovations in the UK Australia and New Zealand** “ CIMA, chartered Institute of Management Accounting Research executive summaries series Vol.5,2010.
- Khajavi, Shokrollah & Nazemi, Amin ‘ **Innovation in Management Accounting : The Needs of World – Class Firms** “ , International Journal of Academic Research , Vol.2, No.5, September.
- John Antos, **Activity Based Management for Service not Profit and Government Organization**, Journal of Cost Management, Summer 1993.

- Feil, P. Yook .k, Kim, I., **Japanese Target Costing A historical Perspective**, International Journal of Strategic Cost Management, Spring 2004.
- Cooper R, and Slagmudler, **Target Costing for New Product Development, level Target Costing**, Journal of Management, 2002.
- Swenson Dan, et.al., **Using CAML Diagnostic to Evaluate Readiness for Target Costing**, Cost Management, Vol.19, No.3, May 2005.
- Kaplan and Norton, **Measuring The Strategic Readness Of Intangiabile Assest**, Harvard Business Review.
- Bunney, laurise, Dose **The Balanced Scorecard Reduce Information Overload**, Management Accounting , Vol ,2003.

الملاحق

اسمى
بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

السيد/

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: إستمارة إستبيان

تقوم الدراسة بإعداد اطروحة للحصول على درجة الدكتوراه فى فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان " فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها فى ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال .(دراسة تحليلية تطبيقية على عينة من المنشآت الصناعية التحويلية فى السودان).

بحكم خبرتكم والمأمكم بالممارسات المحاسبية ارجوا منكم التكرم بإبداء رأيكم فى قائمة الأسئلة حتى تتمكن الدراسة من الوصول الى حقائق علمية تثري البحث فى هذا المجال , علماً بأن البيانات والآراء المعطاه تستخدم فقط لاغراض البحث العلمي وتحاط بكامل السرية .

مع خالص الشكر والتقدير

طالبة الدكتوراه :

أمل إبراهيم أحمد وادى

القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب فيما يلي :

1. العمر :

أقل من 30 سنة 30 واقل من 40 سنة 40 واقل من 50 سنة
أكثر من 50 سنة

2. المؤهل العلمي :

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير
دكتوراه أخرى حدد

3. التخصص العلمي :

تكاليف ومحاسبة ادارية محاسبة إدارة اعمال
اقتصاد نظم معلومات إدارية اخرى حدد

4. المؤهل المهني :

زمالة امريكية زمالة بريطانية زمالة عربية
زمالة سودانية أخرى حدد

5. المسمى الوظيفي :

مدير عام مدير مالي مدير حسابات
محاسب محاسب تكاليف مراجع

6. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنة 5 وأقل من 10 سنة 10 وأقل من 15 سنة
 15 وأقل من 20 سنة 20 سنة فأكثر

القسم الثاني : عبارات الاستبانة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب للإجابة على العبارات التالية :
 مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة .

الفرضية الاولى :يؤدي إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة جودة القرارات الإدارية .

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1/ إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية .					
2/ التكلفة على أساس النشاط أسلوب متكامل لقياس التكلفة واتخاذ القرار .					
3/ يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات للمراكز والمستويات الإدارية مما يساعد في إعداد تقارير أداء متكاملة وفي الوقت المناسب .					
4/ تساعد القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس من تحليل نقاط القوة والضعف .					
5/ يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط معلومات تفصيلية عن الأنشطة والعمليات .					

					6/ أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم على مبدأ توزيع تكاليف الأنشطة مما يقدم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار .
					7 / إستخدام أسلوب التكلفة على النشاط يؤدي إلى توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات التوسع فى إنتاج معين ، التوقف عن إنتاجه ، تحديد سعر البيع ، تصميم وتصوير المنتج .
					8/ أسلوب التكلفة على النشاط يؤدي الى التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحقيق الدقة المطلوبة .
					9/ القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط تساعد على معرفة الانحرافات ومعالجتها فى الوقت المناسب .
					10 / يوفر أسلوب التكلفة على للنشاط معلومات غير مالية ضرورية .

الفرضية الثانية : هناك علاقة بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وزيادة جودة القرارات الإدارية فى منظمات الأعمال .

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشدة
1/ بيئة الأعمال الحالية تفرض على المنشأة تصنيع منتجاتها فى حدود تكلفة مستهدفة لايمكن تجاوزها .					
2/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فى دراسة الجوانب الفنية للمنتج .					
3/ تعتبر التكلفة المستهدفة أداة تخطيطية ورقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج .					
4/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فى خلق مستقبل تنافسي للمنشأة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء .					
5/ أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل لاستخدام معلومات التكاليف فى إدارة وخفض تكاليف المنتج فى المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج .					
6/ أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق التفاعل الإيجابى بين الإمكانيات الداخلية للمنشأة والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين .					

				7/ أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد فى توفير المعلومات المفصلة لصانعى القرار بإختيار (التصميم، بدائل التصنيع، متطلبات السعر) بشكل أفضل .
				8/ إستخدام معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات يساعد فى مقارنة الأداء الفعلى بالمخطط .
				9/تساعد الإدارة على بذل الجهود اللازمة للتغذية العكسية مع العملاء ثم تحديد المنتج الذى ينبغى أن يصمم لتلبية طلبات العملاء .
				10/أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق تفادي حدوث الزيادة فى التكاليف قبل البدء فى الإنتاج .

ملحق (2)

محكمو الإستبانة

م	الأسم	الدرجة العلمي	العنوان
1	أ.د عبدالماجد عبدالله حسن	أستاذ	جامعة أم درمان الإسلامية - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية
2	د . هلال يوسف اصالح	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
3	د. مصطفى نجم البشارى	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
4	د . بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
5	د . محمد أحمد رمضان	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة الزعيم الأزهرى - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
6	د . عبدالرحمن البكرى منصور	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين - كلية التجارية
7	د. مصطفى طاهر شنقرى	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة القران الكريم - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
8	د. زين العابدين يسين بريمة	أستاذ المحاسبة المساعد	أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية
9	د . أسعد مبارك حسين	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة النيلين - كلية التجارية

10	د . محمد أبكر أحمد	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة الزعيم الأزهرى - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
11	د . طارق محمد الرشيد	أستاذ مشارك في الاقتصاد القياسى والتحليل الإحصائى	جامعة أم درمان الإسلامية - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

ملحق (3)

قوائم التكاليف

تكلفة تصنيع وتسويق طن زيت الشمس

الاجمالي	البيان	تكلفة عصر وتكرير طن زيت زهرة الشمس
	تكلفة الشراء	11700
	تكلفة العصر	496.17
12196.17	اجمالي تكلفة العصر	
	تكلفة تكرير الزيت الخام	393.8833
	تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر	115.7
	تكلفة عبوات الزيت المكرر	1,264.98
1,774.58	إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر	
13970.75	إجمالي التكلفة	
	ناقصاً عائد الامياز المنتج	(3,149.07)
10,821.68	اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر	

تكلفة تصنيع وتسويق طن زيت بذرة القطن البيضاء

الاجمالي	البيان	تكلفة عصر وتكرير طن زيت بذرة القطن البيضاء
----------	--------	--

	19,235.19	تكلفة شراء المواد
	1,008.89	تكلفة العصر
20,244.08		اجمالي تكلفة العصر
	389.02	تكلفة تكرير الزيت الخام
	105.62	تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر
	521.4	تكلفة عبوات الزيت المكرر
1,016.04		إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر
21260.12		إجمالي التكلفة
	(12282.09)	ناقصاً عائد الامياز المنتج
8978.03		اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر

تكلفة تصنيع وتسويق طن زيت بذرة القطن السوداء

الاجمالي	تكلفة عصر وتكرير طن زيت بذرة القطن السوداء	البيان
	14750	تكلفة شراء المواد
	786.67	تكلفة عصر الطن
15536.67		اجمالي تكلفة العصر
	464.45	تكلفة تكرير الزيت الخام
	109.81	تكلفة تشغيل تعبئة الزيت المكرر
	542.07	تكلفة عبوات الزيت المكرر
1,056.33		إجمالي تكلفة تكرير وتعبئة الزيت المكرر
16593		إجمالي التكلفة
	(9117.74)	ناقصاً عائد الامياز المنتج
7,475.26		اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر

تكلفة تصنيع وتسويق طن زيت الفول الخام

الاجمالي	تكلفة عصر وتكرير طن زيت الفول الخام	البيان
	11,597.46	تكلفة الشراء

	60	تكلفة الترحيل
	15	تكلفة العصر
11,807.46		اجمالي تكلفة العصر
	353.27	تكلفة تعبئة 500 طن
	30	تكلفة تخزين
	383.27	إجمالي تكلفة التكرير
	100	تكلفة التسويق
866.54		
12674		إجمالي تكلفة العصر والتكرير
(1073)		ناقصاً عائد الامياز المنتج
11601		اجمالي تكلفة تصنيع الزيت المكرر

إجمالي المصروفات التشغيلية لوحدة العصر والتكرير والتعبئة

الاجمالي	التعبئة	التكرير	العصر	البيان
342494	1607	84002	256888	الكهرباء
98175	0	97029	1146	المياه
390304	0	336904	54000	البخار
630000	150000	240000	240000	الصيانة وقطع الغيار
7599312	170737	6717793	710782	المرتببات والأجور
191421	0	0	191421	الشحن والتفريغ
5361539	212165	4264180	885194	الاستهلاك

تكلفة تصنيع 315 كرتونة صابون تواليت

الاجمالي	القيمة / ج	البيان
		تكلفة المواد الخام
	3565	حبيبات صابون تواليت
	3.65	سليكات صوديوم
	492	عطر تواليت
	20.9	جلسرين نقي
	10.8	لون

	1701	صندوق
	472.5	كرتونة
6265.85		اجمالي تكلفة المواد
		تكلفة التشغيل:
		التكلفة المتغيرة:
	13.8	الكهرباء
	10.33	المياه والصرف الصحي
	42.92	البخار
	51.96	المرتبات والأجور
	11.5	الصيانة
	130.51	اجمالي التكلفة المتغيرة
		التكلفة الثابتة:
	48.31	م. إدارية وعمومية
	63.25	استهلاكات
	111.56	إجمالي التكلفة الثابتة
242.07		التكلفة الكلية للتشغيل
6,507.92		التكلفة الكلية

تكلفة تصنيع 285 كيس صابون غسيل

الاجمالي	القيمة / ج	البيان
		تكلفة المواد الخام
	1938	شحوم
	172	صودا كاوية
	17	عطر استرونيلا
	3.65	سليكات الصوديوم
	6.25	ملح
	116.6	حامض هيدروكلوريك
	62.5	سلفات امونيوم
	11	كربون منشط
	22.8	كيس

	18.11	لزاق
2,367.91		اجمالي تكلفة المواد
		تكلفة التشغيل :
		التكلفة المتغيرة :
	13.5	الكهرباء
	8.82	المياه والصرف الصحي
	35	البخار
	18.15	الصيانة
	70.58	المرتبات والأجور
146.05		اجمالي التكلفة المتغيرة
		التكلفة الثابتة :
	65	م. إدارية وعمومية
	21.51	استهلاكات
86.51		اجمالي التكلفة الثابتة
232.562		التكلفة الكلية للتشغيل
	2,600.472	اجمالي التكلفة